tf

tribuna finanziaria

n. 3
maggio/giugno
2023

CON IL PATROCINIO E L'EGIDA DI:

in PRIMO PIANO

Ulteriori modifiche alla Giustizia Tributaria

IN QUESTO NUMERO:

- L'Iva era detraibile, annullati accertamenti per più di 3 milioni
- Non è "cristallizzato" il debito Irpeg se il Fisco ha negato il rimborso
- Società con sede all'estero: quando viene tassata in Italia
- La lenta partenza della riforma della giustizia tributaria e la necessità di cambiarne l'inerzia
- Multa: per contestare l'errore della targa nel verbale non e' necessaria la querela di falso
- Come togliere un fermo amministrativo auto?

...e molto altro!

Poste Italiane s.p.a. - Euro 20,00 - Registrazione al Tribunale di Milano N. 388 del 02/07/1994 - N°3/2023 maggio/giugno
Informativa sulla privacy ex art. 13 D.lgs. 196/03 sul sito www.informativa196.it

Invito presentazione

Siamo lieti di invitare la S.V., il giorno Venerdì 16 Giugno 2023, alle ore 14.00, presso la Sala cerimonia dell'Agriturismo La Lupa in Castelfranco Emilia (MO) via Cassola di sopra 22, alla presentazione della Neo costituita Associazione

C.I.S..Mil – Centro Interforze Studi Militari

Chiediamo ai Sig.ri Invitati e loro accompagnatori di volersi cortesemente registrate entro e non oltre il 12 giugno p.v. mediante QR Code, il prima possibile, informazioni mail: ***info@cis.mil.it*** – ***WhatsApp: 353.3676549***. Inoltre siamo a precisare che ai gentili invitati debitamente registrati, verrà offerto, sempre presso la Sala cerimonia dell'Agriturismo La Lupa in Castelfranco Emilia (MO) via Cassola di sopra 22, dalle 12,30 alle 14,00 ***un pranzo conviviale a buffet gentilmente*** offerto dalla organizzazione.

Soci Fondatori

Giorgio CARTA
Avvocato

Elisabetta TRENTA
Ministro emerito della Difesa

L'istituendo CIS.Mil è un Associazione privata, non a scopo di lucro, fondata da professionisti del settore Giuridico/Militare, con finalità di tutela legale e sindacale delle Forze Armate e delle Forze di polizia ad ordinamento Militare. L'Associazione dunque, si qualifica quale punto di comunicazione e riferimento, non sono per gli associati, che godranno di tutte le innovazioni giurisprudenziali del mondo giuridico Militare, ma anche per le associazioni sindacali che vi aderiranno, onde dare sollecito supporto a tutte le Istituzioni per un dialogo tecnicamente competente, fonte indispensabile per migliorare la vita, anche sotto il profilo professionale, dei lavoratori militari. Nostro obiettivo primario sarà anche il supporto legislativo e normativo, nonché quello di una voluta, specifica professionalizzazione, volta alla creazione di dirigenti sindacali di massima capacità e concretezza, specializzati in materia di contenzioso amministrativo militare e Sindacale Militare.

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

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.tribunafinanziaria.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 8 giugno 2023
Autorizzazione del Tribunale di Milano
N. 388 del 2/7/1994 - Periodico bimestrale
Anno LX - Numero 3/2023

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

STORIA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

- La storia della Confederazione Unitaria Giudici Italiani Tributari C.U.G.I.T. dal primo evento pubblico nella sala dei Notari di Perugia nel lontano 1997 ai giorni nostri. Un sodalizio che da allora, non ha mai smesso di battersi per migliorare lo status della Giustizia e dei suoi Giudici : per non dimenticare! 4

FISCO / Tributi

- La legge delega e la luna 6
- Agenzia delle Entrate condannata: cosa faceva con Google Maps 9
- L'Iva era detraibile, annullati accertamenti per più di 3 milioni 10
- Non è "cristallizzato" il debito Irpeg se il Fisco ha negato il rimborso 11
- Società con sede all'estero: quando viene tassata in Italia 13
- Residente non domiciliato" in Uk: ritenuta del sostituto made in Italy 14
- Partite IVA "apri e chiudi": dall'Agenzia delle Entrate le modalità di controllo per le nuove aperture 16

GIUSTIZIA TRIBUTARIA / Processo Tributario

- La lenta partenza della riforma della Giustizia Tributaria e la necessità di cambiarne l'inerzia 17
- Corte di Cassazione, Manzon: "La Riforma Tributaria evidenzia una serie di criticità 20
- Ulteriori modifiche alla Giustizia Tributaria 21
- Riforma della Giustizia Tributaria tra giudici professionali e giudici supplenti 25
- La" nuova era" dell'onere probatorio nel Processo Tributario 29
- Comune parte nel processo sebbene l'accertamento sia emesso dal concessionario - La pertinenza sconta l'Imu salvo sterilizzare permanentemente l'edificabilità 33
- Soltanto il "ruolo" costituisce il titolo esecutivo della pretesa tributaria 35
- L'onere della prova nel Processo Tributario 37
- La testimonianza scritta nel Processo Tributario 46

GIUSTIZIA CIVILE / Processo di pace

- La riforma processuale Cartabia e l'agenzia di viaggi 61
- Giustizia in affanno, Cgil e categorie economiche: "Un freno per lo sviluppo del territorio 63
- Multa: per contestare l'errore della targa nel verbale non è necessaria la querela di falso 65
- Come togliere un fermo amministrativo auto? 68
- Violazione codice della strada: no allo stato di necessità senza un effettivo pericolo 70

Lo Spigolatore

- La tragica fine del profeta dell'Amiata 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 diritto 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

La storia della Confederazione Unitaria Giudici Italiani Tributari C.U.G.I.T. dal primo evento pubblico nella sala dei Notari di Perugia nel lontano 1997 ai giorni nostri. Un sodalizio che da allora, non ha mai smesso di battersi per migliorare lo status della Giustizia e dei suoi Giudici: per non dimenticare!

Egregi signori Giudici tributari, mi pare doveroso, all'indomani della recente riforma della Giustizia tributaria, ripercorrere la lunga strada che la Confederazione Unitaria Giudici Italiani tributari, ha percorso dalla riforma degli articoli 545 e546. Questo perché ai nuovi Giudici di questo pseudo nuovo processo tributario, appaia chiaro ed inequivocabile chi si è sempre battuto per la crescita dello status della Giustizia tributaria e dei suoi Giudici. Per questo, nella speranza che molti voi aderiscano al nostro sodalizio mediante il modulo allegato rinvenibile nel QR Code in fondo all'articolo, descriverò cronologicamente quello che noi, donne e uomini della CUGIT, abbiamo fatto in questo ventennio.

Partiamo con il 1997 dove la Confederazione, in un convegno presso la sala Cenacolo di Perugia dove hanno partecipato tutti i massimi esponenti della Giustizia tributaria: il presidente Cantillo, *Presidente Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria e Presidente di sezione della Corte di Cassazione* il Dr Antonio Martone *Sostituto Procuratore Generale presso Corte di Cassazione e Componente Consiglio di Presidenza Giustizia Tributaria*; **Avv Grazia** *Ciarlitto Presidente Nazionale della Confederazione Unitaria Giudici Italiani Tributari – Membro Commissione Tributaria di Prato, il Prof Francesco Trovato già Presidente di sezione Corte di Cassazione, Presidente Commissione Tributaria Provinciale di Brescia, Direttivo Nazionale Confederazione Unitaria Giudici Italiani Tributari; e molti altri autorevolissimi relatori istituzionali*, ha dibattuto il tema: "**Esperienze e problematiche del nuovo processo tributario**".

In quell'anno, a seguire, vi sono stati altri importanti incontri volti a far luce sulle tante ombre che la riforma aveva accesso su questa costituenda nuova "giurisdizione" io però desidero porre l'attenzione su uno in particolare quello del 13 marzo 1997 dove per la prima volta si diede luogo alla prima inaugurazione dell'anno giudiziario tributario Corte d'appello di Brescia. Non meno importanti gli altri incontri che la Cugit organizzò nel 97 di cui potete trovare memoria e resoconto sul sito della Cugit stessa.

Altro fatto di non poco momento del 97, l'aver sollecitato la creazione di una Consulta della Giustizia tributaria al fine di arrivare ad un'unificazione delle varie componenti associative della GT.

Altra nota importante fu quella richiamata nel giugno 97 con un grande convegno alla Cariplo dove vennero sollecitate con estrema urgenza le seguenti tematiche: "L*e Tre Associazioni nazionali dei Giudici Tributari si confronteranno, in un convegno organizzato dalla Confederazione Unitaria Giudici Italiani tributari - C.U.G.I.T e dalla rivista Tribuna Finanziaria, sulle possibilità di unificazione, in un unico organismo associativo, riferimento di oltre 8000 Giudici tributari. Il convegno, a cui parteciperanno rappresentanti qualificati ed autorevoli del mondo giuridico, fiscale, economico, tributario e politico, vedrà la trattazione di argomenti di fondamentale rilevanza per l'ordinamento dei Giudici Tributari per il "Nuovo processo tributario" per la "Giustizia fiscale", come la richiesta di istituzione delle sezioni staccate della Commissione Tributaria Regionale a Brescia e della Provinciale a Monza*."

Vi è da riferire che nell'anno che seguì furono altrettanto numerosi gli interventi della Cugit tra cui un deciso sostegno al CdPGT nella diatriba sorta con il MEF e la Bicamerale che aveva soppresso le commissioni tributarie. In questo gravissimo caso di cui sarò lieto per chi lo richiederà di fornire i vari documenti, la CUGIT dopo una precisa ricerca svolta anche sul piano europeo consegno a l Presidente della Repubblica, al Consiglio dei Ministri, alla Camera e al Senato, una copiosa relazione che scongiurò quanto deciso impropriamente dalla Bicamerale sulla sospensione delle Commissioni.

Sempre nel 1998 ci siamo trovati ad arginare e combattere il famoso decreto sulle incompatibilità a cui la giunta CUGIUT ha così risposto: In ordine all'incompatibilità è opportuno precisare che può essere fatta valere la nullità della sentenza, a sensi dell'articolo 158 c.p.c, solo e soltanto quando la decadenza è stata dichiarata con un provvedimento del Ministro delle Finanze e confermata, ove vi siano delle impugnative giudiziarie (TAR e Consiglio di Stato), con sentenza definitiva. Per tanto la dichiarazione di decadenza non ha effetto retroattivo, come pare sostenere la circolare ministeriale.

Il Direttivo C.U.G.I.T, riunitosi d'urgenza a Bologna in data 7 febbraio 1998 per esaminare la situazione, ha deliberato, all'unanimità, di nominare un collegio di "difesa gratuita" per tutti gli iscritti, per la tutela dei diritti e degli interessi che possono essere violati con

interventi illegittimi.
Tutti i Giudici tributari in sospetto di " incompatibilità per consulenza in qualsiasi forma esercitata", rimangano al loro posto in attesa che il Consiglio di Presidenza, unico organo legittimato a giudicare, emetta una decisione tenendo conto di quanto affermato dal dott. Michele Cantillo, Presidente del Consiglio di Presidenza, "non credo che il Ministero possa soverchiare un interpretazione dell'organo di autogoverno" (Itala Oggi 6\2\98 pag. 2). La battaglia sulla incompatibilità è proseguita anche per il 2020 tra successi e la capziosa volontà di taluni di proseguire sulla strada dell'espulsione dei professionisti anche se parte qualificata nel processo tributario. E poi del 15 giugno l'intervento del direttivo della Confederazione volto a scongiurare un altro grande atto di imperio passato poi con il nome di "prorogatio" dove alcuni magistrati per soli interessi personali, hanno derogato di due anni la data delle elezioni del Consiglio di Presidenza, questo il comunicato che per chiarezza pubblico integralmente chiudendo questa prima parte della nostra storia che continuerà nei prossimi numeri della rivista:

L'ultimo insulto ai Giudici Tributari

La Commissione finanze del Senato ha approvato la "proroga" per quattordici mesi dell'attuale Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria.
L'art. 17, terzo comma, del d.l. n. 545/92 stabilisce che i componenti di detto Consiglio "non sono immediatamente rieleggibili" ed, invece, la Commissione li ha rieletti per un anno e due mesi, aprendo la strada ad altre eventuali proroghe.
La norma della non immediata rieleggibilità vale anche per il Consiglio superiore della Magistratura (art. 104, sesto comma, Costituzione) ed in decenni di esistenza di detto Organo nessuno mai si è sognato di proporre o di disporre per una immediata rielezione a mezzo "proroga".
Mai vi è stata "proroga" per i Giudici costituzionali (art. 135, terzo comma, Costituzione) né possono essere prorogati i Membri del Parlamento (art. 60 Costituzione).
La decisione della Commissione Senato costituisce un atto grandemente "antidemocratico", espressione di uno strapotere che male si concilia con i principi che regolano uno Stato di diritto, in quanto i Giudici tributari vengono derubati del loro diritto di elettorato attivo e passivo, il quale dalla legge è stato ritenuto tanto "essenziale" per la scelta dei rappresentanti dell'Organo di autogoverno da sancire la non immediata rieleggibilità dei suoi componenti onde evitare una continuità di "potere" dagli effetti negativi.
Già il metodo di elezione (votazioni solo nelle sedi delle Commissioni tributarie regionali) ha limitato il diritto di elettorato dei Giudici tributari sortendo il risultato che l'attuale Consiglio è composto da membri eletti con duecento voti e, comunque con voti inferiori ai 1.000 su 8.500 Giudici, ed, ora, si proroga la durata di un organo, già scarsamente rappresentativo e dalla gestione tutta da valutare, per motivi di "colore oscuro".
In quattro anni di esistenza dell'Ordinamento giudiziario e con i travagli delle associazioni è mutato l'humus dell'elettorato essendo maturate scelte di pensiero e di indirizzi per l'attuazione di una "Giustizia tributaria" al servizio dei Cittadini: bisogna che con un "provvedimento di urgenza" il Parlamento consenta le votazioni in tutte le sedi delle Commissioni provinciali e regionali e che il Ministro delle Finanze indica le elezioni del nuovo Consiglio nei termini di cui all'art. 21 del d.l. n. 545/92.
Ai Sig.ri componenti dell'attuale Consiglio di Presidenza, i quali sono l'espressione di un elettorato diverso, si domanda se, proprio perché vi è un nuovo elettorato, più consapevole e più attento, non sentano il dovere "civico", in rispetto ai principi della democrazia, di dimettersi dalla carica obbligando il potere legislativo a rispettare la legge che esige "un rinnovo totale" del prestigioso Organo, non dissimile dal C.S.M.
Le scelte "politiche" o "partitiche" dovrebbero essere "ripudiate" da chi deve avere "a cuore" l'interesse dei Giudici che rappresenta e che ha l'obbligo di "tutelare".
Vi sono, invece, "connivenze" ed "interessi" diversi che realizzano un connubio "innaturale" tra potere legislativo (politico e partitico) e giudiziario?
La C.U.G.I.T. che in quattro anni ha condotto "battaglie" per un "giusto processo tributario" e per una "giusta amministrazione" dell'organizzazione delle Commissioni tributarie, non accetta una decisione che mette i Giudici tributari – ancora una volta – in condizione di "minorata dignità" e di "minorato prestigio", defraudati come sono della legittima possibilità dell'esercizio di un diritto pubblico, quale è quello di elettorato.
Tutti gli strumenti consentiti dalla legge saranno esperiti a livello nazionale ed internazionale onde sia cancellata una "vergogna" che mortifica tutto il Paese.

Continua nel prossimo numero

Direttivo CUGIT

Cav. Dott. Franco Antonio Pinardi
Segretrio Generale della Confederazione Unitaria
Giudici Italiani Tributari C.U.G.I.T.

La legge delega e la luna

A cura del Prof. Alessandro Arrighi

Quando il saggio mostra la luna, lo stolto guarda il dito. I vari cronisti e politici che in questi giorni commentano la legge delega assomigliano un po' a quegli stolti. Mentre è difficil dire se quello che indica la luna sia un saggio o semplicemente un dito alzato al cielo per caso.

Il 16 marzo 2023, il venticinquesimo Consiglio dei ministri, a partire dall'inizio dell'attuale legislatura, ha approvato, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze Giancarlo Giorgetti, con procedure d'urgenza, un disegno di legge di delega al Governo per la riforma fiscale, recependo molte delle teorie in un certo qual modo stigmatizzate nei testi dell'ideologo fiscale della lega, Armando Siri.

Le une contro le altre armate, le forze politiche si confrontano, ora, nella migliore delle ipotesi, in modo fazioso, sul tema dell'aliquota più corretta da applicare, "fingendo" di dare per scontata, la grandezza alla quale quell'aliquota si dovrà applicare. Si parla di riduzione e razionalizzazione dell'irpef e dei tributi in genere. Già dal 2024, probabilmente, le aliquote su redditi delle persone fisiche scenderanno da quattro a tre. Per poi puntare ad un'aliquota fissa, che, si badi, per ammissione dello stesso esecutivo, al di là delle questioni nominalistiche, nulla ha a che fare con la propagandata aliquota fissa. L'aliquota fissa, infatti, per lo meno come la intendono gli economisti, non i politici che vogliono manipolare il consenso, è una precisa pietra miliare della dottrina finanziaria, che serve per rendere indifferente la tipologia dell'investimento dalla forma sociale dell'impresa in cui il denaro o il lavoro vengono investiti, o, comunque, dalla modalità con cui i redditi vengono percepiti, in modo tale che i rendimenti non dipendano da fattori esogeni, cioè esterni, ma siano semplicemente funzione del rischio. Dal punto di vista dell'efficacia delle transazioni economiche, tale meccanismo, se applicato in modo autentico, ha il duplice effetto di impedire qualunque forma di elusione fiscale, e di rendere i mercati molto più efficienti, impedendo atrofizzazioni anti-economiche che rallentano lo sviluppo del sistema economico e la crescita.

Secondo tali dottrine, il fatto che, come avviene in Italia, per esempio, possa esservi un'agevolazione fiscale o, in altri casi, una doppia imposizione, a seconda che il reddito sia incassato da un amministratore che è anche proprietario di una società come dividendo, ossia come remunerazione del capitale investito, o come stipendio, rappresenterebbe semplicemente un'imperfezione del mercato. Meglio, poi, stendere un velo pietoso sui meccanismi dell'imposizione previdenziale, poiché anche solo accennare a un senso sistematico degli stessi, rischierebbe di fare apparire folle chiunque ne parli.

Non so se sia malafede, da parte dei politici in genere, oppure solo la loro poca competenza e persino comprensione degli argomenti su cui si confrontano: da una parte, la destra propone la *flat tax* e promette poi di agire sul meccanismo delle deduzioni forfettarie, per introdurre una gradualità dell'imposta, reintroducendo, in vero, dalla finestra lo stesso meccanismo della piuccheproporzionalità, uscito dalla porta, quello cioè per cui, all'aumentare del reddito, cresce l'aliquota; dalla parte opposta, la sinistra finge di non sentire proprio questo meccanismo di recupero, e, anziché denunciare la macchinosità di una strategia complessa attuata solo per non cambiare nulla, imputa alla destra la volontà di favorire i più ricchi a discapito dei ceti meno abbienti. Avevamo già assistito a un parossistico confronto sul fatto che la vecchia *flat tax*, quella, attualmente in vigore, applicata alle imprese minori, rappresentasse un deciso vantaggio dell'aliquota di tassazione della partite iva, rispetto all'aliquota pagata dai lavoratori dipendenti. Il che, in rari casi, può essere persino vero, a conti fatti. Ma tutto quello che destra e sinistra raccontavano per illudere i propri elettori, gli uni di avere consistentemente ridotto le tasse, gli altri di una deriva fascista che voleva favorire gli imprenditori a discapito della classe operaia, era tragicamente mendace. Gli uni e gli altri paragonavano con proclami solo propagandistici, le aliquote pagate dai dipendenti sul reddito, a quelle pagate sul fatturato dai piccoli imprenditori, in

regime di *flat tax*. Non vi è chi non veda che è più consolante sperare che intendessero prendere in giro i cittadini, fingendo di non sapere che per produrre del reddito, occorre spendere delle risorse, piuttosto che ipotizzare che la classe politica sia così ignorante da non sapere ciò che è assolutamente chiaro ad uno studente mediocre di seconda ragioneria, ovverosia che per produrre fatturato occorre spendere risorse e quindi reddito e fatturato sono grandezze ben diverse.
Chi, come me, fa il commercialista, conosce la delusione dei propri clienti, quando ha dovuto spiegare che, nella maggior parte dei casi, il regime cosiddetto forfettario, di cui tutti hanno sentito parlare a sproposito in televisione, non era conveniente, o quando invece lo era, consentiva, in genere, solo piccoli risparmi, fatta forse eccezione per quelle forme di sfruttamento come i quella dei rider che, semplicemente, uno stato moderno non dovrebbe consentire, a prescindere dagli aspetti fiscali. È questa la grande menzogna, che destrosi e sinistri, continuano a interpretare, sul palco di un teatro dell'assurdo. Mentire, significa, etimologicamente, andare con la mente: andare in un luogo che non c'è, portando qualcuno in una realtà finta. Destra e sinistra, non dicono una bugia quando, per opposte esigenze di mistificazione, propagandano che l'aliquota della flat tax era più bassa di quella della tassazione ordinaria, ma fingono (spero!) di non sapere che la tassazione di una persona è data da due grandezze: un'aliquota, per una grandezza reddituale; se io applico una aliquota più bassa, a una grandezza reddituale più grande, per esempio il fatturato anziché il reddito, ovviamente il vantaggio fiscale si riduce moltissimo fino a zero. Bontà loro: esiste una clausola di salvaguarda per la quale, se, come spesso avviene, l'applicazione della aliquota agevolata è peggiorativa, il contribuente, può decidere di non applicare il regime agevolativo.
I successivi governi che si sono alternati a destra e sinistra hanno via diminuito le aliquote fiscali, e tragicamente aumentato la percentuale di tassazione in capo ai miei clienti e con essi il gettito fiscale complessivo, con un semplice artificio: rendendo, cioè, via via indeducibili le spese sostenute nell'esercizio delle imprese: una quota percentuale delle spese per l'automobile, deducibile, al più al 20 per cento, (ma inspiegabilmente al 40 per cento ai fini iva) una quota di quelle per il telefono, di quelle di trasferta, di quelle di rappresentanza fino alla follia dell'Irap che anziché i redditi tassa le spese dei dipendenti delle imprese e persino di quelle in perdita, in palese contrasto con la costituzione, che vorrebbe le imposte proporzionali (e si noti non piuccheproporzionali) al reddito e, certamente, non tassabili le perdite come invece attualmente, spesso, proprio a causa di questi meccanismi distorsivi accade. Non è infrequente che un imprenditore con bassi livelli di reddito a causa di questi meccanismi si trovi a dovere pagare il 400-500 per cento di aliquota di tassazione (non è un errore di stampa, vuole dire molto più di quello che ha guadagnato), con l'effetto diabolico, che quando un imprenditore in crisi cerca di sanare la sua impresa, ma deve pagare le tasse sulla perdita, non ha le risorse per farlo, fallisce e per giunta subisce l'onta di essere considerato un evasore fiscale, e quindi l'accusa della bancarotta fraudolenta oltre alla lacerazione interiore di vedere le famiglie che manteneva e che erano riconoscenti da generazioni alla sua famiglia, in mezzo a una strada. Il sonno della ragione genera mostri, e il costo sociale implicito di una tale follia, è la perdita di fiducia nello istituzioni e in special modo nello Stato e nella Giustizia, da parte di imprenditori prima e lavoratori poi; ormai da parte di tutto il paese. Non sorprende che basti sventolare il vessillo di una riforma fiscale che ricorda una "'nsegna che girando correva tanto ratta, che d'ogne posa mi parea indegna", di Dantesca memoria, affinché tutti i politici comincino a correre veloce dall'una o dall'altra parte, per commentare prima degli altri e difendere o demolire un fatto che non solo non è ancora accaduto, ma della cui effettiva portata non è dato sapere alcunché. Né io, quantomeno per il futuro, voglio negare "anche la speranza". Illudiamoci che il decreto, al di là del suo vacuo contenuto, peraltro tipico delle deleghe in bianco, possa essere davvero l'inizio di una rivoluzione copernicana, che magari sposti davvero finalmente l'ottica da una spasmodica ricerca degli evasori di tasse spesso in realtà impossibili (perché come ho spiegato non correlate al reddito, e quindi non incassabili) al perseguimento della realizzazione di una vera collaborazione tra imprese e istituti fiscali, conseguibile solo, da un lato, attraverso la concentrazione di tutti verso le politiche di sviluppo, , dall'altro lato, attraverso meccanismi di interessi contrapposti come quelli della ritenute di acconto o, comunque, della tassazione sulle transazioni, in luogo del folle meccanismo dei saldi e degli acconti, che, sempre su presupposti palesemente incostituzionali, priva le aziende del proprio autofinanziamento spesso prima che sia effettivamente conseguito, con le conseguenze che, purtroppo, abbiamo conosciuto in questi anni, come la recessione e la perdita di potere di acquisto dei salari.
La nuova normativa sulla Crisi di Impresa ha

cambiato il nome del fallimento, che, oggi, più "elegantemente" viene denominato "liquidazione giudiziaria". Un po'' come gli spazzini che sono diventati operatori ecologici o i ciechi, che si sono visti "promossi" al ruolo di non vedenti. Ma purtroppo dal punto di vista sostanziale, l'immondizia non ha smesso di puzzare, i ciechi continuano a non potere vedere e restano tali l'onta del fallimento, oggi liquidazione giudiziale, ma ancor più i meccanismi punitivi che a tale procedura, comunque la si chiami, sono associati.

Nei sistemi anglosassoni, una più moderna cultura dell'impresa ha, ormai da decenni, trovato la consapevolezza del fatto che un imprenditore anche capace, nella sua vita può realizzare delle attività aziendali che vanno male e che, per nessuna ragione, tali insuccessi, devono coinvolgere le imprese che vanno bene, sotto la pena di mettere a repentaglio gruppi economici, posti di lavoro e in qualche modo la capacità di reggere dell'intero sistema economico, come sta accadendo in Italia. Nel nostro paese, infatti, forse retaggio del periodo fascista, nel quale la normativa fallimentare era stata studiata, essa sembra più finalizzata a punire comportamenti giudicati inopportuni o imprudenti dell'imprenditore, che non a garantire la crescita economica delle imprese e quindi del Paese.

L'imprenditore fallito, o assoggettato alla liquidazione giudiziaria, che dir si voglia, si trova spesso a dovere affrontare procedimenti penali senza fine, che di fatto, gli impediscono nuove iniziative economiche: è marchiato a vita, costretto a intestare le nuove imprese fiduciariamente ai figli o alla moglie, con tutti i problemi che genera un'interposizione fittizia, imposta da una legge arcaica, che non tiene conto della fluidità del sistema moderno.

Un così fatto approccio genera la cultura dell'odio sociale; spesso si leggono titoloni che danno atto dell'imprenditore arrestato con i suoi professionisti. Il messaggio che ne riceve il lettore è quello di un sistema economico corrotto in cui chi ottiene il successo è un ladro. E questo è certamente uno degli elementi che meglio spiegano la sfiducia dei giovani nel domani e la sempre più scarsa volontà di impegnarsi profondamente per ottenere il successo, di molti di loro. D'altronde, se ai giovani viene passato il messaggio che vince solo chi è disonesto, si determina un naturale meccanismo di adverse selection per cui, poi, davvero gli unici disposti ad impegnarsi sono un'esigua minoranza, in qualche caso, disposta a venire a patti con la propria coscienza.

Le procedure di allerta, i cosiddetti meccanismi di *early warning*, sono sistemi di segnalazione tempestiva, previsti dallo stesso Codice della Crisi, che hanno lo scopo dichiarato di intercettare anticipatamente la crisi stessa tramite una diagnosi precoce e ad intervenire in modo tempestivo prima che essa si traduca in insolvenza irreversibile: in teoria in modo da salvaguardare la continuità aziendale; ma, in realtà, hanno il risultato, di conclamare e quindi determinare la crisi prima della sua effettiva manifestazione, minando l'affidamento dei clienti e degli interlocutori sociali nella prosecuzione dell'impresa e impedendo alle banche, soggette alle norme di stretta vigilanza della Banca Centrale Europea e a agli accordi di Basilea, di consentire l'accesso a nuovo credito all'azienda che, spesso, in tali condizioni, necessiterebbe di un'iniezione di liquidità.

La mancata o tardiva attivazione delle procedure di allerta determinerà la possibilità, di aggredire il patrimonio personale degli amministratori, spesso soci di quell'impresa fallita e di altre, così da fare fallire (pardon: assoggettare a liquidazione giudiziaria) interi gruppi economici, con impatti disastrosi sull'occupazione e sul sistema economico. E poi ci sono i sindaci, che non hanno effettuato tempestivamente la segnalazione e che, talvolta anche a causa della superficialità dei curatori, rischiano di diventare il vero capro espiatorio della crisi, vissuta come un peccato che deve essere lavato con le lacrime e con il sangue, anziché il necessario tentavo di un imprenditore di soddisfare economicamente bisogni suoi e degli altri interlocutori sociali, tra cui, prima di tutto i dipendenti.

Nei tribunali fallimentari e in procura, si ha spesso la sensazione che la dottrina economica aziendale, sia stata deformata nel senso che qualunque rischio assunto da un imprenditore, magari in prossimità temporale della liquidazione giudiziale, anche senza che si sia ancora manifestato uno stato di crisi sia illegittimo o, perlomeno illegittimo qualora ex post non si siano verificate le "prospettive" e le "previsioni", ancorché ragionevoli e non manifestamente imprudenti sulla base delle quali l'imprenditore medesimo ha assunto le proprie decisioni e quindi compiuto le proprie azioni e provato a salvare, senza azzardi, la propri azienda. Dal punto di vista della scienza economico aziendale, che dovrebbe essere lo strumento per l'interpretazione dei fatti dell'impresa, è di un paradosso, che sembra volere determinare, di fatto, l'illegittimità dell'attività imprenditoriale.

Prof. Alessandro Arrighi
Commercialista e specialista d'impresa

Agenzia delle Entrate condannata: cosa faceva con Google Maps

Google Maps ha messo nei guai l'Agenzia delle Entrate: il caso è finito in tribunale e farà giurisprudenza

Due sentenze di marzo e aprile 2023 avranno nette e immediate conseguenze sull'operato dell'Agenzia delle Entrate, condannata dopo comportamento messo in atto, reputato non legittimo. Analizziamo però con calma la situazione e proviamo a spiegare nel dettaglio cosa centri Google Maps in questa vicenda.

Agenzia delle Entrate: stop Google Maps

La **Corte di giustizia tributaria di Lecce ha condannato l'Agenzia delle Entrate**, evidenziando i cittadini non siano i soli a commettere errori ed essere destinati a pagare per questi. Il problema di fondo è dato dall'applicazione di una condotta non consona, volta a sfruttare la tecnologia di Google per sostituire l'operato umano e certificato.

Nello specifico è stata dimostrata **l'irregolarità di alcuni rilievi effettuati** unicamente **sfruttando le immagini fornite da Google Maps**. Tutto ciò ha portato a una modifica della categoria catastale, **senza effettuare i dovuti sopralluoghi**. Una manovra tradotta in un netto aumento delle imposte da pagare. Quando però questo processo è stato messo in pratica in maniera del tutto virtuale, si sono aperte le porte per un'accesa discussione in tribunale, che ha infine **dato ragione ai contribuenti**.

La condanna al Fisco: cosa cambia

Scendiamo nel dettaglio e analizziamo quelli che sono i fatti in oggetto. L'Agenzia delle Entrate ha deciso di modificare la categoria catastale di un immobile basandosi unicamente su rilievi avvenuti al computer, senza lasciare l'ufficio. Le immagini digitali sono state reputate bastevoli per prendere una decisione adeguata. In questo modo **l'abitazione in questione è passata dalla categoria catastale A/3 ad A/7**, definendola in pratica un villino. Differenza consistente, se si tiene conto del fatto che con A/3 si indicano le abitazioni di tipo economico, che vantano finiture non particolarmente curate. Ciò lascia intendere come il valore patrimoniale sia ben al di sotto di quello di un villino, così come inferiore sarà la rendita catastale prevista.

Ma cos'è stato a far scattare la modifica di categoria da parte del Fisco? Le abitazioni A/7 devono vantare finiture ben curate, cortili e giardini. In questo caso è stata **osservata attraverso Google Maps la presenza di un terreno** posto di fianco al fabbricato.

Lo strumento digitale è molto utile nell'individuare eventuali irregolarità ma, in ogni caso, dev'essere affiancato da una verifica effettuata in prima persona. Tutto ciò non è avvenuto nel caso della Direzione provinciale di Lecce, che non ha inviato dipendenti in loco, notificando semplicemente l'avviso di accertamento, comunicando il cambio di categoria catastale, con conseguente rendita più elevata.

La Corte di Giustizia Tributaria di Lecce ha dato ragione al **proprietario, che ha facilmente dimostrato l'inesistenza del fantomatico giardino**, così come la mediocrità delle finiture dell'immobile. Nella sentenza si condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento delle spese, obbligando alla riattribuzione della precedente categoria A/3.

Non è la prima volta che accade qualcosa del genere e, come detto, sono due le sentenze che si sono espresse su materie simili. La **Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Liguria** ha dato ragione ai proprietari nel caso di un vano accessorio di un albergo, apparentemente rientrante nelle categorie speciale D ed E. Anche in questo caso la rendita è stata maggiorata solo grazie all'ausilio di **Google Maps**. Dopo il primo grado in favore del Fisco, il secondo ha accolto le ragioni del contribuente: le nuove tecnologie non sono vietate ma devono essere sostenute da sopralluoghi in loco.

Autore Luca Incoronato
Fonte quifinanza.it

L'Iva era detraibile, annullati accertamenti per più di 3 milioni

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Sicilia con tre sentenze del 20 aprile scorso ha accolto gli appelli della Società Ilios annullando gli avvisi di accertamento emessi dall'Agenzia delle Entrate Direzione provinciale di Messina (relativi agli anni 2002, 2004 e 2005), con i quali era stata accertata una indebita detrazione di Iva di oltre 1.500.000 euro più sanzioni ed interessi per un totale di circa 3 milioni di euro. La vicenda sulla quale si è sviluppato il rilevante contenzioso ha riguardato la cessione di un importante complesso alberghiero di Taormina e la detraibilità dell'Iva pagata per l'acquisto dalla Società ricorrente. In particolare gli accertamenti scaturivano da una verifica della Guardia di Finanza e dall'Agenzia delle Entrate che avevano ipotizzato una operazione ritenuta parzialmente fittizia relativa alla cessione della struttura alberghiera. La Ilios aveva riscattato l'immobile da una società di leasing facente capo ad Unicredit e la società di leasing determinava, all'atto dell'acquisto del bene poi ceduto a Ilios, una soluzione di continuità in una catena di trasferimenti fra persone giuridiche che l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto riconducibili al medesimo contesto societario e ad identico recinto di interessi e situazioni giuridiche rilevanti, tanto da considerare l'operazione parzialmente fittizia con conseguente indetraibilità dell'Iva. La società ha proposto ricorsi avverso i citati avvisi di accertamento che venivano rigettati in primo grado. Anche la Commissione tributaria regionale respingeva gli appelli della società che, assistita dall'avvocato Angelo Cuva del foro di Palermo, provvedeva a proporre ricorso per Cassazione.

La Suprema Corte di Cassazione con tre ordinanze del 2019 ha accolto i ricorsi cassando con rinvio le sentenze impugnate, affermando, tra l'altro, che "Nella specie, è incontestato che il soggetto passivo Ilios abbia assolto al pagamento dell'Iva per l'acquisto del compendio alberghiero, in corrispondenza di una operazione effettivamente posta in essere e soggetta a detta imposta. Nè l'Amministrazione ha contestato la fittizietà delle operazioni e l'inattendibilità delle scritture contabili o delle fatture utilizzate dal contribuente per l'operazione passiva; men che meno l'erario ha revocato in dubbio il profilo dell'inerenza della cessione dalla società di leasing ad Ilios".

La Corte di Giustizia di secondo Grado della Sicilia nel giudizio di rinvio ha preso atto del principio di diritto espresso dalla Corte di Cassazione ed ha accolto gli appelli annullando gli originari avvisi di accertamento con riferimento al disconoscimento della detrazione Iva. In particolare la Corte ha rilevato che la società pur non avendo mai gestito l'albergo si è adoperata per la sua ristrutturazione finalizzata alla sua messa in esercizio ed ha conseguentemente affermato la "insussistenza di elementi sufficienti per ritenere la spa Ilios soggetto non esercente attività imprenditoriale (dunque società fittizia o schermo), e, conseguentemente, per escludere il diritto al rimborso dell'Iva versata in relazione all'acquisto della struttura alberghiera". Dopo un complesso contenzioso durato più di 15 anni, afferma il professore Cuva, "viene finalmente riconosciuto il diritto della Società a detrarre l'Iva pagata per l'acquisto del complesso alberghiero in conformità a quanto previsto dall'articolo 19 del DPR numero 633/72, che consente al compratore di portare in detrazione l'imposta addebitatagli a titolo di rivalsa dal venditore quando si tratti di acquisto effettuato nell'esercizio di impresa ed inerente all'attività svolta".

Fonte Canicatti Web Notizie

«Nei primi 5 mesi del 2019 gli italiani hanno speso 23,6 miliardi di euro in carburante, di cui 14,4 sono andati al fisco. Un +1,4 per cento rispetto allo stesso periodo del 2018. Com'era quella barzelletta sul taglio delle accise?».

Fonte FB

Non è "cristallizzato" il debito Irpeg se il Fisco ha negato il rimborso

FiscoOggi
RIVISTA ONLINE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'Agenzia può eccepire l'inesistenza del credito in qualsiasi momento e senza alcun atto di rettifica della dichiarazione, spetta al contribuente dimostrare il contrario

È nei poteri dell'Amministrazione finanziaria contestare il credito esposto dal contribuente nella dichiarazione dei redditi, anche nel caso in cui siano scaduti i termini per l'esercizio del potere accertativo. Di conseguenza, in tal caso, la pretesa tributaria, non è soggetta al limite dei dieci anni. Questo è quanto stato chiarito dalla Corte Cassazione con la sentenza 3858, depositata dell'8 febbraio 2023.

Fatti di causa

Nel 2012 la direzione provinciale II di Torino aveva notificato al contribuente il diniego totale al rimborso del credito Irpeg, risultante dalla dichiarazione fiscale relativa all'anno di imposta 1999, in quanto non spettante.

Contro tale provvedimento di diniego il contribuente aveva proposto ricorso alla Commissione tributaria provinciale di Torino, ora Corte di giustizia tributaria di I grado, nel quale tuttavia è risultato soccombente.

Avverso la sentenza di primo grado, il contribuente si è appellato alla Commissione tributaria regionale del Piemonte, la quale ha accolto l'appello compensando le spese.

Secondo la Ctr sarebbe intervenuta la prescrizione del potere accertativo dell'ufficio, conseguentemente il credito esposto in dichiarazione dal contribuente sarebbe stato consolidato e "*cristallizzato*", in quanto nessun provvedimento era stato notificato entro il termine di dieci anni dalla presentazione della dichiarazione fiscale.

Decisione della Cassazione

Nel caso di richiesta di rimborso, il contribuente riveste il ruolo di attore, quindi, l'onere di dimostrare l'esistenza del credito e dei fatti posti a fondamento del diritto al rimborso incombono sul richiedente e, conseguentemente, l'Amministrazione finanziaria può eccepire l'inesistenza del credito richiesto a rimborso anche successivamente al termine di dieci anni dalla presentazione della dichiarazione fiscale.

Per comprendere meglio tale interpretazione bisogna considerare che l'eccezione di annullamento è imprescrittibile, al contrario dell'azione che invece lo è. Tale principio di diritto è rilevabile nel Libro IV - Delle obbligazioni - Titolo II Dei contratti in generale del codice civile, in particolare nel quarto comma dell'articolo 1442 il quale prevede: "*L'annullabilità può essere opposta dalla parte convenuta per l'esecuzione del contratto, anche se è prescritta l'azione per farla valere*".

Al riguardo, i giudici di piazza Cavour chiariscono che: "*decorso il termine per l'accertamento, all'Amministrazione viene consentito di contestare il contenuto di un atto del contribuente solo nella misura in cui tale contestazione consente alla Amministrazione di evitare un esborso, e non invece sotto il profilo in cui la medesima contestazione comporterebbe la affermazione di un credito della Amministrazione*".

Conclusioni

Facendo riferimento alla prescrizione di cui all'articolo 1442 del codice civile, l'azione di annullamento si prescrive mentre l'eccezione di annullabilità è imprescrittibile: conseguentemente può essere proposta in qualsiasi momento.

In caso di richiesta di rimborso spetta al contribuente dimostrare l'esistenza del credito e il possesso dei requisiti per il diritto al rimborso, mentre l'Amministrazione finanziaria può eccepire l'inesistenza in qualsiasi momento in base al principio "*Quae temporalia sunt ad agendum perpetua sunt ad excipiendum*", conseguentemente non è necessario alcun atto di rettifica entro i termini di dieci anni dalla presentazione della dichiarazione.

Quindi, i termini per l'accertamento si riferisco-

no all'eventuale affermazione di un credito del Fisco, mentre nel caso in cui debba essere contestato il mancato possesso dei requisiti per un rimborso, che consente di evitare un esborso da parte dell'Erario, l'eccezione è perpetua.

Tale interpretazione, simmetricamente, riguarda anche il credito utilizzato dal contribuente nella compensazione tributaria. Quest'ultima è la facoltà che ha il contribuente di compensare i crediti e i debiti nei confronti dei diversi enti impositori. In primis, è opportuno ricordare che è consentito ripartire liberamente le somme a credito tra importi a rimborso e importi da compensare. Ovviamente, gli importi a credito che si decide di utilizzare in compensazione, ai sensi del Dlgs n. 241/1997, non devono essere obbligatoriamente utilizzati in via preferenziale per compensare i debiti tributari. Conseguentemente, la verifica della bontà di una compensazione di un credito non tiene in considerazione i termini in cui il credito è stato maturato, ma quando è stato utilizzato in compensazione.

Nel caso in cui venga eccepita l'inesistenza del credito compensato, quindi, il relativo atto di recupero dovrà essere notificato entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo in compensazione, non rilevando, ai fini della violazione sopra richiamata, la mera esposizione del credito in dichiarazione annuale.

Fonte FiscoOggi.it

Esenzione IMU limitata per le parrocchie

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado dell'Emilia Romagna, nona sezione, con la sentenza 349 dell'8 marzo 2023 ha stabilito che una parrocchia non ha diritto all'esenzione dal pagamento IMU per gli immobili adibiti a usi religiosi e di culto, se li concede in comodato a terzi per feste, rappresentazioni teatrali, concerti e, in generale, per attività ricreative, in quanto l'agevolazione non spetta se gli immobili non vengono utilizzati direttamente dall'ente proprietario e l'utilizzo è promiscuo con soggetti diversi.

Nel caso in esame dai giudici la parrocchia ha concesso in comodato ad altri soggetti un immobile, destinato a usi religiosi e di culto per attività ricreative.

L'articolo 1, comma 759, lettera g) della legge di bilancio 2020 (160/2019), che ripropone le stesse condizioni della precedente normativa disciplinata dall'articolo 7, comma 1, lettera i) del decreto legislativo 504/1992, prevede per gli enti il diritto all'esenzione con il requisito essenziale del possesso qualificato da parte dell'ente non commerciale e l'utilizzo diretto da parte dello stesso: "*Sono esenti dall'imposta: (…) i)* ***gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c)****, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, fatta eccezione per gli immobili posseduti da partiti politici, che restano comunque assoggettati all'imposta indipendentemente dalla destinazione d'uso dell'immobile,* ***destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività*** *assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica,* ***didattiche****, ricettive, culturali,* ***ricreative*** *e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222*".

In tema di attività ricettive e scolastiche con finalità solidaristiche la Cassazione, con l'ordinanza 18831/2020, ha affermato che l'IMU è comunque dovuta dalle parrocchie in quanto sono irrilevanti ai fini tributari le finalità solidaristiche che connotano le attività svolte. Ciò che i giudici tributari devono accertare è se le attività siano rivolte a un pubblico indifferenziato o a categorie predefinite di soggetti, se vengono svolte per tutto l'anno e quali tariffe e compensi vengono applicate, escludendo l'esenzione qualora un ente non profit svolga un'attività a dimensione imprenditoriale anche se non prevalente. Inoltre la Cassazione precisa che un ente non commerciale non ha diritto all'esenzione anche se le rette richieste non coprono i costi di gestione, in quanto la stessa può essere concessa solo se tali quote coprono una frazione dei relativi costi definendosi in tal caso come rette meramente simboliche.

Fonte www.neopa.it
Autore Simone Pellegrin

Società con sede all'estero: quando viene tassata in Italia

La tassazione segue la sede effettiva, ossia il luogo dove hanno si svolgono le attività amministrative e di direzione dell'ente e si convocano le assemblee.

Quando si tratta di tassazione delle società con sede all'estero, c'è spesso confusione su quale sia il criterio corretto da seguire. In realtà, il principio è abbastanza semplice: una **società estera viene tassata in Italia** se qui si trova, per la maggior parte del periodo d'imposta: a) la sede legale; b) la sede dell'amministrazione; c) oppure l'oggetto principale dell'attività. Questa è la regola fissata dall'articolo 73, comma 3, del TUIR (Testo Unico delle Imposte sui Redditi).
Questa regola vale sia per le società formalmente estere che per quelle che hanno la maggior parte delle attività amministrative e di direzione dell'ente nel nostro Paese, indipendentemente dal fatto che abbiano un'ulteriore contestazione di "esterovestizione".

Un esempio concreto è quello della società romena il cui unico socio è italiano, ma che ha sede effettiva in Italia, ossia il luogo dove hanno concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente e si convocano le assemblee. In questo caso, la società romena viene **tassata in Italia**, nonostante sia **formalmente estera**.

Ma cosa succede se la società estera ha la sede amministrativa in un altro Paese, ma le attività principali vengono svolte in Italia? Questo è stato il caso affrontato dalla Corte di Giustizia di secondo grado della Toscana[1]. I giudici tributari, rifacendosi a un consolidato orientamento della Cassazione[2], hanno stabilito che la società estera viene considerata residente in Italia se la **direzione effettiva dell'impresa è nel nostro Paese**.

Nel caso in questione, la società romena aveva un magazzino in Romania, ma era amministrata dall'Italia, in quanto l'unico socio della società era italiano. I giudici hanno quindi valorizzato il ruolo dell'amministratore italiano, che di fatto amministrava dall'Italia anche la società romena.
È importante ricordare che questo principio vale anche per il comparto IVA, poiché ai sensi dell'articolo 7, Dpr 633/72, occorre avere riguardo ai concetti di domicilio e residenza, individuabili nella sede legale e nella sede effettiva.

Anche il Regolamento Europeo 282/2011, ai fini dell'individuazione del luogo delle prestazioni di servizi, stabilisce che occorre avere riguardo al **luogo in cui è fissata la sede dell'attività economica**, individuata come quella in cui "vengono prese le **decisioni essenziali** concernenti la gestione generale dell'impresa, del luogo della sua **sede legale** e del luogo in cui **si riunisce la direzione**".

In sintesi, quando si tratta di tassare una società con sede all'estero, bisogna guardare alla **sede effettiva**, ossia il luogo dove hanno concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente e si convocano le assemblee. Se questa sede è in Italia, la società estera viene considerata residente nel nostro Paese e tassata di conseguenza.

La regola è semplice, ma è importante rispettarla per evitare sanzioni e contenziosi con il Fisco.

Inoltre, è importante ricordare che la tassazione delle società estere è un tema delicato e complesso, che richiede una conoscenza approfondita della normativa fiscale nazionale ed europea.
Tuttavia, in alcuni casi, può essere difficile stabilire con certezza il luogo della sede dell'attività economica, il che può portare a dispute fiscali tra la società estera e l'amministrazione fiscale italiana. Difatti la tassazione delle società estere può essere influenzata da vari fattori, come la tipologia di attività svolta, la presenza di filiali o succursali in Italia, e la presenza di accordi internazionali per evitare la doppia imposizione.

Per evitare questo tipo di problemi, è consigliabile rivolgersi a un professionista esperto in materia fiscale, che possa fornire una consulenza personalizzata e individuare la soluzione migliore per la società estera.

Fonte www.laleggepertutti.it
Autore Angelo Greco

“Residente non domiciliato” in Uk: ritenuta del sostituto made in Italy

FiscoOggi
RIVISTA ONLINE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Lo speciale regime esclude la possibilità che la stessa somma venga tassata due volte e rende inapplicabile la convenzione Italia-Regno Unito contro le doppie imposizioni

La Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, con la pronuncia n. 169 del 18 gennaio scorso, ha chiarito che il professionista, residente nel Regno Unito con lo speciale regime “*resident but not domicilied*”, è soggetto alla ritenuta a titolo di acconto per le prestazioni rese in Italia. È soggetto a imposizione nello Stato di residenza (UK) per i soli redditi ivi prodotti, mentre i redditi prodotti nel nostro Paese sono tassati solo se trasferiti nel Regno Unito.

La vertenza riguardava un avviso di accertamento emesso nei confronti di una Srl, alla quale veniva contestato che, in qualità di sostituto di imposta, aveva erogato a un soggetto una cospicua somma, senza operare né versare la ritenuta del 30% a titolo di imposta, come prescritto dall’articolo 25, comma 2, del decreto Iva.
In particolare, l’ufficio riteneva che il sostituito, in qualità di “residente non domiciliato” nel Regno Unito, non fosse soggetto all’articolo 14 della convenzione tra Italia e UK contro le doppie imposizioni, che prevede la tassazione dei compensi per attività di libera professione soltanto nello Stato di residenza (Regno Unito), ricorrendo la condizione ostativa della disponibilità di una “base fissa” in Italia per lo svolgimento dell’attività professionale.

La contribuente proponeva ricorso avanti alla Ctp di Milano, che lo accoglieva.
Proponeva, allora, gravame l’Agenzia delle entrate, che eccepiva l’inapplicabilità dell’articolo 14 della convenzione citata, poiché il professionista disponeva in Italia di una “base fissa” costituita dagli studi televisivi della società, potendo avvalersi delle risorse materiali e umane messe a disposizione dalla compagine per la quale svolgeva plurime attività professionali.

Inoltre, l’ufficio aggiungeva che il successivo articolo 17 dell’accordo citata, in deroga all’articolo 14, stabilisce che i compensi percepiti in qualità di artista nel campo televisivo sono imponibili “nell’altro Stato contraente” a prescindere da ogni altra condizione. Le norme interne, in particolare, prevedono che i soggetti non residenti siano tassati in base ai soli redditi prodotti in Italia, mediante l’applicazione di una ritenuta alla fonte a titolo di imposta.

La sentenza
Nell’accogliere il gravame dell’ufficio, la Corte di giustizia della Lombardia osserva che è pacifico che l’artista fosse soggetto al regime fiscale, previsto nel Regno Unito, di “*residente non domiciliato*” (“*resident but not domicilied*”), che comporta l’imponibilità nel paese di residenza (Regno Unito) per i soli redditi ivi prodotti, e la non imponibilità dei redditi di fonte estera, salvo il loro trasferimento nel Regno Unito.

Lo speciale regime fiscale, infatti, elimina alla radice il problema della duplicazione della tassazione, rendendo inapplicabile la convenzione diretta a evitare che la medesima somma sia incisa due volte, dapprima dalla Stato in cui il reddito è prodotto e poi nel diverso Stato di residenza. La non applicabilità dell’intesa contro le doppie imposizioni, del resto, è testualmente stabilita dall’articolo 4 paragrafo 1 seconda parte, ove si afferma che l’espressione “*residente di uno stato contraente*” non comprende le persone che sono imponibili

in tale Stato soltanto per i redditi provenienti da fonti lì situate, definizione che si attaglia, appunto, al caso dei "*residenti non domiciliati*" nel Regno Unito.

Né l'interessato – osservano i giudici lombardi – aveva fornito prova di aver trasferito i redditi da lavoro autonomo prodotti in Italia nel Regno Unito e che ivi fossero stati sottoposti a una seconda tassazione: detta evidenza, per vero, avrebbe consentito al contribuente di eccepire che il reddito trasferito in Gran Bretagna era già stato sottoposto a tassazione nel Paese di produzione.

Pertanto – a parere del Collegio di seconde cure – non si era verificata alcuna doppia imposizione ma, per vero, un'anomala doppia non imposizione, che aveva sottratto a qualunque tassazione il reddito prodotto in Italia dal non residente.

Dall'inapplicabilità globale della Convenzione contro le doppie imposizioni discendeva, in definitiva, la vigenza delle regole fiscali ordinarie, correttamente descritte nell'atto impositivo impugnato, secondo cui i non residenti sono soggetti all'imposta sul reddito limitatamente ai redditi di lavoro autonomo derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato (ex articoli 3 e 23, comma primo lettera d) Tuir), con il conseguente obbligo del sostituto di imposta di applicare la ritenuta prevista dall'articolo 25, comma 2, Dpr n. 600/1973.

Fonte Fiscooggi.it

Comunicazione del Titolare Effettivo al Registro Imprese: pubblicato il primo decreto attuativo

L'articolo 21 del D.lgs. 231/2007 nel testo aggiornato dal D.lgs. 125/2019 pubblicato sulla G.U. 252 del 26 ottobre 2019 prevede:

- che le imprese dotate di personalità giuridica e le persone giuridiche private tenute all'iscrizione nel Registro delle Imprese, inclusi i Trust, comunichino a quest'ultimo le informazioni relative ai titolari effettivi in via telematica, in esenzione da imposta di bollo, da inserirsi in una apposita sezione del Registro delle Imprese;
- che le informazioni contenute nella predetta sezione possono essere consultate gratuitamente da autorità preposte al sistema antiriciclaggio, nell'ambito di investigazioni e anche per il contrasto all'evasione fiscale, mentre possono essere consultate dietro pagamento di diritti di segreteria da parte di qualsiasi soggetto.

Il comma 5 del sopra richiamato articolo 21 prevede che le modalità per la comunicazione dei dati relativi al titolare effettivo siano contenute in un decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze da emanarsi di concerto con il Ministero dello Sviluppo Economico.

Con decreto **MIMIT del 12 aprile 2023**, sono state approvate le specifiche tecniche del formato elettronico per la comunicazione della titolarità effettiva, il tutto pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 93 del 20 aprile 2023.

Per il completamento dell'iter, **si rimane in attesa** delle pubblicazioni del Decreto interministeriale sui diritti di segreteria (a firma congiunta di MEF e MiMIT) e del Decreto dei Certificati (a firma MiMIT), per le quali – ad oggi – non ci sono indicazioni rispetto alle tempistiche. Una volta pubblicati in Gazzetta Ufficiale anche questi ultimi decreti, mancherà solo la pubblicazione del Provvedimento che sancirà l'operatività dei sistemi per l'avvio della campagna di comunicazione della titolarità effettiva.

Per non farsi trovare impreparati vi ricordiamo che la pratica dovrà essere depositata **esclusivamente con firma digitale del legale rappresentante** della società oggetto della comunicazione. Non sarà consentita la firma digitale dell'istanza né col sistema "Procura" né con la firma digitale del Professionista incaricato.

Autore Meli e Associati

Partite IVA “apri e chiudi”: dall’Agenzia delle Entrate le modalità di controllo per le nuove aperture

La **Legge di Bilancio 2023**, tra le misure di contrasto all’**evasione fiscale**, ha previsto una intensificazione dei controlli per arginare in particolar modo il fenomeno delle cosiddette **partite IVA apri e chiudi**.
Si tratta della pratica per cui **società** e **professionisti**, che richiedono l’apertura della **partita IVA**, **cessano l’attività** prima di versare le **imposte dovute**.
In attuazione di quanti previsto all’**articolo 1, comma 148** della **Manovra**, l’**Agenzia delle Entrate** ha pubblicato il 17 maggio 2023 il **provvedimento n. 156803** con i **criteri**, le **modalità** e i termini per l’**analisi del rischio** e il **controllo** per l’apertura di nuove **partite IVA**.
In particolare, tramite apposite analisi dei rischi, si intensificano i **controlli** già previsti dall’**articolo 35, comma 15 bis** del **decreto IVA** (DPR n. 633/1972) volti all’accertamento dei requisiti soggettivi e/o oggettivi e di eventuali **violazioni**. In questo modo si intende **individuare** tempestivamente i soggetti che mostrano **criticità** o **anomalie**.
La **valutazione** è orientata principalmente su **elementi di rischio**:

- riconducibili al titolare della ditta individuale, al lavoratore autonomo o al rappresentante legale di società, associazione o ente, con o senza personalità giuridica;
- relativi alla tipologia e alle modalità di svolgimento dell’attività, rispetto ad anomalie economico-contabili nell’esercizio della stessa, strumentali a gravi o sistematiche condotte evasive;
- relativi alla posizione fiscale del soggetto titolare della partita Iva, per il quale emergano gravi o sistematiche violazioni delle norme tributarie.

Questi sono determinati sulla base del confronto di **dati e informazioni** disponibili nelle **banche dati** dell’Agenzia e di quelli acquisiti da altre banche dati e fonti informative.

Partite IVA “apri e chiudi”: come funzionano i controlli e quali sono le sanzioni

I **titolari di partita IVA** che presentano gli **elementi di rischio** individuati, vengono inviati dall’Agenzia a **presentarsi di persona** presso l’ufficio competente, secondo le modalità e i tempi previsti dall’ordinamento tributario, per **verificare** la propria **posizione**. Questi, inoltre, sono tenuti a fornire tutti i **chiarimenti** necessari e a mostrare la **documentazione** richiesta.
Se il contribuente non si presenta in seguito alla convocazione oppure non fornisce gli elementi necessari a dimostrare l’infondatezza del rischio, l’Agenzia provvede a notificare allo stesso il **provvedimento di cessazione** della **partita IVA** e lo sanziona con una **penale da 3.000 euro**.
Accedendo al **servizio di verifica della partita IVA** dalla sezione dedicata del sito dell’Agenzia delle Entrate sarà possibile monitorare l’**eventuale cessazione** della partita IVA. Tutti gli **operatori**, dunque, potranno controllare se se nei confronti di un proprio fornitore o di un proprio cliente sia stato emesso un **provvedimento** di cessazione.
Per **riaprire** la **partita IVA**, il contribuente dovrà presentare una **polizza fideiussoria** o una **fideiussione bancaria** di tre anni non inferiore a **50.000 euro**.
Nel caso in cui siano state commesse **violazioni fiscali** prima dell’emanazione del provvedimento di cessazione, l’importo della **fideiussione** deve essere pari alle **somme ancora dovute** se superiori a euro 50.000.

Valore immobile dichiarato: come funziona il nuovo servizio

Per accedere al **servizio** i cittadini devono autenticarsi nell’area riservata del sito dell’Agenzia delle entrate, **Entratel** o **Fisconline**.
Sarà necessario utilizzare le credenziali **SPID**, quelle rilasciate dall’Agenzia o la Carta nazionale dei servizi, CNS.
Una volta entrati nel servizio è possibile ricercare i dati tramite la **località** e **l’indirizzo** oppure attraverso un’area territoriale (provincia, comune, zona Omi).
Devono essere inseriti la **tipologia di atto** e il periodo di interesse, selezionabile a partire dal mese di gennaio 2019.
È possibile, inoltre, applicare ulteriori **filtri di ricerca**:

- un **intervallo minimo e massimo** per il valore di riferimento dei corrispettivi dichiarati negli atti di compravendita;
- un **raggio di ricerca** fino a 1000 metri dal centro dell’area selezionata;
- si può inoltre definire l’area di ricerca anche selezionando su mappa una **porzione di territorio** di proprio interesse, con la definizione di un’area circolare o poligonale.

Fonte www.informazionefiscale.it

La lenta partenza della riforma della Giustizia Tributaria e la necessità di cambiarne l'inerzia

La lenta partenza della riforma della Giustizia Tributaria e la necessità di cambiarne l'inerzia - *Editoriale*

Sommario:
1. Una partenza al rallentatore
2. Cambiare l'inerzia della riforma
3. Una scelta politica

1. Una partenza al rallentatore

La legge 130 del 2022, recante *Disposizioni in materia di giustizia e di Processo Tributari*, a pochi mesi dalla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale sta muovendo i primi passi.
Lentamente, molto lentamente.
Prorogati, con il decreto legge milleproroghe 2022, i termini di "pensionamento" dei giudici tributari più anziani di età anagrafica (parecchi dei quali in ruoli direttivi o semidirettivi), entrate in vigore alcune misure processuali, alla data del 14 febbraio 2023 sono alfine scaduti i termini del bando per l'opzione dei giudici tributari "togati". Risultato: 37 optanti, poco più di un terzo. Un risultato ampiamente insoddisfacente.
Ma è una "falsa partenza"? dipende. Se queste risorse verranno impiegate come previsto dal bando del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria (delibera n. 1559/2022), senz'altro sì. 70 posti in primo grado, 30 in appello, sparsi qua e là sul territorio nazionale. Un secchio di acqua per irrigare un ettaro di terra, non servirà pressoché a nulla.
Questa però era una pietra angolare del nuovo edificio disegnato dalla legge 130, che così mostra subito una crepa importante e perciò pare già pericolante. In un quadro generale di innovazioni ordinamentali, tanto ambiziose, quanto aleatorie, se non addirittura velleitarie, l'idea di avere subito cento magistrati "di professione" e giudici tributari ormai consolidati da destinare «*prioritariamente*» alle Corti di secondo grado doveva essere la prima – fondamentale – manovra di "atterraggio" del nuovo aereomobile o, se si preferisce, il primo modo per passare dalle parole ai *fatti*.
Ma così non sarà, con tutto il dovuto rispetto per la buona volontà e la capacità degli "optanti", dei dirigenti delle Corti e del CPGT. In ogni caso, ne rimane sicuramente inevasa la ratio funzionale delle disposizioni legislative che disciplinano l'opzione.
Allo stato, quindi, uniche prospettive certe sono la tempistica *biblica* dei concorsi associata alla coesistenza pluridecennale dei *magistrati* e dei *giudici* tributari (si comprende a malapena il senso di questa distinzione lessicale, oscillando la stessa tra la sinonimia ed il rapporto di genere/specie).
Dunque il "treno" della riforma è partito; non è un TGV, ma non è neanche un "regionale veloce".
È una sorpresa? No, non lo è affatto. Era stato previsto, da più parti, a partire dalla Commissione della Cananea e comunque bastava una pur minima riflessione sulle disposizioni della legge 130.
Le riforme non si fanno così, non si fanno con le ideologie, non escono dalla "mente di Giove".
Si fanno seguendo principi, ma con i piedi per terra. Sono infatti "treni" che viaggiano sulla superficie terrestre (che genera attrito) che vanno costruiti per non deragliare, con sapienza, vagone per vagone, con una buona locomotiva.
Fuor di metafora, costruire ex novo un corpus magistratuale è un'operazione complessa, che implica una riflessione profonda, idee chiare sui tempi e sui mezzi. Tutto ciò è mancato nel percorso di studio e di progettazione normativa che ha portato alla normativa varata dal Parlamento. La legge di riforma, scritta in tutta fretta prima a livello governativo e poi rimestata nel convulso periodo del "governo assembleare" di un fine legislatura imprevisto, aveva ed ha talmente tante *black holes* che il suo successo era, è e sarà poco più di una scommessa sul rosso e sul nero.
Davvero un cattivo esempio di legislazione.
Poiché ripartire da zero non è ipotesi politicamente praticabile, realisticamente, occorre provare a trasformare questo "treno locale", se non in uno ad "alta velocità", almeno in un *intercity*.

2. Cambiare l'inerzia della riforma

È possibile "cambiare l'inerzia" di questa riforma? Sì, lo è ed è necessario. Ed anche urgente: ci sono i tempi del PNRR, cui si associano le -giuste- aspettative pluridecennali dell'utenza e degli addetti ai lavori.
Inutile nascondere però che si tratta di una "ma-

novra correttiva" complessa, di una riconversione (in corsa) indubbiamente impegnativa. Che ha una *precondizione*: idee chiare sugli *obiettivi* e sui *mezzi* della riforma, ma, soprattutto, una ancor più chiara cognizione dei termini concreti di fattibilità – non solo e non tanto finanziaria, ma operativa – delle soluzioni normative.

Il limite "costruttivo" della legge 130 è infatti piuttosto evidente: manca completamente un –chiaro- disegno organizzativo con un cronoprogramma definito e, soprattutto, praticabile.

Se il postulato è *costruire la quinta magistratura professionale*, allora bisogna anzitutto essere consapevoli che si tratta di un corpus complesso, da strutturare "verticalmente" ed "orizzontalmente".

Dalla geometria alla normativa di ordinamento giudiziario, ciò significa che: a) è necessario chiarire la dinamica costitutiva della dirigenza; b) è ugualmente indispensabile determinare *come* acquisire e *dove* allocare le risorse di personale giudicante.

La legge 130 considera queste "tessere" del mosaico, ma le butta letteralmente sul tavolo, senza nessuna idea precisa di come nella sua attuazione queste "tessere" devono combinarsi, integrarsi, per poi dissolversi tutte nel corpus quale sarà definitivamente (tra non pochi anni). La delibera n. 1559/2022 del CPGT ha "fatto il resto". Risultato: *acqua nella sabbia*.

Fatta questa premessa, in concreto e per punti tematici:

A. secondo la *road map* dell'art. 1, comma 10, legge 130/2022, al netto dei 37 "optanti", le procedure di assunzione dei *Magistrati Tributari* ad un ritmo di un concorso annuale di 68 posti, andranno a completare l'organico di 576 nel 2030. Non sarà comunque così perché si tratta di una previsione semplicemente irrealizzabile. E comunque sbagliata.

   Che senso ha fare "mini concorsi" ? perché non concentrarli ? I concorsi costano e durano. Quindi non 7 concorsi, ma due, massimo tre, da almeno 100/150 l'uno. Allora diverrebbe concreta la prospettiva di arrivare al "numero magico" in cinque/sei anni. Ad una condizione imprescindibile: bisogna almeno raddoppiare la Commissione di concorso. Con dieci componenti ci si mette troppo, anche perché è più che ragionevole prevedere che il numero dei partecipanti sarà elevato, trattandosi pur sempre dell'appetibile accesso ad una magistratura professionale, addirittura specializzata.

   Ma c'è anche una *via breve*, comunque praticabile: valorizzare le risorse esistenti. Degli "optanti" e comunque dei *Giudici Tributari* togati si dirà appena oltre. Si può –utilmente- attingere dall'ampio bacino dei giudici tributari "non togati". Un reclutamento straordinario (non, come previsto dalla normativa attuale, una quota di riserva concorsuale, misura inutilmente penalizzante e verosimilmente destinata ad un largo insuccesso) di 100/150 unità, per titoli (professionali + adeguata anzianità di ruolo) e per verifica (semplificata, ad esempio come quella appena fatta per i giudici onorari di tribunale).

   Così si otterrebbero a breve (un anno massimo) gli effetti di una procedura concorsuale. E non sarebbe per nulla poco, se solo si pensa oltre al dato "quantitativo/temporale", a quello "qualitativo", essendo indiscutibile che si tratta di giudici già formati e non di "uditori giudiziari con funzioni", come saranno i *Magistrati Tributari* assunti per concorso. Così, nel medio periodo si sommerebbe un *capitale di esperienza* alla freschezza (e si spera la "motivazione") di una nuova classe professionale che via via costituirà -nel lungo periodo- la *quinta magistratura*.

B. la dirigenza è una necessità insopprimibile per far funzionare –bene- un'Istituzione giudiziaria, ovviamente sul piano della sua organizzazione, indiscutibili per tutte le funzioni giurisdizionali i principi di autonomia ed indipendenza, di "soggezione soltanto alla legge".

   La legge 130/2022 non ha nessun "disegno" chiaro al riguardo, se non quello della coesistenza tra *Magistrati Tributari* e *Giudici Tributari* non regolata in via di norma primaria (quindi tutto nelle mani del CPGT, ma allora con forti riserve quantomeno sul piano della costituzionalità).

   Ed è altrettanto evidente che non si può aspettare il tempo lungo necessario (10/15 anni) affinchè i *Magistrati Tributari* assunti per concorso acquisiscano formalmente i titoli abilitanti e, ancor più - sostanzialmente- l'esperienza per poter assumere ruoli di dirigenza/semidirigenza.

   Oltre alla possibilità di valorizzare gli eventuali *Giudici Tributari* "non togati cooptati", appare indubbio che, fino a che (lungo periodo), la *quinta magistratura* non sarà "a regime" questo, fondamentale, segmento della struttura operativa non può essere "coperto" se non con i *Giudici Tributari* "togati".

   Questo è il "terreno operativo" sul quale può acquisire un senso l'opzione di questi magistrati.

   In questo lungo *interregno*, l'imprescindibile esigenza della *dirigenza giudiziaria* della nuova magistratura tributaria può essere soddisfatta – essenzialmente o almeno principalmente – con i *Giudici Tributari* togati optanti.

Ed optandi: occorre tenere conto del *turn over*. La misura del transito di questi magistrati – in via di normazione primaria e quindi cogente – va perciò limitata ai ruoli direttivi/*semidirettivi*. Così, per un verso, la nuova magistratura tributaria avrebbe una solida *spina dorsale* di *tempopienisti*, per altro verso, si potrebbe "alleggerire" il peso di questa scelta normativa, senza renderla evanescente, anche con disposizioni più precise e stringenti per la destinazione degli "optanti" e dei "cooptati" al grado di appello.
Serve molto di più dell'avverbio *prioritariamente* utilizzato nella legge 130 e del tutto disatteso dal CPGT. In tal modo, oltre che *vertebrare* il nuovo corpus magistratuale, si può dargli più peso specifico nel grado che chiude "in revisione" il giudizio di merito ed apre le porte a quello di legittimità.
Per tali fini è tuttavia necessario fare scelte attentamente ponderate sull'allocazione di queste, pregiate, ma limitate, risorse, secondo il principio di "buona amministrazione" ossia in base ad un razionale disegno organizzativo generale. Ed è inevitabile in questa direzione tenere conto dei flussi territoriali degli affari e dei relativi valori di stock, per *non versare acqua sulla sabbia*.

3. Una scelta politica

Quelli esposti – in breve- sono soltanto *indirizzi generali*, linee-guida per una, razionale, revisione della legge di riforma della giustizia tributaria. Chiaro che attuarli implica una produzione normativa tecnicamente raffinata, tutt'affatto semplice, con rilevanti riflessi di finanza pubblica (copertura finanziaria, anche in revisione delle previsioni della legge 130/2022).
È tuttavia altrettanto evidente che chi dovrebbe agire in tal senso ha tutti i mezzi per farlo al meglio. Il tempo c'è, anche se non è molto: a Bruxelles hanno il *faro* sempre acceso sul PNRR.
In ultima analisi, come è ovvio, si tratta esclusivamente di una questione di volontà politica.
Vedremo se ci sarà.

Autore Enrico Manzon
Fonte www.giustiziainsieme.it

Corti di Giustizia Tributaria

Le Corti di Giustizia Tributaria di primo e di secondo grado sono organi giurisdizionali deputati a decidere sui ricorsi presentati dalle parti processuali.
Nel primo grado di giudizio trattasi dei ricorsi presentati dai contribuenti che ritengono infondate le richieste dell'amministrazione finanziaria e di altri enti impositori.
Nel secondo grado di giudizio trattasi degli appelli presentati dai contribuenti o dall'amministrazione finanziaria e altri enti impositori che ritengono infondate le decisioni presenti nelle sentenze di primo grado.

Oggetto dei ricorsi

Appartengono alla giurisdizione delle Corti di Giustizia Tributaria le controversie riguardanti:
• i tributi erariali e non erariali;
• il catasto e l'estimo;
• le sovrimposte, le addizionali, le sanzioni amministrative irrogate da Uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio.

Individuazione della Corte di Giustizia Tributaria competente

Le Corti di Giustizia Tributaria di primo grado sono competenti, in primo grado, per le controversie tributarie proposte dal cittadino nei confronti delle Agenzie fiscali (entrate, dogane, demanio), degli Enti locali territoriali, degli Agenti della riscossione e di tutti gli altri enti impositori che hanno sede nella circoscrizione provinciale delle stesse Corti.

Le Corti di Giustizia Tributaria di secondo grado sono invece competenti per le impugnazioni contro le decisioni delle Corti di Giustizia Tributaria di primo grado che hanno sede nella loro circoscrizione regionale.

Composizione della Corte di Giustizia Tributaria

Ogni Corte si compone in una o più sezioni composte a loro volta da un presidente, un vice presidente e da non meno di 4 giudici.

La sezione del collegio decide la controversia con l'ausilio di 3 giudici, salvo il caso del giudice monocratico nel giudizio di ottemperanza per le controversie di valore non superiore a ventimila euro e comunque per le spese di giudizio.

Corte di Cassazione, Manzon: "La Riforma Tributaria evidenzia una serie di criticità"

(Teleborsa) - "La Riforma della Giustizia Tributaria rappresenta una tappa fondamentale per il sistema anche se mette in evidenza ancora una serie di criticità". Lo ha detto **Enrico Manzon, consigliere della Corte di Cassazione**, intervenendo alla **tavola rotonda promossa dall'Unione Nazionale Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili, presieduta da Matteo De Lise**, che si è svolta nella sala conferenze dell'hotel Nazionale di Roma.

"La corte di Cassazione è un bene comune. Va preservata la certezza del diritto che è una risorsa istituzionale fondamentale, soprattutto in campo tributario. Un istituto processuale – ha aggiunto il consigliere **Manzon** – in cui credo molto e che è stato criticato è il rinvio pregiudiziale. La norma è stata 'copiata' dai francesi ed è arrivata anche in Italia. Perché, ad esempio, nella legge di bilancio di quest'anno è stata ampliata la definizione agevolata e sono stati introdotti istituti nuovi che vanno messi a regime: la conciliazione post appello e la rinuncia al ricorso. Poi, c'è una norma costituzionale (l'art.111 comma 7) che prevede che la possibilità di ricorrere in Cassazione contro le sentenze, a norma di legge. In questo senso non possiamo fare nulla di diverso. Messe insieme il rinvio pregiudiziale e una giurisprudenza più precisa sul piano dell'onere probatorio, soprattutto la definizione pre-processuale, ponendola nella mani di un giudice professionale si migliora anche la qualità delle sentenze. Per tre anni di fila il presidente della 'Corte', nella relazione inaugurale, ha segnalato che la percentuale di annullamenti delle sentenze in Corte Tributaria d'Appello è doppia rispetto alla media delle Corti d'Appello civili ordinarie. Questo complesso di misure dovrebbe portare al restringimento dell'accesso al vertice della giurisdizione e, quindi, per ottenere il risultato di una giustizia tributaria riformata e migliore anche nella gestione dei processi. Per questo motivo - conclude il magistrato - non sono del tutto pessimista".

"A sei mesi dell'entrata in vigore della riforma del processo tributario – ha detto **Federico Giotti, della giunta esecutiva dell'Ungdcec** – si può parlare di aspetti positivi, ma si rendono necessarie alcune 'messe a punto'. L'aspetto positivo è l'introduzione della figura del giudice tributario professionale, con la quinta magistratura speciale, quindi, maggiore professionalità del giudice, anche se dipende dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, una delle parti in causa. Ritengo che quest'ultima debba essere emendata. Allo stesso modo, l'istituto della mediazione deve essere rimodulato e gestito da un ente terzo. Altri aspetti positivi sono l'introduzione dell'onere probatorio nel processo tributario. Anche se all'atto pratico sarà necessario verificare sul campo quali saranno le conseguenze che avrà nel processo. Altro aspetto positivo – ha rimarcato Giotti – è l'introduzione della prova testimoniale, con l'ammissibilità della stessa prova in base anche alle dichiarazioni di terzi. E la possibilità di controbattere durante il giudizio. Vanno rafforzati gli atti mediante un potenziamento del contraddittorio per tutte le tipologie di giudizio ed è necessario riequilibrare il sistema delle presunzioni per evitare squilibrio tra le parti".

"Il tema tributario in Italia è particolarmente sentito, soprattutto dai cittadini, questa giustizia – ha evidenziato **Marco Greggio, avvocato e giurista d'impresa del Foro di Padova** – evidentemente coglie un nervo scoperto in Italia e s'inserisce in un filone di riforme, da ultima quella della crisi d'impresa che a volte serve anche a semplificare l'iter della giustizia. Le criticità di questa nuova riforma sono state evidenziate nel corso dei lavori. Basta leggere i dati del 2017, dove i fallimenti pendenti presso il tribunale di Milano avevano un passivo di 25 miliardi di euro. Di cui il 38% circa di debito erariale ed il 20% di debiti verso i fornitori. A livello nazionale i fallimenti portano un passivo erariale di 160 miliardi di euro. Di questi l'Agenzia delle Entrate riferisce di una soddisfazione appena dell'1.61%. Un primo aspetto positivo della riforma tributaria è il rinvio da parte della Suprema Corte alla Commissione Tributaria Regionale con la riduzione dell'aliquota al 90%, va ridotta ulteriormente. La seconda nota positiva è una parificazione generale, in caso di vittoria in primo e in secondo grado. Ed in ultimo anche l'implementazione dell'organico dei magistrati. Noto, però, che negli ultimi anni il contenzioso, a seguito delle riforme non solo tributarie, sia diminuito e, oggi alcuni tribunali sono quasi vuoti. Probabilmente – ha osservato Greggio – la motivazione è per le spese di giustizia o anche per la sfiducia dei cittadini nei confronti della giustizia ahimè, comunque il contenzioso è sicuramente diminuito. Ovvio che queste riforme vanno tutte in questa tendenza, deflazionare il contenzioso, diminuirlo e trovare una pace fiscale nell'ambito tributario, questo è un auspicio che ci aspettiamo tutti".

Fonte www.borsaitaliana.it

Ulteriori modifiche alla Giustizia Tributaria

A cura dell'Avv. Maurizio Villani

Nel 2022 si è fatto parecchio, a livello legislativo, per la riforma della giustizia tributaria (QUINTA MAGISTRATURA TRIBUTARIA).
Infatti, la Legge n. 130/2022, in soli otto articoli, ha istituito un epocale riassetto dell'apparato organizzativo dei giudici tributari, introducendo anche significative disposizioni sulla disciplina del processo tributario, specie sul versante dell'istruttoria e soprattutto per quanto riguarda l'onere della prova e la testimonianza.
Non bisogna dimenticare che le vecchie Commissioni tributarie (istituite nel 1864) non consentivano per molti anni la sospensiva, né la conciliazione, né le spese di giudizio, né il giudizio di ottemperanza. Le stesse erano composte soltanto da giudici onorari non professionali ed a tempo parziale, in quanto era richiesta solo la laurea in giurisprudenza ed economia e commercio (per esempio pensionati, professori di scuole secondarie, ingegneri, agrotecnici, avvocati, pochi commercialisti, oltre a giudici civili, penali, amministrativi, contabili e militari, nonché ex ufficiali della Guardia di Finanza).
Il **Disegno di Legge Delega della Riforma Fiscale** (Disegno di Legge A.C. 1038 del 23/03/2023 in discussione alla Camera dei Deputati) all'articolo 17 prevede le seguenti altre modifiche nei procedimenti del contenzioso tributario.

Art. 17
(Procedimenti del contenzioso)

"1. Nell'esercizio della delega di cui all'articolo 1 il Governo osserva altresì i seguenti princìpi e criteri direttivi specifici per la revisione della disciplina e l'organizzazione del contenzioso tributario:

a. **coordinare** con la nuova disciplina di cui all'articolo 4, comma 1, lettera g), altri istituti a finalità deflativa operanti **nella fase antecedente la costituzione in giudizio di cui all'articolo 23 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546**, ai fini del massimo contenimento dei tempi di conclusione della controversia tributaria;
b. **ampliare e potenziare l'informatizzazione della giustizia tributaria mediante:**
   1. la semplificazione della normativa processuale funzionale alla completa digitalizzazione del processo;
   2. 2) l'obbligo dell'utilizzo di modelli predefiniti per la redazione degli atti processuali, dei verbali e dei provvedimenti giurisdizionali;
   3. a disciplina delle conseguenze processuali derivanti dalla violazione degli obblighi di utilizzo delle modalità telematiche;
   4. **la previsione che la discussione da remoto possa essere chiesta anche da una sola delle parti costituite nel processo, con istanza da notificare alle altre parti, fermo restando il diritto di queste ultime di partecipare in presenza;**
c. **modificare l'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602**, prevedendo che le opposizioni regolate dagli articoli 615, secondo comma, e 617 del codice di procedura civile siano proponibili dinanzi al giudice tributario, con le modalità e le forme previste dal citato decreto legislativo n. 546 del 1992, se il ricorrente assume la mancata o invalida notificazione della cartella di pagamento ovvero dell'intimazione di pagamento di cui all'articolo 50, comma 2, del medesimo decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973;
d. **prevedere la pubblicazione e la successiva comunicazione alle parti del dispositivo dei provvedimenti giurisdizionali nella stessa udienza di trattazione immediatamente dopo la deliberazione di merito;**
e. **accelerare lo svolgimento della fase cautelare anche nei gradi di giudizio successivi al primo;**
f. **prevedere interventi di deflazione del contenzioso tributario in tutti i gradi di giudizio, ivi compreso quello dinanzi alla Corte di cassazione, favorendo la definizione agevolata delle liti pendenti;**
g. **ridefinire l'assetto territoriale delle corti di giustizia tributaria di primo grado e delle sezioni staccate delle corti di giustizia tributaria di secondo grado anche mediante accorpamenti delle sedi esistenti**, sulla base

dell'estensione del territorio, dei carichi di lavoro e degli indici di sopravvenienza, del numero degli abitanti della circoscrizione, degli enti impositori e della riscossione;

h. **disciplinare le modalità di assegnazione dei magistrati, dei giudici tributari e del personale amministrativo interessati al riordino territoriale di cui alla lettera g)**, al fine di garantire la continuità dei servizi della giustizia tributaria delle corti di primo e di secondo grado alle quali sono trasferite le funzioni degli uffici accorpati o soppressi, assicurando ai magistrati e ai giudici tributari l'attribuzione delle medesime funzioni già esercitate presso le corti accorpate o soppresse."

Si tratta di principi importanti e condivisibili.
Per realizzare, però, compiutamente la costruzione della quinta magistratura tributaria, autonoma, indipendente ed efficiente, sono necessarie ulteriori modifiche legislative da inserire nella suddetta legge delega.

A. **PRESIDENZA DEL CONSIGLIO DEI MINISTRI E NON PIÙ DIPENDENZA DAL MEF**

La nuova giustizia tributaria continua a dipendere dal MEF in violazione del principio dell'indipendenza (anche all'apparenza), con possibili riflessi di incostituzionalità.
Infatti, la CGT di 1° grado Venezia Sez. 1 -, con l'ordinanza n. 408/2022 del 31/10/2022, ha rimesso gli atti alla Corte Costituzionale, per violazione degli articoli 101, 104, 105 e 110 della Costituzione, perché in netto contrasto con i principi costituzionalmente garantiti dell'indipendenza e dell'imparzialità dei giudici.
La Corte Costituzionale dovrebbe pronunciarsi il 24 maggio c.a..
Inoltre, con l'ordinanza n. 660 dell'11 aprile 2023, la CGT di secondo grado del Lazio ha rimesso gli atti alla Corte di Giustizia UE perché l'indipendenza e la terzietà del giudice sono escluse in ragione del legame organico con il MEF, ulteriormente rafforzato dalla riforma realizzata in attuazione del PNRR (Legge n. 130/2022).
Per realizzare la vera autonomia ed indipendenza la quinta magistratura tributaria deve essere gestita ed organizzata dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri, come peraltro previsto dai vari disegni di legge e sempre da me sostenuto e sollecitato (per esempio, disegno di legge n. 1243 del 18 aprile 2019 presentato al Senato).

B. **NUOVA MEDIAZIONE**

Bisogna abrogare l'art. 17-bis D.Lgs. n. 546/1992 ed affidare la nuova mediazione ai nuovi giudici tributari e non più ai funzionari dell'Agenzia delle entrate.
Non è sufficiente, con le modifiche introdotte con l'art. 48-bis 1 della Legge n. 130/2002, che i giudici tributari si limitino a formulare alle parti una proposta conciliativa avuto riguardo all'oggetto del giudizio e all'esistenza di questioni di facile e pronta soluzione.
Bisogna, invece, consentire ai nuovi giudici tributari, professionali ed a tempo pieno, di poter gestire tutte le fasi della mediazione senza limitazioni e condizionamenti, per mettere tutte le parti processuali su un piano di perfetta parità.

C. **CLASS ACTION**

Bisogna consentire la class action anche nel processo tributario, prevedendo il pagamento di un unico contributo unificato tributario di euro 30 quando le parti sottopongono al giudice tributario un'unica questione di diritto o di merito.
La class action è un'azione legale collettiva condotta da uno (o più) contribuenti nei confronti del medesimo soggetto per tutelare i diritti vantati da più soggetti.
Lo scopo di tale istituto è quello di giungere a una soluzione comune a più persone, di fatto o di diritto, che produca effetti ***"ultra partes"*** per tutti i componenti presenti e futuri della classe o del gruppo.
I vantaggi delle azioni collettive sono evidenti se si tiene conto dei tempi processuali, dei costi della giustizia, della garanzia di certezza del diritto e dell'efficacia ed equità del risultato.

D. **IMPUGNAZIONE DELL'AUTOTUTELA SENZA LIMITAZIONI**

È necessario consentire al contribuente la possibilità di impugnare il provvedimento di rigetto dell'autotutela, sia espresso che tacito, contrariamente alla giurisprudenza attuale della Corte di Cassazione, che pone grosse limitazioni.
V'è, infatti, da premettere che costituisce consolidata giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione l'insegnamento a termini del quale "nel processo tributario, il sindacato sull'atto di diniego dell'amministrazione di procedere ad annullamento del provvedimento impositivo in sede di autotutela può riguardare **soltanto** eventuali profili di illegittimità del rifiuto, in relazione a ragioni di rilevante interesse generale che giustificano l'esercizio di tale potere, che, come affermato anche dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 181 del 2017, si fonda su valutazioni ampiamente discrezionali e non costituisce uno strumento di tutela dei diritti individuali del contribuente" **(Sez. 5, n. 21146 del 24/08/2018)**.

Tanto equivale ad affermare che "il sindacato giurisdizionale sull'impugnato diniego, espresso o tacito, di procedere ad un annullamento in autotutela può riguardare **soltanto** eventuali profili di illegittimità del rifiuto dell'amministrazione, in relazione alle ragioni di rilevante interesse generale che giustificano l'esercizio di tale potere, e non la fondatezza della pretesa tributaria, atteso che, altrimenti, si avrebbe un'indebita sostituzione del giudice nell'attività amministrativa o un'inammissibile controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo" **(Cass. Sez. 5, n. 7616 del 28/03/2018 e Cass. Sez. Trib. n. 8385/2023)**.

E. **EQUITÀ**

La legge dovrebbe consentire al nuovo giudice tributario monocratico di decidere secondo equità quando si tratta di questioni di merito, anche senza l'accordo delle parti, come previsto dall'art. 113 c.p.c..

È inappellabile la sentenza che il giudice ha pronunciato secondo equità.

Oggi, infatti, nel processo tributario, anche riformato, non è previsto il giudizio di equità.

È ben vero che il giudice tributario non è dotato di poteri di equità sostitutiva, dovendo fondare la propria decisione su giudizi estimativi, di cui deve dar conto in motivazione in rapporto al materiale istruttorio **(Cass. n. 10875 del 2022; Cass. n. 16960 del 2019; Cass. n. 7354 del 2018)**, tuttavia, la praticata riduzione dell'imponibile **non rientra nell'esercizio di equità sostitutiva**, la quale attiene al piano delle regole sostanziali utilizzabili in funzione della pronuncia, perché si tratta di una valutazione del compendio probatorio e del fatto, frutto di un consentito giudizio estimativo **(Cass. n. 4442 del 2010; Cass. n. 25707 del 2015; Cass. – Sez. Trib – ordinanza n. 6251/2023)**.

F. **AVVOCATI E COMMERCIALISTI NELLA COMMISSIONE DI CONCORSO**

La quinta magistratura tributaria è formata da magistrati tributari vincitori di concorso pubblico.

La commissione di concorso è composta:

1. **dal presidente di una corte di giustizia tributaria di secondo grado, che la presiede;**
2. **da cinque magistrati** scelti tra magistrati ordinari, amministrativi, contabili e militari con almeno quindici anni di anzianità;
3. **da quattro professori universitari di ruolo**, di cui uno titolare dell'insegnamento di diritto tributario, gli altri titolari di uno degli insegnamenti delle altre materie oggetto di esame.

Manca la presenza dei professionisti, senza giustificato motivo.

È opportuno che nella commissione di esame sia presente sempre un avvocato tributarista cassazionista iscritto all'Albo speciale da almeno trent'anni ed un dottore commercialista iscritto all'Albo professionale da almeno trent'anni.

La loro presenza è necessaria per testare la preparazione teorico-pratica dei futuri magistrati tributari.

G. **INUTILIZZABILITÀ DELLE PROVE ACQUISITE IN MODO ILLEGITTIMO**

Nel nuovo processo tributario le prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge non devono essere utilizzate, soprattutto per il nuovo principio dell'onere della prova finalmente formalizzato con la Legge n. 130/2022.

L'inutilizzabilità è rilevabile anche d'ufficio in ogni stato e grado del processo tributario (come previsto dall'art. 191 del codice di procedura penale).

Tutti devono rispettare i divieti previsti dalla legge.

Infatti, la Corte di Cassazione – Sez. Trib. – oggi ha chiarito più volte che non esiste nell'ordinamento tributario un principio generale di inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite, sicche' "l'acquisizione irrituale di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale **non comporta la inutilizzabilità degli stessi, in mancanza di una specifica previsione in tal senso" (Cass. n. 8344/2001; conf. Cass. n. 13005/2001, n. 1343/2002 e n. 1383/2002, n. 1543/2003 e n. 10442/2003).**

E tanto anche con riferimento all'attività della Guardia di Finanza che, cooperando con gli uffici finanziari, proceda ad ispezioni, verifiche, ricerche ed acquisizione di notizie, non osservando la disciplina processual - penalistica, avendo carattere amministrativo - con conseguente inapplicabilità dell'articolo 24 Cost. **(Cass. - Sez. Trib. – sentenza n. 8001/2023)**.

H. **RIFORMA DELLA CORTE DI CASSAZIONE**

In sede di riforma, salva la competenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione relativamente alle sole questioni di giurisdizione, la Sezione Tributaria deve giudicare le impugnazioni delle sentenze delle Corti di giustizia tributaria di secondo grado.

Essa deve essere composta da trentacinque giudici, ripartiti in cinque sotto-sezioni, in ragione delle seguenti materie:

- Imposte sui redditi;
- IVA;
- altri tributi;
- riscossione;
- rimborsi.

Il presidente della Sezione Tributaria è anche presidente della prima sottosezione.
Le altre sottosezioni sono presiedute da uno dei loro componenti.
I collegi sono composti dal numero fisso di tre membri.
I giudizi si svolgono esclusivamente con rito camerale.

I. **CONSIGLI GIUDIZIARI**

È opportuno istituire i Consigli giudiziari presso le Corti di giustizia tributaria di secondo grado.
I Consigli giudiziari devono essere organi "ausiliari" del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria (C.P.G.T.).
Essi, cioè, su numerose materie e provvedimenti di competenza del C.P.G.T., esprimono motivati pareri, fornendo elementi fondamentali per il corretto esercizio dei poteri del C.P.G.T. stesso, poiché tali organi hanno una conoscenza diretta del magistrato, del giudice tributario o dell'ufficio interessato.
I principali ambiti su cui sono espressi i pareri sono:

- le tabelle di composizione degli organi giudiziari (cioè i criteri di assegnazione dei magistrati e giudici tributari alle sezioni e dei procedimenti ai singoli magistrati e giudici tributari);
- le valutazioni di professionalità dei magistrati e dei giudici tributari;
- il trattenimento in servizio o la cessazione dall'impiego dei magistrati e dei giudici tributari;
- l'incompatibilità dei magistrati e dei giudici tributari;
- gli incarichi extragiudiziari dei magistrati e dei giudici tributari;
- il passaggio di funzioni dei magistrati e dei giudici tributari;
- le attitudini al conferimento di incarichi direttivi o semidirettivi.

Infine, i Consigli giudiziari devono vigilare sul corretto funzionamento degli uffici del distretto, segnalando eventuali disfunzioni al C.P.G.T. ed alla Presidenza del Consiglio dei Ministri (vedi lett. A).

L. **TERMINI PERENTORI PER TUTTI**

La normativa processuale deve prevedere tassativamente i termini perentori per tutte le parti (private e pubbliche) sia per la costituzione in giudizio sia per il deposito dei documenti.
Per quanto riguarda il deposito dei documenti è importante leggere quanto stabilito dalla Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 4433/2020:
"Nell'ambito del processo tributario, il Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 58, fa salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti anche al di fuori degli stretti limiti posti dall'articolo 345 c.p.c., ma tale attività processuale va esercitata - stante il richiamo operato dal citato D.Lgs., articolo 61, alle norme relative al giudizio di primo grado - **entro il termine previsto dallo stesso decreto, articolo 32, comma 1, ossia fino a venti giorni liberi prima dell'udienza**, con l'osservanza delle formalità di cui all'articolo 24, comma 1, **dovendo, peraltro, tale termine ritenersi, anche in assenza di espressa previsione legislativa, di natura perentoria, e quindi previsto a pena di decadenza, rilevabile d'ufficio dal giudice anche nel caso di rinvio meramente interlocutorio dell'udienza o di mancata opposizione della controparte alla produzione tardiva** (Cass. n. 29087 del 2018). E ancora: "Nel processo tributario, poiché il Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 58, consente la produzione in appello di qualsiasi documento, la stessa può essere effettuata anche dalla parte rimasta contumace in primo grado, poiché il divieto posto dall'articolo 57 del detto decreto riguarda unicamente le eccezioni in senso stretto (Cass. n. 29568 del 2018)".

M. **SEZIONI STACCATE DELLE CGT DI SECONDO GRADO SEMPRE PRESSO I DISTRETTI DELLE ATTUALI CORTI DI APPELLO**

Nella ridefinizione dell'assetto territoriale delle sezioni staccate delle Corti di giustizia tributaria di secondo grado si deve prevedere sempre l'istituzione delle stesse presso i distretti delle attuali Corti di Appello, tenuto conto dell'importanza giudiziaria delle stesse, anche con riferimento al territorio.

Avv. Maurizio Villani
Patrocinante in Cassazione

Serve che la macchina della giustizia venga fatta funzionare. Servono nuove assunzioni, nuovo personale, stanziamenti per le spese, aprire la cancelleria. Ci sono tribunali in cui manca la carta per le fotocopie. È come se i politici non avessero interesse a farla funzionare la macchina della giustizia. La politica latita su questo versante, dai tempi... più o meno di tangentopoli. E così abbiamo una giustizia lenta; ma una giustizia lenta non è giustizia. In Italia delinquere conviene, diceva anni fa il giudice Piercamillo Davigo e le cose nel frattempo non sono certo migliorate.

(Daniele Luttazzi)

Riforma della Giustizia Tributaria tra giudici professionali e giudici supplenti

La riforma della giustizia tributaria, e la scelta di un giudice professionale, hanno lasciato immutati i termini del problema su quale debba essere il ruolo del giudice rispetto ai vizi degli atti dell'amministrazione finanziaria. Anche con un giudice professionale resterà quindi l'ambigua collocazione della giurisdizione tributaria in una zona grigia tra quella civile e amministrativa, secondo l'equivoca formula dell'impugnazione merito, peraltro superabile anche a legislazione vigente.

Sommario:

1. Giudice professionale e giudice supplente: spunti di riflessione dalla riforma della Giustizia Tributaria
2. Dal contenzioso tributario al processo amministrativo, oltre l'impugnazione-merito
3. I vantaggi di una giurisdizione non sostitutiva sul modello amministrativo.

1. Giudice professionale e giudice supplente: spunti di riflessione dalla riforma della Giustizia Tributaria

Dopo che con la riforma della Giustizia Tributaria si è deciso di introdurre la figura del giudice professionale, emerge con maggior evidenza il vero tema trascurato dalla legge n.130/2022, ossia quale debba veramente essere il ruolo del giudice tributario.

L'opzione in favore del giudice professionale è stata netta e anche se troverà ostacoli lungo la sua strada[1], prima o poi troverà attuazione; tuttavia nell'individuare i tratti caratteristici del ruolo del giudice tributario, quello che va tenuto presente, al di là delle indicazioni procedurali che continuano a ricalcare il modello del processo civile, è che, comunque, si tratta di un giudice che valuta l'esercizio di una funzione pubblica (quella impositiva) e ciò dovrebbe condurre a volgere di più lo sguardo verso il modello del giudice amministrativo.

La creazione della nuova magistratura tributaria potrebbe rappresentare l'occasione per rimeditare il tema dell'impugnazione – merito, in cui il giudice tributario ha finito per assumere il ruolo di supplente dell'ufficio fiscale, sostituendosi a quest'ultimo nella rideterminazione della pretesa impositiva. Numerose sono le decisioni della Corte di Cassazione che esprimono e danno attuazione a questo principio; si consideri a mero titolo esemplificativo l'ordinanza n.39660/2021 in cui si legge che: … "*In ragione della natura di impugnazione-merito del processo tributario, e del rispetto dei principi del giusto processo diretti a contenere i tempi della giustizia di cui agli artt.111 Cost., 47 CDFUE e 6 CEDU, il giudice, adito in una causa di impugnazione di cartella di pagamento, ove sia accertata l'esistenza di un titolo giudiziale definitivo che abbia ridotto la pretesa impositiva originariamente contenuta nell'avviso di accertamento presupposto, con conseguente insussistenza parziale, rispetto alle originarie pretese, del suo presupposto legittimante, non può invalidare "in toto" la cartella, ma è tenuto a ricondurre la stessa nella misura corretta, annullandola solo nella parte non avente più titolo nell'accertamento originario (Fattispecie avente ad oggetto anche riprese per tributi armonizzati)*".

Certamente nel caso di specie, riferendosi all'impugnazione della cartella di pagamento e dunque ad un atto successivo alla formazione della pretesa impositiva, la decisione è in sé condivisibile; tuttavia il riconoscimento di un ruolo "supplente" del giudice, se applicato in tutte le ipotesi in cui si deve rideterminare una pretesa in contestazione sulla base delle richieste delle parti, rischia di alterare completamente i compiti delle parti nell'attuazione della pretesa impositiva e, soprattutto, di deresponsabilizzare gli uffici fiscali.

L'approdo indiscriminato all'impugnazione-merito si è probabilmente autoprodotto per una serie di concause, a partire dalla tradizione storica del contenzioso amministrativo, riguardante la determinazione dell'imposta, e dalla sua *giurisdizionalizzazione* avendo riferimento al giudice civile, che forniva rispetto ad esse maggiori garanzie di indipendenza e di terzietà.

Sotto il primo profilo, la remota tradizione amministrativa delle commissioni tributarie consentiva loro la rideterminazione della base imponibile (si parlava infatti di questioni *estimative*), senza necessità di tornare all'ufficio fiscale; anche le commissioni erano infatti portatrici di un pubblico interesse, e non avevano alcun bisogno di rinviare

la vicenda controversa ad un altro organo; ben poteva infatti l'organo amministrativo contenzioso, sovraordinato, sostituirsi al precedente, proprio grazie alla funzione che è chiamato ad esercitare con imparzialità.
Del resto l'evoluzione e le oscillazioni che la giustizia tributaria ha incontrato nel suo lungo cammino sono state messe in evidenza già in altra occasione su questa rivista[2] dove, guardando alle origini del problema, si parla del binomio giudice ordinario-organi del contenzioso, con l'autorità giudiziaria ordinaria che ad esempio nelle prime leggi post Unità d'Italia ha competenza in materia di imposte indirette (salva la possibilità di ricorrere in via amministrativa prima di proporre l'azione giudiziaria), mentre le imposte dirette sono restano riservate agli organi speciali, di natura amministrativa.
Progressivamente, spinti dall'esigenza di chiedere tutela ad un organo indipendente, e terzo e di far riconoscere natura giurisdizionale alle originarie Commissioni tributarie per ovviare alle censure di cui all'art.102 Cost., non è restato che rivolgersi al modello consolidato che consentiva di confrontarsi con la prima autorità indipendente di riferimento, individuata nel giudice civile; si è così realizzato quello che in altra sede e con altra finalità è stato definito il passaggio dal contenzioso al processo[3].

Sarebbe stato più ragionevole il passaggio dal contenzioso amministrativo al processo amministrativo, anziché al processo civile; il giudice, nella determinazione dei presupposti economici d'imposta, ha infatti assunto il suddetto ruolo sostitutivo dell'ufficio mentre, invece, detta ri-determinazione dovrebbe restare riservata all'ambito amministrativo, con le precisazioni che seguono.

2. Dal contenzioso tributario al processo amministrativo, oltre l'impugnazione-merito

È evidente come il modello dell'impugnazione-merito rischia commistioni tra funzione sostanziale e funzione giurisdizionale che nel diritto amministrativo sono ben distinte.
Come rilevato da Lupi[4], il modello più efficiente quando la controparte è un soggetto che esercita una pubblica funzione è la forma del reclamo all'autorità politica, da cui ha preso le mosse la giurisdizione amministrativa; essa infatti individua errori, senza sostituirsi alle conoscenze e alle esperienze multiformi dei diversissimi sottostanti uffici pubblici.
Nel lavoro di F.G. Scoca sull'interesse legittimo[5], la "separazione" tra il ruolo del giudice e quello dell'amministrazione mi pare ben evidenziata nella formula secondo cui: *…I giudici non curano interessi; li tutelano, se ingiustamente lesi*. Questo perché la cura dell'interesse pubblico spetta all'amministrazione che ne è responsabile, nel nostro caso agli uffici tributari nella determinazione dei presupposti economici d'imposta.
Sempre in ambito amministrativo la "confusione" (intendendo per tale il concentrarsi in un unico soggetto delle due suddette funzioni), quella sostanziale e quella giurisdizionale, è una ipotesi assolutamente eccezionale, come confermato dal codice del processo amministrativo; quest'ultimo all'art.7, comma 6, del D.lgs. n. 104/2010 stabilisce infatti, espressamente, che: "*Il giudice amministrativo esercita giurisdizione con cognizione estesa al merito nelle controversie indicate dalla legge e dall'articolo 134. Nell'esercizio di tale giurisdizione il giudice amministrativo può sostituirsi all'amministrazione*". Si tratta di ipotesi molto limitate come ad esempio in materia di contenzioso elettorale, dove vi sono delle esigenze di celerità e necessità di particolare indipendenza che rendono più opportuna tale soluzione[6].
Esiste, dunque, come autorevolmente messo in evidenza[7], una specifica disposizione che legittima, in via del tutto eccezionale, la giurisdizione di merito ossia quella in cui il giudice si sostituisce all'amministrazione.
In ambito tributario il legislatore non si è soffermato sul punto, ma questo non può essere certo interpretato come l'indiscriminata eventualità che, nel silenzio della legge, il giudice possa sostituirsi all'ufficio fiscale.
Certo la recente riforma della giustizia tributaria avrebbe potuto cogliere l'occasione per affrontare anche il tema della sostituzione del potere giurisdizionale a quello impositivo, invece di soffermarsi prevalentemente sulla figura e sull'inquadramento di carriera del giudice. Si sarebbe potuto riflettere non solo su chi deve essere il giudice tributario, ma soprattutto cosa deve fare. Tuttavia non è affatto imprescindibile un intervento del legislatore, che spesso anzi porta più danni che vantaggi, come si vede a proposito delle modifiche all'art.7 del D.lgs. n.546/1992 con l'inserimento del comma 5 bis[8]. sull'onere della prova[9].
L'inadeguatezza a sostituirsi agli uffici tributari non non è tanto questione di attitudine o professionalità del giudice, che riesce a districarsi agevolmente con questioni di liquidazione dei dati dichiarati (come ad esempio il mancato versamento di imposte dichiarate, deducibilità di oneri e spese personali, detrazioni varie, redditi non dichiarati da contratti registrati, o segnalati dai sostituti) oppure nelle controversie su "tributi minori" o con la determinazione delle rendite catastali o con le

c.d. questioni di rito (ad esempio riguardanti la corretta notifica degli atti impositivi).
Spesso si tratta di pratiche di importi di ammontare non elevato, ma che sono le più numerose in materia tributaria o che comunque possono essere agevolmente risolvibili attraverso riscontri documentali o basandosi su una formazione giuridica di base per ovvie ragioni richieste a chi ricopre una carica giurisdizionale. Anche se ad onor del vero la maggior parte di queste cause non dovrebbero neanche arrivare ad impegnare la funzione giurisdizionale, potendo benissimo essere affrontare nella sede più opportuna ossia quella amministrativa in fase di riesame.
La mediazione ai sensi dell'art. 17 bis del D.lgs. n.546/1992 ha cercato di rimediare a tale fenomeno di "ingolfamento" della giustizia tributaria, ma ancora una volta non ha fatto altro che testimoniare la necessità di un intervento legislativo, anche quando le cose potrebbero essere gestite, proprio perché vi è coinvolto un soggetto pubblico, attraverso il corretto esercizio di una funzione, con il giudice che interviene solo in via residuale come clausola di salvaguardia.
Considerare l'intervento del giudice come una tappa obbligata, può andare bene nel caso della risoluzione delle controversie privatistiche, comprese quelle che coinvolgono amministrazioni pubbliche nella loro attività contrattuale. L'intervento del giudice rappresenta invece un appesantimento nel momento in cui il privato si confronta con una pubblica funzione, nel nostro caso quella impositiva.
La necessità di distinguere la funzione giurisdizionale da quella sostanziale impositiva è più evidente nelle controversie in cui si tratta di stimare l'evasione per le piccole attività di commercio e servizi al consumo finale o quando si tratta di affrontare le questioni interpretative specialistiche delle grandi aziende. E sono proprio questi gli ambiti in cui il giudice incontra le maggiori difficoltà, finendo per orientarsi in favore del fisco (che comunque è e resta la parte "pubblica" della vicenda).
Infatti, se il giudice in un processo sbrigativo come quello tributario (che ricordiamolo si esaurisce spesso in un'unica udienza) per giudicare deve sostituirsi all'ufficio che dalla sua magari avrà effettuato le indagini come riportate nel PVC, sarà naturalmente e comprensibilmente orientato a dare ragione alla parte pubblica se il contribuente non riesce ad evidenziare un vizio "forte" dell'atto impositivo.
Trovo evocativa un'espressione frequentemente contenuta nei testi di Lupi secondo cui: *giudice frastornato ricorso rigettato*; perché nell'impugnazione-merito se il giudice non è in grado di sostituirsi agli uffici fiscali nella determinazione dell'imposta, finirà per avallare l'atto impositivo.
Non è un caso se le controversie specialistiche o in cui si tratta di compiere valutazioni siano quelle con un alto tasso di vittoria del fisco e questo accade anche dinanzi alla Corte di Cassazione, circostanza che sta a testimoniare il giudice a tempo pieno non sia una variabile determinante quando il giudice è sotto una pressione quantitativa senza che gli sia chiaro il retroterra della causa.
Questo stato di cose non viene minimamente scalfito da espressioni come la parità delle parti, la nuova concezione dell'onere della prova ecc, in quanto si tratta di condizionamenti ambientali comprensibili, evitabili solo rimeditando il pregiudizio dell'impugnazione-merito.

3. I vantaggi di una giurisdizione non sostitutiva sul modello amministrativo

Gli inconvenienti di cui al termine del punto precedente sarebbero molti di meno se la giurisdizione tributaria si limitasse al controllo della determinazione dell'imposta, senza la suddetta sostituzione dei giudici agli uffici; sarebbe una soluzione in linea col resto della giurisdizione sulle altre funzioni pubbliche, laddove è doveroso, emettere un nuovo atto, tenendo conto delle indicazioni della sentenza di annullamento[10]. I pratici del diritto tributario a questo punto obiettano che il potere dell'ufficio fiscale deve essere esercitato entro un termine stabilito a pena di decadenza, tuttavia se l'atto (sebbene annullato) sia provvisto degli elementi essenziali, compresa la motivazione, non vi è nessuna disposizione che ne vieti la riemissione.
Questa soluzione consentirebbe anche di dare attuazione concreta a tutte quelle norme procedurali (ad esempio diritto al contraddittorio, rispetto di termini procedurali, l'obbligo di valutazione delle osservazioni al PVC) che finiscono per restare lettera morta perché altrimenti rischierebbero di travolgere un accertamento fondato nel merito. Questi passaggi "procedurali", di cui il contribuente lamenta la mancanza, potrebbero avvenire anche a posteriori, con una rideterminazione dell'imposta nei limiti della motivazione del primo atto.
L'impugnazione merito impone, invece, all'interno dell'atto impugnato, rielaborazioni troppo articolate e fuori dalla portata del giudice sia come competenze che come tempi. Per questa ragione sarebbe auspicabile che il giudice, resosi conto dei vizi, annulli l'atto, e l'ufficio tributario proceda a una rideterminazione dell'imposta dovuta nei limiti nella materia del contendere così come de-

terminata dalla parti (con motivazione e motivi di ricorso).
La giurisdizione sulle funzioni non giurisdizionali, come quella tributaria, deve in sostanza correggere ed orientare l'azione amministrativa, in funzione di efficienza e correttezza. Annullando gli atti, o comunque rispedendoli al mittente suggerendogli la strada corretta da seguire il giudice tributario porrebbe le basi per una amministrazione finanziaria migliore.

Fonte www.giustiziainsieme.it
Autore Alessia Vignoli

[1] Si pensi ad esempio all'ordinanza di rimessione alla Corte Costituzionale della CGT di Venezia n. 408/2022 con la quale sono stati sollevati diversi profili di legittimità costituzionale della riforma tributaria (primo fra tutti la dipendenza amministrativa e strutturale dal MEF).
[2] Cfr. D. Pellegrini, La giustizia tributaria tra giurisdizione ordinaria e giurisdizioni speciali: le oscillanti scelte di politica giudiziaria e i motivi della diffidenza verso la giurisdizione ordinaria, in Giust.insieme del 17/12/2020. Ad esempio è stato evidenziato che la legge sull'imposta di ricchezza mobile del 14 luglio 1864, n. 1830 ha istituito il doppio ordine di commissioni tributarie. Tali organi, anche se esteriormente assomigliano alle odierne commissioni tributarie, sono indubitabilmente organi amministrativi per di più preposti all'accertamento delle imposte piuttosto che alla risoluzione del contenzioso. E contro i loro provvedimenti non era possibile il ricorso all'autorità giudiziaria (possibilità di ricorso che verrà introdotta un anno dopo, e per la prima volta, solo nella legge sui fabbricati del 26 gennaio 1865, n. 2136).
[3] C. Consolo, Dal contenzioso al processo tributario. Studi e casi, Milano, 1992.
[5] Mi riferisco a F.G. Scoca, L'interesse legittimo: storia e teoria, Torino, Giappichelli, 2017, 185.
[6] Per i profili essenziali del contenzioso elettorale cfr. P. Sandulli, Il contenzioso elettorale (regolato dal Codice del processo amministrativo) in Judicium del 9/12/2020.
[7] Sul carattere eccezionale della giurisdizione di merito e i suoi contenuti salienti cfr. per tutti A. Police, Le forme della giurisdizione in F. G. Scoca (a cura di), Giustizia Amministrativa, Torino, 2020, 110 ss.
[8] Sul tema si veda G. Moschetti, Il comma 5 bis dell'art.7 D.lgs. n.546/1992: un quadro istruttorio per ora solo abbozzato, tra riaffermato principio dispositivo e diritto pretorio acquisitivo, Riv. Dir. trib. – supplemento telematico 28 gennaio 2023.
[9] Sul tema, senza pretesa di esaustivitá e per i richiami ad altra dottrina, si rinvia a F. Tesauro, L'onere della prova nel processo tributario, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1986, I, p. 81, ora in Scritti scelti di diritto tributario, vol. II, Torino, 2022, 272 e S. Muleo, Riflessioni sull'onere della prova nel processo tributario, in Riv. trim. dir. trib., 2021, 603ss.
[10] È il caso ad esempio della rivalutazione nei concorsi pubblici.

Carta dei servizi

La Direzione della Giustizia Tributaria, in un'ottica di trasparenza, orientamento e garanzia nei confronti dell'utenza, ha realizzato la Carta dei servizi come documento di guida ai servizi di giustizia erogati dalle Commissioni tributarie provinciali e regionali, ora denominate "Corti di Giustizia Tributaria di primo e secondo grado" a seguito dell'entrata in vigore – in data 16 settembre 2022 – della legge n. 130 del 31 agosto 2022 recante disposizioni in materia di giustizia e di processo tributari.

L'obiettivo è quello di presentare in modo semplice e comprensibile i servizi offerti, indicando modalità, tempi, standard di efficienza e di qualità, risorse materiali e umane coinvolte, con l'intento di avvicinare l'utente all'amministrazione della giustizia tributaria al fine di creare i presupposti per un'interazione basata sui seguenti principi fondamentali:

- uguaglianza, per cui tutti gli utenti hanno gli stessi diritti;
- parità di trattamento, tra le diverse aree geografiche e tra le diverse categorie o fasce di utenti;
- continuità e regolarità nell'erogazione dei servizi;
- obiettività e imparzialità nelle relazioni con gli utenti;
- diritto alla partecipazione dell'utente, nei casi previsti dalla legge, nonché efficienza ed efficacia del servizio erogato.

La Carta, che è unica per tutte le sedi giudiziarie dislocate sul territorio nazionale, rappresenta il patto di efficienza e qualità finalizzato a consentire al contribuente che affronta il processo tributario di conoscere l'insieme dei servizi di giustizia che ha a disposizione e i relativi standard di erogazione, allo scopo di poter esercitare consapevolmente i propri diritti.

Fonte www.giustiziatributaria.gov.it

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'onere 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.

Gli istituti deflativi del contenzioso

Le norme sul processo tributario mettono a disposizione del contribuente alcuni specifici istituti giuridici volti a prevenire il contenzioso dinanzi al giudice, al fine di alleggerire il carico di lavoro delle CCTT e rendere più efficiente l'attività giurisdizionale. Ciò avviene mediante un contraddittorio diretto tra il contribuente e l'ente impositore, volto a rideterminare la pretesa tributaria. Si elencano, di seguito, gli istituti deflativi del contenzioso che si attivano obbligatoriamente o che possono essere attivati dalle parti.

IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE

Per le liti di valore fino a 50.000 euro, l'istituto del reclamo/mediazione si attiva – ai sensi dell'art. 17-bis del D.lgs. n. 546/1992 – con la presentazione del ricorso, come fase amministrativa con funzione preprocessuale che consente una rideterminazione motivata della pretesa tributaria. In questo caso, quindi, il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo e può contenere una proposta di mediazione per la rideterminazione dell'ammontare della pretesa. Le controversie di valore indeterminabile non sono reclamabili, ad eccezione di quelle riguardanti la materia catastale. Il suddetto ricorso non è procedibile fino alla scadenza del termine di 90 giorni dalla notifica, entro cui va conclusa la procedura di mediazione. Dalla scadenza di tale termine decorre quello di costituzione in giudizio del ricorrente; se la costituzione in giudizio avviene in data anteriore, la trattazione della causa viene comunque rinviata per consentire l'esame del reclamo. Se l'ente impositore non accoglie il reclamo o l'eventuale proposta di mediazione, può a sua volta formulare una propria proposta, avuto riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa. Inoltre, nell'ipotesi di provvedimento espresso di diniego o di accoglimento parziale, il ricorrente può accettare la decisione della controparte oppure può decidere di costituirsi in giudizio dinanzi al giudice tributario. La costituzione in giudizio deve avvenire entro 30 giorni dalla scadenza del termine di 90 giorni previsti per la definizione della procedura di reclamo-mediazione, anche se il provvedimento di rigetto del reclamo-mediazione è notificato al contribuente prima dei predetti 90 giorni. Nelle controversie aventi ad oggetto un atto impositivo o di riscossione, la mediazione si perfeziona con il versamento, entro venti giorni dalla sottoscrizione dell'accordo, delle somme dovute o della prima rata. Per il versamento delle somme dovute si applicano le disposizioni, anche sanzionatorie, previste per l'accertamento con adesione dall'articolo 8 del decreto legislativo n. 218/1997. Nelle controversie aventi per oggetto la restituzione di somme, la mediazione si perfeziona con la sottoscrizione di un accordo nel quale sono indicate le somme dovute, con i termini e le modalità di pagamento. L'accordo costituisce titolo per il pagamento delle somme dovute al contribuente. 10 Le sanzioni amministrative si applicano nella misura del 35 per cento del minimo previsto dalla legge. La riscossione e il pagamento di quanto dovuto in base all'atto oggetto di reclamo sono sospesi fino alla scadenza del termine per la mediazione, fermo restando che in caso di mancato

Continua a. pag 34

Comune parte nel processo sebbene l'accertamento sia emesso dal concessionario - La pertinenza sconta l'Imu salvo sterilizzare permanentemente l'edificabilità

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia respinge la richiesta di inammissibilità per difetto di legittimazione passiva. I giudici (Di Ruggiero, presidente e relatore), nella sentenza n. 1447/2023, depositata il 14 aprile 2023, ribadiscono che il Comune è parte appellata nel processo, sebbene l'avviso di accertamento sia stato emesso dal concessionario. Già in primo grado, era prevalso tale orientamento, nonostante l'articolo 10, comma 1, del Dlgs 504/92 stabilisca che: «Sono parti nel processo dinanzi alle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado oltre al ricorrente, l'ufficio dell'Agenzia delle entrate e dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, gli altri enti impositori, l'agente della riscossione ed i soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, che hanno emesso l'atto impugnato (…)». Neppure l'indicazione del soggetto al quale notificare il ricorso, riportata nel testo dell'avviso di accertamento, è stato ritenuto elemento dirimente. Ciò nonostante, la vicenda processuale si è risolta con la vittoria dell'ente impositore: l'asserita pertinenzialità di un terreno sconta l'Imu se il contribuente non prova che la capacità edificatoria sia stata sterilizzata in maniera concreta e permanente.

L'appellante sostiene che l'area accertata, per le annualità 2016-2017, sia stata utilizzata come giardino e ornamento del fabbricato di residenza del proprietario, malgrado sia di superficie superiore a 2000 mq e non sia stata mai dichiarata la pertinenzialità. L'ente replica evidenziando le posizioni espresse dalla giurisprudenza sull'annosa questione. La prima, considera risolutiva la cosiddetta "graffatura" catastale": un'area edificabile, anche se pertinenziale, è soggetta al pagamento del tributo se accatastata separatamente dal fabbricato. In tal senso, si è espressa la Ctr di Bologna, con sentenza n. 1844/2016, precisando che un'area edificabile non è soggetta a imposizione solo se è stata dichiarata dal contribuente come pertinenza e non viene accatastata in modo autonomo rispetto al fabbricato. È irrilevante che venga utilizzata dagli stessi soggetti che fanno uso del fabbricato destinato ad abitazione ai fini del riconoscimento del vincolo pertinenziale. Seguendo tale orientamento, nel caso di specie, non essendoci "graffatura", il terreno deve essere considerato edificabile e, quindi, imponibile ai fini Imu. La seconda posizione si fonda sul concetto di pertinenza civilistica: un'area edificabile può essere considerata pertinenziale ad un fabbricato in presenza dei seguenti requisiti: 1) Il contribuente dimostri che l'area sia effettivamente e stabilmente destinata a servizio e ornamento del bene principale; 2) lo sfruttamento edificatorio del suolo avvenga solo previa radicale trasformazione dello stesso; 3) il contribuente deve denunciare la natura pertinenziale dell'area nella dichiarazione Imu. In assenza, anche di una delle suddette condizioni, l'area è considerata fabbricabile dal punto di vista fiscale e, quindi, "sconta" l'Imu. Sulla necessità della dichiarazione, si è espresso anche il ministero con il Dm 30/10/2012 che, approvando il modello con le relative istruzioni, prevede che vi possono essere aree edificabili pertinenziali dei fabbricati a condizione che siano dichiarate come tali dal cntribuente. Relativamente al punto, è rilevante, infine, quanto precisato dalla suprema Corte nella sentenza n. 8367/2016: «per qualificare come pertinenza di un fabbricato un'area edificabile, deve sussistere un vincolo d'asservimento durevole, funzionale o ornamentale delle aree al fabbricato, con il fine di migliorarne le condizioni d'uso, la funzionalità e il valore; infatti, in materia fiscale, attesa l'indisponibilità del rapporto tributario, la prova dell'oggettivo asservimento pertinenziale grava sul contribuente (…), la mera "scelta" pertinenziale non può avere alcuna valenza tributaria, perché avrebbe l'unica funzione di eludere il prelievo fiscale, evitando l'assoggettabilità al precetto che impone la tassazione in ragione della reale natura del cespite. E la possibile simulazione di un vincolo di pertinenza, ai sensi dell'art. 817 c.c., al fine di ottenere un risparmio fiscale, può essere inquadrata nella più ampia categoria dell'abuso del diritto (v. Cass. sez. un. n. 30055 del 2008). Pertanto, secondo l'insegnamento di questa Corte (...) per qualificare come pertinenza di un fabbricato un'area edificabile, è necessario che intervenga un'oggettiva e funzionale modificazione dello stato dei luoghi che sterilizzi in concreto e stabilmente lo "ius edificandi" e che non

si risolva, quindi, in un mero collegamento materiale, rimovibile "ad libitum"...» (ex multis: Cassazione civile, sezione tributaria 27.4.2018 n. 102323). Orbene, l'appellante non ha allegato alcuna circostanza idonea a dimostrare l'effettiva sterilizzazione dello ius edificandi sull'area autonomamente individuata ai fini catastali e divenuta area fabbricabile in virtù dell'adozione dello strumento urbanistico, né ha fornito la prova in giudizio dell'asservimento pertinenziale. Come anticipato in premessa, la Corte, dopo avere affermato la legittimazione passiva del Comune, accoglie le argomentazione dell'ente, respinge il ricorso, conferma la sentenza di primo grado impugnata e condanna l'appellante al pagamento delle spese processuali, liquidate in euro 3000 oltre alla percentuale forfettaria di quelle generali nella misura del 15% .

Fonte ilsole24ore.com
Autore di Enrico Pintaldi

perfezionamento della mediazione sono dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta. L'esito del procedimento rileva anche per i contributi previdenziali e assistenziali la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi.

LA CONCILIAZIONE GIUDIZIALE

Il procedimento conciliativo – fuori udienza e in udienza – è disciplinato dagli artt. 48, 48-bis e 48-ter del D.lgs. n. 546/1992. È un istituto endo-processuale che consente di estinguere una lite già instaurata tra il contribuente e l'ente impositore, tramite la definizione – in via totale o parziale – della controversia. Con la conciliazione, la lite si estingue per cessazione della materia del contendere; il provvedimento che dichiara l'estinzione della controversia non è più revocabile dalle parti. La conciliazione estingue unicamente la lite pendente e non le altre liti che potrebbero essere tra loro soggettivamente o oggettivamente connesse. Pertanto, nel caso in cui il ricorrente avesse interesse a conciliare in un'unica udienza più liti connesse, allora è necessario, prima che sia fissata l'udienza di trattazione, chiedere al Presidente della sezione la riunione dei ricorsi, ai sensi dell'art. 29 del D.lgs. n. 546/1992. La conciliazione fuori udienza Ai sensi dell'art. 48 del D.lgs. n. 546/1992, le parti, in pendenza di giudizio, possono presentare istanza congiunta per la definizione totale o parziale della controversia. Se la data dell'udienza è già stata fissata, la Commissione pronuncia una sentenza di cessazione della materia del contendere ovvero, in caso di accordo conciliativo parziale, dichiara con ordinanza la cessazione parziale della materia del contendere e procede all'ulteriore trattazione della causa. Se, invece, la data dell'udienza non è stata ancora fissata, provvede con decreto il Presidente della sezione. La conciliazione si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo, nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento. Detto accordo costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente. La conciliazione in udienza L'art. 48-bis del D.lgs. n. 546/1992 prevede che ciascuna parte, fino a dieci giorni liberi prima dell'udienza – da calcolarsi senza computare il giorno iniziale né quello finale – può presentare istanza per la conciliazione totale o parziale della controversia. Nell'udienza, la Commissione invita le parti alla conciliazione, rinviando eventualmente la causa ad una successiva udienza per il perfezionamento dell'accordo conciliativo. La conciliazione si perfeziona con la redazione del processo verbale d'udienza, nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento. Detto processo verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente. La Commissione dichiara con sentenza l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere. 11 La definizione e il pagamento delle somme dovute L'art. 48-ter del D.lgs. n. 546/1992 indica la misura delle sanzioni nei casi di perfezionamento della conciliazione, quantificandole al 40 per cento del minimo di legge nel primo grado di giudizio e al 50 per cento del minimo di legge in sede di appello. Il versamento delle somme dovute, o della prima rata, deve avvenire entro 20 giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo conciliativo fuori udienza o di redazione del processo verbale di cui alla conciliazione in udienza. In caso di mancato pagamento delle somme dovute o di una delle rate, compresa la prima, entro il termine di pagamento della rata successiva, l'ente impositore controparte iscrive a ruolo le residue somme dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni, nonché la sanzione per ritardati o omessi versamenti diretti di cui all'art. 13 del D.lgs. n. 471/1997 (30 per cento dell'importo non versato), aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta. Al versamento rateale si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni previste per l'accertamento con adesione dall'art. 8 del D.lgs. n. 218/1997.

Soltanto il "ruolo" costituisce il titolo esecutivo della pretesa tributaria

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

La Corte di Cassazione - Sezione tributaria –, con **la recente ordinanza n. 10846**, depositata il 24 aprile 2023, ha stabilito un importante principio di diritto, su cui vale la pena soffermarsi, secondo cui: ***"Soltanto il ruolo costituisce il titolo della pretesa nei confronti del contribuente, senza che alcun rilievo assuma la successiva e distinta attività di notifica della cartella, siccome del tutto estranea alla venuta ad esistenza del titolo, essendo finalizzata unicamente alla sua messa a conoscenza nei confronti del destinatario"***.

In altri termini, la Corte di Cassazione, partendo proprio dall'analisi di un suo precedente pronunciamento a Sezioni Unite ***(sentenza n. 19704 del 02/10/2015)***, *ha ricordato che: "Il contribuente può sempre impugnare la cartella di pagamento della quale – a causa dell'invalidità della relativa notifica – sia venuto a conoscenza solo attraverso un estratto di ruolo rilasciato su sua richiesta dal concessionario della riscossione"*.

Ciò infatti, ricorda la Corte, non osta con l'ultima parte del comma 3 dell'art. 19, del D.L.vo n. 546 del 1992, in quanto, una lettura costituzionalmente orientata impone di ritenere che l'impugnabilità dell'atto precedente non notificato, unitamente all'atto successivo notificato, non costituisca l'unica possibilità di far valere l'invalidità della notifica di un atto del quale il contribuente sia comunque venuto legittimamente a conoscenza e quindi non escluda la possibilità di far valere l'invalidità stessa anche prima, giacché l'esercizio del diritto alla tutela giurisdizionale non può essere ritardato, reso più difficile o gravoso, ove non ricorra la stringente necessità di garantire diritti o interessi di pari rilievo. In altri termini, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione con la citata sentenza n. 19704/2015 hanno ritenuto ammissibile l'impugnazione del ruolo esattoriale nel caso di nullità della notifica della cartella ed hanno, tra l'altro, statuito che: «posticipare il momento in cui il contribuente può far valere l'illegittimità della pretesa non serve a "sveltire" l'azione di prelievo ma solo ad aumentare il danno derivante da azioni esecutive in ipotesi portate avanti sulla base di pretese illegittime».

Ebbene, con l'ordinanza n. 10846/2023 i giudici di legittimità hanno finalmente compiuto un passo importante ed innovativo in tema di impugnabilità del "ruolo" rispetto alla "cartella esattoriale", qualificata come mero strumento di conoscenza, in quanto hanno posto particolare attenzione alla funzione processuale del "ruolo" e non più alla sua funzione meramente amministrativa.

Sul punto, infatti, occorre rammentare che **il "ruolo"** - espressamente inserito nell'elenco dell'art. 19 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, tra gli "atti impugnabili" dinanzi al giudice tributario - **costituisce il titolo esecutivo "proprio" di ciascun ente impositore**, in forza del quale l'agente della riscossione - all'uopo compulsato dai singoli enti impositori, in ordine alle somme a questi dovute - **esercita il diritto di procedere in via esecutiva**.

Il ruolo, spiega la Corte, ha una sua precisa definizione legislativa, posto che, per il vigente testo **dell'art. 10 lett. b) del D.P.R. n. 602/1973**, costituisce '***l'elenco dei debitori e delle somme da essi dovute formato dall'Ufficio ai fini della riscossione a mezzo del concessionario***" **e che, per l'art. 11 del medesimo D.P.R. n. 602/1973**, "*nei ruoli sono iscritte le imposte, le sanzioni e gli interessi*".

In particolare, in ciascun ruolo sono iscritte tutte le somme dovute dai contribuenti che hanno il domicilio fiscale in Comuni compresi nell'ambito territoriale cui il ruolo si riferisce'. Precisamente, nel ruolo 'devono essere comunque indicati il numero del codice fiscale del contribuente, la specie del ruolo, la data in cui il ruolo diviene esecutivo e il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento ovvero, in mancanza, la motivazione, anche sintetica, della pretesa; in difetto di tali indicazioni non può farsi luogo all' iscrizione'; 'il ruolo è sottoscritto, anche mediante firma elettronica, dal titolare dell'Ufficio o da un suo delegato' e 'con la sottoscrizione il ruolo diviene esecutivo', cioè costituisce titolo esecutivo.

Dunque, dai suddetti dati normativi ne discende che il "ruolo" è un atto amministrativo impositivo (fiscale, contributivo o di riscossione di altre entrate allorché sia previsto come strumento di riscossione coattiva delle stesse) **proprio ed esclusivo dell'"Ufficio competente' (cioè dell'ente creditore impositore), quindi un "atto" che, siccome espressamente previsto e regolamentato da norme legislative primarie, deve ritenersi 'tipico' sia quanto alla forma**

che quanto al contenuto sostanziale.

In quanto **titolo esecutivo, il "ruolo"** sottoscritto dal capo dell'Ufficio o da un suo delegato, giusta il dettato del primo comma **dell'art. 24 del D.P.R. n. 602 del 1973**, viene consegnato 'al concessionario dell'ambito territoriale cui esso si riferisce', esso pertanto non solo è atto proprio ed esclusivo dell'ente impositore (mai del concessionario della riscossione), ma, nella progressione dell'"iter' amministrativo di imposizione e riscossione, precede ogni attività del concessionario, della quale costituisce presupposto indefettibile.

Il concessionario della riscossione, a sua volta, in forza del **ruolo** ricevuto, redige 'in conformità al modello approvato' (oggi dall'Agenzia delle Entrate - Riscossione) 'la **cartella di pagamento**' che, per il secondo comma dell'art. 25 del D.P.R. n. 602 del 1973, 'contiene l'intimazione ad adempiere all'obbligo risultante dal ruolo entro il termine di sessanta giorni dalla notificazione, con l'avvertimento che, in mancanza, si procederà ad esecuzione forzata') e provvede (ai sensi del successivo art. 26) alla 'notificazione della cartella di pagamento' al debitore"

Di conseguenza, la **cartella di pagamento, essendo mero primo precetto dell'azione esattoriale dell'Agente della riscossione, finisce per essere uno strumento - veicolo di sola conoscenza dell'esistenza di una pretesa** (cosa diversa, concettualmente, dal debito fiscale) che si differenzia dall'intimazione di pagamento solo perché: la cartella è primo precetto mentre l'intimazione è utilizzata per precettare il pagamento della pretesa con notifiche successive alla prima.

Alla luce di quanto sopra esposto, ne discende che il "ruolo", pur essendo un atto interno dell'amministrazione pubblica (cioè endo-procedimentale) **è il solo strumento che giustifichi l'esistenza del diritto all'esecuzione eventualmente posta in essere dal riscossore**. Sul punto, la Corte di Cassazione con l'ordinanza in commento ha cosi statuito:

"***è il momento di venuta ad esistenza del ruolo che segna l'individuazione della disciplina applicabile relativamente alla conformazione della pretesa impositiva, giacché il ruolo rappresenta l'atto mediante il quale questa assume giuridica consistenza, mentre invece la cartella è un mero veicolo di messa a conoscenza della stessa siccome (ossia per le ragioni, nell'entità e secondo i calcoli) già consacrata nel ruolo.***

Talchè deve enunciarsi il seguente principio di diritto:

Ai fini dell'individuazione della disciplina applicabile relativamente alla determinazione del ruolo delle imposte iscrivibili a ruolo (nella specie, a titolo provvisorio, con riferimento alla sopravvenienza del Decreto Legge n. 70 del 2011, che ha ridotto l'importo iscrivibile da un mezzo ad un terzo), viene in linea di conto esclusivamente il momento terminativo del procedimento di formazione del ruolo, che si perfeziona con la dichiarazione di esecutività, in quanto soltanto il ruolo costituisce il titolo della pretesa nei confronti del contribuente, senza che alcun rilievo assuma la successiva e distinta attività di notifica della cartella, siccome del tutto estranea alla venuta ad esistenza del titolo, essendo finalizzata unicamente alla sua messa a conoscenza nei confronti del destinatario.

Da tali elementi ne consegue che il "ruolo" nel processo tributario deve configurarsi quale elemento di prova che deve necessariamente essere prodotto dall'Ufficio, se opportunamente contestato dal contribuente nel ricorso introduttivo. Pertanto il ruolo va sempre esibito ai fini della prova dell'esistenza del c.d. titolo esecutivo ex art. 49 del D.P.R. n. 602 del 1973.

Ciò trova quanto mai ragione se si considerano anche le novità introdotte nel processo tributario con la Legge n. 130/2022 che hanno finalmente permesso di riequilibrare il rapporto tra il fisco e contribuente in materia di onere della prova. Infatti, con la citata Legge n. 130/2022 è stato introdotto il nuovo comma 5 - bis dell'art. 7 del D. Lgs. n. 546/1992, **in base al quale chi contesta deve provarne la fondatezza: pertanto, in considerazione delle recente ordinanza della Corte di Cassazione n. 10846/2023, l'Ufficio dovrà sempre provare in giudizio la regolarità del ruolo in quanto costituisce l'unico titolo esecutivo così come, del pari, spetterà sempre al contribuente eccepire l'irregolarità della pretesa esattoriale nella sua portata quantitativa posto che l'unica prova ai fini esattoriali sarà proprio l'esibizione del ruolo per come formato, sottoscritto e reso esecutivo**.

In conclusione, con l'ordinanza in commento la Suprema Corte di Cassazione ha finalmente attribuito valore probatorio al contenuto del "ruolo" con la conseguenza che **è sempre sottoposto al regime di esibizione giudiziale se opportunamente contestato dal contribuente nel ricorso introduttivo. D'altronde la prova nel processo tributario si forma in contradditorio tra le parti tenuto conto del principio di cui all'art. 111 della Costituzione**.

Alla luce delle suesposte considerazioni, sarà sempre opportuno nel ricorso introduttivo contestare la pretesa esattoriale nella sua portata quantitativa posto che l'unica prova ai fini esattoriali sarà proprio l'esibizione del ruolo per come formato, sottoscritto e reso esecutivo.

Avv. Maurizio Villani
Avv. Alessandro Villani

L'onere della prova nel Processo Tributario

A cura dell'Avv. Maurizio Villani e dell'Avv. Federica Attanasi

SOMMARIO:

1. Considerazioni introduttive;
2. L'onere della prova nel processo tributario;
2.1 Ante riforma tributaria: art. 2697 c.c.;
2.2 Post riforma del processo tributario: il nuovo comma 5-bis dell'art. 7 D. Lgs. n. 546/92.
3. Effetti della nuova normativa sulle presunzioni legali, semplici e giurisprudenziali.
4. Orientamenti giurisprudenziali in tema di onere della prova ante riforma.

1. CONSIDERAZIONI INTRODUTTIVE

L'onere della prova è un principio logico-argomentativo in base al quale chi intende dimostrare l'esistenza di un fatto ha l'obbligo di fornire le prove della sua esistenza.

Tale principio è disciplinato dall'**art. 2697 del codice civile**, rubricato "***Onere della prova***", a norma del quale:

> "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.

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).

Specificamente, 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 da intendersi "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, **attiene al diritto fatto valere in giudizio ed 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/diritto a sostegno della propria tesi, conformemente al noto brocardo "*Onus probandi incumbit ei qui dicit*" ("*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.

Tanto premesso, occorre rammentare che, 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, trovava applicazione il succitato art. 2697 c.c..

La normativa civilistica in ambito tributario è stata, tuttavia, oggetto di diverse deviazioni, tra le quali si segnala l'indirizzo, oramai 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.

Tale indirizzo è stato superato a partire da alcune sentenze della Corte di Cassazione del 1979 (tra tutte, Cass. n. 2990/79) conseguendone che, ad oggi, **non è più fatto controverso che, in base al principio della "vicinanza dell'onere della prova", anche nel rapporto tributario, valga la disposizione di cui all'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, così come spetta al contribuente la prova del fatto costitutivo nelle liti in materia di rimborso.

Tanto premesso, occorre però chiarire che, da ultimo, **la legge di riforma del processo tributario n. 130 del 31 agosto 2022, entrata in vigore il 16 settembre 2022, ha introdotto una specifica disposizione in materia, aggiungendo, di fatto, il comma 5-bis all'art. 7 D. Lgs. n. 546/1992**, di cui meglio si argomenterà nel prosieguo.

2. L'ONERE DELLA PROVA NEL PROCESSO TRIBUTARIO

2.1 Ante riforma tributaria: art. 2697 c.c.

Come anzidetto, prima della recentissima 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, trovava applicazione il succitato art. 2697 c.c..

In un primo momento, 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 i giudici di legittimità hanno, 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.

Ed invero, 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**.

In altri termini, 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, conseguendone, in termini generali che:

- **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 (vale a dire la prova dei fatti costitutivi della propria pretesa);**
- **spetta al contribuente l'onere di provare i fatti impeditivi, modificativi o estintivi della medesima pretesa o, al più, la prova del fatto costitutivo in materia di rimborso.**

Sul punto, si segnala, tra le tante, la sentenza della **Corte di Cassazione, 25 ottobre 2021, n. 29856**, con cui è stato chiarito che:

> *"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 finanziaria 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.

2.2 Post riforma del processo tributario: il nuovo comma 5-bis dell'art. 7 D. Lgs. n. 546/92.

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 di riparto dell'onere probatorio in materia tributaria aggiungendo il **comma 5-*bis* all'art. 7 D. Lgs. n. 546/1992**.

Specificamente, l'**art. 6 della L. n. 130/2022, entrata in vigore il 16 settembre 2022 (e applicabile anche ai processi pendenti), 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 istitui-

sce, altresì, un maggiore rigore sia nell'individuazione delle prove da parte dell'Amministrazione finanziaria, che nella valutazione delle stesse da parte del giudice tributario.

Specificamente, **il nuovo comma 5-*bis* dell'art. 7 D. Lgs. n. 546/1992**, (sganciandosi per la prima volta dalla necessarietà di fornire la prova del **diritto** da far valere in giudizio di cui all'art. 2697 cc), **tanto 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".***

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

- il primo periodo, relativo all'onere della prova sugli atti impositivi, dispone che l'**Amministrazione è tenuta a provare i presupposti di fatto e di diritto della propria pretesa erariale. In altre parole, il Fisco deve fornire la prova dell'esistenza dell'an e del quantum dei fatti costitutivi dell'obbligazione tributaria, vale a dire delle violazioni contestate con l'atto impugnato**.

  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.

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

  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.

  Tra le più recenti pronunce che hanno preso atto della novella legislativa in commento vi è naturalmente la giurisprudenza di merito, tra cui si segnala la sentenza della **Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Siracusa n. 3856 del 23 novembre 2022**, con la quale i giudici 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**";*

- il secondo periodo, invece, è relativo al **potere di annullamento del giudice tributario e ai 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, prevedendo, specificamente, che 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**. Peraltro, 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.

  La nuova disposizione normativa richiede, quindi, una **capacità dimostrativa della pretesa, con la conseguente limitazione dei poteri di-**

screzionali del giudice nella sua valutazione. Infatti, il nuovo comma 5-bis cit. 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.

Ne consegue che, la novità legislativa di cui al comma 5-bis cit., induce il giudice ad apprezzare con particolare rigore tali indizi, disattendendo la pretesa quando, anche alla luce delle difese del contribuente, essi appaiano inidonei a integrare, seppur presuntivamente, le "ragioni oggettive" della contestazione.

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**, così precisando:

> *"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"".*

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 fisco e contribuente.

L'obiettivo dell'intervento normativo sembra convergere, infatti, verso un unico concetto di onere della prova, in base al quale chi "contesta deve provarne la fondatezza"; pertanto:

- in caso 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.

3. EFFETTI DELLA NUOVA NORMATIVA SULLE PRESUNZIONI LEGALI, SEMPLICI E GIURISPRUDENZIALI.

Volendo individuare la portata applicativa e gli effetti del nuovo art. 7, comma 5-*bis*, del D. Lgs. n. 546/1992, sembra emergere che **la nuova normativa non abbia prodotto effetti rilevanti in tema di presunzioni legali** (che siano esse assolute o relative) **che, dunque, continuano a mantenere la loro piena applicabilità e per le quali, pertanto, è valida l'inversione dell'onere della prova**.

La questione, di recente è stata affrontata (seppur marginalmente) 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****".*

In altri termini, parrebbe che, a parere dei giudici di legittimità, in tema di onere probatorio gravante

in giudizio sull'amministrazione finanziaria in ordine alle violazioni contestate al contribuente, per le quali non vi siano presunzioni legali che comportino l'inversione dell'onere probatorio, l'art. 7, comma 5 bis, del d.lgs. n. 546 del 1992, non stabilisce un onere probatorio 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 (cfr. in senso conforme – in tema di operazioni fraudolente - **Cass. ord. n. 31880 del 27/10/2022**)

Negli stessi termini, la *quaestio iuris*, è stata affrontata dalla **Corte di Cassazione**, anche in tema di **redditometro, con l'ordinanza n. 37985 del 28/12/2022**, con la quale i giudici di legittimità, hanno così chiarito:

<< Questa Corte, con orientamento ormai consolidato, ha chiarito, altresì, i confini della prova contraria che il contribuente può offrire, in ordine alla presenza di redditi non imponibili, per opporsi alla ricostruzione presuntiva del reddito operata dall'Amministrazione finanziaria, precisando che non è sufficiente dimostrare la mera disponibilità di ulteriori redditi o il semplice transito della disponibilità economica, in quanto, pur non essendo esplicitamente richiesta la prova che detti ulteriori redditi sono stati utilizzati per coprire le spese contestate, si ritiene che il contribuente ‹‹sia onerato della prova in merito a circostanze sintomatiche del fatto che ciò sia accaduto o sia potuto accadere››; ***è la norma stessa infatti a chiedere qualcosa di più della mera prova della disponibilità di ulteriori redditi*** *(esenti ovvero soggetti a ritenute alla fonte), in quanto, pur non prevedendo esplicitamente la prova che detti ulteriori redditi sono stati utilizzati per coprire le spese contestate, chiede tuttavia espressamente una prova documentale su circostanze sintomatiche del fatto che ciò sia accaduto (o sia potuto accadere), in tal senso dovendosi leggere lo specifico riferimento alla prova (risultante da idonea documentazione) dell'entità di tali eventuali ulteriori redditi e della durata del relativo possesso, previsione che ha l'indubbia finalità di ancorare a fatti oggettivi (di tipo quantitativo e temporale) la disponibilità di detti redditi per consentire la riferibilità della maggiore capacità contributiva accertata con metodo sintetico in capo al contribuente proprio a tali ulteriori redditi. Nè la prova documentale richiesta dalla norma in esame risulta particolarmente onerosa, potendo essere fornita, ad esempio, con l'esibizione degli estratti dei conti correnti bancari facenti capo al contribuente, idonei a dimostrare la durata del possesso dei redditi in esame (Cass. 14/06/2022, n. 19082; Cass. 20/04/2022, n. 12600; Cass. 24/05/2018, n. 12889; Cass. 16/05/2017, n. 12207; Cass. 26/01/2016, n. 1332; Cass. 18/04/2014, n. 8995).*

È appena il caso di sottolineare che non incide su tale impianto il comma 5-bis dell'art. 7 d.lgs. n. 546 del 1992, introdotto con l'art. 6 della l. n. 130 del 2022, che 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 invece avviene nel caso di specie, non vi siano presunzioni legali che comportino l'inversione dell'onere probatorio (Cass. 27/10/2022, n. 31878, che ha anche evidenziato che la previsione non pone un onere probatorio diverso rispetto ai principi già vigenti). *>>*

Ciò posto, si ritiene che la nuova normativa lasci invariata l'applicabilità delle presunzioni legali che, dunque, continuano a mantenere la loro applicabilità e per le quali, pertanto, è valida l'inversione dell'onere della prova.

Altresì, **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.

Di contro, **la novella in esame sembra modificare la portata applicativa delle presunzioni giurisprudenziali** (largamente utilizzate in ambito tributario). Quest'ultime consistono in una sorta di manipolazione giurisprudenziale della distribuzione degli oneri probatori. In sostanza, utilizzando questo modello, il giudice inverte la regola generale in materia di distribuzione dell'onere della prova, cosicché il contribuente, pur non essendo in presenza di una presunzione legale relativa (2728 del Codice civile), **deve fornire prova idonea a vincere la presunzione**.

In sostanza, se è vero che le presunzioni giurisprudenziali si differenziano da quelle legali sotto il profilo della copertura normativa (nel senso che non si è in presenza di una presunzione stabilita dalla legge che attribuisce l'onere probatorio in capo al contribuente), esse però, godendo dell'avallo consolidato e univoco della giurisprudenza di legittimità che le utilizza ormai come massime di esperienza consolidate (differenziandosi così anche dalle presunzioni semplici, le quali devono essere applicate con riferimento al caso concreto). Occorre, ad esempio, considerare che, specie nel diritto tributario, le presunzioni giurisprudenziali appaiono prive di giustificazione; si cita a tal proposito la prova che il socio di una Srl a ristretta base partecipativa non

ha "intascato" l'utile in nero della società, che, di fatto, costituisce una *probatio* diabolica. Sono solo i fatti positivi, infatti, che possono formare oggetto di prova.

Ne consegue che la novella normativa in esame si ritiene essere stata necessaria per far fronte, proprio, all'incalzare delle presunzioni giurisprudenziali che, del tutto prive di giustificazione, non solo attribuiscono un onere di prova nei confronti di un soggetto (il contribuente) che non ne dove risultare onerato ma, inoltre, attribuiscono un onere di prova generalmente negativo in capo a quest'ultimo.

4. ORIENTAMENTI GIURISPRUDENZIALI IN TEMA DI ONERE DELLA PROVA ANTE RIFORMA.

Nonostante le modifiche introdotte ad opera della citata L. 130/2022, per completezza espositiva si analizzano di seguito le più rilevanti sentenze che hanno caratterizzato negli anni il panorama tributario.

Pertanto, seppur in tema di costi indeducibili, società a ristretta base azionaria e società di comodo non vi sia recente giurisprudenza di legittimità in tema di portata applicativa della nuova normativa ex co. 5-bis cit., si rende necessario ribadire che:

- in tema di **deducibilità dei costi**, la giurisprudenza ha più volte inteso chiarire che nel processo tributario la prova del diritto alla deduzione di costi è a carico del contribuente e ciò sia con riferimento al criterio che chi afferma un fatto costitutivo di un diritto lo deve provare e sia con riferimento al criterio di vicinanza della prova.

  Sul punto, tra le tante, si segnala la Corte di Cassazione, ordinanza 25 novembre 2020, n. 26802 con cui è stato chiarito che:

  << con riferimento alla violazione delle norme di cui all'articolo 2697 c.c., all'articolo 116 c.p.c., e agli articoli 1199 e 2702 c.c., deve rilevarsi che "nel Processo Tributario, ove il contribuente assolva l'onere, a suo carico, di provare il fatto costitutivo del diritto alla deduzione dei costi o alla detrazione dell'IVA mediante la produzione delle fatture, l'Amministrazione finanziaria ne può dimostrarne l'inattendibilità anche mediante presunzioni, sicché il giudice di merito deve prendere in considerazione il complessivo quadro probatorio al fine di verificare l'esistenza o meno delle operazioni fatturate, ivi compresi i fatti secondari indicati" (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 2935 del 13/02/2015);

  come rilevato nella motivazione della citata sentenza, "la giurisprudenza di questa Corte è costante nel senso che la prova del diritto alla deduzione di costi e' a carico del contribuente e ciò sia con riferimento al criterio che chi afferma un fatto costitutivo di un diritto lo deve provare e sia con riferimento al criterio di vicinanza della prova (Cass. sez. trib. n. 13943 del 2011; Cass. sez. trib. n. 4554 del 2010). È peraltro possibile che il contribuente sia in grado di assolvere l'onere dimostrativo di che trattasi mediante la produzione di fatture, ma per contro e' altrettanto possibile che l'Amministrazione possa fornire prova dell'inattendibilità delle stesse anche mediante praesumptio hominis. E, in questa direzione, il giudice di merito deve prendere in considerazione il complessivo quadro probatorio al fine di verificare l'esistenza o meno di operazioni fatturate e dedotte (Cass. sez. trib. n. 9958 del 2008; Cass. sez. trib. n. 21953 del 2007)".

In senso conforme, occorre segnalare anche la **Corte di Cassazione, ordinanza 15 novembre 2022, n. 33568**, con cui è stato chiarito che il **principio di inerenza dei costi deducibili** (esprimendo una correlazione in concreto tra costi ed attività d'impresa) si traduce in un giudizio di carattere qualitativo, che prescinde da considerazioni di natura quantitativa; l'antieconomicità di un costo - intesa come sproporzione tra la spesa e l'utilità che ne deriva, avuto riguardo agli ulteriori dati contabili dell'impresa - può, tuttavia, fungere da elemento sintomatico del difetto di inerenza, e in questo caso, ove il contribuente indichi i fatti che consentano di ricondurre il costo all'attività d'impresa, l'Amministrazione è tenuta a dimostrare, anche con il ricorso ad indizi, gli ulteriori elementi addotti in senso contrario, evidenziando, in particolare, l'inattendibilità della condotta del contribuente. In particolare è stato chiarito che:

<< La possibile rilevanza del dato quantitativo nella valutazione di inerenza di un costo - intesa come congruità di quest'ultimo rispetto ad ulteriori dati contabili dell'impresa, donde possa desumersi la sua correlazione all'attività dell'impresa stessa - si intreccia con il profilo dell'onere della prova dell'inerenza.

Tale ultimo, secondo il consolidato orientamento giurisprudenziale, incombe sul contribuente; si rendono tuttavia necessarie, proprio con riguardo al profilo che qui interessa, alcune precisazioni.

5.2. In particolare, l'onere probatorio che grava sul contribuente attiene all'esistenza di circostanze fattuali che consentano di ricondurre il costo all'attività d'impresa; ma

laddove l'Amministrazione adduca ulteriori elementi tali da far ritenere - per se' soli o in combinazione con quelli portati dal contribuente - che il costo non sia, in realtà, correlato all'attività d'impresa, essa ultima è tenuta a fornire la prova della propria contestazione (cfr., fra le altre, Cass. n. 18904/2018, diffusamente in motivazione).

È in tale prospettiva che assume rilievo la possibile valutazione circa la congruità od antieconomicità della spesa, intesa come proporzionalità fra importi corrisposti ed utilità conseguite.

5.3. In tale ultimo caso, l'Amministrazione non può, ovviamente, spingersi a sindacare le scelte imprenditoriali; l'antieconomicità della spesa richiede, invece, la dimostrazione dell'inattendibilità della condotta, che va considerata in chiave diacronica, tenuto conto dei diversi indici che presiedono la stima della redditività dell'impresa (v. Cass. n. 21869/2016; Cass. n. 13468/2015), a fronte della quale spetta poi al contribuente dimostrare la regolarità delle operazioni effettuate (Cass. n. 25257/2017).

Una tale dimostrazione, peraltro, ben può essere fornita anche con ricorso ad elementi indiziari, purché provvisti dei requisiti di gravita', precisione e concordanza.

*5.4. Si può, pertanto, affermare il seguente principio di diritto: "**Il principio di inerenza dei costi deducibili, esprimendo una correlazione in concreto tra costi e attività d'impresa, si traduce in un giudizio di carattere qualitativo, che prescinde da valutazioni di natura qualitativa. Tuttavia, l'antieconomicità di un costo - intesa, in particolare, come sproporzione fra la spesa e l'utilità che ne deriva, avuto riguardo agli ulteriori dati contabili dell'impresa - può fungere da elemento sintomatico del difetto di inerenza. In tale ultimo caso, ove il contribuente indichi i fatti che consentano di ricondurre il costo all'attività d'impresa, l'Amministrazione è tenuta a dimostrare, se del caso anche con ricorso ad indizi, gli ulteriori elementi addotti in senso contrario, in particolare evidenziando l'inattendibilità della condotta del contribuente**";*

- **in tema di società di capitali a ristretta base azionaria**, si presume che i maggiori utili "in nero" conseguiti dalla società a ristretta base azionaria si debbano 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, rimanendo salva la facoltà per il contribuente di offrire la prova del fatto che i maggiori ricavi non siano stati fatti oggetto di distribuzione, ma siano stati, invece, accantonati dalla società, ovvero da essa reinvestiti, non essendo tuttavia a tal fine sufficiente la mera deduzione che l'esercizio sociale ufficiale si sia concluso con perdite contabili.

  A tal proposito, si cita la recente ordinanza della Corte di Cassazione, 28 ottobre 2022, n. 31882, con cui è stato chiarito che:

  *<<In materia questa Corte ha a più riprese affermato che la circostanza che si tratti di società a ristretta base partecipata da solo due soci costituisce "presupposto sufficiente al fine di fondare la presunzione di legge" e che "in materia di imposte sui redditi, nell'ipotesi di società di capitali a ristretta base sociale, è ammessa la presunzione di attribuzione ai soci degli utili extracontabili, che non si pone in contrasto con il divieto di presunzione di secondo grado, in quanto il fatto noto non è dato dalla sussistenza di maggiori redditi accertati induttivamente nei confronti della società, bensì dalla ristrettezza dell'assetto societario, che implica un vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci nella gestione sociale, con la conseguenza che, una volta ritenuta operante detta presunzione, spetta poi al contribuente fornire la prova contraria" (Cfr. Cass., V, n. 13550/2020). Altresì, in disparte l'accertamento in capo alla società, il socio può sempre dimostrare che il maggior utile societario è stato accantonato o, comunque, non a lui distribuito. Ed infatti, questa Corte, con orientamento ormai consolidato, ha affermato che in tema di accertamento delle imposte sui redditi, nel caso di società di capitali a ristretta base partecipativa, **è legittima la presunzione di attribuzione ai soci degli eventuali utili extracontabili accertati, rimanendo salva la facoltà per il contribuente di offrire la prova del fatto che i maggiori ricavi non siano stati fatti oggetto di distribuzione, ma siano stati invece accantonati dalla società, ovvero da essa reinvestiti, non essendo tuttavia a tal fine sufficiente***

la mera deduzione che l'esercizio sociale ufficiale si sia concluso con perdite contabili *(cfr. Cass. V n. 5076/2011; n. 17928/2012; n. 27778/2017; n. 30069/2018; 27049/2019, nonché Cass. VI - 5 n. 24820/2021).*

Da ultimo, **la Cassazione si è pronunciata anche con l'ordinanza, 1° marzo 2023, n. 6202, chiarendo che:**

<< in tema di accertamento delle imposte sui redditi, nel caso di società di capitali a ristretta base partecipativa, è legittima la presunzione di attribuzione ai soci degli eventuali utili extracontabili accertati, rimanendo salva la facoltà del contribuente di offrire la prova contraria del fatto che i maggiori redditi non sono stati distribuiti, ma accantonati dalla società, ovvero da essa reinvestiti (cfr. Cass., 4 settembre 2020, n. 18383; Cass., 11 settembre 2020, n. 18854; Cass., 3 giugno 2021, n. 15393);

-) la ristrettezza della compagine societaria implica un vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci nella gestione sociale, che fa ritenere plausibile in tutti la conoscenza degli affari sociali e la consapevolezza della esistenza di utili extra bilancio, alla cui distribuzione è ragionevole ritenere che tutti i soci abbiano partecipato in misura conforme al loro apporto sociale, fatta salva l'anzidetta possibilità riconosciuta al contribuente di fornire la prova contraria (cfr. Cass., 29 dicembre 2017, n. 28542; Cass., 19 gennaio 2021, n. 752); -) l'accertamento a carico della società in ordine ai ricavi non contabilizzati è il presupposto necessario per l'accertamento a carico dei soci in ordine ai dividendi giacche', in mancanza, non sussiste la prova dello stesso fatto costitutivo della pretesa tributaria (cfr. Cass., 19 dicembre 2019, n. 33976; Cass., 22 marzo 2021, n. 7949; Cass., 24 maggio 2021, n. 14096), con l'effetto che deve essere dichiarato illegittimo l'avviso di accertamento che ipotizzi la percezione di maggiori utili societari in capo al socio, quando non sia stata preventivamente accertata la posizione della società di capitali, evidenziando in capo alla stessa un maggior reddito non dichiarato (cfr. Cass., 19 gennaio 2021, n. 752)>>;

- **in tema di società di comodo, si segnala la recentissima Corte di Cassazione, ordinanza 16 maggio 2023, n. 13336, con cui i giudici di legittimità hanno chiarito che la società in liquidazione per anni si presume di comodo se il contribuente non prova l'esistenza di situazioni oggettive di carattere straordinario, indipendenti dalla sua volontà, da valutarsi in relazione alle effettive condizioni del mercato, che non hanno permesso di conseguire i ricavi minimi o il reddito determinato secondo i parametri normativi.**

Specificamente, i giudici di legittimità hanno chiarito che:

<< 2.4. In tale contesto, il contribuente può vincere la presunzione dimostrando all'Amministrazione - attraverso l'interpello finalizzato alla disapplicazione delle disposizioni antielusive, ovvero in giudizio, nel caso di contrasto - le oggettive situazioni che abbiano reso impossibile raggiungere il volume minimo di ricavi o di reddito (Cass. 23/05/2022, n. 16472, cit.).

L'onere della prova contraria deve essere inteso "non in termini assoluti quanto piuttosto in termini economici, aventi riguardo alle effettive condizioni di mercato" (Cass. 20/06/2018 n. 16204; Cass. 12/02/2019, n. 4019; Cass. 5/04/12/2019, n. 31626; Cass. 1/02/2019, n. 3063; Cass. 28/05/2020, n. 10158). È stato peraltro escluso che, attraverso il meccanismo della presunzione relativa e dell'onere della prova contraria gravante sul contribuente, si pervenga ad un mero sindacato di merito del giudice sulle scelte imprenditoriali, rilevando che "In tema di società di comodo, non sussistono le oggettive situazioni di carattere straordinario, che rendono impossibile il superamento del test di operatività, ex L. n. 724 del 1994, articolo 30, comma 4-bis, nella versione all'epoca vigente, nell'ipotesi di totale assenza di pianificazione aziendale da parte degli organi gestori della società o di completa "inettitudine produttiva", gravando sull'imprenditore, anche collettivo, - ai sensi dell'articolo 2086, comma 2 c.c., come modificato dall'articolo 375 c.c.i., in coerenza con la Cost., articolo 41 - l'obbligo di predisporre i mezzi di produzione nella prospettiva del raggiungimento del lucro obiettivo e della continuità aziendale. Sicché in tal caso, il sindacato del giudice non coinvolge le scelte di merito dell'imprenditore, attenendo alla verifica del corretto adempimento degli obblighi degli amministratori e dei sindaci, con riduzione dell'operatività della "business judgement rule", sempre valutabile, sotto il profilo tributario, per condotte platealmente antieconomiche." (Cass. 23/11/2021, n. 36365).

Inoltre, con riferimento alla presunzione legale relativa di non operatività, l'onere probatorio può essere assolto non solo dimostrando che, nel caso concreto, l'esito quantitativo del test di operatività è erroneo o non ha la valenza sintomatica che gli ha attribuito il legislatore, giacche'

il livello inferiore dei ricavi è dipeso invece da situazioni oggettive che ne hanno impedito una maggior realizzazione; ma anche dando direttamente la prova proprio di quella circostanza che, nella sostanza, dal livello dei ricavi si dovrebbe presumere inesistente, ovvero dimostrando la sussistenza di un'attività imprenditoriale effettiva, caratterizzata dalla prospettiva del lucro obiettivo e della continuità aziendale, e dunque l'operatività reale della società (cfr. Cass. 24/02/2021, n. 4946, cit., in motivazione; Cass. 28/09/2021, n. 26219, in motivazione).
2.5. In forza di queste considerazioni si è già affermato che la prova contraria da parte del contribuente deve risolversi nell'offerta di elementi di fatto consistenti in "situazioni oggettive di carattere straordinario", "indipendenti dalla volonta' del contribuente", che rendano "impossibile conseguire il reddito presunto avuto riguardo alle effettive condizioni del mercato" (Cass. 3/03/2023, n. 6459; Cass. 23/11/2021, n. 36365; Cass. 12/02/2019, n. 4019; Cass. 20/06/2018 n. 16204) e che, pertanto, facciano desumere "l'erroneità dell'esito quantitativo del test di operatività, ovvero la sussistenza di un'attività imprenditoriale effettiva, caratterizzata dalla prospettiva del lucro obiettivo e della continuità aziendale e, dunque, l'operatività reale della società" (Cass. 23/05/2022, n. 16472).>>

Avv. Maurizio Villani
Avv. Federica Attanasi

Modalità di presentazione del ricorso tributario

Il ricorso deve essere proposto, a pena di inammissibilità, entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto. In caso di rifiuto tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti, può essere proposto dopo novanta giorni dalla domanda di restituzione (art. 21, D. Lgs. n° 546/92: sito esterno banca dati CERDEF).
La notifica del ricorso all'ente impositore da parte del ricorrente deve avvenire a mezzo pec (art. 16 bis, comma 3, D. Lgs. n° 546/92: sito esterno banca dati CERDEF) secondo le disposizioni contenute nel processo tributario telematico (PTT) dettate dal D. M. 23/12/2013 n° 163: sito esterno banca dati CERDEF e dai successivi decreti attuativi.
L'indicazione dell'indirizzo PEC ha valore di elezione di domicilio a tutti gli effetti (art. 16 bis, comma 4, D. Lgs. n° 546/92: sito esterno banca dati CERDEF).
La notifica del ricorso a mezzo PEC è diventata obbligatoria dal 1° luglio 2019 - a seguito delle modifiche dell'articolo 16-bis del D. Lgs. n° 546/92 apportate con il D.L. n° 119/2018, convertito nella legge 17 dicembre 2018, n° 136.
L'obbligo della notifica del ricorso a mezzo PEC non sussiste per i soggetti che non si avvalgono della difesa tecnica nelle cause di valore inferiore ai tremila euro. In tale ipotesi le notifiche sono eseguite ai sensi dell'articolo 16 del D. Lgs. n° 546/92.
Le notifiche sono eseguite ai sensi dell'articolo 16 del D. Lgs. n° 546/92 anche nei casi di mancata indicazione dell'indirizzo di posta elettronica certificata del difensore o della parte; qualora l'indirizzo PEC non sia rinvenibile nei pubblici elenchi e infine nell'ipotesi di mancata consegna del messaggio di posta elettronica certificata per cause imputabili al destinatario (art. 16 bis, comma 2, D. Lgs. n° 546/92: sito esterno banca dati CERDEF);
In tale ipotesi, le notificazioni si possono fare a mezzo ufficiale giudiziario secondo le norme degli articoli 137 c.p.c e seguenti (art. 16 D. Lgs. n° 546/92, c. 2: sito esterno banca dati CERDEF) o con spedizione postale, in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento, all'ente impositore che ha emanato l'atto o mediante consegna diretta da parte del ricorrente all'ufficio impositore (art. 16 D. Lgs. n° 546/92, c. 3: sito esterno banca dati CERDEF).
Nei casi di notifica tramite PEC, qualora non sia possibile fornirne la prova della notifica o della comunicazione mediante modalità telematiche, il difensore del contribuente e il difensore o il dipendente di cui si avvalgono l'ente impositore, l'agente della riscossione ed i soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del D. Lgs. 15 dicembre 1997 n° 446, provvedono ai sensi dell'articolo 9, commi 1 bis e 1 ter della legge 21 gennaio 1994, n° 53 che disciplina le notifiche in proprio degli avvocati nel settore civile, amministrativo e stragiudiziale (articolo 16, comma 3, D.L. n° 119/2018: sito esterno banca dati CERDEF). Nello specifico il citato articolo 9 commi 1 bis della L. 53/94 prevede che, in questi casi l'avvocato estrae copia su supporto analogico del messaggio di posta elettronica certificata, dei suoi allegati e della ricevuta di accettazione e di avvenuta consegna e ne attesta la conformità ai documenti informatici da cui sono tratte ai sensi dell'articolo 23, comma 1, del D. Lgs. 7 marzo 2005, n° 82.

La testimonianza scritta nel Processo Tributario

L'abolizione del divieto di prova testimoniale nel processo tributario e la contestuale introduzione della prova per testimoni in forma scritta mutuata dal codice processuale civile hanno consentito di superare le antinomie di un assetto ormai da tempo ritenuto inconciliabile con i principi desumibili dalla nuova formulazione dell'art.111 Cost.. L'inserimento del nuovo mezzo istruttorio ha determinato una radicale trasformazione della disciplina dell'istruzione probatoria nel processo tributario, perché affianca una prova tipicamente costituenda alle prove precostituite tradizionalmente rimesse alle parti, rendendo ormai evidente la necessità di specifiche norme che regolino nel processo tributario i termini e le forme di una autonoma fase istruttoria.

SOMMARIO:

1. L'abolizione del divieto di prova testimoniale e la nuova testimonianza scritta
2. Le condizioni di ammissibilità della nuova prova e le modalità di assunzione
3. La prova testimoniale scritta tra natura dispositiva del processo e principio di parità delle armi
3.1 Il diritto alla prova testimoniale nel giudizio di annullamento
3.2 Il valore delle dichiarazioni di terzi nel processo riformato
4. Le norme applicabili contenute in altri testi di legge
5. Considerazioni conclusive.

1. L'abolizione del divieto di prova testimoniale e la nuova testimonianza scritta

Tra le novità più significative recate dalla L. 31 agosto 2022, n.130, figurano quelle introdotte dall'art.4, comma 1, lett. c), che, riformulando l'art.7, comma 4, del D.Lgs.n.546/1992, ha sostituito al divieto di prova testimoniale la prova per testimoni in forma scritta.

Il generale divieto di prova testimoniale, introdotto nel processo tributario dall'art.23 del D.P.R.n.739/1981, è rimasto operante per molti anni, anche se alle ripetute conferme da parte della Corte Costituzionale[1] si contrapponeva ormai da tempo la critica quasi unanime della dottrina[2].

Le ragioni giustificative del divieto, contenuto nell'art.7, comma 4, del D.Lgs.n.546/1992, sono state esaustivamente rappresentate nella nota sentenza della Corte Costituzionale del 21 gennaio 2000, n.18, che ha confermato la legittimità della norma così argomentando: *i)* non esiste affatto un principio costituzionalmente rilevante di necessaria uniformità di regole processuali tra i diversi tipi di processo; *ii)* il divieto di prova testimoniale trova una sua non irragionevole giustificazione da un lato nella spiccata specificità del processo tributario rispetto a quello civile ed amministrativo, correlata sia alla configurazione dell'organo decidente sia al rapporto sostanziale oggetto del giudizio, dall'altro nella circostanza che il processo tributario è ancora, specie sul piano istruttorio, in massima parte scritto e documentale; *iii)* infine, sotto un diverso e concorrente aspetto, la stessa natura della pretesa fatta valere dall'amministrazione finanziaria attraverso un procedimento di accertamento dell'obbligo del contribuente mal si concilia con la prova testimoniale.

Gli argomenti utilizzati dal Giudice delle leggi sono subito apparsi poco incisivi, ove si consideri che: i) se è vero che nulla impedisce che i vari processi siano disciplinati diversamente, è altrettanto vero che occorre verificare se tale scelta sia ragionevole e se non sia capace di generare situazioni di disparità di trattamento ingiustificate; ii) la specificità del processo tributario, caratterizzato da una celerità che mal sopporterebbe la complicazione derivante dall'espletamento della prova testimoniale, va salvaguardata attraverso rimedi diversi dalla limitazione del diritto alla prova; iii) la pretesa fatta valere dall'amministrazione finanziaria si risolve in un credito e le particolari modalità di attuazione del rapporto obbligatorio d'imposta non sono affatto inconciliabili con la prova testimoniale; iv) la natura documentale del processo dipendeva proprio dalla circostanza che non operava la prova testimoniale, con la conseguenza che non poteva desumersi dall'asserita natura documentale del processo tributario un argomento a favore della tesi per cui il divieto non sarebbe stato in contrasto con i principi di uguaglianza e ragionevolezza sanciti dall'art.3 Cost..

Alle critiche sollevate dalla dottrina si aggiungeva la consapevolezza che la permanenza del divieto

fosse poco attuale alla luce della nuova formulazione dell'art.111 Cost. in dipendenza della L. cost. n.2/1999, che ha reso esplicito nel secondo comma il principio della parità delle parti nel processo[3].
Muovendo da tali condivisibili premesse, la Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria ha auspicato, in seno alla relazione finale depositata il 30 giugno 2021, "un diretto intervento del legislatore", il quale, pur dovendo operare nell'ambito di una più vasta riforma strutturale, avrebbe potuto offrire una prima soluzione ammettendo la "*prova testimoniale scritta almeno in tutti i casi in cui non sia altrimenti possibile per la parte (ricorrente) esercitare pienamente il diritto di difesa e di prova*" [4].
Le sollecitazioni formulate dalla Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria sono state largamente condivise dal legislatore che, con il nuovo art.7, comma 4, del D.Lgs.n.546/1992, ha mantenuto tra le prove escluse il giuramento e ha disciplinato tra le prove ammesse la testimonianza scritta[5].
Prima di procedere all'esame della nuova disposizione, va rilevato che la soluzione normativa adottata riecheggia quella che già autorevole dottrina prefigurava applicabile attraverso il metodo dell'interpretazione costituzionalmente orientata, auspicando che il divieto continuasse a comprendere la testimonianza in forma orale e che dovesse invece senz'altro escludere la testimonianza assunta in forma scritta[6].
Invero, traendo spunto dall'art.257 bis c.p.c., introdotto dalla Legge 18.6.2009, n.69, che ha disciplinato nel processo civile la testimonianza scritta, e dall'art.63, comma 3, del D. Lgs. 2.7.2010, n.104, che ammette nel processo amministrativo questa "nuova" species di testimonianza, era stato già da tempo suggerito che l'antinomia sistematica determinata dalla permanenza del divieto di prova testimoniale nel processo tributario avrebbe potuto essere superata anche accedendo ad una nuova lettura del criterio di compatibilità del codice di procedura civile con la legge processuale tributaria.

2. Le condizioni di ammissibilità della nuova prova e le modalità di assunzione

La nuova norma, nella parte in cui prevede che il giudice "può ammettere la prova testimoniale, assunta con le forme di cui all'art.257 bis del codice di procedura civile", si colloca pienamente nel solco dell'esperienza già maturata nel processo comune.
Secondo quanto stabilito dalla disposizione espressamente richiamata, la parte che ha chiesto ed è stata autorizzata dal giudice ad assumere la testimonianza predispone un modello, sulla base di quello approvato con il D.M. 10 febbraio 2010, e lo notifica al testimone. Quest'ultimo rende la deposizione compilando e sottoscrivendo il modello su ciascun foglio, provvede affinché tutte le sottoscrizioni siano autenticate e, infine, spedisce o consegna il documento alla segreteria del giudice.
L'art.7, comma 4, del D.Lgs.n.546/1992, si discosta opportunamente dall'art.257 bis, sia nella parte in cui trascura la valutazione largamente discrezionale del giudice che nel codice di rito comune deve tener conto "della natura della causa e di ogni altra circostanza", sia nella parte in cui precisa che il giudice può ammettere la prova testimoniale "anche senza l'accordo delle parti".
Nel codice di procedura civile la prova testimoniale scritta rappresenta una deroga all'assunzione della prova in forma orale e le due condizioni previste dall'art.257 bis c.p.c. sono coerenti con la necessità di assicurare che sia le parti che il giudice convergano sull'opportunità di assumere la prova testimoniale al di fuori dell'udienza, anziché mediante l'interrogatorio ad opera del giudice e nel contraddittorio delle parti[7] [8].
Nel processo tributario entrambe le condizioni previste dall'art.257 bis c.p.c. non trovano alcuna ragion d'essere: la nuova formulazione dell'art.7, comma 4, mantiene implicitamente, sia pure con le precisazioni che saranno svolte nel prosieguo del presente scritto, il divieto di testimonianza assunta in forma orale, con la conseguenza che l'accordo tra le parti è inconciliabile con la necessità di assicurare l'accesso alla prova alla parte che ne abbia interesse, così come la valutazione discrezionale del giudice in ordine alla natura della causa o a qualsiasi altra circostanza non può in ogni caso indurlo a preferire l'interrogatorio diretto dei testi alla testimonianza in forma scritta.
Alla luce del dato normativo l'ammissibilità del nuovo mezzo di prova è subordinata a due condizioni che sono estranee al processo civile. La prima si riscontra nella previsione che il giudice debba ritenerlo necessario ai fini della decisione; la seconda consiste nella circostanza che la prova testimoniale scritta verta "soltanto su circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale" nei casi in cui "la pretesa tributaria sia fondata su verbali o altri atti facenti fede fino a querela di falso".
La seconda condizione prevista dalla legge costituisce un limite più apparente che reale. La circostanza indicata nell'ultimo periodo dell'art.7, comma 4, invero, non aggiunge nulla di più di quanto non fosse già desumibile dall'art.2700 c.c., da cui emerge che il processo verbale di constatazione fa "piena prova" fino a querela di falso dei fatti compiuti dal pubblico ufficiale o avvenuti in sua presenza.
Se è pacifico, infatti, che al fine di contrastare tali circostanze l'art.2700 c.c. rende necessaria la que-

rela di falso, e che pertanto non può ritenersi sufficiente la testimonianza scritta, è altrettanto chiaro che la fede privilegiata non si estende al contenuto delle dichiarazioni eventualmente rese da terzi al pubblico ufficiale nel corso dell'istruttoria e che, pertanto, tali dichiarazioni potranno essere contrastate in giudizio con ogni mezzo di prova, e quindi anche mediante la testimonianza scritta[9].

La prima condizione ai fini dell'ammissibilità del nuovo mezzo di prova prevede, invece, con una formulazione sovrapponibile a quella utilizzata nell'art.58 del D.Lgs.n.546/1992, che la Corte di giustizia tributaria possa ammettere prova "ove lo ritenga necessario ai fini della decisione".

La genericità dell'espressione utilizzata nel nuovo art.7, comma 4, del D.Lgs.n.546/1992, da una parte, e la sua similarità con quella già adoperata nell'art.58 a proposito di ammissibilità di nuove prove in appello, dall'altra, potrebbero naturalmente indurre a ritenere che il primo limite debba essere interpretato richiamando le soluzioni già tracciate dalla dottrina e dalla giurisprudenza a proposito del citato art.58 del D.Lgs.n.546/1992 e del corrispondente art.345, comma 3, c.p.c.[10].

Ove si dovesse propendere per tale soluzione, non resterebbe che ritenere la prova testimoniale scritta una "prova straordinaria" , perché finirebbe per essere ammessa solo quando il giudice, non essendo disponibili altri mezzi istruttori, la ritenga "indispensabile" ai fini della decisione.[11]

Va tuttavia osservato che il giudizio di necessità previsto dall'art.58 per consentire l'ammissione di nuove prove in appello non risponde alla medesima *ratio* sottesa all'ammissione in giudizio della nuova prova testimoniale scritta.

Nel primo caso la necessità del nuovo mezzo di prova è determinata dall'opportunità di impedire che le parti riservino indebitamente al giudizio di secondo grado facoltà che avrebbero potuto agevolmente esercitare nel giudizio di primo grado.

Nel secondo caso, invece, la necessità del mezzo di prova può essere apprezzata solo in relazione alla pretesa formulata dall'attore, con la conseguenza che l'unica opzione interpretativa possibile consiste nel ritenere che la valutazione di "necessità della prova" di cui al citato art.7, comma 4, sia quella che sempre il giudice deve svolgere allorché debba decidere se dare o meno ingresso ad un mezzo di prova nel processo[12].

La nuova norma non dispone nulla con riguardo alle modalità di assunzione della prova, limitandosi a stabilire che il giudice "può ammettere la prova testimoniale, assunta con le forme di cui all'art.257 bis del codice di procedura civile".

La stringatezza dell'art.7, comma 4, sottende ancora una volta l'idea storicamente consolidata che non sia necessaria nel processo tributario una specifica disciplina della fase istruttoria. Se questa scelta è coerente con un sistema processuale prevalentemente basato su prove documentali che, salva l'ipotesi in cui il giudice tributario si determini all'esercizio dei poteri che gli competono ai sensi dell'art.7, commi 1 e 2, del D.Lgs.n.546/1992, normalmente esauriscono il quadro istruttorio, a diverse conclusioni sarebbe opportuno pervenire proprio in occasione dell'abolizione del divieto di prova testimoniale e della contestuale introduzione nel nostro processo della prova testimoniale scritta[13].

La carenza evidente di una disciplina ormai necessaria si manifesta laddove l'art.7, comma 4, non prevede nulla né sul termine decadenziale entro cui la richiesta di testimonianza scritta può essere formulata, né sui termini da rispettare affinché la prova sia assunta in contraddittorio tra le parti.

Non sfugge, infatti, che se nel processo civile la testimonianza scritta è assunta solo a condizione che il giudice accerti che attore e convenuto convergono sull'opportunità di assumere la prova testimoniale al di fuori dell'udienza, anziché mediante l'interrogatorio ad opera del giudice e nel contraddittorio tra le parti[14], nel nostro processo la testimonianza scritta può essere assunta "anche senza l'accordo delle parti".

Sotto tale profilo, emerge con evidenza che mentre il diritto delle parti al contraddittorio in tema di prova è assicurato dal codice di rito comune e in particolare dalle facoltà e dai termini previsti dall'art.171 *ter* c.p.c.[15], una simile disciplina nel processo tributario è del tutto assente.

In mancanza di qualsiasi precisazione del legislatore sul punto, non resta che ritenere che la parte possa chiedere l'ammissione della testimonianza scritta anche in udienza e che il giudice, riservandosi di decidere, dovrà consentire alla parte che non ha formulato la richiesta di esercitare per iscritto il proprio diritto di difesa, eventualmente esprimendo il proprio dissenso sulla necessità della prova, chiedendo che il testimone sia sentito su capitoli diversi da quelli prospettati dall'altra parte, oppure formulando a sua volta la richiesta che sia assunta la testimonianza scritta di altri soggetti.

Solo dopo che siano spirati i termini per il deposito del primo atto difensivo utile con cui la parte che ne ha interesse potrà opporsi alla richiesta formulata dall'altra parte, il giudice potrà emettere l'ordinanza con cui ammette la testimonianza scritta, ovvero quella con cui motivatamente la respinge[16].

Sarebbe stato quanto mai opportuno, pertanto, che la norma avesse indicato non solo l'iter di ammissione e assunzione di una prova tipicamente *costituenda*, quale è la testimonianza scritta, ma anche, più in generale, i termini e le forme, *nel* processo

tributario, di una fase istruttoria la cui disciplina non può più farsi attendere.

3. La prova testimoniale scritta tra natura dispositiva del processo e principio di parità delle armi

L'inserimento della testimonianza scritta tra le prove ammesse suggerisce la necessità di valutare se sia possibile ancora oggi affermare che il processo tributario abbia natura prevalentemente dispositiva[17].

Dalla natura dispositiva del processo deriva che le parti, dopo avere indicato il *petitum* e la causa *petendi*, allegano i fatti che il giudice è legittimato a conoscere. Solo nei limiti dei fatti dedotti dalle parti è consentito al giudice esercitare, a fini istruttori, i poteri indicati nell'art.7, commi 1 e 2, del D. Lgs.n.546/1992. In particolare, il giudice esercita i poteri di accesso, richiesta di dati, informazioni e chiarimenti, modellati come quelli già attribuiti dalla legge agli enti impositori, oltre che il potere di disporre consulenze tecniche o di chiedere relazioni tecniche alle amministrazioni dello Stato o ad altri enti pubblici.

La natura dispositiva del processo è coerente con l'applicazione della regola di giudizio fondata sull'onere della prova, che il giudice potrà eccezionalmente superare ricorrendo ai propri poteri istruttori solo quando la parte su cui grava l'onere è nell'impossibilità o nella estrema difficoltà di assolverlo[18].

Il nuovo mezzo istruttorio disciplinato nell'art.7, comma 4, non arricchisce i poteri del giudice elencati nei primi due commi dello stesso articolo, né altera la natura dispositiva del processo tributario, atteso che deve escludersi che la prova possa essere assunta d'ufficio dal giudice[19].

In tal senso depongono non solo la collocazione della norma, inserita in un comma dell'art.7 distinto dai primi due, ma anche il tenore letterale comma 4, secondo cui il giudice tributario "può ammettere" la testimonianza, e la formulazione dell'art.257 bis c.p.c., cui il citato comma 4 espressamente rinvia. L'art.257 bis, comma 2, c.p.c., invero, stabilisce che il modello di testimonianza deve essere predisposto dalla parte "che ha richiesto l'assunzione" della prova, così lasciando intendere inequivocabilmente che la testimonianza scritta non può essere disposta d'ufficio dal giudice.

Anche se la nuova norma lascia inalterata la natura dispositiva del processo tributario, l'inserimento della testimonianza scritta nel catalogo delle prove espressamente ammesse suggerisce di valutare se e fino a che punto le parti possano esercitare nel processo il diritto alla prova.

Se è agevole, infatti, prefigurare che la nuova testimonianza scritta sarà certamente disponibile per entrambe le parti nei giudizi di condanna al rimborso, l'effettivo esercizio del diritto alla prova da parte di tutti gli attori del processo merita un esame più approfondito se si tratta di giudizi di annullamento che hanno per oggetto una pretesa fondata su dichiarazioni di terzi raccolte durante l'istruttoria.

Il problema che si intende affrontare muove da due distinte considerazioni.

La prima è legata alla circostanza che il carattere prevalentemente impugnatorio del processo e il conseguente sindacato giurisdizionale sulla legittimità dell'atto impugnato presuppongono l'obbligo della pubblica amministrazione di dare "a sé stessa la prova dei fatti che determinano la sua potestà di dar vita a quell'atto"[20].

E se è vero che l'acquisizione e la valutazione delle prove atte a sorreggere la pretesa dell'Ufficio costituiscono presupposto indispensabile per l'emissione dell'atto, non può esservi dubbio che in tale atto le prove devono essere enunciate[21].

Solo l'enunciazione nell'atto degli elementi probatori posti a base dell'accertamento costituisce idonea garanzia dell'effettività della loro previa acquisizione e valutazione da parte dell'Ufficio impositore. Infatti, anche ammesso che sia sempre possibile a posteriori la dimostrazione del momento in cui un dato elemento di prova è stato acquisito dall'Ufficio, non altrettanto può dirsi con riguardo all'ulteriore circostanza che lo stesso elemento di prova sia stato effettivamente valutato e posto a fondamento dell'atto di accertamento. Non basta, infatti, che la prova sia stata previamente acquisita dall'Ufficio: occorre che tale acquisizione sia consapevole, cioè che l'Ufficio si sia determinato all'esercizio del potere impositivo proprio in virtù di quella specifica prova.

E poiché la valutazione delle prove costituisce un'attività intellettiva interna al procedimento impositivo, per la quale non è sempre prevista una forma di documentazione con rilevanza esterna, è evidente che tale rilevanza può essere assicurata soltanto con la motivazione dell'atto conclusivo del procedimento.

Prima ancora che per esigenze di ordine processuale, quindi, l'obbligo della motivazione comprensiva degli elementi probatori, si impone allo scopo di verificare non solo il rispetto da parte della pubblica amministrazione del generale principio di legalità, ma anche l'osservanza del principio costituzionale di imparzialità e buon andamento, di cui all'art. 97 Cost.

Anche se soltanto alcune norme[22] prevedono espressamente che, in assenza dell'indicazione degli elementi probatori la motivazione è carente e l'atto va annullato, le considerazioni fin qui svolte consentono di ritenere che sul piano interpretativo, a seguito della legge 7.8.1990, n. 241, il contenuto della motivazione di tutti gli atti impositivi non può

prescindere né dall'indicazione dei presupposti di fatto e delle regioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'ufficio, né dall'indicazione dei relativi elementi probatori[23].

La seconda considerazione è legata alla circostanza che, com'è noto, la prova in materia tributaria trova la sua disciplina sia nel procedimento che nel processo. In particolare, le norme recanti la disciplina dell'attività istruttoria svolta dall'Amministrazione finanziaria prevedono che essa possa assumere informazioni da terzi tradotte nel processo verbale di constatazione posto a fondamento dell'avviso di accertamento emesso nei confronti del contribuente[24].

La Corte Costituzionale ha espressamente riconosciuto la possibilità che l'Amministrazione finanziaria potesse avvalersi delle dichiarazioni di terzi in un processo in cui era preclusa al contribuente la prova testimoniale[25], sostenendo che tale soluzione non collide né con il principio di uguaglianza, né con il diritto di difesa. Da un lato, infatti, il valore probatorio di tali dichiarazioni è quello tipico degli elementi indiziari, che possono concorrere insieme ad altri elementi a formare il convincimento del giudice, ma che non sono idonei, da soli, a costituire il fondamento della decisione; dall'altro, si tratta di un'efficacia diversa da quella tipica della prova testimoniale e ciò è sufficiente ad escludere che l'ammissione di un mezzo di prova e l'esclusione dell'altro possano comportare una violazione del principio di parità delle armi.

È noto che la giurisprudenza ha confermato l'utilizzabilità nel processo delle dichiarazioni di terzi pervenendo a soluzioni non sempre convergenti: in alcuni casi si è ritenuto che tali dichiarazioni non possano da sole costituire il fondamento della pretesa e che possano formare il convincimento del giudice unitamente ad altri elementi di contenuto convergente[26]; in altri casi si è ritenuto che tali dichiarazioni sono elementi indiziari capaci di costituire dati e notizie da cui poter desumere l'infedeltà della dichiarazione sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti.[27]

Quale che sia fino a questo momento il valore da attribuire in giudizio alle dichiarazioni rese da terzi nel corso delle indagini, è pacifico che l'introduzione della prova testimoniale scritta non modifica affatto il tenore delle norme che recano la disciplina dei poteri istruttori e che, pertanto, i presupposti di fatto desumibili dalle citate dichiarazioni potranno ancora essere posti a base delle pretese formulate dall'Amministrazione finanziaria.

Le due considerazioni prospettate mostrano come non sia affatto fuor di luogo domandarsi: *i)* se sia legittimo che l'ente impositore, accedendo alla prova testimoniale scritta, sviluppi l'attività istruttoria nel processo, così contravvenendo alla regola efficacemente coniata da Allorio, secondo la quale la pubblica amministrazione ha l'obbligo di dare "a sé stessa la prova dei fatti che determinano la sua potestà di dar vita" al provvedimento impositivo[28]; *ii)* se l'introduzione della prova testimoniale scritta non abbia implicitamente escluso che le dichiarazioni di terzi possano continuare ad essere utilizzate nel processo quali elementi indiziari che concorrono a formare il convincimento del giudice.

3.1 Il diritto alla prova testimoniale nel giudizio di annullamento

Se si dovesse ritenere che sia illegittimo che l'ente impositore, utilizzando la prova testimoniale scritta, prosegua l'attività istruttoria in pendenza del processo, si dovrebbe concludere nel senso che l'accesso alla prova testimoniale scritta sia consentito alla parte pubblica solo nei giudizi di condanna al rimborso, al fine di provare l'esistenza di fatti impeditivi, estintivi o modificativi della domanda formulata dal contribuente; nei giudizi di annullamento di atti impositivi, invece, l'Ufficio potrebbe accedere al nuovo mezzo istruttorio solo per dimostrare fatti diversi da quelli costitutivi della pretesa, che abbia ritenuto opportuno dedurre a fronte di quelli impeditivi, estintivi o modificativi addotti dal contribuente per respingere la medesima pretesa.

Una simile conclusione è da respingere con fermezza, ove si consideri che finirebbe per scontrarsi frontalmente con l'art.111 Cost., che sancisce il principio di parità delle armi.

In forza di tale principio, sia il ricorrente che il resistente devono avere sul piano istruttorio pari opportunità di accesso al fatto. L'uguaglianza tra le parti sul piano del diritto alla prova è espressione del principio di parità delle armi: il diritto di una parte di avvalersi di una prova in tanto esiste (ed è tutelato), in quanto si riconosce alla controparte il diritto allo stesso tipo di prova.

Ne deriva che se per effetto del nuovo art.7, comma 4, del D.Lgs.n.546/1992 è possibile assumere nel processo tributario la prova testimoniale scritta, il diritto delle parti alla prova non può che avere identico perimetro di applicazione e il nuovo mezzo istruttorio, quale che sia l'azione esercitata, potrà essere utilizzato dall'attore in senso sostanziale anche al fine di provare l'esistenza dei fatti costitutivi della pretesa.

Né è possibile ritenere, in senso contrario, che quelle indicate nella motivazione dell'atto di accertamento siano le uniche prove che l'Amministrazione finanziaria avrebbe diritto a far valere nell'istruttoria processuale. E ciò per due diversi ordini di ragioni.

Sotto un primo profilo si osserva che un simile assunto non trova alcun appiglio normativo. Gli ele-

menti che in giudizio non possono essere modificati sono solo i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche su cui si fonda il provvedimento impositivo, necessari a definire il contenuto della pretesa formulata dall'Amministrazione finanziaria. L'Ufficio ha diritto a dedurre liberamente in giudizio l'esistenza dei medesimi fatti ricorrendo a mezzi istruttori diversi da quelli previsti dalle norme che espressamente disciplinano i suoi poteri di indagine.
Tale conclusione non è in contraddizione con quanto si è affermato a proposito della necessità di indicare nella motivazione dell'atto di accertamento, accanto ai presupposti di fatto e alle ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'ufficio, anche i relativi elementi probatori.
Può essere utile a tal proposito richiamare la circostanza che al termine "prova" il nostro linguaggio attribuisce congiuntamente il significato di due parole, *proof* ed *evidence*, utilizzate negli ordinamenti anglosassoni.
L'obbligo di motivazione che incombe sull'Amministrazione finanziaria investe solo l'indicazione degli elementi che ha scelto di impiegare per la conoscenza del fatto (*evidence*). Tali elementi devono essere portati a conoscenza del destinatario dell'atto perché sono quelli che hanno consentito all'Amministrazione finanziaria di pervenire a determinate conclusioni.
La *proof* indica, invece, il risultato che deriva dall'acquisizione dei mezzi di prova in giudizio, cioè la conoscenza del fatto che il giudice ha maturato sulla base delle prove acquisite nel processo. Tale ultimo risultato non può che essere successivo alla enunciazione degli elementi che hanno indotto l'Amministrazione ad esercitare il potere di accertamento, con la conseguenza che l'atto impugnato, pur potendo essere legittimo perché adeguatamente motivato, ben potrebbe risultare infondato nel caso in cui l'attore in senso sostanziale non assolvesse adeguatamente all'onere di fornire in giudizio la prova della propria pretesa.
Sotto diverso profilo, strettamente connesso al primo, va inoltre osservato che se fino alla riforma dell'art.7, comma 4, del D.Lgs.n.546/1992, era possibile rilevare che la natura squisitamente documentale del processo determinava per la parte pubblica un supino appiattimento dell'istruttoria processuale su quella amministrativa, a conclusioni necessariamente diverse si deve pervenire a seguito dell'abolizione del divieto di prova testimoniale e della contestuale introduzione della prova testimoniale scritta.
Fino al 16 settembre 2022 l'istruzione probatoria dell'Ufficio era affidata soltanto alle prove documentali, a quelle presuntive, nonché alle prove c.d. "atipiche"[29]. Quali che fossero le prove che l'Ufficio intendesse utilizzare, era necessario che fossero ritualmente versati nel processo i documenti cui la prova era affidata. Prove documentali, "atipiche" e presuntive, invero, sono tutte indistintamente ritraibili da documenti, cioè da oggetti materiali che preesistono al processo, idonei a rappresentare o a dare conoscenza di un fatto[30].
Salva l'ipotesi in cui il giudice avesse optato per l'esercizio dei propri poteri istruttori, derivava dal precedente assetto normativo che l'istruzione probatoria nel processo tributario avrebbe potuto avere per oggetto soltanto prove precostituite, acquisite al giudizio attraverso la mera produzione ad opera delle parti, senza che il giudice fosse chiamato a svolgere alcun sindacato preventivo sull'ammissibilità o rilevanza della prova[31].
La legge n.130/2022 determina quindi una radicale trasformazione della disciplina dell'istruzione probatoria nel processo tributario, laddove affianca alle prove precostituite rimesse alle parti una prova tipicamente costituenda, quale è la testimonianza assunta in forma scritta.
Se, pertanto, la formazione delle prove costituende non può che essere svolta sotto la direzione e il controllo del giudice, il rispetto del principio di parità delle armi impone di ritenere che, al pari del contribuente, anche la parte pubblica abbia diritto ad essere ammessa alla prova testimoniale scritta al fine di provare nel giudizio di annullamento i fatti costitutivi della pretesa.
La riforma dell'art.7, comma 4, del D.Lgs.n.546/1992, introdotta dalla legge n.130/2022, ha reso evidente che l'istruttoria operata dall'Ufficio in sede amministrativa (o primaria) e l'istruttoria rimessa alla parte pubblica in sede processuale (o secondaria) non divergono più soltanto sotto il profilo della scansione temporale, ma anche e soprattutto perché l'ultima è suscettibile di assumere una dimensione maggiore della prima[32].

3.2 Il valore delle dichiarazioni di terzi nel processo riformato

Affermare che esiste il diritto della parte pubblica a chiedere che sia assunta la prova testimoniale scritta quale che sia l'azione esercitata in giudizio, non esclude che l'Ufficio possa scegliere di non esercitare il diritto alla prova e che, al pari di quanto accadeva nei giudizi instaurati prima del 16 settembre 2022, preferisca affidare la *proof* alle dichiarazioni di terzi acquisite nella fase istruttoria che precede l'emissione dell'atto impositivo.
È necessario, pertanto, valutare se l'introduzione della prova testimoniale scritta non abbia implicitamente escluso che le dichiarazioni di terzi possano continuare ad essere utilizzate nel processo quali elementi indiziari che concorrono a formare il con-

vincimento del giudice.
Nel solco delle soluzioni già tracciate da una parte della dottrina processualcivilistica si potrebbe ritenere, invero, che con la recente soppressione del divieto di prova testimoniale il legislatore abbia disciplinato i modi con cui la narrazione del fatto operata del terzo può essere portata a conoscenza del giudice e che, per tale ragione, modalità diverse da quelle espressamente previste non possano più trovare ingresso nel processo tributario, neppure sotto forma di meri indizi[33].
Secondo tale impostazione, l'introduzione di un istituto che prevede in via generale la possibilità di assumere per iscritto le dichiarazioni testimoniali imporrebbe di escludere che le dichiarazioni di terzi rese fuori dal processo possano essere oggi ascritte alla species delle prove atipiche, atteso che si tratterebbe di prove tipiche per testimoni nulle, perché non acquisite nel rispetto delle norme che ne disciplinano le modalità di assunzione nel processo[34].
Va tuttavia osservato, in senso contrario, che, come è stato efficacemente rilevato, non esiste nel diritto tributario, così come nel diritto civile, penale e amministrativo, un *numerus clausus* di prove, né esiste un divieto esplicito di ricorrere a prove innominate[35].

La prova giuridicamente rilevante non è solo quella qualificata come tale dalla legge, ma anche tutto ciò che può servire ad accertare l'accadimento di un fatto. Ne deriva che non esiste alcuna preclusione alla possibilità che il giudice utilizzi anche elementi probatori atipici, laddove tali elementi, al pari di quelli nominati, concorrano efficacemente a stabilire l'esistenza o l'inesistenza del fatto controverso.
Prove atipiche sono pertanto quelle che, pur non essendo disciplinate né dal codice di procedura civile, né dal codice civile, sono comunque suscettibili di essere valutate dal giudice, proprio per l'assenza nell'ordinamento di una norma di chiusura del catalogo legale delle prove[36].
La possibilità che il giudice faccia ricorso a tali elementi non significa né che gli stessi elementi non siano disponibili per tutte le parti, né che gli elementi probatori atipici non debbano essere sottoposti, al pari di quelli tipici, al libero apprezzamento del giudice, con la differenza che, secondo le indicazioni della Corte costituzionale contenute nella sentenza 21 gennaio 2000, n.18, agli elementi probatori atipici non potrà che essere riconosciuta mera efficacia indiziaria.
Anche a seguito dell'introduzione della testimonianza scritta è ben possibile, dunque, sulla base del principio della parità delle armi, che tanto l'Ufficio quanto il contribuente continuino ad avvalersi delle medesime facoltà di assumere informazioni, dati e notizie da terzi e che scelgano successivamente di versare nel processo le dichiarazioni assunte da tali soggetti senza ricorrere al nuovo mezzo istruttorio[37].
L'unica conseguenza che discende dall'ipotesi prospettata non investe l'ammissibilità delle dichiarazioni di terzi nel processo, quanto piuttosto la loro diversa efficacia probatoria[38].
Anche se prova testimoniale scritta e dichiarazioni di terzi sono entrambe rimesse al prudente apprezzamento del giudice secondo quanto previsto dall'art.116 c.p.c., solo la prima non necessita di ulteriori elementi istruttori per consentire al giudice di accertare i fatti controversi. Ne deriva che, pur permanendo la possibilità di ricorrere alla prova atipica, le parti tenderanno naturalmente a preferire il nuovo mezzo istruttorio alle dichiarazioni del terzo acquisite fuori dal processo[39].

4. Le norme applicabili contenute in altri testi di legge

La norma che introduce il nuovo mezzo istruttorio stabilisce che "la corte di giustizia tributaria (…) può ammettere la prova testimoniale, assunta con le forme di cui all'articolo 257 bis del codice di procedura civile".
Pur ritenendo che la formulazione dell'art.7, comma 4, abbia implicitamente escluso l'ammissibilità nel processo tributario della testimonianza orale, non è superfluo osservare che la nuova norma non si limita a stabilire che può farsi ricorso alla testimonianza scritta e che invece, con formula più ampia, consente l'ammissione nel processo tributario della "*prova testimoniale, assunta con le forme dell'art.257 bis c.p.c.*".
Ne discende che l'art.257 bis c.p.c. e l'art.103 bis delle disposizioni attuative del codice di procedura civile non sono le uniche norme che entrano nella disciplina dell'istruzione probatoria nel processo tributario e che pertanto, venuto meno il divieto di prova testimoniale, è necessario valutare: *i)* quali altre norme tra quelle contenute nel codice di rito comune concorrono, applicando l'art.1, comma 2, del D.Lgs.n.546/1992, alla disciplina del nuovo mezzo istruttorio; *ii)* se sono applicabili anche nel processo tributario le disposizioni contenute nel codice civile in tema di prova testimoniale.
La disciplina della prova per testimoni, invero, è contenuta in parte nel codice di procedura civile negli articoli da 244 a 257 bis, oltre che nell'art.281 ter dello stesso codice, e in parte nel codice civile, negli articoli da 2721 a 2726 c.c..
Con riguardo alle disposizioni contenute nel codice di rito comune, si osserva che mentre l'art.246 c.p.c. e l'art.249 c.p.c. recano rispettivamente limiti

soggettivi e oggettivi della prova testimoniale[40], le altre norme disciplinano le modalità di assunzione del mezzo istruttorio.
L'art.246 c.p.c. prevede che "non possono essere assunte come testimoni le persone aventi nella causa un interesse che potrebbe legittimare la loro partecipazione al giudizio". La ratio della norma non è solo quella di impedire l'ingresso nel processo della testimonianza di un terzo interessato, ma, più in generale, anche quella di parificare le parti potenziali a quelle formali, in modo tale da evitare indebite sovrapposizioni tra l'intervento del terzo e la sua testimonianza già resa nel medesimo processo.
L'interpretazione della norma tra i processualcivilisti ha determinato un vivace dibattito sull'identificazione di quali fossero le categorie di terzi incapaci di testimoniare[41], al quale la giurisprudenza, osservando che la norma non opera distinzioni tra i diversi tipi di intervento, ha preferito la soluzione più aderente alla lettera dell'art.246 c.p.c., estendendo l'incapacità a tutti i possibili interventori[42].
Posto che l'art.14, comma 3, del D. Lgs. n.546/1992, disciplina l'intervento nel processo tributario, in mancanza di disposizioni specifiche che dispongono limiti soggettivi alla prova testimoniale e di altre norme che determinino l'incompatibilità dell'art.246 c.p.c., non v'è alcuna ragione per non ritenere operante nel nostro processo la norma del codice di rito comune che esclude per tutti gli interventori la capacità di rendere testimonianza.
Ad analoghe conclusioni è possibile pervenire anche con riguardo all'art.249 c.p.c., che prevede l'applicabilità "degli articoli 200, 201 e 202 del codice di procedura penale relative alla facoltà di astensione dei testimoni". La norma riconosce al teste la facoltà di astenersi nei casi previsti dall'art.200 c.p.p., che disciplina il segreto professionale, nonché nei casi previsti dagli artt.201 e 202 c.p.p., che impongono il dovere di non deporre in capo a pubblici ufficiali, pubblici impiegati e incaricati di un pubblico servizio che siano depositari di un segreto d'ufficio o di un segreto di Stato.
La dottrina processualcivilistica è unanime nel ritenere che la norma non introduce limiti soggettivi alla capacità di testimoniare, ma piuttosto un limite oggettivo, dovuto alla necessità di tutelare in tali casi la riservatezza delle informazioni di cui il teste sia depositario[43].
L'applicabilità della norma anche al nostro processo trova conferma non solo nelle considerazioni di carattere generale già svolte con riguardo all'art. 246 c.p.c., ma anche nell'esplicito rinvio contenuto nell'art.257 bis c.p.c. alla facoltà di astensione del testimone. Ne discende che professionisti, pubblici ufficiali, pubblici impiegati e incaricati di un pubblico servizio possono astenersi dal rendere la deposizione per iscritto indicando nel modello di testimonianza i motivi dell'astensione.
Gli articoli 244 c.p.c. e 245 c.p.c., nonché gli articoli da 250 a 257 c.p.c., disciplinano le modalità di assunzione della prova testimoniale dinanzi al giudice. Fatti salvi gli artt.244 e 245, che hanno rispettivamente ad oggetto le modalità con cui la prova è dedotta dalle parti e l'ordinanza di ammissione del giudice, nonché l'art.255, comma 1, c.p.c. nella parte in cui consente l'irrogazione di una pena pecuniaria al testimone inadempiente[44], le altre norme regolano l'assunzione della testimonianza in forma orale e non sono applicabili nel processo tributario perché incompatibili con l'art.7, comma 4, del D.Lgs.n.546/1992[45].
L'art.281 ter c.p.c., infine, prevede che il giudice monocratico "può disporre d'ufficio la prova testimoniale formulandone i capitoli, quando le parti nella esposizione dei fatti si sono riferite a persone che appaiono in grado di conoscere la verità". Anche se il nuovo art.4 bis del D.Lgs.n.546/1992, introdotto dall'art.4, comma 1, lett. b), della legge 31.8.2022, prevede che le corti di giustizia tributaria di primo grado decidono in composizione monocratica le controversie di valore fino a tremila euro, deve escludersi che, applicando l'art.281 ter c.p.c., la prova testimoniale possa essere assunta d'ufficio dal giudice tributario monocratico.
La soluzione prospettata è coerente con l'osservazione svolta nelle pagine precedenti, secondo cui deve escludersi che nel processo tributario la prova testimoniale possa essere assunta d'ufficio dal giudice[46]. L'inapplicabilità dell'art.281 ter al processo tributario deriva quindi dalla sua incompatibilità con l'art.7, comma 4, del D.Lgs.n.546/1992 e con l'art.257 bis. c.p.c. cui il primo espressamente rinvia, dai quali può desumersi che la testimonianza scritta può essere assunta soltanto se una delle parti ne formula richiesta.
Anche se si condivide l'idea che l'applicabilità di alcune norme del codice di rito comune debba essere esclusa perché si tratta di disposizioni incompatibili con l'art.7, comma 4, del D.Lgs.n.546/1992, non va sottaciuto che l'ultimo comma dell'art.257 bis c.p.c. prevede che il giudice, dopo avere esaminato le risposte rese per iscritto, possa discrezionalmente disporre che il teste deponga oralmente davanti a lui[47].
È da ritenere che il giudice eserciti il potere di ordinare la comparizione personale del testimone nei casi in cui sai convinto che la dichiarazione scritta sia ambigua, contraddittoria o incompleta, oppure quando ritenga che via siano elementi che inducano al sospetto circa la veridicità della deposizione o l'attendibilità del testimone. La clausola di salvaguardia prevista dall'ultimo comma dell'art.257 bis

c.p.c., se sapientemente utilizzata, consentirà al giudice tributario di sopperire all'impossibilità di formulare domande a chiarimento, ai sensi dell'art.253 c.p.c., così rendendo applicabili al processo tributario alcune norme, riservate alla disciplina della testimonianza orale, che altrimenti ne sarebbero state inevitabilmente escluse[48].

Con riguardo alle disposizioni contenute nel codice civile, va condivisa l'idea, già espressa da autorevole dottrina, secondo cui non può dubitarsi della piena applicabilità all'obbligazione tributaria delle norme sulla prova dell'esistenza dell'obbligazione di diritto privato[49]. Se l'art.1, comma 2, del D.Lgs.n.546/1992 consente l'applicazione nel processo tributario delle norme processualcivilistiche sull'assunzione e la valutazione dei mezzi di prova, a maggior ragione non può escludersi l'applicazione nel processo tributario delle norme del codice di diritto comune che disciplinano le prove di cui le parti e il giudice si avvalgono nel processo civile.

La disciplina della prova processuale è quindi integrata non solo dalle norme del codice di procedura civile, ma anche dalle disposizioni dettate in tema di prova dal libro VI, titolo II, del codice civile, le quali, in quanto norme di diritto comune, sono applicabili anche in materia fiscale.

Se dunque, in forza della compatibilità tra i due ordinamenti, doveva escludersi che nel vigore del divieto di prova testimoniale fossero applicabili nel processo tributario gli artt.2721 ss. del codice civile, la soluzione deve essere rimeditata a seguito della riforma dei poteri istruttori introdotta dalla L.n.130/2022.

Gli articoli da 2721 a 2726 c.c. disciplinano limiti oggettivi alla prova testimoniale stabilendo, fatte salve alcune eccezioni, la prevalenza della prova documentale rispetto a quella testimoniale[50]. Tali limitazioni possono essere fatte valere nel processo come eccezioni in senso proprio.

La prima norma dedicata ai limiti oggettivi alla prova testimoniale è l'art.2721 c.c., il quale, pur escludendo la prova per testimoni dei contratti quando il valore dell'oggetto eccede 2,58 euro, prevede che l'autorità giudiziaria possa consentire la prova oltre tale limite, tenuto conto della qualità delle parti, della natura del contratto e di ogni altra circostanza[51].

La rimozione sostanziale del limite contenuto nell'art.2721 c.c., è stata determinata dalla giurisprudenza non solo mediante l'ampio ricorso alla deroga prevista dalla stessa norma, ma anche attraverso il ricorso al consolidato principio di origine pretoria, secondo cui il limite sarebbe applicabile solo quando il contratto è richiamato dalle parti quale fonte dell'obbligazione che costituisce oggetto del contendere, non anche quando il contratto è allegato quale semplice fatto storico influente sulla decisione[52] [53].

E' possibile prevedere, pertanto, che l'art.2721 c.c. abbia scarse possibilità di essere applicato nel processo tributario, atteso che, pur volendo prescindere dalla deroga normativamente prevista, deve escludersi in ogni caso che il contratto costituisca la fonte dell'obbligazione dedotta in giudizio.

L'art.2722 c.c. pone un divieto di prova per testimoni di patti aggiunti o contrari al contenuto di un documento, per i quali si alleghi che la stipulazione è stata anteriore o contemporanea. Analogo divieto vige per i patti di cui si alleghi che la stipulazione sia stata successiva alla formazione del documento (art.2723 c.c.). In entrambi i casi la prova per testimoni è consentita nelle ipotesi previste dall'art.2724 c.c.[54]; il divieto che opera ai sensi dell'art.2723 c.c. può essere derogato, altresì, nei casi un cui, avuto riguardo alla qualità delle parti, alla natura del contratto, e a ogni altra circostanza, appare verosimile al giudice che siano state fatte aggiunte o modificazioni.

Sia l'art.2722 che l'art.2723 c.c. condividono con l'art.2721 c.c. il principio di origine pretoria secondo cui il limite probatorio è applicabile solo quando i patti sono fatti valere quali fonti dell'obbligazione che costituisce oggetto del contendere, non anche quando tali patti sono fatti valere quali meri fatti storici influenti sulla decisione[55]. È possibile ritenere, pertanto, che anche i divieti recati dagli artt. 2722 e 2723 abbiano scarsa possibilità di applicazione nel processo tributario.

L'art.2725 c.c. prescrive, infine, il divieto della prova testimoniale per i contratti che esigono la forma scritta *ad substantiam* o *ad probationem*. In entrambi i casi, il divieto non opera se la parte è in grado di provare la perdita incolpevole del documento: all'obbligo di predisporre la prova scritta si aggiunge un obbligo di custodia che, se non assolto incolpevolmente, determina per la parte che ha smarrito il documento l'inammissibilità della prova testimoniale.

Ne deriva che pur non potendosi escludere che la disciplina della prova sia integrata anche dalle disposizioni in materia contenute nel libro VI, titolo II, del codice civile, le norme dedicate alla prova testimoniale e l'interpretazione che ne ha fatto la giurisprudenza non determinano, salvo il divieto di cui all'art.2725 c.c., particolari limitazioni al diritto alla prova testimoniale nel processo tributario.

5. Considerazioni conclusive

L'abolizione del divieto di prova testimoniale e la contestuale introduzione della prova per testimoni in forma scritta hanno consentito di superare le antinomie di un assetto ormai da tempo ritenuto inconciliabile con i principi desumibili dalla nuova formu-

lazione dell'art.111 Cost.
La nuova prova è coerente con le esigenze di celerità naturalmente sottese al processo tributario e non ne altera la natura dispositiva. Inoltre, il diritto delle parti alla prova assicura, nel rispetto del principio di parità delle armi, che il nuovo mezzo istruttorio abbia un identico perimetro di applicazione quale che sia l'oggetto della controversia, in modo tale che anche nel giudizio di annullamento la prova testimoniale possa essere utilizzata dall'attore in senso sostanziale al fine di provare l'esistenza dei fatti costitutivi della pretesa.
Sotto questo particolare profilo non può essere trascurato che la legge n.130/2022 ha determinato una radicale trasformazione della disciplina dell'istruzione probatoria nel processo tributario, laddove affianca alle prove precostituite rimesse alle parti una prova tipicamente costituenda, quale è la testimonianza assunta in forma scritta.
Se fino alla riforma dell'art.7, comma 4, del D.Lgs.n.546/1992, era possibile rilevare che la natura squisitamente documentale del processo determinava per la parte pubblica un supino appiattimento dell'istruttoria processuale su quella amministrativa, a conclusioni necessariamente diverse si deve pervenire a seguito dell'abolizione del divieto di prova testimoniale e della contestuale introduzione della prova testimoniale scritta.
Quali che fossero le prove che l'Ufficio avesse inteso utilizzare in giudizio, in passato l'istruzione probatoria dell'Amministrazione finanziaria era sempre affidata a documenti, idonei a rappresentare o a dare conoscenza di un fatto, che preesistevano al processo.
La riforma dell'art.7, comma 4, del D.Lgs.n.546/1992, introdotta dalla legge n.130/2022, ha invece reso evidente che l'istruttoria operata dall'Ufficio in sede amministrativa (o primaria) e l'istruttoria rimessa alla parte pubblica in sede processuale (o secondaria) non divergono più soltanto sotto il profilo della scansione temporale, ma anche e soprattutto perché l'ultima, ormai capace di includere una prova tipicamente costituenda, è suscettibile di assumere una dimensione maggiore della prima.
Il giudizio complessivamente positivo che può essere formulato sulla scelta operata dal legislatore lascia tuttavia inalterata la consapevolezza che l'arricchimento dei mezzi di prova avrebbe dovuto opportunamente accompagnarsi ad una più estesa revisione della disciplina dell'istruzione probatoria nel processo.
Non sfugge, infatti, che se nel processo civile la testimonianza scritta è assunta solo a condizione che il giudice accerti che attore e convenuto convergano sull'opportunità di assumere la prova testimoniale al di fuori dell'udienza, anziché mediante l'interrogatorio ad opera del giudice e nel contraddittorio tra le parti, nel processo tributario la testimonianza scritta non può che essere assunta "anche senza l'accordo delle parti".
La scelta di rinviare ad una norma di chiusura di un sistema probatorio articolato, quale è quello che presiede alla disciplina della prova testimoniale nel processo civile, avrebbe dunque dovuto suggerire l'opportunità di inserire anche nel processo tributario una specifica disciplina della fase istruttoria, sia al fine di stabilire il termine decadenziale entro cui la richiesta di testimonianza scritta può essere formulata, sia al fine di precisare termini e modalità da seguire affinché la prova sia assunta nel contraddittorio tra le parti.
L'intenzione di preservare il rito tributario dalle lungaggini tipiche dell'istruttoria del processo civile può essere condivisa, ma ciò non toglie che l'introduzione di una prova tipicamente *costituenda*, quale è la testimonianza scritta, rende quanto mai evidente che la disciplina, *nel* processo tributario, di una fase istruttoria autonoma non può più attendere[56].

Fonte www.judicium.it
Autore Di Daniela Mazzagreco

[1] Cfr. Corte Cost., 10.12.1987, n.506; Corte Cost., 23.2.1989, n.76; Corte Cost., 10.1.1991, n.6; Corte Cost., 8.7.1992, n.328, nonché Corte Cost., 21.1.2000, n.18.
[2] Hanno mosso significative critiche al perdurante divieto di prova testimoniale G.M. Cipolla, La prova nel diritto tributario, Dir. prat. trib., 2009, 608 ss.; F. Gallo, Verso un giusto processo tributario, Rass. trib., 2003, n.11; Id., Audizioni sulla riforma tributaria e sul regionalismo differenziato, Rass. trib., 2021, 761; A. Giovannini, Riflessioni in margine all'oggetto della domanda nel processo tributario, Riv. dir. trib., 1998, 35 ss.; Id., Giustizia civile e giustizia tributaria: gli archetipi e la riforma, Rass. trib., 2014, 24 ss.; Id., Recepimento e limiti dei principi superiori nel processo tributario, Rass. trib., 2017, 353 ss.; M. Greggi, Giusto processo e diritto tributario europeo: la prova testimoniale nell'applicazione della CEDU (il caso Jussila), Rass. trib., 2007, 254; A. E. La Scala, Prova testimoniale, diritto di difesa e giusto processo tributario, Rass. trib., 2012, 90 ss.; A. Marcheselli, Diritto alla prova e parità delle armi nel processo, Dir. prat. trib., 2003, II, 441; F. Moschetti, L'utilizzo delle dichiarazioni di terzo, tra fonte non utilizzabile nel processo tributario e mezzo atipico di prova. Problemi connessi di carattere generale, Dir. prat. trib., 1999, II, 18 ss.; S. Muleo, Diritto alla prova, principio del contraddittorio e divieto di prova testimoniale in un contesto di verificazione: analisi critica e possibili rimedi processuali, Rass. trib., 2002, 1989 ss.; P. Russo, Il divieto della prova testimoniale nel processo tributario: un residuato storico che resiste all'usura del tempo, Rass. trib., 2000, 568; L. Sabbi, Il contraddittorio nel processo tributario, Padova, 2019, 211; R. Schiavolin, L'inammissibilità della testimonianza e l'utilizzazione

della scienza dei terzi nel processo tributario, Riv. dir. fin., 1989, I, 550; Id., Le prove, AA. VV., Il processo tributario, Giur. sist. dir. trib., a cura di F. Tesauro, Torino, 1998, 507 ss.; G. Zizzo, Il regime delle prove e il giusto processo, Rass. trib., 2013, 475.
Ha condiviso, invece, il divieto di prova testimoniale operante nel processo tributario C. Glendi, Prova testimoniale, principio dispositivo, onere della prova e oggetto del processo tributario, GT – Riv. giur. trib., 2007, 741, osservando che "l'evoluzione dei tempi (…) dovrebbe (…) portare all'eliminazione della prova testimoniale tipica persino nell'ambito del processo civile".
[3] L'art.111 Cost., nel testo vigente a seguito delle modifiche introdotte dalla L.n.2/1999, prevede, al comma 1, che "la giurisdizione si attua mediante il giusto processo regolato dalla legge" e, al comma 2, che "ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti a giudice terzo e imparziale. La legge ne assicura la ragionevole durata".
[4]Cfr.https://www.giustizia.it/cmsresources/cms/documents/commissione_DELLACANANEA_relazione_finale_30giu21.pdf, 137 ss. In seno alla stessa relazione si legge un brano dell'audizione di F. Gallo del 31 maggio 2021, nel corso del quale è stato così osservato: "la questione andrebbe riconsiderata alla luce del nuovo art. 111. Il problema, infatti, non è più tanto verificare se è costituzionalmente legittimo, ex art. 3 della Costituzione il fatto che il giudice civile (ovvero, più recentemente, quello amministrativo) possa assumere direttamente testimonianze, mentre a quello tributario tale facoltà sia inibita. Il problema è invece considerare se il divieto probatorio non contrasti, direttamente e in modo inequivocabile, con la regola costituzionale di contraddittorio-parità tra le parti….".
[5] Il nuovo art.7, comma 4, così dispone: "Non è ammesso il giuramento. La corte di giustizia tributaria, ove lo ritenga necessario ai fini della decisione e anche senza l'accordo delle parti, può ammettere la prova testimoniale, assunta con le forme di cui all'articolo 257 bis del codice di procedura civile. Nei casi in cui la pretesa tributaria sia fondata su verbali o altri atti facenti fede fino a querela di falso, la prova è ammessa soltanto su circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale".
[6] In tal senso, A. Giovannini, Giustizia civile e giustizia tributaria…cit., 30; Id., Recepimento e limiti dei principi superiori …cit., 353 ss.
[7] Un sistema che avesse sottratto il testimone all'esame diretto delle parti, sia pure attraverso il filtro del giudice, avrebbe certamente reso l'istituto difficilmente conciliabile con l'art.24 Cost.. Se, dunque, l'accordo delle parti è condizione irrinunciabile per l'operatività dell'istituto nel processo civile, è altrettanto vero che la necessità di tale accordo ha ridimensionato drasticamente le concrete applicazioni dell'istituto, perché non è certo consueto che una parte si fidi ciecamente, a priori, dei testi indicati dall'avversario, sì da rinunciare preventivamente al loro interrogatorio in udienza. Sottolinea la natura residuale della testimonianza scritta nel processo civile P. Della Vedova, Commento all'art.257 bis, AA. VV., Commentario del codice di procedura civile – a cura di Comoglio, Consolo, Sassani, Vaccarella, Torino, 2012, I,1096.
[8] Nel processo civile è possibile che il giudice preferisca l'interrogatorio diretto dei testimoni alla testimonianza in forma scritta: si pensi al caso in cui, in contumacia di una delle parti, si debba assumere la testimonianza di un soggetto della cui attendibilità il giudice nutra qualche dubbio, in considerazione del rapporto che lega il teste alla parte che ha chiesto di assumere la prova in forma scritta.
[9] In senso conforme F. Pistolesi, La testimonianza scritta, AA. VV., La riforma della giustizia e del processo tributario, Commento alla legge 31 agosto 2022, n.130, Milano, 71; S. Zagà, La nuova prova testimoniale scritta nel riformato processo tributario, Dir. prat. trib., 2022, 2155.
[10] L'art.58 del D.Lgs.n.546/1992 ricalca, infatti, l'art.345, comma 3, c.p.c., nella versione successiva alla novella introdotta dalla L.n.353/1990 e anteriore alle modifiche introdotte dal d.l.n.83/2012, convertito dalla L.n.134/2012, che ha abrogato il citato comma 3 dell'art.345 c.p.c. nella parte in cui ammetteva in appello le "prove indispensabili". Per l'interpretazione dell'art.58 D.Lgs.n.546/1992 nel senso prospettato, F. Pistolesi, L'appello nel processo tributario, Torino, 2002, 347 ss.; P. Russo, Manuale di diritto tributario, 1999, Milano, 519; M. Finocchiaro, Commento all'art.58, Commentario al nuovo contenzioso tributario, Milano, 1996, 801.
[11] Sulla stessa direzione si pone F. Pistolesi, La testimonianza scritta…cit., 70, il quale osserva che sarebbe stato preferibile consentire l'impiego della prova senza il limite della necessità, ossia quando il giudice l'avesse ritenuta semplicemente rilevante per la decisione.
[12] In questa diversa prospettiva sono prove necessarie tutte quelle rilevanti per la decisione. In tal senso, S. Zagà, La nuova prova testimoniale scritta…cit., 2150 ss.
[13] A. Giovannini sottolinea limpidamente come nel nostro processo il segmento dell'attività processuale riservato all'istruttoria sia "monco, non essendo prevista una fase istruttoria di studio e ponderazione delle prove in senso tecnico" in Giustizia civile e tributaria…cit., 2014, 21.
[14] L'art.253 c.p.c. così prevede: "il giudice istruttore interroga il testimone sui fatti intorno ai quali è chiamato a deporre. Può altresì rivolgergli, d'ufficio o su istanza di parte, tutte le domande che ritiene utili a chiarire i fatti medesimi. È vietato alle parti e al pubblico ministero di interrogare direttamente i testimoni".
[15] Nella disciplina della testimonianza orale contenuta nel c.p.c. è previsto che la prova deve essere dedotta mediante indicazione specifica delle persone da interrogare e dei fatti, formulati in articoli separati, sui quali ciascuna di esse deve essere interrogata. Al fine di pronunziarsi sull'istanza, il giudice dovrà tenere conto anche di quanto, rispetto a ciascuna di tali istanze, richieda l'altra parte. La controparte potrà opporsi o aderire alla richiesta, eventualmente indicando altri testimoni da sentire sui medesimi capitoli di prova, sia pure sotto il profilo di una allegazione opposta a quella prospettata dall'altra parte. La parte contro la quale la prova testimoniale è richiesta può quindi aderire, limitandosi a chiedere che altri soggetti siano chiamati a testimoniare al fine di provare il fatto contrario, oppure può opporsi all'ammissione del teste, sostenendone ad esempio l'inammissibilità, e chiedendo la prova contraria solo in via subordinata, ossia nell'ipotesi di ammissione. A tali richieste si applica il sistema preclusivo che riguarda tutti i mezzi di

prova e che si articola nelle facoltà e nei termini di cui all'art.171 ter c.p.c.. Ne deriva che tanto nel caso in cui la testimonianza sia stata richiesta con la citazione o con la comparsa di risposta, tanto nel caso in cui sia stata richiesta con la memoria integrativa di cui all'art.171 ter, comma 1, n.2), c.p.c., l'altra parte avrà diritto a formulare l'istanza per l'ammissione della prova contraria entro i termini stabiliti dal medesimo art.171 ter, comma 1, n.3), c.p.c..

[16] La scelta di non ammettere la prova testimoniale scritta è censurabile sia in appello che nel giudizio di legittimità: occorre quindi che l'ordinanza che dovesse negarne l'ammissione sia adeguatamente motivata.

[17] È largamente condivisa in dottrina l'idea che già la riforma introdotta dal D.P.R.n.636/1972 abbia sostituito al modello del processo tipicamente inquisitorio, un modello dispositivo "moderatamente inquisitorio", tutt'oggi vigente. Si veda, in tal senso, M. Basilavecchia, Funzione impositiva e forme di tutela, Torino, 2018, 136 ss.; N. Sartori, I limiti probatori nel processo tributario, Torino, 2023, 5 ss.; F. Tesauro, Sui principi generali dell'istruzione probatoria nel processo tributario, Riv. dir. fin., 1978, II, 203; Id., Ancora sui poteri istruttori delle Commissioni tributarie, Riv. dir. fin., 1988, II, 14; Id., Manuale del processo tributario, Torino, 2020, 159 ss.; A. Turchi, I poteri delle parti nel processo tributario, Torino, 2003, 379. Sottolineano, invece, la permanenza di una connotazione in chiave inquisitoria C. Glendi, L'istruttoria nel nuovo processo tributario, Dir. prat. trib., 1996, I, 1132; S. La Rosa, L'istruzione probatoria nella nuova disciplina del processo tributario, Boll. trib., 1993, 870; P. Russo, Manuale di diritto tributario. il processo tributario, Milano, 2013, 194.

[18] In tal senso G. Cipolla, La prova tra procedimento e processo tributario, Padova, 2005, 561; R. Schiavolin, Le prove…cit., 487; G. Tabet, Luci ed ombre nel nuovo processo tributario, Riv. dir. trib., 1996, I, 627; G. Tinelli, Diritto processuale tributario, Milano, 2021, 208. Ne deriva che i poteri istruttori non possono essere utilizzati dal giudice per rimediare a possibili deficienze probatorie imputabili alle parti.

[19] Convergono sulla medesima soluzione F. Pistolesi, La testimonianza…cit., 74; N. Sartori, I limiti probatori… cit., 246; In senso contrario, C. Glendi, L'istruttoria nel processo tributario riformato. Una rivoluzione copernicana!, Quot. giur. Ipsoa, 24 settembre 2022; A. Lovisolo, Sull'onere della prova e sulla prova testimoniale nel processo tributario: prime osservazioni in merito alle recenti modifiche ed integrazioni apportate all'art.7 D. Lgs. N.546 del 1992, Dir. prat. trib., 2023, 52.

[20] Come osservava E. Allorio, Diritto processuale tributario, Torino, 1969, 392, "il problema dell'incombenza della prova si pone, prima che alle Commissioni Tributarie, alla stessa amministrazione; vi è un principio generale, ricostruibile per molti indizi ed elementi, che a nessun atto la pubblica amministrazione possa accingersi, senza aver procurato a sé stessa la prova dei fatti che determinano la sua potestà di dar vita a quell'atto".

[21] Coerente con la tesi che si sostiene è l'idea, elaborata dalla dottrina, secondo cui l'obbligo gravante sull'amministrazione finanziaria di indicare in motivazione le prove della pretesa troverebbe conferma nella nozione stessa di "prova". Con tale unico termine, invero, il nostro linguaggio descrive ciò che gli ordinamenti anglosassoni distinguono in proof ed evidence. Il termine evidence descrive ogni elemento che può essere impiegato per la conoscenza del fatto; il termine proof descrive, invece, il risultato che deriva dall'acquisizione dei mezzi di prova nel processo. La proof è la conoscenza del fatto che il giudice ha acquisito sulla base dell'evidence. Se, dunque, per "prova" si intende l'evidence, si deve riconoscere che con tale locuzione si indica l'elemento di conoscenza che ha consentito all'amministrazione finanziaria di pervenire a determinate conclusioni. Cfr. su tali questioni G. M. Cipolla, La prova tra procedimento… cit., 310; F. Gallo, L'istruttoria…cit., 36; Id., Motivazione e prova nell'accertamento tributario: l'evoluzione nel pensiero della Corte, Rass. trib., 2001, 1097; M. Basilavecchia, Dizionario di Diritto pubblico, diretto da S. Cassese, I, Milano, 2006, 52. Queste puntualizzazioni sul significato del termine "prova" consentono di risolvere positivamente la questione se le prove debbano essere o meno indicate nella motivazione dell'avviso di accertamento. L'evidence, infatti, appartiene pienamente all'area della motivazione, perché ne costituisce un elemento necessario. "Se poi in sede processuale (…) la dimostrazione della pretesa non sarà raggiunta, è evidente che quegli stessi elementi probatori che si presentano nell'atto di accertamento come evidence non costituiscono proof nel processo e, quindi, perdono la loro funzione di giustificare la pretesa" (così F. Gallo, L'istruttoria…cit., 36). Sulla distinzione tra evidence e proof si vedano anche gli studi di diritto processuale civile di V. Denti, Scientificità della prova e libera valutazione del giudice, Riv. dir. proc., 1972, 414; M. Taruffo, Prove atipiche e convincimento del giudice, Riv. dir. proc., 1973, 417.

[22] Si tratta dell'art.56, comma 2, del D.P.R.n.633/1972, in materia di Iva, e dell'art. 16 del D.Lgs.n.472/1997, con riguardo al provvedimento di irrogazione delle sanzioni.

[23] Non sembra che il mancato espresso riferimento alle risultanze dell'istruttoria nell'art.7 dello Statuto dei diritti del contribuente possa condurre a soluzioni diverse da quelle cui già perveniva la dottrina a seguito dell'emanazione della legge generale sul procedimento amministrativo. Il richiamo alle risultanze dell'istruttoria, infatti, non esprime altro che il legame sussistente tra i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche determinanti la decisione dell'amministrazione.

L'esposizione delle "ragioni giuridiche" non si risolve nella mera elencazione delle norme che si ritengono astrattamente applicabili. Si tratta, piuttosto, di valutare giuridicamente le prove reperite, sulla base dei presupposti di fatto emersi nel corso dell'istruttoria. Si rende necessario, pertanto, anche alla luce dell'art. 7 dello Statuto, nonché delle disposizioni recate dal D. Lgs. 26.1.2001, n. 32, procedere all'enunciazione degli elementi probatori in seno alla motivazione degli atti dell'amministrazione finanziaria.

A fugare ogni dubbio, anche sotto il profilo testuale, soccorre lo stesso art. 7 della legge 27.7.2000, n. 212, che se pure rende esplicita soltanto la necessaria indicazione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche, stabilisce che gli atti sono motivati "secondo quanto prescritto dall'art. 3 della legge 7.8.1990, n. 241". Pertanto, il

richiamo all'integrale formulazione di tale norma induce a concludere, anche sotto questo aspetto, che il contenuto dell'art. 3 della legge sul procedimento amministrativo, in cui si fa riferimento all'indicazione degli elementi probatori, sia interamente applicabile agli atti amministrativi tributari.

[24] Si tratta dell'art.32 del D.P.R.n.600/1973 e dell'art.51 del D.P.R.n.633/1972.

[25] Cfr. Corte cost., Corte Cost., 21.1.2000, n.18, Rass. trib., 2000, 557, con nota di P. Russo, Sul divieto della prova testimoniale…cit., 567.

[26] Cfr. Cass., sez. trib., 14.5.2010, n. 11785; Cass., sez. trib., 30.9.2011, n.20032; Cass., sez. trib., 5.4.2013, n.8369; Cass., sez. trib., 7.4.2017, n. 9080; Cass., sez. trib., 22.7.2021, n.20970; Cass., sez. trib., 4.11.2021, n.31588; Cass., sez. trib., 28.10.2022, n.32024.

[27] Cfr. Cass., sez. trib., 29.7.2021, n.21701; Cass., sez. trib., 22.7.2021, n.20983; Cass., sez. trib., 20.5.2020, n.9316; Cass., sez. trib., 16.3.2018, n.6616; Cass., sez. trib., 3.3.2020, n.5798; Cass., sez. trib., 9.8.2016, n.16711; Cass., sez. trib., 8.4.2015, n.9646; Cass., sez. trib., 20.6.2008, n.16845. In tal senso, in dottrina, A. Comelli, Valenza probatoria delle dichiarazioni rese da terzi nel processo tributario, Corr. trib., 2014. 2958; A. Colli Vignarelli, La Corte di Cassazione si pronuncia ancora in tema di dichiarazioni di terzi, Boll. trib., 2019, 971.

[28] Solleva il problema con formula dubitativa F. Pistolesi, La testimonianza…cit., 73 ss..

[29] Per l'ammissibilità, anche nel processo tributario, delle prove "atipiche", cfr. G. Cipolla, La prova…cit. 604. Si tratta, in particolare, delle prove che non trovano espressa disciplina nel codice civile e nel codice di procedura civile, nonché delle prove che, pur avendo contenuto analogo a quello delle prove "tipiche" (o nominate), differiscono da queste ultime per il procedimento di acquisizione. Si pensi, tra le prime, alle sentenze emesse in altri giudizi; si pensi, invece, tra le seconde, alle prove formate in altri giudizi. Tali prove sono "tipiche" nel processo in cui sono formate, ma diventano atipiche quando sono utilizzate dal giudice tributario.

[30] Tutte le prove menzionate, invero, sono indirette (o rappresentative). Si definiscono tali le prove in cui tra il fatto storico e la percezione del giudice si pone uno strumento rappresentativo: il giudice non percepisce il fatto immediatamente, ma attraverso una rappresentazione del fatto contenuta in un documento. E' pacificamente riconducibile al genus delle prove indirette (o rappresentative) anche la prova presuntiva, atteso che, in tal caso, la prova è costituita da un procedimento complesso, che muove da un fatto, il quale, pur non integrando direttamente la fattispecie dedotta in giudizio, consente di giungere, attraverso un ragionamento presuntivo, ad affermare l'esistenza (o l'inesistenza) dei fatti che integrano la fattispecie. Il documento in questo caso non rappresenta i fatti primari, cioè i fatti immediatamente integrativi della fattispecie, ma i fatti secondari, cioè quelli da cui, attraverso il ragionamento, è possibile pervenire a dedurre l'esistenza o l'inesistenza dei fatti primari. Cfr. in tal senso, F.P. Luiso, Diritto processuale civile, Milano, 2011, II, 75, il quale chiarisce che la prova presuntiva non costituisce un tipo di prova distinguibile da prove dirette e indirette, perché "ha la caratteristica di unire la prova di un fatto, raggiunta con i normali mezzi di prova diretti o rappresentativi, con un ragionamento del giudice che consente di inferire dall'esistenza del fatto secondario provato (….), l'esistenza o l'inesistenza del fatto primario, che è rilevante per la decisione".

[31] Per la distinzione tra prove precostituite e prove costituende cfr., per tutti, G. Balena, Istituzioni di diritto processuale civile, Bari, 2015, II, 99.

[32] Contra, N. Sartori, I limiti probatori…cit., 267 e 268, secondo cui anche a seguito della riforma dell'art.7, comma 4, "la prova va precostituita e (…) il giudice tributario annulla l'atto se la prova della fondatezza" manca. In particolare, l'Autore afferma, muovendo da questa premessa, che "l'Amministrazione finanziaria non potrebbe nemmeno, raccolta una dichiarazione di un terzo, emettere sulla sola base di questa un avviso di accertamento, chiedendo poi al giudice di assumere la testimonianza del terzo a fondamento dell'atto impugnato".

[33] Tra gli studiosi di diritto processuale civile sostengono la tesi prospettata L.Ariola, Le prove atipiche nel processo civile, Torino, 2008, 68; G. Balena, Elementi di diritto processuale civile, II, Bari, 2006, 171; Id., Istituzioni di diritto processuale civile, II, Bari, 2015, 188; Id., Commento all'art.257 bis. c.p.c., AA. VV., La riforma della giustizia civile, Milano, 2009, 79; R. Crevani, Commento all'art.257 bis c.p.c., AA. VV., Commentario del codice di procedura civile a cura di M. Taruffo, II, Bologna, 2014, 744 ss.; Id., La prova testimoniale, AA. VV., La prova nel processo civile a cura di M. Taruffo, Milano, 2012, 279; A. Graziosi, Usi e abusi di prove illecite e prove atipiche nel processo civile, Riv. dir. trim. dir e proc. civ., 2011, 693; F.P. Luiso, Diritto processuale civile, II, Milano, 2011, 129 ss.; A. Proto Pisani, Lezioni di diritto processuale civile, Napoli, 2012, 424.

[34] In tal senso, con particolare riguardo al processo tributario riformato, N. Sartori, I limiti probatori…cit., 266 ss., il quale sottolinea che deve escludersi che "l'enigmatica denominazione di prove atipiche possa valere per aggirare preclusioni, divieti o limiti dettati da disposizioni sostanziali o processuali, così introducendo surrettiziamente elementi di prova che non sarebbero altrimenti ammessi".

[35] Cfr. G. Cipolla, La prova tra procedimento e processo, Padova, 2005, 113 ss. e tutta la bibliografia ivi citata. Tra gli studiosi di diritto processuale civile che sostengono la tesi prospettata, M. Taruffo, La prova dei fatti giuridici. Nozioni generali, Milano, 1992, 384. La possibilità di far ricorso a mezzi di prova diversi da quelli tipici (o nominati) è indirettamente confermata dall'art.2729 c.c., da cui può desumersi la atipicità degli indizi utilizzabili per risalire, secondo l'espressione utilizzata nell'art.2727 c.c., da in fatto noto (l'indizio) ad un fatto ignoto: poiché non esiste alcun limite ai fatti da cui può muovere il giudice nel ragionamento presuntivo, nulla esclude che la c.d. "prova atipica" possa essa stessa costituire un indizio utile per concorrere a formare il convincimento del giudice. Con particolare riguardo al tema della testimonianza scritta, cfr. C. Besso, La testimonianza scritta ex art.257 c.p.c.: i caratteri dell'istituto, Giur. it., 2013, 221 ss.; L. Dittrich, La prova per testimoni, AA. VV., Diritto processuale civile a cura di L. Dittrich, II, Milano, 2019, 2066.

[36] In questa diversa e più convincente prospettiva, a

chi sostiene che le dichiarazioni di terzi rese fuori dal processo non possano più oggi essere ascritte alla specie delle prove atipiche perché si tratterebbe di prove tipiche per testimoni nulle, è possibile obiettare che, proprio perché tali scritture non sono riconducibili alle testimonianze, non ha senso parlare di elusione o violazione delle norme che regolano l'assunzione della prova per testimoni.

[37] In tal senso anche S. Zagà, La nuova prova testimoniale scritta…cit., 2152.

[38] In tal senso, F. Pistolesi, La testimonianza…cit., 81; S. Zagà, La nuova prova testimoniale scritta…cit., 2151.

[39] Muovendo dalle conclusioni raggiunte, cioè che occorre tenere su piani distinti evidence e proof, che sia possibile anche per la parte pubblica essere ammessa nel giudizio di annullamento alla prova testimoniale scritta al fine di provare i fatti costitutivi della pretesa e che, infine, permanga inalterato il potere dell'Ufficio di acquisire dichiarazioni di terzi nel corso dell'istruttoria, è possibile ritenere che l'Amministrazione finanziaria possa porre a fondamento dell'avviso di accertamento un unico elemento indiziario, cioè la dichiarazione del terzo, a condizione che quest'ultima sia acquisita al processo nella forma di prova testimoniale scritta. Contra, N. Sartori, I limiti probatori…cit., 267-268.

[40] A seguito delle sentenze della Corte costituzionale n.248 del 23.7.1974 e n.139 dell'11.6.1975, con cui è stata rispettivamente dichiarata l'illegittimità costituzionale degli artt. 247 e 248 del c.p.c., l'unica norma che stabilisce limiti soggettivi alla capacità di rendere testimonianza è l'art.246 c.p.c..

[41] Alla tesi di coloro che sostenevano l'incapacità di testimoniale degli interventori principali o adesivi autonomi e la capacità degli interventori adesivi dipendenti, si sono contrapposte la tesi di chi ha sostenuto l'incapacità di tutti i possibili legittimati all'intervento, e la tesai di chi ha ritenuto capaci solo i potenziali interventori principali, estendendo l'incapacità a tutti i legittimati ad altre forme di intervento. Tra i primi, F. Carnelutti, Legittimazione all'intervento e testimonianza, Riv. dir. proc., 1954, p. 120 ss.; V. Andrioli, voce Prova testimoniale (Diritto processuale civile), in Noviss. dig. it., XIV, Torino, 1957, 329 ss.. Tra i secondi, E. Allorio, Contro il mediatore teste, in Giur. it., 1953, I, 1000 e E. F. Ricci, Legittimazione alla testimonianza e legittimazione all'intervento, Riv. dir. proc., 1960, 323.

[42] Cfr., ex multis, Cass., 5.1.2018, n.167; Cass., 21.10.2015, n.21418; Cass., 16.9.2013, n.21106; Cass., 8.6.2012, n.9353; Cass., 16.5.2006, n.11377; Cass., 2.2.2006, n.2333; Cass., 13.4.2005, n.7677; Cass., 21.8.2003, n.12317; Cass. 17.7.2002, n.10382; Cass., 3.4.1998, n.3432.

[43] In tal senso, L. Dittrich, La prova per testimoni… cit., 2015; C. Di Martino, Prova testimoniale, (diritto processuale penale), Enc. giur., XXV, Roma, 1991, 11; A. Scalfati, Testimonianza e segreti nel processo penale (un'indagine su interessi in conflitto), Riv. it. dir. e proc. pen., 2004, 1235; G. Spangher, Commento all'art.200-201, in Chiavario, Commento al nuovo codice di procedura penale, II, Torino, 1990, 459 ss.; M. T. Sturla, Prova testimoniale, in Digesto pen., X, Torino, 1995, 431.

[44] Gli artt. 244 e 245 c.p.c. sono indubbiamente applicabili anche nel processo tributario, atteso che è assente nel testo del D. Lgs. n.546/1992 qualsiasi disciplina in ordine al modo in cui la prova deve essere dedotta dalle parti e al provvedimento che dovrà essere emesso dal giudice per ammettere la prova richiesta. Analoghe conclusioni possono essere formulate per l'art.255, comma 1, c.p.c.. Tale norma prevede che il giudice condanni il testimone regolarmente intimato che non si presenta a una pena pecuniaria non inferiore a 100 euro e non superiore a 1.000 euro. Anche tale disposizione può trovare applicazione nel processo tributario in ragione della circostanza che l'art.257 bis, comma 6, c.p.c. prevede espressamente che "quando il testimone non spedisce o non consegna le risposte scritte nel termine stabilito, il giudice può condannarlo alla pena pecuniaria di cui all'articolo 255, primo comma".

[45] L'intimazione (art.250 c.p.c.), il giuramento (art.251 c.p.c.), l'identificazione (art.252 c.p.c.), le interrogazioni e le risposte (art.253 c.p.c.), il confronto (art.254 c.p.c.), la mancata comparizione dei testimoni (art.255 c.p.c.), il rifiuto di deporre e la falsità della testimonianza (art.256 c.p.c.), nonché l'assunzione di nuovi testimoni d'ufficio e la rinnovazione dell'esame (art.257 c.p.c.), costituiscono materia rilevante ai fini dell'assunzione della testimonianza in forma orale.

[46]In tal senso depongono il tenore letterale comma 4, secondo cui il giudice tributario "può ammettere" la testimonianza, e la formulazione dell'art.257 bis c.p.c., cui il citato comma 4 espressamente rinvia. L'art.257 bis, comma 2, c.p.c., invero, stabilisce che il modello di testimonianza deve essere predisposto dalla parte "che ha richiesto l'assunzione" della prova, così lasciando intendere inequivocabilmente che la testimonianza scritta non può essere disposta d'ufficio dal giudice.

[47] Come chiarito dalla stessa norma, tale potere è "sempre" esercitabile dal giudice, ossia anche se la causa sia già stata riservata per la decisione.

[48] Si pensi all'art.250 c.p.c. (intimazione del testimone), all'art.251 c.p.c. (giuramento), all'art.252 c.p.c. (identificazione), all'art.253 c.p.c. (interrogazioni e risposte), nonché all'art. 254 c.p.c. (confronto).

[49] In tal senso, G. Cipolla, La prova nel diritto tributario… cit., 556 e 557; I. Manzoni, Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell'Iva, Milano, 1993, 155; F. Tesauro, Prova (diritto tributario), in Enc. dir., Aggiornamento, III, Milano, 1999, 885.

[50] La più analitica trattazione dei limiti oggettivi alla prova testimoniale previsti nel codice civile è di V. Andrioli, voce Prova testimoniale…cit., 329 ss.. Si vedano anche, per una trattazione più sintetica, M. Taruffo, Prova testimoniale (dir. proc. civ.), in Enc. dir., XXXVII, Milano, 1988, 743; L. P. Comoglio, Le prove, in Tratt. Rescigno, XIX, I, Tutela dei diritti, Torino, 1990, 305.

[51] L'art.2726 c.c., inoltre, al fine di chiarire un dibattito esistente nel vigore del precedente codice civile, chiarisce che le norme stabilite per la prova testimoniale dei contratti si applicano anche al pagamento e alla remissione del debito.

[52]Cfr., ex multis, Cass., sez. 6 – 2, 1.3.2019, n.6199; Cass., sez. 2, 6.12.2001, n.15482; Cass., sez. 1, 13.12.1999, n.13937; Cass., sez. 1, 15.2.1999, n.1226;

Cass., sez. 3, 2.7.1997, n.5944; Cass., sez. 2, 25.3.1995, n.3562; Cass. sez. 2, 21.12.1988, n.6987; Cass. sez. 2, 7.4.1987, n.3351; Cass., sez. 2, 21.7.1983, n. 5029.

[53] Per una critica all'interpretazione ormai consolidata della norma operata dalla giurisprudenza, si veda L. Dittrich, La prova per testimoni…cit., 2004.

[54] La norma, rubricata "eccezioni al divieto di prova testimoniale", prevede che la prova per testimoni è ammessa in ogni caso: 1) quando vi è un principio di prova per iscritto: questo è costituito da qualsiasi scritto, proveniente dalla persona contro la quale è diretta la domanda o dal suo rappresentante, che faccia apparire verosimile il fatto allegato; 2) quando il contraente è stato nell'impossibilità morale o materiale di procurarsi una prova scritta; 3) quando il contraente ha senza sua colpa perduto il documento che gli forniva la prova".

[55] In tal senso, L. Dittrich, La prova per testimoni… cit., 2005.

[56] Osserva che non è stato adeguatamente riformato l'art.7 del D.Lgs.n.546/1992 anche F. Moschetti, Ripensando il processo tributario come insieme di regole proporzionate ad un fine, Riv. dir. trib., 2022, I, 568.

Spese di giustizia

Le spese relative alla procedura sono costituite da un contributo unificato, nello specifico il contributo unificato tributario (CUT), per l'iscrizione della causa a ruolo e da altre voci di spesa che possono essere anche eventuali, come per esempio le spese di consulenza tecnica e i diritti di copia degli atti.

Il testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di spese di giustizia (Testo unico in materia di spese di giustizia TUSG D.P.R. 115/2002: sito esterno banca dati CERDEF) riunisce e coordina le norme sulle spese del procedimento giurisdizionale.

Contributo unificato tributario (CUT)

A partire dal 7 luglio 2011, a seguito della modifica dell'art. 9 del D.P.R. 30-5-2002 n° 115: sito esterno banca dati CERDEF, recante il "Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di spese di giustizia", la tassazione per le spese degli atti giudiziari del processo tributario è regolata mediante il versamento del «contributo unificato di iscrizione a ruolo» che ha sostituito tutte le altre imposte.

Pertanto, in caso di proposizione di ricorso dinanzi le Corti di Giustizia Tributaria deve essere versato il contributo unificato, secondo le modalità ed i criteri di seguito indicati previsti dalle disposizioni vigenti in materia.

Fonti normative in materia sono il citato D.P.R. 30-5-2002 n° 115: sito esterno banca dati CERDEFe il D. Lgs. 31-12-1992, n° 546: sito esterno banca dati CERDEFrecante "Disposizioni sul processo tributario".

Infatti, ai sensi dell'art. 9 del suddetto D.P.R. n° 115/2002: sito esterno banca dati CERDEF: "È dovuto il contributo unificato di iscrizione a ruolo, per ciascun grado di giudizio, (…) nel processo tributario, secondo gli importi previsti dall'articolo 13: sito esterno banca dati CERDEF e salvo quanto previsto dall'articolo 10: sito esterno banca dati CERDEF".

Pertanto, il contributo unificato, che ha natura di entrata tributaria, deve essere versato al momento del deposito dell'atto introduttivo del giudizio tributario innanzi la competente Corte, intendendosi per atto introduttivo del giudizio non solo il ricorso principale ma anche ogni atto processuale, autonomo rispetto a quello introduttivo, che comporti sostanzialmente un ampliamento del thema decidendum, come per esempio, tra gli altri, l'appello/ricorso incidentale ed i motivi aggiunti.

L'importo del contributo unificato tributario deve essere determinato in relazione al valore della controversia che si intende instaurare che, per il processo tributario, corrisponde al valore dell'atto impugnato.

Il valore della controversia, ai sensi dell'art. 12, comma 2, del citato D. Lgs. n° 546/92: sito esterno banca dati CERDEF, è quindi 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.

Tale valore deve risultare da apposita dichiarazione resa dalla parte nelle conclusioni del ricorso, come previsto dal comma 3 bis, dell'art. 14 del D.P.R. n.° 115/2002: sito esterno banca dati CERDEF.

In caso di impugnazione con unico ricorso di una pluralità di atti, il contributo unificato dovrà essere versato in unica soluzione e il relativo importo risulterà dalla sommatoria dei contributi dovuti con riferimento ad ogni atto impugnato sulla base del valore di ognuno di essi, ai sensi del citato art. 14, comma 3 bis: sito esterno banca dati CERDEF, che espressamente prevede che: "3-bis. Nei processi tributari, il valore della lite, determinato, per ciascun atto impugnato anche in appello, ai sensi del comma 2 dell'art. 12 del D. Lgs. 31 dicembre 1992, n° 546: sito esterno banca dati CERDEF, e successive modificazioni, deve risultare da apposita dichiarazione resa dalla parte nelle conclusioni del ricorso, anche nell'ipotesi di prenotazione a debito".

Gli importi del contributo unificato sono indicati nell'art. 13, comma 6-quater, del D.P.R. n° 115/2002: sito esterno banca dati CERDEFcon riferimento a sei "scaglioni" di valore della controversia ed esattamente:

Tabella di riferimento per il calcolo del CUT

Importo della lite		CUT da versare
Da	a	
€ 0	€ 2.582,28	€ 30,00
€ 2.582,29	€ 5.000,00	€ 60,00
€ 5.000,01	€ 25.000,00	€ 120,00
€ 25.000,01	€ 75.000,00	€ 250,00
€ 75.000,01	€ 200.000,00	€ 500,00
€ 200.000,01	in su	€ 1.500,00

In caso di mancata indicazione nelle conclusioni del ricorso del valore della controversia il contributo è dovuto per l'importo massimo.

Agli importi individuati secondo i criteri sopra indicati devono essere aggiunte le somme eventualmente dovute per le omissioni indicate nel citato art. 13 comma 3 bis del D.P.R. n° 115/2002: sito esterno banca dati CERDEF, cioè la maggiorazione del 50% del contributo dovuto in caso di mancata indicazione nel ricorso dell'indirizzo di posta elettronica certificata del difensore nonché del codice fiscale del ricorrente.

La riforma processuale Cartabia e l'agenzia di viaggi

Con il **d.lgs. 10 ottobre 2022, n. 149** si è dato luogo ad una profonda **riforma del processo civile** che dal 2023 ha senza dubbio modificato indirettamente anche il contenzioso turistico. Ai più attenti agenti di viaggi ed operatori del settore in generale, soprattutto nell'ambito dei trasporti, non sarà sfuggito infatti un percettibile cambiamento.
Innanzitutto la riforma Cartabia ha aumentato la competenza per valore per le cause civili davanti al giudice di pace sino a 10mila euro (che diverranno 30mila euro il 31 ottobre 2025), per cui la stragrande maggioranza dei contenziosi in ambito turistico, tranne probabilmente i casi di morte o lesioni gravi nell'esecuzione del pacchetto turistico, si discuteranno sempre più innanzi a tali giudici onorari anziché in tribunale. Così **finiranno dal Giudice di Pace i casi di annullamento viaggio o di danno da vacanza rovinata**, anche dei viaggi di nozze o di gruppo come pure i contenziosi tra imprese nell'ambito dell'accertamento ed esecuzione delle penali dei contratti stagionali di allotment.

Inoltre, la riforma del rito processuale prevede anche l'**adozione obbligatoria per il Giudice di Pace del rito semplificato** il quale, avendo grandemente ridotto il numero di udienze da tenersi (probabilmente due) e degli atti da depositare (praticamente tutti all'inizio della causa, soprattutto nelle cause documentali), determinerà un accorciamento dei tempi della giustizia così che le parti otterranno più celermente sentenza. Di ciò non potranno che beneficiare gli operatori del settore, troppo spesso costretti a scegliere di rinunciare a fare causa a fronte di tempi lunghi e spese onerose da affrontare.

C'è di più. La riforma, per il rito semplificato, **obbliga gli avvocati a redigere un ricorso e non un atto di citazione**. In altri termini, prima si dovrà passare dal giudice e pagare le relative spese di contributo unificato e marca da bollo e solo dopo si potrà notificare l'atto alla controparte. **Per l'agenzia di viaggi è la fine di dover subire una prassi deleteria** in forza della quale spesso a questa venivano notificati atti infondati e temerari al solo fine di sondare il terreno per un accordo transattivo al ribasso senza mai iscrivere la causa presso l'ufficio del giudice competente, cioè in definitiva all'insaputa del giudice, a volte anche rinnovando la notifica (bastava una pec), tenendo costantemente sotto pressione l'agente di viaggi e distogliendo lo stesso dal lavoro attivo con aggravio di oneri e spese legali. Un esempio su tutti la causa intentata dal viaggiatore per ottenere un risarcimento dei danni, nonostante l'esistenza di circostanze eccezionali determinate da sciopero. È evidente, pertanto, che **il meccanismo del ricorso determinerà un calo del contenzioso**, dal momento che solo chi riterrà genuinamente di aver subito un inadempimento o comunque un danno, sia nei rapporti b2c che b2b, adirà il giudice, anche perché a quest'ultimo la riforma Cartabia ha conferito l'ulteriore potere di sanzionare con ammende da 500 a 5000 euro chi abbia agito o resistito in giudizio in mala fede, oltre alla condanna a gravose spese di lite.

Si aggiungano **altri due elementi** rilevantissimi che la riforma sancisce definitivamente: la **possibilità di svolgere le udienze mediante scambio di note scritte o mediante mezzi di comunicazione audiovisiva** anziché celebrare le udienze in presenza (per cui alle agenzie di viaggi di regola potrà basterà un solo legale ad assisterlo in tutta Italia, anziché - in linea di massima - aggiungere i costi di un altro avvocato domiciliatario presso il giudice di pace competente dove risiede il viaggiatore che ha fatto causa) spesso lontano dalla propria sede e soprattutto l'instaurazione del processo civile telematico, già in vigore in tribunale, a partire dal prossimo 30 giugno 2023 anche presso il giudice di pace, con ulteriore aumento di celerità (si rifletta che dalla notifica del ricorso alla data della prima udienza, fissata per decreto dal giudice di pace, dovranno intercorrere non meno di soli quaranta giorni) e contestuale contenimento dei costi.

La riforma infine dà un altro importantissimo

impulso ad abbattere preventivamente il possibile contenzioso, obbligando chi abbia intenzione di fare causa ad **indicare**, sin dal primo atto, **di avere già espletato**, nei casi previsti dalla legge, i**l tentativo di mediazione presso un organismo di risoluzione delle controversie** allegando il verbale di quest'ultimo. Ciò determinerà anche che la soluzione proposta dal mediatore, se non sarà accolta dalle parti in sede non contenziosa, orienterà il giudice di pace soprattutto nei casi di irragionevole e non motivato rifiuto di una parte ad accogliere ciò che era stato prospettato dal mediatore. Con evidenti riflessi nel merito della causa come per la determinazione delle spese di lite, le quali in cause di piccola entità molto spesso giocano un ruolo rilevantissimo (si pensi a contenziosi di poche centinaia di euro cui però devono essere aggiunte, in base al tariffario forense, almeno un migliaio di euro di spese legali).

Infatti, dal 1 gennaio 2023, in base alla l.n. 188/22, è entrato in vigore l'**obbligo di mediazione per le controversie relative ai trasporti**; in particolare per quanto riguarda il turismo ciò rileva per l'amplissimo contenzioso relativo all'applicazione del Reg. (EC) 261/04 cioè alla Carta dei diritti del passeggero sia quale servizio singolo come nei viaggi a pacchetto, in quest'ultimo caso qualora l'unico titolo di danno richiesto si riferisca alla mera richiesta della compensazione pecuniaria fissa (250, 400 o 600 euro a seconda della lunghezza tratta aerea). Senz'altro tale buona prassi di mediazione è prevedibile che si espanderà a molteplici casi, anche se non strettamente obbligatori per legge.

Fonte TTG Italia

Disservizi durante la pandemia: compagnia telefonica dovrà risarcire un consumatore

Sentenza del giudice di pace: riconosciuti danni da inadempimento per quasi 5000 euro a un cittadino assistito dai legali dell'Adoc di Brindisi
L'ufficio dei giudici di pace di Brindisi

BRINDISI - Con sentenza n. 857/2023, emessa dal giudice di pace di Brindisi, avvocato Francesca Vilei, sono stati riconosciuti ad un consumatore che si è rivolto all'avvocatura dell'Adoc di Brindisi, rappresentata dagli avvocati Marco Elia e Marco Masi, danni da inadempimento per quasi 5000 euro.
I fatti risalgono al periodo pandemico, durante il quale i consumatori hanno dovuto affrontare, oltre all'emergenza sanitaria, anche una serie di disservizi e mancato riconoscimento dei propri diritti. Migliaia le famiglie alle prese con la didattica a distanza o lo smart working, ma soprattutto con l'inadeguatezza dei servizi telefonici ed internet. È il caso oggetto della sentenza riguardante una famiglia che ha dovuto fronteggiare con difficoltà la necessità di seguire le lezioni a distanza e le attività lavorative considerato il mancato funzionamento del collegamento internet ed interventi tecnici tardivi e non risolutori che hanno certificato le carenze infrastrutturali della rete.
Alle difficoltà di cui sopra, poi, si è cercato di sopperire con una richiesta di passaggio alla tecnologia fibra tra dinieghi e tempi lunghissimi di attivazione. Da qui la sentenza che riconosce il danno subito ed avvalora ancor di più l'attività svolta dall'Adoc di Brindisi in presenza, in un periodo difficile, a tutela dei diritti dei consumatori.

"GOT", "VPO" e "Giudici di Pace" sono acronimi che rappresentano diverse figure istituzionali in Italia:

- **GOT:** sta per "Giudice dell'Ordinamento Tributario" e si riferisce ad un magistrato specializzato nella risoluzione delle controversie in materia di tasse e tributi.
- **VPO:** sta per "Vice Procuratore della Repubblica" e indica un magistrato del Ministero Pubblico che ha il compito di rappresentare l'accusa in determinati procedimenti penali.
- **Giudici di Pace:** sono magistrati che esercitano funzioni giurisdizionali su questioni civili e penali di limitata entità economica, ad esempio lite condominiali o contestazioni relative a contravvenzioni stradali. Sono nominati dal Consiglio Superiore della Magistratura e sono presenti in tutti i comuni italiani. La loro funzione principale è quella di cercare di conciliare le parti coinvolte e di raggiungere un accordo amichevole, senza dover ricorrere a un giudizio formale davanti ad un Tribunale.

Giustizia in affanno, Cgil e categorie economiche: “Un freno per lo sviluppo del territorio”

“Se la macchina giudiziaria viaggia poco e male, le conseguenze su distretto sono enormi”: l’allarme in una tavola rotonda che ha fatto il punto sulla situazione disastrosa del Palazzo di giustizia dove la carenza di organico amministrativo non ha eguali in Italia

Una macchina della giustizia in salute ed efficiente si riflette positivamente sullo sviluppo dei territori in termini di maggior numero di aziende, maggior numero di addetti, aumento della produttività e incremento del valore aggiunto, vale a dire della ricchezza che si sviluppa in un distretto. A dirlo sono diversi studi, uno dei quali condotto dalla Banca d’Italia. E proprio partendo da questa considerazione, la Cgil ha organizzato una tavola rotonda sul tema della giustizia in città. “Il valore aggiunto del sistema giustizia: Prato e il futuro”, il titolo dell’appuntamento a Palazzo Banci Buonamici. Un tema di grande attualità, e non da ora. La macchina della giustizia pratese come sta? Malissimo. Perché? perché la carenza di organici amministrativi ha raggiunto livelli altissimi e gli uffici sono sguarniti e se gli uffici sono sguarniti i servizi si fermano, si paralizzano. Come nel caso del Giudice di pace: apertura a singhiozzo e per tutto il 2023 blocco delle iscrizioni a ruolo dei decreti ingiuntivi. Destino inevitabile quando ci sono solo 4 persone in servizio sulle 15 previste. La soluzione? Più personale, naturalmente, ma nessuno vuole venire a Prato e chi viene poi fa tutto il possibile per ottenere il trasferimento tanto sono pesanti i carichi di lavoro.
La tavola rotonda ha cercato di spiegare cosa significa e quali danni ne derivano. “Una giustizia che funziona rende un territorio più attrattivo da un punto di vista degli investimenti – il commento di Sandro Malucchi, segretario generale Fp Cgil Prato e organizzatore della tavola rotonda – dove la macchina giudiziaria viaggia meglio, aumenta la numerosità degli addetti, che poi sono posti di lavoro. Più addetti, più tutto”.
Un ragionamento che non fa una grinza e non solo perché è sostenuto dagli studi della Banca d’Italia e di altri istituti di credito. Le associazioni di categoria confermano: “Il problema dell’ufficio del Giudice di pace – spiega Maria Lucarini, membro della Giunta di Confartigianato Prato – produce grossi scompensi alle nostre imprese. Basti pensare che la riforma Cartabia ha aumentato fino a 10mila euro il valore dei decreti ingiuntivi di competenza di quell’ufficio ma a Prato quell’ufficio funziona a scarto ridotto e addirittura non funziona per quel tipo di ricorso”.
Nel mirino sono finite tutte le promesse fatte negli anni dai Governi che si sono succeduti: di centrosinistra, di centrodestra e misti. Tutti a dire che sì, il problema degli uffici giudiziari pratesi è enorme e c’è da porre rimedio ma poi di soluzioni non non sono mai arrivate. Sotto accusa, più di tutti, è finito il sottosegretario alla Giustizia, Francesco Paolo Sisto, che tre settimane fa è venuto a dire che i problemi di organico sono grossi, vanno risolti e che a risolverli ci devono pensare i Comuni dell’area inviando rinforzi dai loro uffici.
“Il sottosegretario – parole del sindaco Matteo Biffoni – ha inaugurato un nuovo corso: chi è venuto prima di lui ha fatto promesse che è vero che non sono state manutenute, ma almeno ha fatto capire di avere qualche idea. Lui neppure questo. Lui è venuto a scaricare tutto il problema sui Comuni, ma mica siamo l’ampollina dell’acqua santa! Io non so più cosa dire, è la desolazione totale. Abbiamo fatto incontri, eventi, proteste, riunioni, abbiamo scritto, telefonato, parlato, comunicato. Zero. Io non so più che fare se non mettermi a disposizione. Il Comune, su questa partita, c’è”.
Ed è la volontà di continuare a fare squadra che ha animato la tavola rotonda. D’accordo il presidente della Provincia, Simone Calamai. D’accordo Ilaria Bugetti, consigliere regionale, che ha ricordato gli sforzi compiuti dall’ente per mettere una pezza al problema pur non avendo competenze dirette. D’accordo le associazioni artigiane. D’accordo l’onorevole del Pd Marco Furfaro.
I numeri della carenza di amministrativi sono impietosi. Il quadro lo ha riassunto al meglio Walter Vizzini (Cgil): “A fronte di 25 magistrati – ha spiegato – la pianta organica del personale amministrativo prevede 91 unità a Livorno, mentre a Prato ne prevede 71 e i magistrati sono 26. Se qualcuno, che siano i politici o i tecnici, si decide finalmente a spiegare la logica di questa forbice, fa un favore a tutti. Le tornate di assunzioni dovrebbero essere calibrate precisamente sui bisogni degli uffici giu-

diziari: gli assunti devono essere assegnati a Prato di default per il numero che serve". E invece non è così: le norme prevedono che chi vince il concorso non possa essere obbligato a prendere servizio a Prato. Infatti, nessuno vuol venire qui, e chi ci viene scappa appena può. Non è fantasia.
Un incentivo potrebbe arrivare dalla dichiarazione di 'sede disagiata' anche per gli amministrativi, esattamente come è successo per i giudici negli anni passati, tanto che il loro numero è cresciuto in fretta e tanto. La busta paga di un lavoratore di una sede disagiata, tanto per spiegare il succo dell'incentivo, è più ricca: magari questo si tradurrebbe in una spinta verso Prato.
La tavola rotonda si è aperta come si è chiusa: "I problemi ci sono, le soluzioni no. Il problema lo conosciamo, la soluzione non ce l'abbiamo". La soluzione no ma la proposta sì: "Un avviso comune, un documento unitario – ha detto Lorenzo Pancini, segretario generale Cgil Prato – una relazione scritta e sottoscritta da chi vuol sostenere la nostra battaglia: enti locali, associazioni di categoria, ordini professionali, sindacati, aziende. Un appello da inviare al prefetto e ai parlamentari dell'area per provare una volta di più a smuovere le acque".

Fonte notiziediprato.it
Autore Nadia Tarantino

Tar condanna Stato a risarcire Giudici di Pace: vittoria degli avvocati sanniti

Dopo la procedura di infrazione della Commissione Europea e la sentenza della Corte di Giustizia dell'UE, arrivano le conseguenze economiche per lo Stato italiano, a seguito della prima condanna comminata da un Tribunale Amministrativo al Ministero della Giustizia.
"La condanna è stabilita dal TAR di Bologna con sentenza del 17 maggio - affermano gli avvocati campani Giovanni Romano, Egidio Lizza e Luigi Serino - dopo che, a seguito di rinvio pregiudiziale, la Corte di Giustizia UE aveva dichiarato incompatibile la legge nazionale che disciplina la categoria dei giudici di pace con il diritto europeo, riconoscendone una tendenziale equiparazione alla magistratura ordinaria per ciò che concerne i diritti retributivi, assistenziali e previdenziali. È stato ormai da tempo accertato un palese contrasto tra le direttive UE in materia di lavoro subordinato e le norme nazionali che, da oltre vent'anni, non prevedono per i giudici di pace un compenso adeguato al loro ruolo giurisdizionale, oltre che il diritto alle ferie retribuite e a un regime assistenziale e previdenziale, analogamente a quanto previsto per i magistrati ordinari".
La pronuncia ha un importante contenuto economico: la differenza retributiva tra un giudice di pace, come sinora prevista, e quella di un magistrato ordinario di prima nomina, per la durata di venti anni, può stimarsi in oltre 300.000 euro, e il mancato versamento dei contributi previdenziali in circa 200.000 euro.
Cifre che sono destinate ad aumentare ulteriormente, considerando il numero dei potenziali giudici onorari che sono stati oggetto del medesimo trattamento ora sanzionato, senza considerare che la mancata regolarizzazione dei lavoratori della Pubblica amministrazione, secondo i dettami dell'UE, potrebbe far saltare i soldi del Pnrr previsti per il Ministero della Giustizia.
Un avvertimento è implicito nella pronunzia del TAR di Bologna.
"Ciò apre ampio spazio - concludono i legali di Benevento - all'introduzione di azioni risarcitorie e alla rideterminazione dei trattamenti retributivi e pensionistici, ma quel che maggiormente conta è che i principi giuridici così delineati dirigono in senso diametralmente opposto a quanto sino ad oggi concretamente fatto dal Ministero della Giustizia, con le recenti riforme del settore valutate insufficienti dalla Commissione europea che, nuovamente, con una lettera formale del 15 luglio 2022, ha messo in guardia il nostro Paese richiedendo un cambio di passo".
In virtù della decisione, ottenuta dagli avvocati sanniti Romano, Lizza e Serino, ad un ex giudice di pace - riconosciuto come lavoratore dipendente del Ministero, sebbene fosse stato trattato a cottimo per oltre 20 anni - dovrà ora essere ricostruita la carriera, secondo i criteri di legge utilizzati per un magistrato ordinario di prima nomina, con condanna al pagamento delle rilevanti differenze retributive, oltre interessi. E non solo.
Al Ministero toccherà di versare all'INPS anche tutti i contributi assistenziali e previdenziali omessi per l'intera carriera ultraventennale dell'ex giudice.
Infine, il Tribunale dichiara illegittimo non aver assunto il giudice a tempo indeterminato ma con contratti precari, rinnovati di anno in anno e, dunque, condanna il Ministero a risarcire i danni.

Fonte www.ottopagine.it

Multa: per contestare l'errore della targa nel verbale non è necessaria la querela di falso

Per contestare l'errore del numero della targa di un veicolo indicato nel verbale di violazione al codice della strada non è necessario proporre la querela di falso. La lettura dei numeri sul veicolo in movimento è frutto di percezione sensoriale da parte dell'agente verbalizzante, suscettibile di errore materiale, e quindi non coperta da fede privilegiata.
Lo ha ricordato la Corte di Cassazione con l'ordinanza 12091/2023, pubblicata l'8 maggio 2023.

IL CASO: Un automobilista proponeva ricorso avverso un verbale allo stesso notificato per violazione dell'art. 148, comma 2, del Codice della Strada, per avere alla guida della propria autovettura, a velocità sostenuta e sorpassando in serie più autoveicoli, invaso la corsia dell'opposto senso di marcia. L'automobilista sosteneva di essere estraneo al fatto e che l'indicazione della targa del proprio autoveicolo nel verbale di accertamento era frutto di un errore.
L'opposizione veniva rigettata dal Giudice di Pace. Di diverso avviso il Tribunale che, in riforma della decisione di primo grado, dava ragione all'automobilista ed annullava il verbale contestato.
Il Tribunale, nell'accogliere il ricorso dell'automobilista, osservava che nel caso di specie l'identificazione del trasgressore era avvenuta sulla base del numero di targa dell'autoveicolo indicato nel verbale, non essendoci stata l'immediata contestazione della infrazione e che tale indicazione, essendo frutto di percezione sensoriale da parte dell'agente verbalizzante, come tale suscettibile di errore di fatto, non era coperta da fede privilegiata e quindi opponibile anche in mancanza di querela di falso. Riteneva, inoltre provato quanto affermato dall'automobilista, rilevando che il verbale indicava un colore dell'autovettura diverso da quella dell'opponente e che anche la fase istruttoria, attraverso l'assunzione della prova testimoniale, aveva dimostrato che l'automobilista al momento della commissione della presunta infrazione si trovava in un luogo diverso da quello riportato nel verbale.
Pertanto, il Comune accertatore, rimasto soccombente, investiva della questione la Corte di Cassazione. L'ente deduceva l'erroneità della sentenza del Tribunale sostenendo che il verbale di accertamento della infrazione, essendo atto pubblico, fa fede fino a querela di falso di tutti i fatti accertati di persona dal verbalizzante, tra i quali rientra, nel caso di violazioni al codice della strada, anche il numero della targa dell'autoveicolo guidato dal trasgressore e di non avere riconosciuto al verbale di accertamento della violazione l'efficacia di piena prova attribuitagli direttamente dalla legge.

LA DECISIONE: Anche la Cassazione ha dato torto al comune rigettando il ricorso da quest'ultimo promosso.
Nel decidere la vertenza, i giudici della Suprema Corte hanno richiamato l'orientamento di legittimità secondo il quale l'efficacia di piena prova fino a querela di falso, che deve riconoscersi - ex art. 2700 cod. civ., in dipendenza della sua natura di atto pubblico - al verbale di accertamento redatto dagli agenti di polizia, oltre che quanto alla provenienza dell'atto ed alle dichiarazioni rese dalle parti, anche relativamente *"agli altri fatti che il pubblico ufficiale che lo redige attesta essere avvenuti in sua presenza o da lui compiuti"*, non sussiste né con riguardo ai giudizi valutativi che esprima il pubblico ufficiale, né con riguardo alla menzione di quelle circostanze relative a fatti, i quali, in ragione delle loro modalità di accadimento repentino, non si siano potuti verificare e controllare secondo un metro sufficientemente obbiettivo e pertanto, abbiano potuto dare luogo ad una percezione sensoriale implicante margini di apprezzamento, come nell'ipotesi che quanto attestato dal pubblico ufficiale concerna l'indicazione di un corpo o di un oggetto in movimento, con riguardo allo spazio che cade sotto la percezione visiva del verbalizzante (Cass. n. 29320 del 2022; Cass. n. 3282 del 2006; Cass. n. 16713 del 2009).
Nel caso di specie, hanno concluso gli Ermellini, il Tribunale ha ritenuto che le modalità di accertamento della infrazione e la circostanza che il veicolo fosse in movimento ed in fase di sorpasso di una serie di altre vetture non rendessero sicura e certa la lettura della targa da parte degli agenti e che esso fosse stato causato da un errore di

percezione, corroborato dal fatto che il verbale aveva indicato un colore della autovettura diverso da quello effettivo (marrone in luogo di grigio) e che la prova orale aveva confermato che all'ora della contestata infrazione l'opponente si trovava in un altro comune, ove era andato a prendere la figlia all'uscita della scuola.

Fonte: m.avvocatoandreani.it

Corte di Cassazione
Sezione 2
Civile
Ordinanza
8 maggio 2023
n. 12091

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

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:
Mauro Mocci –
Presidente Mario Bertuzzi
- Consigliere rel. Chiara Besso Marcheis –
Consigliere Luca Varrone –
Consigliere Dianora Poletti –
Consigliere ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso proposto da: Comune di....., in persona del sindaco avv. ....., rappresentato e difeso per procura alle liti in calce al ricorso dall'Avvocato ....., elettivamente domiciliato presso gli uffici della civica Avvocatura in .....

Ricorrente contro .....,

rappresentato e difeso per procura alle liti allegata al controricorso dagli Avvocati ....., elettivamente domiciliato presso il loro studio in .....

Controricorrente avverso la sentenza n. 1007/2022 del Tribunale di Teramo, depositata il 17. 11. 2021.
Udita la relazione della causa svolta dal consigliere Mario Bertuzzi alla camera di consiglio del 5. 4. 2023.

Fatti di causa e ragioni della decisione

Con atto notificato il 17. 5. 2022 il comune di .....ricorre, sulla base di due motivi, per la cassazione della sentenza n. 1007/2022 del Tribunale di Teramo, depositata il 7. 6. 2022, che, in riforma della decisione di primo grado, aveva accolto l'opposizione proposta da..... avverso il verbale che gli contestava la violazione dell'art. 148, comma 2, codice della strada, per avere, alla guida della propria autovettura, a velocità sostenuta e sorpassando in serie più autoveicoli, invaso la corsia dell'opposto senso di marcia. Il Tribunale motivò l'accoglimento dell'opposizione ritenendo fondata la difesa dell'opponente di essere estraneo al fatto e che l'indicazione della targa del proprio autoveicolo nel verbale di accertamento era frutto di un errore. In particolare il Tribunale, premesso che l'identificazione del trasgressore era avvenuta sulla base del numero di targa dell'autoveicolo indicato nel verbale, non essendoci stata l'immediata contestazione della infrazione, ed affermato che tale indicazione, essendo frutto di percezione sensoriale da parte dell'agente verbalizzante, come tale suscettibile di errore di fatto, non era coperta da fede privilegiata e quindi opponibile anche in mancanza di querela di falso, ritenne provato l'assunto difensivo, rilevando che il verbale indicava un colore dell'autovettura diverso da quella dell'opponente e che la prova testimoniale assunta aveva dimostrato che egli si trovava, al momento della infrazione addebitatagli, in un luogo diverso. .....ha notificato controricorso. La causa è stata avviata in decisione in camera di consiglio. L'Amministrazione ricorrente ha depositato memoria. Con il primo motivo il comune ricorrente denuncia violazione e/o falsa applicazione degli artt. 2697, 2699 e 2700 cod. civ., censurando la sentenza impugnata per avere ritenuto che la contestazione dell'opponente circa la non corrispondenza del numero di targa del proprio autoveicolo con quello rilevato nel verbale fosse liberamente esaminabile pur in assenza della proposizione della querela di falso. Si sostiene, al contrario, che il verbale di accertamento della infrazione, essendo atto pubblico, fa fede fino a querela di falso di tutti i fatti accertati di persona dal verbalizzante, tra i quali rientra, nel caso di violazioni al codice della strada, anche il numero della targa dell'autoveicolo guidato dal trasgressore. Il secondo motivo di ricorso, che denuncia violazione ed erronea applicazione degli artt. 115 e 116 cod. proc. civ., censura la

sentenza impugnata per non avere riconosciuto al verbale di accertamento della violazione l'efficacia di piena prova attribuitagli direttamente dalla legge. I due motivi, che vanno trattati congiuntamente per la loro connessione oggettiva, sono infondati. Il Tribunale ha motivato la propria conclusione in ordine alla non necessità della querela di falso avverso l'indicazione contenuta nel verbale del numero di targa dell'autoveicolo, che risulta l'unico dato utilizzato per la identificazione del sanzionato, evidenziando che dallo stesso verbale risultava che l'infrazione non era stata immediatamente contestata e che i verbalizzanti avevano dato atto di avere tentato " anche di inseguire il conducente del mezzo sopra indicato senza però raggiungerlo in quanto lo stesso continuava in ulteriori ripetute manovre di sorpasso a elevata velocità ". Ha quindi ritenuto che la targa del veicolo, " anche alla luce dello svolgimento concitato degli eventi che avevano impedito la contestazione immediata " non potesse essere assistita da fede privilegiata. Sulla base di tali premesse, deve ritenersi che la decisione impugnata si sottragga alle censure sollevate, non discostandosi dall'orientamento di questa Corte, secondo cui l'efficacia di piena prova fino a querela di falso, che deve riconoscersi - ex art. 2700 cod. civ., in dipendenza della sua natura di atto pubblico - al verbale di accertamento redatto dagli agenti di polizia, oltre che quanto alla provenienza dell'atto ed alle dichiarazioni rese dalle parti, anche relativamente " agli altri fatti che il pubblico ufficiale che lo redige attesta essere avvenuti in sua presenza o da lui compiuti ", non sussiste né con riguardo ai giudizi valutativi che esprima il pubblico ufficiale, né con riguardo alla menzione di quelle circostanze relative a fatti, i quali, in ragione delle loro modalità di accadimento repentino, non si siano potuti verificare e controllare secondo un metro sufficientemente obbiettivo e pertanto, abbiano potuto dare luogo ad una percezione sensoriale implicante margini di apprezzamento, come nell'ipotesi che quanto attestato dal pubblico ufficiale concerna l'indicazione di un corpo o di un oggetto in movimento, con riguardo allo spazio che cade sotto la percezione visiva del verbalizzante (Cass. n. 29320 del 2022; Cass. n. 3282 del 2006; Cass. n. 16713 del 2009). Sulla scorta di tali principi, è stata così riconosciuta l'ammissibilità della contestazione relativa al numero di targa del veicolo senza necessità di proporre querela di falso laddove tale indicazione sia riconducibile ad una mera percezione del verbalizzante suscettibile di errore materiale (Cass. n. 25676 del 2009; Cass. n. 27937 del 2008; Cass n. 457 del 2006). Nel caso di specie il Tribunale ha ritenuto che le modalità di accertamento della infrazione e la circostanza che il veicolo fosse in movimento ed in fase di sorpasso di una serie di altre vetture non rendessero sicura e certa la lettura della targa da parte degli agenti e che esso fosse stato causato da un errore di percezione, corroborato dal fatto che il verbale aveva indicato un colore della autovettura diverso da quello effettivo (marrone in luogo di grigio) e che la prova orale aveva confermato che all'ora della contestata infrazione l'opponente si trovava in un altro comune, ove era andato a prendere la figlia all'uscita della scuola. Trattasi, all'evidenza, di un apprezzamento di fatto non suscettibile, in quanto tale, di sindacato in sede di giudizio di legittimità. Il ricorso va pertanto respinto. Le spese del giudizio, liquidate in dispositivo, seguono la soccombenza. Si 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.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso e condanna il ricorrenti al pagamento delle spese di giudizio in favore del controricorrente, che liquida in euro 750,00, di cui euro 200,00 per esborsi, oltre spese generali ed accessori di legge. Dà atto che sussistono i presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso. Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 5 aprile 2023.

Il Presidente
Mauro Mocci

Giudici onorari, il Tar condanna il ministero: sono lavoratori dipendenti

LA SENTENZA
Dall'Emilia Romagna una pronuncia apripista: alle toghe di pace devono essere riconosciuti i diritti retributivi, assistenziali e previdenziali. Sul tema è già aperta a Bruxelles una procedura d'infrazione.

Come togliere un fermo amministrativo auto?

Quali sono i modi per eliminare, annullare o sospendere il provvedimento dell'Agente di riscossione che impedisce di circolare con il veicolo.

Sarà la crisi economica dilagante, o la naturale propensione degli italiani a non pagare le tasse e le multe neanche quando l'Agente di riscossione bussa alla porta con cartelle esattoriali, ingiunzioni fiscali e intimazioni di pagamento; fatto sta che i fermi amministrativi sono in crescita esponenziale, anche perché sono uno strumento molto efficace per riscuotere i crediti, applicando ai veicoli del contribuente inadempiente le "ganasce fiscali", che gli impediscono di circolare.

Chi si trova in questa situazione ha bisogno di sapere **come togliere un fermo amministrativo auto**, in maniera da "liberare" in fretta il proprio mezzo e riprendere ad utilizzarlo: come vedremo, questo è possibile anche senza aver pagato interamente i debiti per i quali il fermo era stato applicato.

Fermo amministrativo: su quali veicoli e per quali debiti?

Il **fermo amministrativo** può colpire qualsiasi **veicolo** intestato al debitore, e non necessariamente quello dal quale era sorto il debito: ad esempio, chi ha ricevuto una multa per eccesso di velocità con una determinata automobile e non l'ha pagata potrebbe subire il blocco di un'altra autovettura, motocicletta o anche autocarro, di sua proprietà. L'essenziale è che il debito sia stato iscritto a ruolo e si sia trasformato in un **atto di riscossione**, come una cartella di pagamento o un'ingiunzione fiscale: tra gli strumenti di recupero coattivo del credito, l'esattore dispone di un ampio ventaglio di scelte, come i pignoramenti immobiliari o mobiliari (di oggetti, denaro ed anche crediti, come gli stipendi e le pensioni) ed, appunto, il fermo amministrativo, che fra tutti è il più semplice e rapido da applicare.

Tieni presente che non esiste un debito minimo per poter applicare il fermo amministrativo: una vecchia direttiva di Equitalia (ora diventata Agenzia Entrate Riscossione) stabiliva un limite minimo di 800 euro, ma si trattava solo di un atto interno, che non è stato riprodotto nelle successive circolari, e la giurisprudenza ammette l'iscrizione del fermo «indipendentemente dall'ammontare del credito iscritto a ruolo», quindi anche per poche centinaia di euro, salvi i casi di manifesta sproporzione [1].

Fermo amministrativo: cosa comporta

Il provvedimento che dispone il fermo amministrativo viene **trascritto nel Pra** (Pubblico registro automobilistico) con un'apposita annotazione, in maniera che tutti sappiano, semplicemente consultando il sito online dell'Aci o facendo una visura, che a quel veicolo è inibito circolare: così le forze dell'ordine potranno effettuare i controlli su strada, ma anche i potenziali acquirenti del veicolo usato ne verranno a conoscenza (nessuno vorrebbe comprare un'autovettura o una moto su cui grava un fermo amministrativo). Inoltre il veicolo oggetto del fermo amministrativo è di fatto "congelato", perché, oltre a non poter circolare, non può essere neanche radiato o demolito o esportato all'estero.

Chi **circola** con un **veicolo sottoposto a fermo amministrativo** è punito con una pesante **sanzione** pecuniaria, che va da 1.988 a 7.953 euro, cui si aggiunge la sanzione accessoria della sospensione della patente di guida da uno a tre mesi e il **sequestro** del veicolo[2]. Infine, se il debitore non salda il debito per il quale il fermo era stato applicato, l'Agente di riscossione potrà pignorare il veicolo e venderlo all'asta, per soddisfarsi sul ricavato.

Come eliminare un fermo amministrativo?

Si può **eliminare un fermo amministrativo** sull'auto o su un qualsiasi altro veicolo in questi modi:

- **saldando** interamente il debito e chiedendo all'Agente di riscossione la cancellazione del provvedimento: è un atto dovuto, e viene compiuto in automatico non appena il concessionario verifica che l'importo dovuto, e sulla cui base era stato iscritto il fermo, è stato regolarmente versato;

- proponendo **ricorso** al giudice competente (per imposte e tasse è la Corte di Giustizia Tributaria di 1° grado, l'ex Commissione tributaria; per multe stradali o sanzioni amministrative il Giudice di Pace) contro l'iscrizione del fermo per **mancato preavviso** entro il termine di 30 giorni, che è imposto dalla legge[3], o per altri motivi di illegittimità (ad esempio, debito prescritto o già pagato, mancata notifica della cartella esattoriale, ecc.);
- **rateizzando** il debito con Agenzia Entrate Riscossione: l'accoglimento del piano di dilazione, fino a 72 rate mensili, è automatico, con la semplice presentazione della domanda, per importi fino a 120mila euro (oltre bisogna dimostrare lo stato di difficoltà economica): il **pagamento della prima rata sospende il fermo**, e così si potrà riprendere a circolare con il veicolo (ma attenzione: se non si pagano 5 rate, si decade dalla rateazione e il fermo viene riattivato); il fermo sarà cancellato al momento dell'estinzione del debito, e dunque con il pagamento dell'ultima rata;
- **rottamando** la cartella da cui era sorto il debito: con la definizione agevolata attualmente in corso è possibile presentare l'istanza di adesione entro il 31 marzo 2023, e il fermo verrà eliminato con il pagamento della prima rata, da compiersi entro il 31 luglio 2023;
- dimostrando che il **veicolo** è **strumentale** all'attività di impresa o della professione esercitata, e dunque è indispensabile per svolgerla: l'istanza va presentata all'Agenzia Entrate Riscossione allegando la documentazione necessaria (ad esempio, l'iscrizione nel registro dei beni ammortizzabili). Sono esclusi da questa possibilità i lavoratori dipendenti;

se il veicolo è utilizzato per il trasporto di un **disabile**, la giurisprudenza prevalente ritiene che il fermo non può essere applicato, in quanto ostacolerebbe la libertà di movimento del portatore di handicap. Per eliminare il fermo in questi casi bisogna fare istanza di annullamento all'Agenzia Entrate Riscossione allegando la certificazione della Commissione medica che attesta lo stato di handicap grave ai sensi della legge 104 e la fattura di acquisto dell'auto che attesta le agevolazioni fiscali, o il contrassegno invalidi (CUDE) rilasciato dal Comune di residenza.

Fonte www.laleggepertutti.it
Autore Paolo Remer

Giudice di Pace verso la paralisi, gli avvocati in stato di agitazione permanente

I professionisti del foro pontino riuniti in assemblea nell'ufficio di via Vespucci denunciano la cronica carenze di personale

Stato di agitazione e mobilitazione permanente. Lo hanno dichiarato gli avvocati pontini a conclusione di un'assemblea degli iscritti al foro che si è tenuta nella sede dell'Ufficio del giudice di pace proprio per denunciare, per l'ennesima volta, lo stato di quasi paralisi in cui versa soprattutto per la cronica mancanza di personale che nel tempo si è anche aggravata.

"L'assemblea generale degli iscritti all' Ordine – si legge in una nota del Consiglio dell'Ordine - ha preso atto della drammatica situazione in cui versa attualmente l'Ufficio del Giudice di Pace a causa della mancanza dei giudici essendo presenti 3 sui 15 previsti in pianta organica e del personale amministrativo visto che si registra un 50% di scopertura dell'organico. Considerato che l'ampliamento di competenza dell'Ufficio a seguito della riforma Cartabia che comporta, nel settore civile, un notevole incremento del numero degli affari, e che, nonostante gli interventi del Consiglio dell'Ordine e delle rappresentanze sindacali, non sono ancora stati disposti provvedimenti che possano, in qualche modo, evitare una imminente paralisi delle attività dell'Ufficio, l' assemblea ha indetto, all'unanimità dei presenti, di dichiarare lo stato di agitazione e mobilitazione permanente dell'avvocatura pontina, delegando il Consiglio dell'Ordine a svolgere una adeguata interlocuzione con le istituzioni competenti e le forze politiche al fine di richiedere un incisivo intervento che possa scongiurare la paventata interruzione delle attività giudiziarie dell'Ufficio".

L'organismo di rappresentanza forense annuncia inoltre la volontà di organizzare iniziative per coinvolgere le forze sociali e la cittadinanza "per la presa di coscienza di una problematica stringente che riverbera i suoi effetti sulla vita dei cittadini e delle imprese della comunità pontina".

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

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 RR.G.

n. 7887/2022. Numero registro generale 7887/2022 Numero sezionale 685/2023 violazione dell'art. 218, comma 6, codice della strada, per avergr) e di Noc gre ra t l i e r rA57/ 20 23 Data pubblicazione 15/03/2023 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 di sensi. Per la cassazione di questa sentenza, con atto notificato il 17. 3. 2022, ha 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 on da un mero stato d'animo, ma da circostanze concrete e oggettive' cne ia
Data pubblicazione 15/03/2023 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 3 V

Associazioni non riconosciute, responsabilità solidale anche per i debiti tributari

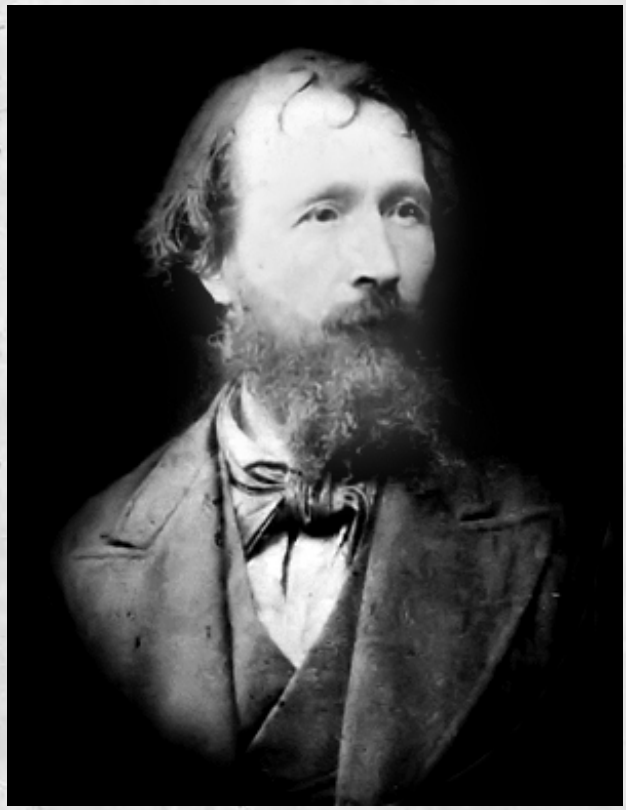
Il principio è sancito dall'art. 38 c.c.
Ai sensi dell'art. 38 del codice civile, per le obbligazioni assunte da chi rappresenta un'associazione non riconosciuta, i terzi possono far valere i loro diritti sul fondo comune. Delle obbligazioni stesse rispondono anche, personalmente e solidalmente, le persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione. Al riguardo, con la sentenza n. 1510/2020, depositata il 30 marzo 2021 (e riportata nel Massimario della Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio – Anno 2022), la Commissione tributaria regionale per il Lazio, sezione distaccata di Latina, ha precisato che: 1. tale responsabilità solidale di chi agisce in nome per conto dell'associazione non riconosciuta, ponendo in essere, a prescindere dalla rappresentanza formale dell'ente, la concreta attività negoziale riferibile all'associazione stessa, concerne anche i debiti di natura tributaria (in questo senso si richiamano le pronunce della Corte di Cassazione nn. 16344/2008 e 19486/2009).

LO SPIGOLATORE

a cura del Dr. Domenico Caputo

LA TRAGICA FINE DEL PROFETA DELL'AMIATA

David Lazzaretti, nato nel 1834 ad Arcidosso in provincia di Grosseto, sotto il monte Amiata, in gioventù umile barrocciaio e gran bestemmiatore, come dicono le cronache, autodidatta e dalla fantasia fervida ed impetuosa, mistico e visionario dopo un periodo di qualche mese trascorso in Sabina dove visse da anacoreta, si scoprì all'età di 34 anni nell'Italia postrisorgimentale come predicatore e fautore di un radicale rinnovamento religioso tanto da fondare una comunità di fedeli basata su di un ideale di socialismo evangelico.



La sua predicazione, iniziata nel territorio del monte Amiata e poi diffusasi anche oltre confine, s'ispirava ad un cristianesimo delle origini; attraverso grandiose e spesso stravaganti visioni il Lazzaretti vaticinava l'avvento di un'era di fratellanza ed uguaglianza che sarebbe culminata nella manifestazione, per suo tramite, del "*grande liberatore del mondo, il secondo Cristo*".
Esattamente 10 anni dopo l'inizio della sua predicazione, che l'aveva visto viaggiare per l'Europa, soprattutto in Francia, nel 1878 il Lazzaretti tornò nella sua terra d'origine ai primi di luglio e precisamente sul Monte Labbro, tra Arcidosso e Roccalbegna, scelto dal "profeta" come centro della Comunità Giurisdavidica da lui fondata, dove con i suoi discepoli aveva iniziato la costruzione di una chiesa e di un eremo con tanto di torre.

Contemporaneamente, però, il fitto carteggio di quelle settimane intercorso tra il Ministero dell'Interno retto da Giuseppe Zanardelli ed il prefetto di Grosseto, confermava la tensione crescente da parte delle autorità locali e dell'aperta ostilità e diffidenza anche del clero nei confronti dell'esperienza comunitaria impostata dal Lazzaretti.
Le accuse rivolte a David ed ai suoi seguaci erano di celare sotto forma di atti di religione i preparativi di un tentativo di sovvertimento dell'ordine pubblico: sul monte si inneggiava alla repubblica, si predicava il comunismo, si preparava forse una sommossa.
In effetti il Lazzaretti ed i suoi stavano preparando qualcosa di eclatante; le casse giunte da Torino alla stazione del Monte Amiata non contenevano però i fucili di cui parlavano le voci diffuse ad arte, ma solo stoffe per le vesti che Lazzaretti aveva vagheggiato per sé e per i suoi "credenti", da indossare durante la "discesa" dal Monte Labbro.
La mattina del 17 agosto sulla torre del monte venne issata una bandiera di legno dipinta di rosso con la scritta "La repubblica è il Regno di Dio".
All'alba del giorno seguente, 18 agosto, David Lazzaretti e tutta la sua gente, circa tremila persone, scesero in processione dal Monte Labbro ad annunciare al mondo l'av-

vento dell'era nuova della giustizia e del diritto, il regno dello Spirito Santo. Non portavano armi e si diressero verso Arcidosso (allora contava circa 6.500 abitanti), dove un'enorme folla era sopraggiunta dai paesi vicini.
La manifestazione era stata vietata per ordini superiori dal delegato di PS Carlo De Luca, il quale supportato da dieci armati, tra carabinieri e guardie, intimò "*In nome del Re retrocedi*". "*Il Re sono io*" replicò deciso il Lazzaretti che non retrocedette neppure quando si vide puntare contro i fucili "*Io vado avanti in nome di Cristo, Duce e Giudice*".
Seguirono lanci di sassi e spari, ma dell'episodio esistono versioni contrastanti, certo è che un proiettile sparato a distanza ravvicinata, si dice sei metri, dal moschetto del bersagliere Pellegrini, colpì in fronte il Lazzaretti, dopodiché i militari spararono sulla folla disperdendola, facendo morti e feriti.

Adagiato su una scala di legno e trasportato a piedi dai suoi nel vicino villaggio di Bagnore di Santa Fiora, nella casa del contadino tal Marsilio Lorenzoni, il Lazzaretti fu visitato da un dottore accorso. "*Non c'è più niente da fare*", fu il suo verdetto, ma nessuno volle credergli, i seguaci di David erano convinti che egli fosse immortale ed invece morì quella sera stessa intorno alle 21, senza riprendere conoscenza. Allora la moglie Carola che insieme agli altri famigliari gli era accanto esclamò "*Muore per la gloria di Dio*". David, il "profeta" aveva 44 anni.

Alcuni seguaci del Lazzaretti furono arrestati e per loro, e per tutto il movimento, seguì il processo che iniziò nella sala del Capitano del Palazzo della Signoria a Siena il 25 ottobre 1879.
Gli imputati erano 20 (altri due erano morti in carcere), tra i quali i tre fratelli del Lazzaretti: Lazzaro, Giovanni, Francesco ed il prete spretato Filippo Imperiuzzi (che nella gerarchia ideata da David occupava il primo posto come evangelista, nonché le funzioni di amministratore e segretario); l'accusa per tutti era di attentato contro la sicurezza dello Stato, resistenza alla forza pubblica, lesioni personali gravi.
Il successivo 13 novembre, esaurite le arringhe e le repliche, il Presidente del tribunale chiese agli imputati se avevano altro da aggiungere. Si alzò solo Francesco Lazzaretti che disse: "*Se l'aver seguito nostro fratello è un delitto, i giurati ci condannino, ma non dicano che siamo disonesti*".

Per la cronaca, dopo poco più di due ore di camera di consiglio i giurati tornarono in aula con un verdetto negativo su tutte le questioni sollevate. Il Presidente, quindi, dichiarò assolti gli imputati ordinando la loro messa in libertà. Il pubblico ministero rinunciò al ricorso in appello, chiudendo di fatto tutta la cruenta vicenda.
Il complesso innalzato dai seguaci del Lazzaretti sul monte Labbro non sopravvisse a lungo alla morte del suo fondatore: chiesa, cappella ed eremo furono saccheggiati da fanatici clericali fomentati dal vendicativo don Francesco Pistolozzi, arciprete di Arcidosso che fin dall'inizio non aveva mai visto di buon occhio l'attività di quel suo parrocchiano squilibrato che si spacciava per emissario di Dio.
Ancora oggi vi restano le rovine degli edifici innalzati dal "profeta dell'Amiata", in particolare la torre a pianta circolare.

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

PRESENTAZIONE CIS.Mil
CENTRO INTERFORZE STUDI MILITARI

16 giugno 2023 c/o Sala Cerimonia Agriturismo La Lupa via Cassola di Sopra, 22 - Castelfranco Emilia (MO)

COORDINATORE: Cav. Franco Antonio Pinardi
Segretario Generale Confederazione Unitaria Giudici Tributari CUGIT e Giudici di Pace CGdP, Presidente del Tribunale Nazionale Arbitrale T.A.I.L.S.

- **12.30-14.00** Pranzo a buffet
- **14.00-14.30** Saluti istituzionali
- **14.30-15.15** Presentazione associazione
- **15.15-16.00** Progetto associativo e formativo
- **16.00-16.30** Coffee break
- **16.30-17.00** Progetto di formazione quadri sindacali
- **17.00-17.30** Progetto formazione comunicazione e giornalismo in ambito militare
- **17.30-18.00** Tutela legale e disciplinare
- **18.00-18.30** Consulenza medicina legale e psicologia militare
- **18.30-19.00** Biblioteca giurisprudenziale amministrativa e penale militare
- **19.00-19.30** Aggiornamento professionale - nuove tecnologie per la sicurezza passiva e attiva dell'operatore

IN COLLABORAZIONE CON:

PIÙ SICUREZZA – La protezione totale per il tuo mondo
LocoMotivi – Formazione tecnica avanzata ad alta motivazione
MedianetBrokers – Intermediazioni assicurative
PuntoSPY – www.puntospy.com
SIGEM – stampa informatica editoria grafica – CELLONI EDITORI GROUP
FELSINEA RISTORAZIONE
RayTalk International
ROPA

CON IL PATROCINIO DI:

CUGIT – Giudici Tributari
Tribunale Arbitrale
Accademia Tiberina
Confederazione Unitaria Giudici Onorari di Pace

INQUADRA IL QR CODE PER ACCREDITARTI