tribuna finanziaria

n. 4
luglio/agosto
2023

CON IL PATROCINIO E L'EGIDA DI:

PRIMO PIANO

Riforma della Giustizia Tributaria: analisi e riflessioni sulle recenti modifiche introdotte dall'art. 18 del D.L. n. 75/2023 (in G.U. N. 144 del 22 giugno 2023)

IN QUESTO NUMERO:

- Disciplinato il procedimento formativo del provvedimento di cancellazione delle Partite IVA "apri e chiudi"
- Nullo l'avviso di accertamento con motivazione contraddittoria
- Il giudizio tributario in composizione monocratica alla luce della L. 130/2022 e delle modifiche introdotte dal D. L. 13/2023
- Processo Tributario: al via il Giudice Monocratico. Cosa cambia?
- Giudizio dinanzi al Giudice di Pace dal 28 febbraio 2023
- Il PCT Giudice di Pace: Processo Civile Telematico

...e molto altro!

Poste Italiane s.p.a. - Euro 20,00 - Registrazione al Tribunale di Milano N. 388 del 02/07/1994 - N°4/2023 luglio/agosto
Informativa sulla privacy ex art. 13 D.lgs. 196/03 sul sito www.informativa196.it

PRESENTAZIONE C.I.S.MIL - CENTRO INTERFORZE STUDI MILITARI

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 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, Mons Walter Trovato, 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, Alessandro Villani, Walter Trovato, Ludovica Loprieno

Autori e fonti diverse:
www.finanzaefisco.com - Redazione Fiscale
www.giustiziainsieme.it - Francesco Pistolesi
www.filodiritto.com - www.we-wealth.com
Nicola Dimitri - www.giustiziatributaria.gov.it
www.studiocataldi.it - Mario Carpentieri

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 agosto 2023
Autorizzazione del Tribunale di Milano
N. 388 del 2/7/1994 - Periodico bimestrale
Anno LX - Numero 4/2023

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

Sommario n. 4/2023

ATTUALITÀ

- Etica sui rapporti sociali - prima parte 4

FISCO / Tributi

- Il difficile discrimen tra appalto di servizi e somministrazione illecita di manodopera: i risvolti fiscali e tributari 7
- Non è nulla la notifica con Pec assente dai registri delle Pa 12
- Disciplinato il procedimento formativo del provvedimento di cancellazione delle Partite IVA “apri e chiudi” 14
- Nullo l’avviso di accertamento con motivazione contraddittoria 17
- L’amministratore è stato condannato per reati di autoriciclaggio e appropriazione indebita Sentenza 28548/23 19

GIUSTIZIA TRIBUTARIA / Processo Tributario

- Lettera anonima ma con assoluta pertinenza sul nuovo processo tributario.
- Processo tributario: al via il giudice monocratico. Cosa cambia? 20
- Riforma della Giustizia Tributaria: analisi e riflessioni sulle recenti modifiche introdotte dall’art. 18 del D.L. n. 75/2023 (in G.U. N. 144 del 22 giugno 2023) 21
- Il difetto di contraddittorio endoprocedimentale nell’imposizione tributaria armonizzata 30
- Contenzioso tributario: online il rapporto del primo trimestre 2023 34
- Il primo caso di rinvio pregiudiziale alla Corte di Cassazione in materia tributaria 36
- La riforma della giustizia e la reintrodotta inappellabilità da parte del P.M. delle sentenze di assoluzione per taluni reati: il caso dell’omessa dichiarazione 42
- Il giudizio tributario in composizione monocratica alla luce della L. 130/2022 e delle modifiche introdotte dal D. L. 13/2023 45
- Processo Tributario: al via il Giudice Monocratico. Cosa cambia? 49
- Cartella di pagamento: notifica da un indirizzo pec non iscritto nei pubblici registri 50

GIUSTIZIA CIVILE / Processo di pace

- Giudici di Pace: oggi si comincia con il processo civile telematico 52
- Giudizio dinanzi al Giudice di Pace dal 28 febbraio 2023 53
- Il PCT Giudice di Pace: Processo Civile Telematico 56
- Corte costituzionale Sentenza 27 luglio 2023, n. 166 57

Lo Spigolatore

- Il mistero dell’agente diplomatico Nerazzini 63

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

Etica sui rapporti sociali - Prima parte

A cura di Mons Walter Trovato

Il discorso etico sui rapporti sociali non può prescindere dalla considerazione della realtà esistente nel mondo in cui si svolge. Mondo che, negli ultimi due secoli, è stato dominato da due sistemi ideologico-politici tuttora operanti attraverso partiti e movimenti organizzati: il liberalismo e il socialismo, ai quali si possono riportare altre tendenze e correnti di minore rilievo, salvo il discorso da fare- a suo tempo - sui tentativi di sintesi, purtroppo basati su principi sbagliati e condotti in maniera aberrante, da parte di sistemi che miravano alla combinazione del socialismo col nazionalismo, senza trascurare alcuni elementi della tradizione liberale.

Sembra opportuno fare, in via preliminare, una presentazione almeno sommaria dei sistemi accennati, esaminandoli a un duplice livello: quello ideologico (includente i valori filosofici e religiosi) e quello politico (includente i valori economici e sociali). Ad entrambi i livelli, si notano alcune convergenze di pensiero tra la dottrina sociale cristiana, che è la nostra, e i due sistemi ideologico-politici; ma ancor più si notano i contrasti, per non dire, su alcuni punti fondamentali, la contraddizione.

Qui confronteremo, con la dottrina cristiana, naturalmente con rapidi cenni e in modo riassuntivo, anzitutto il liberalismo, e poi il socialismo nella sua versione marxista.

Questo secondo confronto è di maggiore e più bruciante attualità-anche se il marxismo è oggi in piena crisi- per rapporto al primo, poiché si può dire che nelle presenti condizioni storiche il liberalismo ha perduto la sua forza e il suo mordente, specialmente nelle masse (che in realtà non ne sono mai state toccate, anche se le popolazioni sono state coinvolte nella politica liberale), ed in oltre ha subito e sta ancora subendo un processo di decantazione e di rinnovamento (non sempre riuscito), che modifica sensibilmente la sua formula classica.

IL LIBERALISMO

Aspetto ideologico

Il liberalismo nasce da un duplice filone ideologico: l'illuminismo (esaltazione dell'autonomia della ragione e quindi della coscienza) e il positivismo (riduzione della conoscenza a ciò che è sperimentabile). Di fronte ai valori universali ed eterni e specialmente alla rivelazione (Cristianesimo) e alla religione in genere, lo spirito moderno, nutrito di illuminismo e positivismo, rivendica la propria libertà (assoluta) di non aderire, di non accettare, di mantenersi agnostico, di coltivare il dubbio e l'incertezza.

E data questa posizione di autonomia e incertezza sul piano intellettuale, è facile capire che sul piano pratico e operativo si passa pure alla massima affermazione e rivendicazione della libertà: di pensiero, di coscienza di stampa di attività economica e politica. È il perno ideale del liberalismo, che si diffonde ampiamente nell'Ottocento e influisce fortemente sulla organizzazione e sulla attività dello Stato, che deve ridurre al massimo il proprio ambito di intervento, a vantaggio della libertà e quindi della iniziativa individuale dei cittadini, sia a livello economico-politico, sia a livello morale-religioso.

Per ciò che riguarda in particolare la religione, lo Stato liberale incarna l'indifferentismo verso le verità cosiddette "astratte", e quindi verso le rivelazioni, le religioni, i culti, che, per quanto compete allo Stato, sono da ritenersi tutti uguali. Lo stato liberale si proclama laico, cioè estraneo alla problematica religiosa e tendenzialmente ostile alle Chiese e alle istituzioni religiose che, di loro natura, necessariamente hanno una incidenza sulla vita sociale, e, specialmente se sono "rivelate", non possono prescindere da un certo dogmatismo, per il quale pretendono il monopolio della verità cercando di imporla alla società e allo Stato. Per il liberalismo la religione -come l'etica- è e deve rimanere un affare esclusivamente privato: una fatta di coscienza e, tutt'al più, di sacrestia; la Chiesa deve essere separata dallo Stato: magari rispettata ma tenuta fuori della struttura sociale e ridotta nell'ambito delle società private che non rientrano nelle istituzioni di diritto pubblico.

In sintesi, si può dire che vi è un fondo comune nel liberalismo che, nonostante le diversità di tendenze che esso ha preso nei vari Paesi e nei diversi settori della vita (economico, politico, religioso), sempre affiora in ogni sua realizzazione storica: ed è principio antropologico, che si può identificare con l'individualismo, ossia con la massima esaltazio-

ne, spinta persino all'idolatria, dell'individuo e della sua ragione, come sorgente unica di conoscenza e regola d'azione (razionalismo), della sua bontà naturale (naturalismo) e quindi della sua libertà.
Il che implica un ancor più fondamentale ottimismo sull'uomo, la sua natura, le sue facoltà, le sue possibilità di azione, auto redenzione, progresso e conquista, che porta alla celebrazione continua delle "magnifiche sorti e progressive" dell'umanità, allargamento illimitato degli spazi della libertà riconosciuta agli uomini, alla affermazione della uguaglianza di tutti..

Aspetto politico

Bisogna subito osservare, qui, che in molti casi il liberalismo è stato poco coerente, in politica, con i principi idolatrati della libertà, dell'uguaglianza e dell'agnosticismo in materia ideologica e religiosa. In realtà gli Stati liberali sono stati i più acri nella lotta contro la religione, non solo come istituzione (Chiesa, Ordini religiosi, Associazioni pie ecc.), ma anche come idea, violando gravemente la libertà di culto, di associazione, di pensiero, di coscienza, che il liberalismo afferma così solennemente.
Anzi, sul presupposto dell'agnosticismo in materia religiosa lo Stato liberale ha non solo preteso di essere laico, ma ha creato una specie di religione del laicismo, diventando come sistema di fede (la religione dell'anti religione),da cui è stata improntata la vita politica, la cultura, la scuola, e in nome del quale si è svolta una azione soffocatrice ed eversiva delle istituzioni di carità e assistenza che specialmente la Chiesa aveva liberalmente eretto, diretto e mantenuto a favore dei più poveri.
Sul piano politico-sociale, inoltre; vanno fatte alcune altre considerazioni che permettono di vedere il rapporto di contrasto tra valori liberali e valori cristiani, anche nei riflessi sulle situazioni storiche determinate dall'ideologia e dalla politica liberale.

Genesi del liberalismo

Abbiamo già detto che nell'insieme di fatori di vario ordine che costituiscono il carattere originale, profondamente innovatore e addirittura rivoluzionario, dell'età moderna, ciò che prevale è tutta caratterizzata è l'individualismo che si afferma in contrasto col senso medioevale del bene comune e dell'oggettività, come pure col senso rinascimentale dello Stato e del potere assoluto. Senza poter approfondire, qui, questo punto, né seguire tutto il suo sviluppo storico, osserviamo però che già sul piano religioso l'individualismo si afferma con Lutero e il protestantesimo (libero esame, ispirazione privata, valore determinante della coscienza personale); sul piano filosofico, col soggettivismo, il matematicismo antimetafisico, l'interiorità anti comunitaria, sul piano politico, come abbiamo detto, col liberalismo, che nasce dall'illuminismo e dal positivismo e viene tenuto a battesimo dal volontarismo rousseauiano, che sostituisce la così detta "volontà generale" al posto della ragione oggettiva; sul piano economico, con l'individualismo di Smith, che sostiene il non-intervento dello Stato in campo economico, dove domina la legge dell'interesse e dell'egoismo.
Agli inizi del secolo XIX, avvenuta ormai la piena scissione della morale nell'attività economica, cardine di questa attività è il profitto (guadagno monetario tratto dalla altezza dei prezzi nei confronti dei costi).
Espressione giuridica di tale concezione del mondo è la famosa legge Le Chapelier, votata alla Costituente francese nel 1791, che porta all'abolizione di ogni organo intermedio tra l'individuo e la società, in nome della libertà e uguaglianza di tutti: non ci deve essere nessun corpo sociale che rafforzi gli uni a danno degli altri. Il che è contro la vitalità della società, che si esprime nei corpi intermedi.
Questo è il quadro nel quale l'ideologia liberale, che, come abbiamo visto, s'impernia sulle idee di liberà e uguaglianza, si traduce in regimi politici (democrazia liberale), nei quali i problemi socio-economici vengono affrontati in base al principio dell'individualismo, e quindi a danno sia dell'uguaglianza, sia della libertà.
Riconosciamo che non è mancato, in quei regimi, un elemento positivo: la valorizzazione dell'uomo, dell'iniziativa, della capacità personale, come pure la lotta al privilegio di nascita e di posizione sociale. Ma è stato determinante come elemento negativo l'individualismo sfrenato e scatenato, per cui il debole è rimasto indifeso di fronte al più forte, anche se in teoria veniva affermata la libertà e l'uguaglianza di tutti. Aumentarono così i dislivelli e le sperequazioni. E come reazione e antitesi al liberalismo si ebbe il socialismo.
Infatti, la mancanza di quegli organi associativi. aboliti dalla legge Le Chapelier in Francia e ben presto negli altri Paesi, che potevano difendere i lavoratori; la mancanza di legislazione "sociale", l'impostazione dei rapporti economici sulle leggi del profitto e della concorrenza, e la proibizione di contrattare a nome di tutta la professione, portavano all'esasperazione le masse, che si erano formate sotto la spinta del processo di industrializzazione, costituendo il cosiddetto proletariato.

Formazione delle masse

È un fenomeno tipico dell'età moderna, che consiste essenzialmente nel fatto di un numero sempre maggiore di nullatenenti, la cui esistenza dipende

dal lavoro concesso da altri, ossia da un lavoro esecutivo in dipendenza da altri come unico mezzo di sussistenza, ma con una continua incertezza del domani; e spesso da un lavoro inumano: faticoso, depressivo, in ambienti mal sani. Si aggiungono le difficoltà per la vita familiare; l'esclusione dalla cultura e dalla vita pubblica, e si capirà che nelle masse non poteva non delinearsi un atteggiamento psicologico.

a. di insoddisfazione e di protesta circa l'ordine economico-sociale esistente;
b. di pretesa di cambiamenti.

In queste condizioni, dunque, per reazione al tipo di regime socioeconomico liberale, si presenta la realtà della massa: uomini che valgono come quantità più che come qualità; conformità nel pensare, sentire, giudicare, vivere; inautenticità personale, sotto la pressione di tecnicismo, industrialismo, materialismo, pubblicità, propaganda, tensione dinamica del lavoro e della vita, ma soprattutto a causa delle condizioni economico-sociali dei lavoratori, dei quali sono ormai uniformi la giornata, l'orario di lavoro, il livello del salario, la condizione della vita nel vitto, negli alloggi nel divertimento, ecc. Di qui una conformazione psicologica sempre più uniforme, caratterizzata da insoddisfazione, ribellismo aspirazione comune a miglioramenti, ricorso agli stessi mezzi somiglianza di tutti sul piano psicologico e morale, e a volte persino su quello fisico somatico.

Si può dire che vi è stato un duplice processo: dalla macchina alla produzione di massa; dalla produzione di massa alla formazione delle masse umane. dalla macchina alla merce standard; dalla merce standard all'uomo-massa.

Così il terreno è preparato per una organizzazione nuova della massa: il movimento operaio, nel quale ebbe gran parte appunto il socialismo.

Confronto con i valori cristiani

È abbastanza comprensibile la disapprovazione del liberalismo da parte della Chiesa sia per una ragione di legittima difesa sul piano politico (anche a prescindere dal problema particolare del potere temporale dei papi in Italia, che il liberalismo combatteva a morte), sia soprattutto per delle ragioni di principio, che però dal piano etico-religioso si riflettevano anche su quello socio-economico.

Soprattutto queste ultime ci interessano qui, trattandosi di un confronto tra i valori cristiani e i valori liberali.

L'esame dei documenti papali circa il liberalismo, da Pio IX a Giovanni Paolo II, ci fa constatare che i punti di contrasto con la dottrina cristiana e anzi con lo stesso spirito evangelico, sono soprattutto i seguenti:

1. l'eccesso di individualismo in contrasto con la concezione cristiana della persona, che certo è il valore supremo nel mondo, fatta ad immagine di Dio e destinata al dialogo con Lui, ma nell'ambito della società e in comunione, solidarietà e collaborazione con gli altri.
2. razionalismo di base, che riconosce nella ragione umana l'unica sorgente della verità e rigetta la rivelazione.
3. il naturalismo, in contrasto con la dottrina cristiana del peccato originale.
4. l'estremismo e assolutismo nella concezione della libertà come valore supremo e incondizionato.
5. l'utopismo della uguaglianza, illusorio e fonte di inganni e delusioni.
6. il mito del progresso indefinito e incessante, smentito dalla storia e dal realismo di una concezione dell'uomo nella sua condizione terrena, che il Cristianesimo presenta senza cadere negli eccessi né dell'ottimismo né del pessimismo.
7. il primato attribuito al benessere, all'economia, alla produttività, al profitto, a favore dell'iniziativa privata e dell'arricchimento individuale a scapito della solidarietà che deve accomunare gli uomini nella società e nel lavoro in vista del bene comune integrale.

Se poi si pensa che il liberalismo e il capitalismo si richiamano e quasi si fondono sul piano economico e finanziario, si vede che la riprovazione del primo è inclusa in tutta la dottrina sociale della Chiesa circa i rapporti giustizia e di carità che devono legare gli individui e le classi sociali, e circa la funzione moderatrice, compensatrice e sussidiaria dello stato nel mondo dell'attività economica.

Bisogna però aggiungere che negli ultimi decenni il liberalismo ha fatto notevoli passi verso un'apertura alla società, specialmente con Roepke e, in Italia con Einaudi, sicché il giudizio su tale sistema, e sulla sua ideologia, dal punto di vista storico può forse essere meno negativo, anche se rimangono intatte le ragioni del contrasto di fondo con i valori cristiani e le riserve di ordine etico-religioso ed etico-politico.

Si può concludere dicendo che nel liberalismo storico si ha un caso tipico di "verità cristiane impazzite", come diceva Chesterton, cioè squilibrate e portate all'estremismo, in tal caso si tratta di valore squisitamente cristiano della dignità della persona umana, della coscienza, della libertà.

Mons Walter Trovato
Cappellano della Polizia di Stato e
Direttore del Dipartimento Etica e Morale
dell'Accademia Tiberina

Il difficile discrimen tra appalto di servizi e somministrazione illecita di manodopera: i risvolti fiscali e tributari

A cura dell'Avv. Maurizio Villani e della Dott.ssa Ludovica Loprieno

Commento a sentenza Cass. Pen, Sez. III, del 10 maggio 2023, n. 19595

"*L'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti che dissimulano un'attività illecita di somministrazione di manodopera, mascherata dalla conclusione di fittizi contratti di appalto di servizi, si concreta in un'operazione soggettivamente inesistente stante il carattere dissimulato del contratto, integrando quella divergenza tra realtà fenomenica e realtà meramente giuridica dell'operazione che, secondo la giurisprudenza consolidata, costituisce l'inesistenza di cui all'art. 1 comma 1, lett. a) d.lgs 10 marzo 2000, n. 74, mentre con riguardo all'imposta sui redditi, l'utilizzo della fattura che dissimula una diversa prestazione apre la strada alla detrazione di costi anch'essi fittizi perché non correlati alla prestazione reale essendo funzionale ad abbattere indebitamente il reddito di esercizio mediante imputazione del costo dei servizi, rappresentato dal costo del lavoro che altrimenti le società non avrebbero potuto detrarre*".

Sono queste le conclusioni cui sono addivenuti i giudici della legittimità, che ancora una volta hanno affrontato la delicata questione dei confini (molto labili) tra appalto lecito di servizi e somministrazione *contra legem* di manodopera e dei connessi risvolti fiscali.

La III Sez. penale della Corte di Cassazione ha fatto propri i chiarimenti della giurisprudenza maggioritaria, alla stregua della quale, in presenza di chiari vantaggi fiscali derivanti dall'utilizzo di un contratto di appalto di servizi stipulato per "mascherare" una somministrazione di manodopera illecita, sfruttando la possibilità di detrarre indebitamente l'IVA, è configurabile il reato di frode fiscale di cui all'art. 2 del D.lgs. n. 74 del 2000.

La vicenda al vaglio degli Ermellini trae origine dalla conferma, da parte della Corte d'Appello di Milano, di una sentenza emessa dal Tribunale di Monza, con la quale il legale rappresentante di una società veniva condannato nei due gradi di giudizio per il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti.

L'imputato ricorreva per Cassazione, lamentando l'inosservanza o l'errata applicazione della norma di cui all'art. 606, comma 1, lett. b), c.p.p., in relazione all'art. 2 d.lgs. n. 74/2000 e agli artt. 133 e 163 c.p. e 12 d.lgs. n. 74/2000 perché era stato considerato integrato il delitto ai fini delle imposte dirette a fronte di fatture solo soggettivamente inesistenti.

Prima, però, di analizzare *funditus* la questione trattata dalla Suprema Corte, si rendono opportune talune considerazioni in tema di appalto di servizi e somministrazione di manodopera.

In via di prima approssimazione, si ricorda che, ai sensi del Codice civile, l'appalto è il contratto con il quale una parte assume, con organizzazione dei mezzi necessari e con gestione a proprio rischio, il compimento di un'opera o di un servizio verso un corrispettivo in denaro (art. 1655 cc).

Si parla di appalto "genuino" di servizi allorquando l'appaltatore non è un semplice intermediario, ma un vero e proprio imprenditore che organizza i mezzi necessari, cioè ha disponibilità di capitali, macchinari ed attrezzature. Il possesso di questi potrebbe anche essere marginale rispetto alle prestazioni di lavoro, ma l'importante è che l'appaltatore eserciti in via esclusiva il potere direttivo ed organizzativo sul personale impiegato.

L'appaltatore, altresì, per essere considerato tale, deve assumere il rischio d'impresa, esercitando una attività imprenditoriale in maniera abituale o svolgendo una propria attività produttiva in modo evidente e comprovato.

Infine, l'appaltatore deve possedere altresì un comprovato livello di specializzazione e professionalità, ovverosia un elevato "*know how*" aziendale, oppure il personale impiegato nell'ambito dell'appalto si contraddistingue per un'elevata professionalità.

Il contratto di appalto, quindi, stipulato e regolamentato ai sensi dell'articolo 1655 c.c., si distingue dalla somministrazione di lavoro per la organizzazione dei mezzi necessari da parte dell'appaltatore, che può anche risultare, in relazione alle esigenze dell'opera o del servizio dedotti in contratto, dall'esercizio del potere organizzativo e direttivo nei confronti dei lavoratori utilizzati nell'appalto, nonché per la as-

sunzione, da parte del medesimo appaltatore, del rischio di impresa.
La somministrazione, al contrario, secondo la definizione contenuta nell'art. 30, del D.lgs. n. 81/2015, è il contratto mediante il quale un soggetto «*mette a disposizione di un utilizzatore uno o più lavoratori suoi dipendenti, i quali, per tutta la durata della missione, svolgono la propria attività nell'interesse e sotto la direzione e il controllo dell'utilizzatore*».
Il contratto di somministrazione di manodopera deve essere stipulato con un'agenzia di somministrazione autorizzata ai sensi del D.lgs. n. 276/2003 e soggiace ad una serie di limiti formali e sostanziali enunciati negli artt. 31 ss., d.lgs. n. 81/2015.
La sanzione per la violazione dei suddetti limiti è l'instaurazione di un rapporto di lavoro alle dipendenze dell'utilizzatore (art. 38, d.lgs. n. 81/2015).
Negli appalti, allo stesso modo, la violazione dei presupposti contenuti nell'art. 2 del D.lgs. n. 276/2003 comporta la sanzione dell'imputazione del rapporto subordinato al «*soggetto che ne ha utilizzato la prestazione*» (comma 3 bis della norma). In entrambi i casi, dal punto di vista del contratto di lavoro, si assiste ad una dissociazione tra la titolarità del rapporto e la sua effettiva utilizzazione; mentre dal lato del contratto commerciale, l'appalto è caratterizzato da una obbligazione di risultato, la somministrazione segue invece lo schema dell'obbligazione di mezzi.

Nell'art. 29 del D.lgs. n. 276/2003 il legislatore ha statuito che il **contratto di appalto si distingue dalla somministrazione di lavoro per la organizzazione dei mezzi necessari** da parte dell'appaltatore, che può anche risultare, in relazione alle esigenze dell'opera o del potere organizzativo e direttivo nei confronti dei lavoratori utilizzati nell'appalto, nonché per la assunzione, da parte del medesimo appaltatore, del rischio d'impresa.
L'art. 29 del D.lgs. n. 276/2003, richiamando l'art. 1655 c.c., parla di «organizzazione dei mezzi necessari da parte dell'appaltatore», rinviando pertanto ad un criterio incentrato sulla mancanza da parte del presunto appaltatore di una autonoma organizzazione funzionale e gestionale.
Ciò che sembra essenziale, per la sussistenza di un vero e proprio contratto di appalto, quindi, è che i lavori appaltati siano effettivamente svolti da un'azienda che abbia concretamente la forma e la sostanza di un'impresa, sia con riguardo al profilo tecnico, sia sotto l'aspetto strettamente economico ed organizzativo.
Il legislatore vuole, pertanto, contrastare il fenomeno della creazione di società fittizie che hanno il precipuo scopo di consentire fraudolentemente l'abbattimento dei costi del personale delle aziende committenti.
La vera partita, tuttavia, si deve giocare sul «fattore organizzazione», non singolarmente considerato, ma analizzato alla luce del più ampio criterio dell'esercizio dell'effettivo potere organizzativo e direttivo dell'appaltatore sui propri dipendenti.
A tal proposito, la giurisprudenza maggioritaria ha chiarito che valore decisivo per individuare uno "pseudo" appalto è quindi l'elemento dell'organizzazione che, nei casi di prevalenza del fattore lavoro rispetto ai beni strumentali, dovrà discendere dall'esercizio del potere organizzativo e direttivo nei confronti dei lavoratori utilizzati nell'esecuzione del contratto commerciale, in relazione alle esigenze dell'opera o del servizio dedotti in contratto.
Ciò posto sui confini tra appalto lecito di servizi e somministrazione contra legem – confini concettualmente ben definiti ma che sul piano pratico tendono a diventare molto labili – l**a migliore dottrina ha individuato le seguenti ipotesi patologiche di intermediazione illecita di manodopera, distinguendo i seguenti casi:**

a. la somministrazione illecita o (secondo la dicitura dell'art. 38 co. 2 del D.lgs. n. 81/2015) irregolare, che riguarda la fornitura di personale da parte di soggetti privi delle autorizzazioni di cui al Capo Primo (in particolare artt. 4-6) del D.lgs. n. 276/2003 o al di fuori delle condizioni di cui agli artt. 31, 32 e 33 del D.lgs. n. 81/2015;
b. la somministrazione nulla (art. 38, co. 1 del D.lgs. n. 81/2015) qualora difetti la forma scritta del contratto di somministrazione di lavoro;
c. l'appalto o il distacco fittizi o irregolari (cioè al di fuori delle condizioni di cui rispettivamente agli artt. 29 e 30 del D.lgs. n. 276/2003) sanzionati dall'art. 18, co. 5-bis del D.lgs. n. 276/2003 ed in ogni caso disciplinati in modo analogo alla somministrazione irregolare ai sensi, rispettivamente, dei commi 3-bis e 4-bis dei suddetti artt. 29 e 30);
d. l'intermediazione illecita (di manodopera) e sfruttamento del lavoro, altrimenti comunemente definita con il termine di "caporalato", che configura un'ipotesi di reato prevista dall'art. 603-bis del Codice Penale e che riguarda i casi in cui vengano reclutati lavoratori allo scopo di destinarli al lavoro presso terzi in condizioni di sfruttamento, approfittando dello stato di bisogno degli stessi.

Al di là degli aspetti sanzionatori, l'effetto più immediato rimane comunque la costituzione del rapporto di lavoro in capo all'effettivo utilizzatore.
Tutto ciò premesso, un appalto di servizi può considerarsi genuino se è solo se l'appaltatore non è un semplice intermediario, ma un vero e proprio imprenditore che:

1. **organizza i mezzi necessari**, cioè ha dispo-

nibilità di capitali, macchinari ed attrezzature;
2. **si assume il rischio d'impresa**, dunque quando abbia in essere una attività imprenditoriale che esercita abitualmente, o quando svolge una propria attività produttiva in modo evidente e comprovato, o quando opera per differenti imprese da più tempo;
3. possiede un **comprovato livello di specializzazione**.

Così chiariti i confini tra appalto di servizi e somministrazione illecita di manodopera, occorre ora soffermarsi sui profili fiscali e tributari che ne conseguano qualora si sia al cospetto di un appalto fittizio.

In casi consimili sarà astrattamente configurabile il reato di frode fiscale ex art. 2 del D.lgs. n. 74 del 2000 (art. 18 d.lgs. n. 276 del 2003), stante la diversità tra il soggetto emittente la fattura e quello che ha fornito la prestazione, in quanto la società che ha effettuato l'interposizione illegale di manodopera, in questo modo, ha fatto uso di fatture per operazioni inesistenti. (Cfr. Cass. Pen.,Sez. III, 27.01.2022, N. 16302).

Anche in caso di imposte indirette, la giurisprudenza maggioritaria ha più volte affermato che la corretta applicazione dell'Iva nell'interposizione di manodopera si ha solo quando, in conformità alla normativa che regola la materia, nei rapporti tra il committente e l'agenzia interinale/appaltatore/datore di lavoro terzo esiste una "reale" interposizione di manodopera.

In caso contrario, ossia in presenza di un comportamento elusivo nell'interposizione di manodopera, l'Iva è applicata indebitamente e, dunque, non è detraibile.

Tale principio è stato affermato più volte dalla Sezione tributaria della Corte di Cassazione, la quale ha chiarito che, in caso di accertamento del carattere fraudolento dell'intermediazione di manodopera, l'IVA che il committente assume di avere pagato al preteso appaltatore per l'operazione soggettivamente inesistente - in quanto corrisposta ad un soggetto che non era legittimato ad operare la rivalsa in ragione del divieto di intermediazione e del carattere fraudolento dell'operazione negoziale - non è detraibile ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, proprio per il fatto che l'alterazione del meccanismo di riscossione dell'imposta in questione, attraverso la realizzazione di comportamenti illeciti dei contribuenti, non consente il dispiegamento dell'ordinaria operatività del diritto alla detrazione dell'imposta sulle operazioni passive dell'imprenditore o del professionista (Cass. civ., Sez. 5, n. 16852 del 20/05/2013).

Nell'interposizione di manodopera, quindi, se vi è illiceità dell'oggetto e se la natura del contratto tra committente e datore di lavoro terzo è fittizia, il committente, non solo non potrà detrarre l'Iva, ma avrà anche l'obbligo di eseguire degli adempimenti fiscali in qualità di sostituto d'imposta.

Dunque, in tema di divieto d'intermediazione di manodopera, in caso di somministrazione irregolare, schermata da un contratto di appalto di servizi, va escluso il diritto alla detrazione dei costi dei lavoratori per invalidità del titolo giuridico dal quale scaturiscono, non essendo configurabile una prestazione dell'appaltatore imponibile ai fini IVA.

Nel caso di appalto non genuino, dunque, non sussiste alcun valido contratto di appalto e il rapporto di somministrazione di lavoro, apparentemente instaurato con l'appaltatrice, è nullo con conseguente impossibilità di detrarre l'IVA da parte della società contribuente.

Sul versante della giurisprudenza penale - sul presupposto dell'indetraibilità dell'Iva nei casi di illecita somministrazione di manodopera dissimulata da fittizi contratti di appalto e servizi – non si è mai dubitato che l'indicazione di elementi passivi fittizi nella dichiarazione, avvalendosi di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, anziché relative ad operazioni oggettivamente inesistenti, non incide sulla configurabilità del reato di dichiarazione fraudolenta previsto dall'art. 2 del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, il quale, nel riferirsi all'uso di fatture o altri documenti concernenti operazioni inesistenti, non distingue tra quelle che sono tali dal punto di vista oggettivo o soggettivo, con la conseguenza che il delitto di frode fiscale ex art. 2 d.lgs. n. 74 del 2000 è astrattamente configurabile nel caso di intermediazione illegale di manodopera, stante la diversità tra il soggetto emittente la fattura e quello che ha fornito la prestazione.

Da ciò discende pure la configurabilità del concorso di reati fra la contravvenzione di intermediazione illegale di manodopera (art. 18 del D.lgs. n. 276 del 2003) ed il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti, nel caso di utilizzo di fatture rilasciate da una società che ha effettuato interposizione illegale di manodopera.

Alla luce di siffatte considerazioni, devono ritenersi del tutto condivisibili le conclusioni cui addiviene la Suprema Corte nella sentenza in commento (Cass. Pen, Sez. III, del 10 maggio 2023, n. 19595).

I giudici della legittimità hanno chiarito, invero, che l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti che dissimulano un'attività illecita di somministrazione di manodopera, mascherata dalla conclusione di fittizi contratti di appalto di servizi, ex art. 29 del D.lgs. n. 276/2003, inte-

gra un'operazione soggettivamente inesistente stante il carattere dissimulato del contratto, integrando quella divergenza tra realtà fenomenica e realtà meramente giuridica dell'operazione che, secondo la giurisprudenza consolidata, integra l'inesistenza di cui all'art. 1, comma 1, lett. a), d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, e che, quanto al versante dell'IVA, il contratto fittiziamente interposto apre la strada al recupero indebito dell'imposta stessa, mentre con riguardo all'imposta sui redditi, l'utilizzo della fattura che dissimula una diversa prestazione apre la strada alla detrazione di costi anch'essi fittizi perché non correlati alla prestazione reale, essendo funzionale ad abbattere indebitamente il reddito di esercizio mediante imputazione del costo dei servizi, rappresentato dal costo del lavoro che altrimenti le società non avrebbero potuto detrarre.

La fittizietà dell'oggetto, consentendo la deduzione di costi altrimenti non deducibili, comporta la rilevanza del reato anche ai fini delle imposte dirette.

La Suprema Corte di Cassazione, nel dichiarare l'inammissibilità del ricorso in quanto manifestamente infondato, ha innanzitutto rilevato che le operazioni soggettivamente inesistenti oggetto di contestazione si riferivano ad un contratto di appalto volto a celare un'illecita intermediazione illegale di manodopera.

In tale ipotesi (utilizzo di fatture per operazioni inesistenti che dissimulano un'attività di somministrazione di manodopera, mascherata dalla conclusione di fittizi contratti di appalto) è integrata un'operazione soggettivamente inesistente perché sussiste una divergenza tra realtà fenomenica e realtà meramente giuridica dell'operazione.

Secondo la Corte, ai fini delle imposte sui redditi, l'utilizzo della fattura che dissimula una diversa prestazione consente la deduzione di costi fittizi perché non correlati alla prestazione reale essendo funzionale ad abbattere indebitamente il risultato dell'esercizio.

La simulazione dell'oggetto contrattuale consente l'imputazione di costi di servizi (appalto) che la società altrimenti non avrebbe potuto dedurre (illecita somministrazione di manodopera).

L'art. 2 del D.lgs. n. 74/2000 non distingue, invero, tra inesistenza oggettiva o soggettiva, poiché l'oggetto della sanzione è ogni divergenza tra realtà commerciale e sua espressione documentale.

Pertanto, le fatture formalmente riferite a un contratto di appalto di servizi che occulti di fatto una somministrazione irregolare di manodopera costituisce un negozio giuridico apparente diverso da quello intercorso. Tale circostanza comporta significative conseguenze fiscali in quanto l'esposizione nella dichiarazione di dati fittizi anche solo soggettivamente implica la creazione delle premesse per un rimborso al quale non si ha diritto.

In conclusione, l'art. 2 del D.lgs 10 marzo 2000, n. 74 non distingue tra inesistenza oggettiva o soggettiva: oggetto della sanzione di cui all'art. 2 è ogni divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale, integrando il delitto di cui all'art. 2 del D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, l'utilizzazione, nella dichiarazione ai fini delle imposte dirette, di fatture formalmente riferite a un contratto di appalto di servizi, che costituisca di fatto lo schermo per occultare una somministrazione irregolare di manodopera, realizzata in spregio dei divieti di cui al previgente D.lgs. 10 settembre 2003, n. 276, trattandosi di fatture relative a un negozio giuridico apparente, diverso da quello realmente intercorso tra le parti, attinente ad un'operazione implicante significative conseguenze di rilievo fiscale.

Con riguardo ad entrambe le imposte, per le ragioni sopra evidenziate, l'esposizione nella dichiarazione di dati fittizi anche solo soggettivamente implica la creazione delle premesse per un rimborso al quale non si ha diritto.

Più in dettaglio, si ricorda che la previsione del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21, comma 7 - secondo la quale, se vengono emesse fatture per operazioni inesistenti, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura - è esplicita nel senso di imporre il versamento dell'imposta, ma di precluderne la detrazione.

La disposizione è, infatti, letta nel senso che il tributo viene ad essere considerato "fuori conto" e la relativa obbligazione, conseguentemente "isolata" dalla massa di operazioni effettuate, "estraniata", per ciò stesso, dal meccanismo di compensazione tra Iva "a valle" ed Iva "a monte", che presiede alla detrazione d'imposta di cui al d.P.R. n. 633 del 1972, art. 19. E ciò per il rilievo che il versamento dell'Iva ad un soggetto che non sia la genuina controparte, aprendo la strada ad un indebito recupero dell'imposta, è evento dirompente, nell'ambito del complessivo sistema Iva.

Il diritto alla detrazione dell'IVA non può infatti prescindere dalla regolarità delle scritture contabili ed in particolare della fattura che è considerata documento idoneo a rappresentare un costo dell'impresa.

Si tratta di principi che si applicano sia alle false fatturazioni emesse per operazioni oggettivamente inesistenti che a quelle emesse per operazioni solo soggettivamente inesistenti (quindi ogni tipo di divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale, ivi compresa perciò anche l'ipotesi di inesistenza soggettiva) e, dunque,

anche con specifico riferimento alla fattispecie in esame.
Su questa tematica, anche la **Corte di Giustizia Europea** ha, difatti, più volte ribadito che il beneficio della detrazione non è accordabile, sia per il diritto comunitario che per il diritto interno che ad esso si conforma, qualora sia dimostrato che lo stesso beneficio sia invocato dal contribuente fraudolentemente o abusivamente.
Secondo la Corte europea, invero, il diritto alla detrazione, previsto dagli artt. 167 e ss. della direttiva 2006/112, e costituente parte integrante del meccanismo di traslazione dell'imposta proprio dell'IVA in ambito comunitario, può essere negato solo quando risulti dimostrato da parte dell'amministrazione finanziaria, alla luce di elementi oggettivi che il soggetto passivo al quale siano stati forniti i beni o i servizi, posti a fondamento del diritto alla detrazione, sapeva o avrebbe dovuto sapere che tale operazione si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore o da un altro operatore a monte.
È di tutta evidenza, infatti, che in tale evenienza il soggetto che intende fruire della detrazione deve essere considerato, come "partecipante a tale evasione", laddove di certo non lo sarebbe colui che ignorasse - senza sua colpa - che il fornitore effettivo della merce o dei servizi ricevuti non era il fatturante, ma un altro soggetto.
Pertanto, la Corte di Cassazione, nella sentenza in epigrafe indicata, ha fatto buon governo dei principi già avallati dalla giurisprudenza maggioritaria, nazionale e unionale, stabilendo che la somministrazione illecita di manodopera, mascherata dietro l'apparente indicazione di un appalto di servizi non genuino, dà luogo ad operazioni soggettivamente inesistenti, in ragione del carattere dissimulato del contratto, andando così ad integrare il reato di dichiarazione fraudolenta di cui all'art. 2 del D.lgs 74/2000, che punisce quelle divergenze tra realtà fenomenica e realtà giuridica, senza distinguere tra operazioni che sono inesistenti dal punto di vista oggettivo o soggettivo.

Avv. Maurizio Villani
Dott.ssa Ludovica Loprieno

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.

A cura di Meli e Associati

Non è nulla la notifica con Pec assente dai registri delle Pa

FiscoOggi
RIVISTA ONLINE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con la costituzione in giudizio il destinatario ha dimostrato di essere in grado di difendersi e di non avere dubbi riguardo alla provenienza e all'oggetto dell'atto, quindi lo scopo è stato raggiunto

È valida la notifica della cartella di pagamento proveniente da un indirizzo Pec che non risulta nei registri delle pubbliche amministrazioni del ministero della Giustizia, corredato dalla copia analogica della ricevuta di avvenuta consegna, completa di attestazione di conformità.
Lo ha affermato, respingendo il ricorso presentato dal contribuente e accogliendo le tesi dell'Ammirazione finanziaria, la Corte di giustizia tributaria di primo grado di Napoli con la decisione n. 6168/30 del 4 maggio 2023.
Tale modalità è, infatti, pienamente idonea a certificare l'avvenuto recapito del messaggio e degli allegati. È fatta salva, ovviamente, la prova contraria, gravante sulla parte che sollevi la relativa eccezione, dell'esistenza di errori tecnici riferibili al sistema informatizzato che non ne abbiano consentito il corretto recapito.

Il fatto e il ricorso di primo grado
L'Agenzia delle entrate-Riscossione notificava a una contribuente una cartella di pagamento per riscuotere quanto dovuto a favore del Comune di Napoli a titolo di Tarsu per diverse annualità.
Avverso tale determinazione dell'Amministrazione finanziaria, la contribuente decideva di proporre apposito ricorso giurisdizionale dinanzi ai competenti magistrati di primo grado deducendo l'inesistenza della notifica della cartella esattoriale impugnata in quanto proveniente da un indirizzo Pec non ricompreso nei pubblici registri di cui al decreto legge n. 179/2012.

In merito, occorre evidenziare come l'articolo 16-*ter*, comma 1, del Dl n. 179/2012, convertito in legge, con modifiche, dalla legge n. 221/2012, e rubricato "Pubblici elenchi per notificazioni e comunicazioni", dispone che a decorrere dal 15 dicembre 2013, ai fini della notificazione e comunicazione degli atti in materia civile, penale, amministrativa, contabile e stragiudiziale si intendono per pubblici elenchi quelli previsti dagli articoli 6-*bis*, 6-*quater* e 62 del decreto legislativo n. 82/2005, dall'articolo 16, comma 12, del decreto legge stesso, dall'articolo 16, comma 6, del Dl n. 185/2008, nonché il registro generale degli indirizzi elettronici, gestito dal ministero della Giustizia.
In buona sostanza si tratta dei registri Ipa, Reginde e Inipec in cui devono sempre essere registrati gli indirizzi di provenienza delle notifiche, al fine di assicurare la necessaria certezza sulla provenienza e sulla destinazione dell'atto notificando. Questo perché, in ipotesi di indirizzi non ufficiali, vi potrebbe essere un problema di incertezza del soggetto da cui proviene l'atto impugnato, con la possibile compromissione delle norme volte a tutelare la certezza, l'affidabilità giuridica del contenuto dell'atto stesso e del diritto di difesa del contribuente.

La decisione
Chiamata a pronunciarsi sulla questione, la Corte di giustizia tributaria di primo grado di Napoli ha chiarito come non possa trovare accoglimento la tesi secondo la quale le notifiche effettuate dall'Agenzia delle entrate-Riscossione per mezzo di una Pec non ricompresa nei pubblici elenchi sono affette da inesistenza.
Sul punto i giudici partenopei hanno richiamato la recente ordinanza n. 15979/2022 della Cor-

te di cassazione, ripresa dall'ancor più recente decisione n. 982/2023, con la quale i magistrati hanno espressamente respinto un'eccezione di irricevibilità o inammissibilità del ricorso, per via di notifica proveniente da indirizzo di posta elettronica certificata del mittente che, non risultando dai registri delle pubbliche amministrazioni del ministero della Giustizia, inficerebbe di nullità l'atto così spedito, sulla scorta del criterio del raggiungimento dello scopo, in base al quale "*può dunque dirsi integrato il principio per cui la copia analogica della ricevuta di avvenuta consegna, completa di attestazione di conformità, è idonea a certificare l'avvenuto recapito del messaggio e degli allegati, salva la prova contraria, di cui è onerata la parte che sollevi la relativa eccezione, dell'esistenza di errori tecnici riferibili al sistema informatizzato*".
Nei medesimi termini, del resto, si erano già espressi i giudici di piazza Cavour con le decisioni n. 6912/2002, n. 2961/2021, n. 20039/2020 nonché con la pronuncia a sezioni unite n. 23620/2018.

Per quanto concerne più specificatamente gli elenchi delle pubbliche amministrazioni per le notificazioni e le comunicazioni, la cui gestione è affidata all'Agid, i giudici tributari campani hanno chiarito come è vero che sia puntuale obbligo alle amministrazioni aggiornare gli indirizzi presenti nei registri ma l'eventuale incompletezza dell'elenco dei domicili digitali, pur costituendo ipotetica ragione di responsabilità dirigenziale, non inficia però la regolare provenienza dell'attività notificatoria da un indirizzo Pec comunque ricompreso tra quelli indicati dall'amministrazione pubblica stessa sui propri canali ufficiali (comunicazioni formali, sito internet, eccetera), così come è pienamente valida la ricezione allo stesso indirizzo Pec di atti e comunicazioni provenienti da terzi.

Inoltre, hanno poi proseguito i giudici napoletani, quello che è il sistema delle notifiche digitali prevede l'elettività della domiciliazione per chi ne sia destinatario, ovvero soggetto passivo della notificazione stessa, imponendo la notifica esattamente agli indirizzi oggetto di elencazione accessibile e registrata, laddove invece nessuna incertezza si pone, proprio come nel caso di specie, ove la pubblica amministrazione sia il mittente che provvede a notificare un suo atto da un proprio valido indirizzo di posta elettronica certificata.

Infine, hanno concluso i giudici di primo grado "*la costituzione del destinatario della notificazione, che abbia dimostrato di essere in grado di svolgere compiutamente le proprie difese sottrae rilevanza all'ipotizzata irregolarità, avendo pienamente la notifica raggiunto lo scopo senza alcuna incertezza in ordine alla sua provenienza e all'oggetto dell'impugnazione esperita*".
Per tutto quanto sopra visto, La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Napoli, definitivamente pronunciandosi, ha affermato la piena validità di una cartella di pagamento proveniente da un indirizzo Pec che non risulta nei registri delle pubbliche amministrazioni del ministero della Giustizia, corredato dalla copia analogica della ricevuta di avvenuta consegna, completa di attestazione di conformità.

Il Fisco può disconoscere la qualifica di ENC se l'attività commerciale è prevalente

Importante pronuncia della Commissione tributaria regionale del Lazio.
Ai fini del riconoscimento dell'agevolazione prevista dall'art. 148 del Tuir, occorre che l'associazione dimostri di aver svolto attività non commerciale, in attuazione degli scopi istituzionali. Tale beneficio fiscale dipende sia dall'elemento formale della veste giuridica scelta, sia dal concreto svolgimento di attività senza fine di lucro: lo ha precisato la Commissione Tributaria Regionale per il Lazio, Sez. X, con la sentenza n. 1373/2022, depositata il 22 marzo 2022 (e riportata nel Massimario della Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio – Anno 2022, consultabile al presente link). In questo senso si richiamano le pronunce della Corte di Cassazione nn. 4331/2021, 17790/2020, 17026/2021, 4331/2021, 19822/2021, 8182/2020, 17026/2020 e 10393/2018. Per i Giudici Tributari, inoltre, il Fisco può disconoscere la qualifica di ente non commerciale nei confronti di un'associazione sportiva dilettantistica, disapplicando quindi le agevolazioni fiscali previste, in conseguenza dello svolgimento di prevalente attività commerciale nell'arco di un significativo lasso di tempo.

Autore Paolo Durante
Fonte confinionline.it

Disciplinato il procedimento formativo del provvedimento di cancellazione delle Partite IVA "apri e chiudi"

Attribuzione del numero di partita IVA, Banca dati Vies (Vat information exchange system), Cessazione della partita IVA ed esclusione dalla banca dati VIES, Chiusura delle partite IVA, Controlli connessi al rilascio di nuove partite IVA, Esclusione dal VIES, Legge di Bilancio 2023, Partite IVA apri e chiudi, Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 156803 del 16 maggio 2023, Rafforzamento del presidio preventivo connesso all'attribuzione e all'operatività delle partite IVA

L'articolo 35 comma 15-bis del D.P.R 26 ottobre 1972, n. 633 prevede che l'attribuzione del numero di partita IVA comporti l'effettuazione di controlli automatizzati per individuare elementi di rischio connessi al rilascio dello stesso, nonché l'eventuale effettuazione di accessi nel luogo di esercizio dell'attività, secondo i poteri attribuiti dal D.P.R. n. 633/1972. Tali attività sono finalizzate a verificare che i dati forniti dai soggetti per la loro identificazione ai fini Iva siano completi ed esatti. In caso di esito negativo, l'ufficio emana provvedimento motivato di cessazione della partita IVA e provvede all'esclusione della stessa dalla banca dati dei soggetti passivi che effettuano operazioni intracomunitarie (VIES). Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate Prot. n. 110418 del 12 giugno 2017 (in "Finanza & Fisco" n. 12/2017, pag. 946) sono stati stabiliti i criteri e le modalità di cessazione della partita Iva e di esclusione della stessa dal VIES.

Ai fini del rafforzamento del presidio di cui al citato comma 15-bis, la legge 29 dicembre 2022, n. 197 (Legge di Bilancio 2023) ha previsto un'ulteriore tipologia di controlli connessi al rilascio di nuove partite IVA, inserendo all'articolo 35, dopo il comma 15-bis, i commi 15-bis.1 e 15-bis.2.

Le disposizioni della citata Legge di Bilancio 2023, contenute nei **commi da 148 a 150**, prevedono che l'Agenzia delle entrate, nell'ambito delle azioni di contrasto all'evasione ed alle frodi implementi le proprie analisi al fine di introdurre idonei presidi atti a **evitare l'utilizzo di nuove partite IVA, da parte di soggetti che presentano profili di rischio**, soprattutto con riferimento alla realizzazione di frodi fiscali (perpetrate spesso attraverso la costituzione di ditte individuali o società di capitali a responsabilità limitata semplificata, **caratterizzate da brevi periodi di operatività, finalizzate alla violazione di obblighi fiscali e contributivi, sottraendosi ad ogni attività di riscossione**).

Nel dettaglio, il comma 148 ha introdotto due nuovi commi 15-*bis*.1. e 15-*bis*.2 al sopra richiamato articolo 35 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Il nuovo comma 15-*bis*.1. stabilisce che ai fini del rafforzamento del presidio previsto dal comma 15-*bis*, **l'Agenzia delle entrate effettua specifiche analisi del rischio connesso al rilascio di nuove partite IVA**, a esito delle quali l'ufficio **invita il contribuente a presentarsi in ufficio per esibire la documentazione** prevista agli articoli 14 e 19 del D.P.R. del 29 settembre 1973, n. 600, **ove obbligatoria**. Si tratta in particolare di **scritture contabili** delle imprese commerciali, delle società e degli enti equiparati nonché degli esercenti arti e professioni. L'esibizione di tale documentazione è volta a consentire in ogni caso la verifica dell'effettivo esercizio dell'attività di esercizio di impresa nonché di arti e professioni e per dimostrare, sulla base di documentazione idonea, l'assenza dei profili di rischio individuati.

In caso di mancata comparizione di persona del contribuente ovvero di esito negativo dei riscontri operati sui documenti eventualmente esibiti, **l'ufficio emana provvedimento di cessazione della partita IVA**.

Il comma 15-*bis*.2. chiarisce che, ferma restando la disciplina applicabile nelle ipotesi in cui la cessazione della partita IVA comporti l'esclusione della stessa dalla banca dati dei soggetti che effettuano operazioni intracomunitarie, in caso di cessazione ai sensi dei commi 15-*bis* e 15-*bis*.1, la **partita IVA può essere successivamente richiesta** dal medesimo soggetto, come imprenditore individuale, lavoratore autonomo o rappresentante legale di società, associazione od ente, con o senza personalità giuridica, costituite successivamente al provvedimento di cessazione della partita IVA, **solo previo rilascio di polizza fideiussoria o fideiussione bancaria per la durata di tre anni dalla data del rilascio e per un importo non inferiore a 50.000 euro**.

In caso di eventuali violazioni fiscali commesse antecedentemente all'emanazione del provvedimento di cessazione, l'importo della fideiussione deve **essere pari alle somme, se superiori a 50.000 euro, dovute a seguito di dette violazioni fiscali**, sempreché non sia intervenuto il versamento delle stesse.

Il comma 149 introduce un nuovo comma 7-quater. all'articolo 11 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471,

in materia di violazioni in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto. Tale norma prevede che **il contribuente destinatario del provvedimento** emesso ai sensi dell'articolo 35, commi 15-*bis* e 15-*bis*.1, **è soggetto alla sanzione amministrativa pecuniaria pari a euro 3.000**, irrogata contestualmente al provvedimento che dispone la cessazione della partita IVA. Non si applica l'articolo 12 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 in materia di concorso di violazioni e continuazione.
Il comma 150 specifica che con uno o più provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle entrate sono stabiliti criteri, modalità e termini per l'attuazione, anche progressiva, delle disposizioni in esame. Proprio in virtù di quest'ultima disposizione, con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 16 maggio 2023, prot. n. 156803 definite ora le modalità per l'attuazione delle disposizioni di cui al comma 148.

Le attività di analisi del rischio sui soggetti titolari di partita IVA
Nel nuovo provvedimento agenziale evidenziato che la novella normativa, prevista dai commi 15-*bis*.1 e 15-*bis*.2 dell'articolo 35 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, è principalmente rivolta alle **partite IVA di nuova attribuzione**, caratterizzate da brevi cicli di vita o da ridotti periodi di operatività, cd. "*Partite IVA apri e chiudi*", associati al sistematico inadempimento degli obblighi dichiarativi e di versamento delle imposte. **Sono altresì ricomprese le partite IVA già esistenti** e, in particolare, quelle che, dopo un periodo di inattività o a seguito di modifiche dell'oggetto o della struttura, riprendano ad operare con le caratteristiche innanzi dette.

Analisi del rischio connesso al rilascio e all'operatività delle partite IVA. Criteri di valutazione
Nel provvedimento del 16 maggio 2023, prot. n. 156803 (par. 2.1.), stabilito che la **valutazione del rischio** è, prioritariamente, orientata 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. Tali elementi possono riguardare sia la presenza di criticità nel profilo economico e fiscale del soggetto sia la manifesta carenza dei requisiti di imprenditorialità, nonché di professionale e abituale svolgimento dell'attività del medesimo;
- elementi di rischio 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**;
- elementi di rischio relativi alla posizione fiscale del soggetto titolare della partita IVA, per il quale **emergano gravi o sistematiche violazioni delle norme tributarie**.

Modalità operative del controllo delle partite IVA
I soggetti titolari di partita IVA che presentano gli elementi di rischio come sopra individuati o gli altri elementi, di volta in volta individuati dall'Agenzia delle entrate nell'ambito della propria analisi del rischio, sono invitati, ai sensi dell'articolo 32 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, a comparire di persona presso l'ufficio competente ai sensi dell'art 40 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, secondo le modalità e i tempi previsti dall'ordinamento tributario.
L'invito contiene l'indicazione dei profili di rischio individuati e gli elementi di pericolosità fiscale riscontrati in base alle specifiche analisi effettuate anche in applicazione dei sopra citati criteri.
La comparizione personale è finalizzata alla verifica dei profili di rischio propri del titolare della ditta individuale, del lavoratore autonomo o del rappresentante legale di società, associazione o ente, con o senza personalità giuridica, a cui è attribuita la partita Iva.
Il contribuente è, inoltre, chiamato a fornire ogni chiarimento e ad esibire la documentazione di cui agli articoli 14 e 19 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ove obbligatoria e, in ogni caso, a dimostrare documentalmente l'assenza dei profili di rischio individuati dall'ufficio.
Nell'attività di controllo innescata dalla presenza dei citati elementi di rischio l'ufficio effettua:
- riscontri volti a **verificare l'effettività degli elementi di rischio individuati** con riferimento alle gravi anomalie relative al profilo soggettivo del titolare della ditta individuale, del lavoratore autonomo o del rappresentante legale dell'ente a cui si riferisce la partita Iva. Tali riscontri possono riguardare criticità di carattere fiscale unitamente ad aspetti relativi alla reperibilità del soggetto, alle competenze professionali, al possesso dei requisiti di imprenditorialità ed alla solidità patrimoniale e finanziaria, da analizzare alla luce della specifica attività svolta;
- riscontri volti a **verificare l'effettivo esercizio dell'attività** di cui agli articoli 4 e 5 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e l'assenza dei profili di rischio individuati rispetto alle anomalie emerse. Tali controlli, effettuati anche sulla base dell'esame della documentazione esibita in risposta all'invito e dei chiarimenti forniti, possono riguardare l'esistenza e l'idoneità della struttura organizzativa, le modalità di svolgimento dell'attività dichiarata ed ogni elemento di coerenza rispetto alla stessa;
- riscontri volti a **verificare il corretto adempimento degli obblighi fiscali del soggetto passivo IVA**, rispetto agli elementi di pericolosità ed alle correlate violazioni individuati dall'ufficio.

Provvedimento di cessazione della partita IVA e di

irrogazione della sanzione

Nel caso in cui il contribuente non ottemperi all'invito dell'ufficio o non fornisca gli elementi idonei a dimostrare l'insussistenza dei profili di rischio i o emersi nel corso dell'istruttoria, anche a seguito della presentazione della documentazione richiesta, l'ufficio notifica al medesimo il provvedimento di cessazione della partita IVA. **La cessazione della partita IVA ha effetto dalla data di registrazione in Anagrafe Tributaria della notifica del provvedimento.**

La sanzione prevista dall'articolo 11, comma 7-*quater* del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 viene irrogata contestualmente al provvedimento di cessazione della partita IVA e non trova applicazione l'articolo 12 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, in materia di concorso di violazioni e continuazione. **La sanzione trova applicazione nei confronti dei soggetti destinatari dei provvedimenti di cessazione della partita IVA emessi sia ai sensi del comma 15-*bis*.1 che ai sensi del comma 15-*bis*.**

La cessazione della partita IVA comporta l'esclusione della stessa dalla banca dati dei soggetti che effettuano operazioni intracomunitarie rendendola conseguentemente invalida nel sistema elettronico di cui all'articolo 17 del Regolamento (UE) n. 904/2010.

Inoltre, conformemente a quanto previsto dall'articolo 35-*quater* del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, nella sezione dedicata al servizio di verifica della partita IVA del sito internet dell'Agenzia delle Entrate (www.agenziaentrate.gov.it) **sarà possibile riscontrare**, mediante i dati disponibili in anagrafe tributaria, l'eventuale cessazione della partita Iva ai sensi dell'articolo 35, commi 15-bis e 15-bis.1. In tal modo, **ciascun operatore potrà verificare in ogni momento se nei confronti di un proprio fornitore o di un proprio cliente sia stato emesso un provvedimento di cessazione della partita IVA** ai sensi dei citati commi, **al fine di evitare il coinvolgimento, anche indiretto, in meccanismi evasivi o fraudolenti.**

Competenza per l'emissione dei provvedimenti di cessazione della partita Iva e di irrogazione della sanzione

I provvedimenti di cessazione della partita IVA e di irrogazione della sanzione sono emessi dall'ufficio territorialmente competente ai sensi dell'art 40 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Impugnabilità innanzi alle Corti di giustizia tributaria

Si ritiene che il **provvedimento di cessazione della partita IVA sia impugnabile davanti alle Corti di giustizia tributaria**. Infatti, risulta ormai consolidato, il principio per il quale nel processo tributario l'elencazione degli atti impugnabili contenuta nell'art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992, non preclude la facoltà di impugnare anche altri atti, qualora mediante gli stessi l'Amministrazione porti a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, esplicitandone le ragioni fattuali e giuridiche. (Cfr., tra le altre, sentenza n. 17010 del 05/10/2012 — in "Finanza & Fisco" n. 31/2012, pag. 2455 e le più recenti ordinanze: n. 3775 del 15/02/2018, Sez. VI – Trib. – Presidente: Iacobellis, Relatore: Mocci; n. 22222 del 12/09/2018 – Presidente: Cirillo, Relatore: Napolitano — in "Finanza & Fisco" n. 21/2018, pag. 1581).

Va peraltro evidenziato che il provvedimento del 16 maggio 2023, sostanzialmente disciplina di una sorta di contraddittorio anticipato rispetto all'eventuale decisione dell'ufficio in merito alla cancellazione. **Naturalmente, il contraddittorio deve risultare reale ed effettivo.** Ne consegue, che l'atto di cancellazione **deve essere "motivato"**, anche in relazione alle risposte e osservazioni del contribuente. Diversamente, ritenendo cioè che non vi sia alcun obbligo per l'Ufficio di replicare formalmente a quanto dedotto dal contribuente, **si svuoterebbe di significato e utilità** quanto previsto dal paragrafo 3 del provvedimento in esame. Anche perché si contravverrebbe al principio di obbligatorietà del contraddittorio nel settore impositivo IVA.

Richiesta di attribuzione di partita Iva successiva al provvedimento di cessazione

Nel provvedimento del 16 maggio 2023, prot. n. 156803 (par. 6), prevede che il soggetto destinatario dell'atto di cancellazione può successivamente richiedere l'attribuzione di partita IVA, solo previa presentazione di una polizza fideiussoria o di una fideiussione bancaria, a favore dell'Amministrazione finanziaria, della durata di tre anni e per un importo, in ogni caso, non inferiore a euro 50.000. Qualora siano state commesse violazioni fiscali prima dell'emanazione del provvedimento di cessazione della partita IVA, l'importo della fideiussione deve essere pari alle somme (comprensive di imposta, sanzioni, interessi ed eventuali oneri accessori) ancora dovute se superiori a euro 50.000.

La polizza fideiussoria o fideiussione bancaria, rilasciata ai sensi dell'articolo 1 della legge 10 giugno 1982, n. 348 e successive modifiche e integrazioni, è prestata a favore del Direttore pro tempore della Direzione Provinciale dell'Agenzia delle Entrate competente ai sensi dell'art 40 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e presentata alla medesima Direzione Provinciale al momento della richiesta di attribuzione della partita IVA. La polizza fideiussoria o fideiussione bancaria deve riportare il contenuto minimo di cui al *fac-simile* allegato al provvedimento in esame.

Autore Redazione fiscale
Fonte www.finanzaefisco.com

Nullo l'avviso di accertamento con motivazione contraddittoria

A cura dell'Avv. Alessandro Villani

La Corte di Cassazione con la recente **ordinanza n. 13620 del 17 maggio 2023** è tornata ad occuparsi dell'annosa questione inerente la motivazione degli avvisi di accertamento, con particolare attenzione alla motivazione contraddittoria.

Sul punto, i giudici di legittimità hanno ribadito il proprio orientamento secondo cui l'avviso di accertamento non può essere supportato da motivazione contraddittoria, in quanto non consente al contribuente di avere certezza degli elementi fondanti le ragioni della pretesa. Tale vizio, inoltre, si configura anche laddove vengano indicate ragioni concorrenti ma contraddistinte da assoluta eterogeneità e, in quanto tali, non idonee a fungere da complessivo presupposto della pretesa impositiva.

Si rammenta che la motivazione degli atti tributari, siano essi avvisi di accertamento, intimazioni di pagamento ovvero cartelle di pagamento, costituisce da sempre un elemento irrinunciabile del procedimento amministrativo, necessario per far comprendere al contribuente quali sono i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che sono poste a fondamento della pretesa tributaria e che, come tali, devono essere sempre illustrati in modo chiaro e puntuale ab origine dall'Ufficio al fine di rendere note le ragioni del provvedimento autoritativo, suscettibile di incidere unilateralmente nella sfera patrimoniale del contribuente.

In termini più generali, come diffusamente affermato in dottrina, la motivazione degli atti tributari costituisce lo strumento essenziale di garanzia del diritto di difesa del contribuente, diritto costituzionalmente garantito dall'art. 24 della Costituzione. All'interno della motivazione degli atti tributari, pertanto, devono sempre essere indicati gli elementi che l'Ufficio ha posto a base della propria pretesa, non potendo integrare le proprie ragioni in corso di giudizio (cfr. Cass. 11777/2016, 25879/2015).

Sul punto, la giurisprudenza della Corte di Cassazione ha, infatti, affermato che l'obbligo di motivazione dell'atto impositivo persegue il fine di porre il contribuente in condizione di conoscere la pretesa impositiva in misura tale da consentirgli, sia di valutare l'opportunità di esperire l'impugnazione giudiziale, sia, in caso positivo, di contestare efficacemente l'*an* ed il *quantum debeatur*. Detti elementi conoscitivi devono essere forniti all'interessato, non solo tempestivamente (e cioè inserendoli ab origine nel provvedimento impositivo), ma anche con quel grado di determinatezza ed intelligibilità che permetta al medesimo un esercizio non difficoltoso del diritto di difesa (ex plurimis: Cass., Sez. 5^, 26 marzo 2014, n. 7056; Cass., Sez. 5^, 9 luglio 2014, n. 15633; Cass., Sez. 5^, 17 ottobre 2014, n. 22003).

Nel nostro ordinamento giuridico, la previsione dell'obbligo della motivazione degli atti tributari si inserisce, in particolare, nell'ambito delle norme dello Statuto dei diritti del contribuente, Legge n. 212 del 2000, che assolvono all'essenziale funzione di garantire la conoscenza e l'informazione del contribuente nel più ampio quadro dei principi generali di collaborazione, trasparenza e buona fede che devono sempre improntare i rapporti tra fisco e contribuente.

La violazione di tali principi, ribaditi dall'art.7 dello Statuto dei diritti del contribuente, comporta la nullità dell'atto in caso di impugnazione. A tal proposito, il ruolo fondamentale assunto dalla motivazione degli atti tributari, quale parte sostanziale e coessenziale al provvedimento, è confermato anche dalla formulazione dell'art. 7, comma 5-bis, del D.Lgs. n. 546/1992, il quale prevede che il giudice debba annullare 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 le ragioni oggettive su cui si fonda la pretesa impositiva ai sensi dell'art. 7, comma 1, Legge n. 212/2000.

Ebbene, con la **recente ordinanza n. 13620/2023, la Corte di Cassazione ha ribadito il principio secondo cui la motivazione dell'avviso di accertamento, come quella di ogni altro provvedimento amministrativo, è improntata alla salvaguardia dei principi di rango costituzionale di ragionevolezza, imparzialità e proporzionalità che governano l'agire amministrativo, commisurata alle esigenze di razionalità operativa e non arbitrarietà del potere discrezionale. Peraltro, nell'ottica del destinatario dell'atto impositivo, la motivazione è finalizzata alla cognizione del processo decisionale dell'autorità al fine dell'eventuale opposizione in aderenza ai dettami costituzionali**.

Alla luce di quanto sopra esposto, la Corte di Cassazione con l'ordinanza in commento ha accolto la tesi del contribuente che ha lamentato la motivazione contraddittoria dell'avviso di accertamento, disponendo che l'apparato

motivazionale assume un aspetto rilevante anche per l'organo giurisdizionale poiché costituisce il principale, se non il solo elemento utilizzabile per il relativo vaglio.

In particolare, la fattispecie in esame origina da una verifica fiscale all'esito della quale l'Amministrazione finanziaria ha contestato ad una società contribuente la rappresentazione di componenti passive di reddito, ritenute non deducibili da parte dell'Ufficio, mediante la contabilizzazione di fatture per prestazioni inesistenti, non inerenti e non obiettivamente determinabili. La società ricorrente ha impugnato gli avvisi di accertamento articolando diversi motivi di ricorso in diritto ed in merito, tra i quali quello di nullità degli stessi per essere i rilievi dell'Ufficio sorretti da plurime ragioni, anche apparentemente **contraddittorie fra loro**.

I giudici di secondo grado hanno respinto tale eccezione, osservando che la contraddittorietà della motivazione, in mancanza di una norma di legge che la preveda come vizio degli atti impositivi, non ne comporta la nullità e che nel caso di specie non si sarebbe trattato di motivazione contraddittoria, bensì di "scarsa rigorosità motivazionale".

La società ricorrente avverso tale sentenza ha presentato tempestivo di ricorso in Cassazione che, con l'ordinanza in commento ha ribaltato la decisione dei giudici di secondo grado, osservando come la motivazione degli atti impositivi assolva ad una triplice funzione:

1. è funzionale alla salvaguardia delle garanzie di ragionevolezza, imparzialità e proporzionalità che devono connotare l'azione dell'Amministrazione da ricondurre, a loro volta, alle esigenze di razionalità e non arbitrarietà del potere discrezionale, di cui all'art. 97, comma secondo, della Costituzione;
2. è strumentale alla comprensione, da parte del destinatario dell'atto, del percorso decisionale dell'Amministrazione finanziaria, in vista della possibile impugnazione dell'atto, in termini riconducibili ai diritti riconosciuti dagli artt. 24 e 103 della Costituzione;
3. è rilevante nell'eventuale contenzioso instaurato avverso l'atto impositivo, poiché costituisce il principale, se non l'unico, elemento utilizzabile ai fini del relativo sindacato.

Di conseguenza, seppur sia possibile che un atto impositivo sia fondato su motivazioni concorrenti, tuttavia è **necessario che la pluralità di ragioni non risulti inidonea a consentire al contribuente di avere certezza degli elementi fondanti le ragioni della pretesa, in quanto contraddistinte da assoluta eterogeneità**.

Pertanto, i giudici, ribadendo quanto già in precedenza statuito, hanno affermato quanto segue:

> *"Questa Corte, in proposito, ha più volte evidenziato che l'avviso di accertamento non può essere supportato da motivazione contraddittoria, poiché in tal caso esso non consente al contribuente di avere certezza degli elementi fondanti le ragioni della pretesa; e ha specificato che tale vizio si configura anche laddove vengano indicate ragioni concorrenti ma contraddistinte da assoluta eterogeneità e, come tali, inidonee a fungere da complessivo presupposto della pretesa…..L'avviso di accertamento è affetto da nullità laddove sia fondato su motivi d'imposizione distinti ed inconciliabili, in quanto, rispondendo la motivazione alla duplice esigenza di rispettare i principi d'informazione e collaborazione, già fissati dall'art. 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241 e, specificamente in materia fiscale, dall'art. 10 della legge 27 luglio 2000, n. 212, e di garantire il pieno esercizio del diritto di difesa, non è legittimo l'intento dell'Amministrazione di formulare una motivazione contraddittoria con funzione di "riserva", sia perché la pretesa impositiva per essere conforme a legge può basarsi su elementi concorrenti, ma non su presupposti fattuali contrastanti, sia perché l'alternatività delle ragioni giustificatrici della pretesa, lasciando l'Amministrazione arbitra di scegliere nel corso della procedura contenziosa, quella che più le convenga secondo le circostanze, espone la controparte ad un esercizio difensivo difficile o talora impossibile".*

I giudici di legittimità sul punto richiamano altri precedenti conformi (Cass. 18767/2020, 6104/2020 e 22003/2014) che evidenziano come l'**atto non possa recare un impianto motivazionale contraddittorio, poiché è precluso al contribuente di avere certezza degli elementi costituenti le ragioni della pretesa. Siffatto vizio è configurabile anche quando sono esposte motivazioni concorrenti ma assolutamente discordanti tra di loro e, perciò, inidonee a rappresentare il fulcro della pretesa**.

In conclusione, ritengo corretto l'orientamento ormai costate della Corte di Cassazione secondo cui l'obbligo della motivazione degli atti tributari è soddisfatto solo quando il contribuente viene posto nella concrete condizione di conoscere esattamente la pretesa impositiva dell'Ufficio, non limitandosi ad una mera motivazione incoerente e/o contraddittoria con funzione di riserva, posto che l'alternatività delle ragioni della pretesa fiscale espongono il ricorrente ad una difesa difficile o talvolta impossibile. Pertanto, la carenza di motivazione di un atto tributario costituisce un'eccezione tipica di molti ricorsi tributari alla quale ciascun difensore tributario deve prestare particolare attenzione. Infatti, se un atto è realmente carente di motivazione e non se ne comprendono le ragioni di fatto e di diritto, il ricorrente deve sempre eccepire nel proprio ricorso introduttivo il vizio di motivazione prestando particolare attenzione al successivo comportamento dell'Ufficio che, con le proprie controdeduzioni, potrebbe integrare l'eccepita carenza di motivazione ponendo in essere un comportamento già più volte censurato dalla giurisprudenza di merito e legittimità.

Avv. Alessandro Villani

L'amministratore è stato condannato per reati di autoriciclaggio e appropriazione indebita Sentenza 28548/23

L'amministratore della società è stato riconosciuto colpevole dei reati di appropriazione indebita e autoriciclaggio in base alla sentenza n. 28548 del 3 luglio 2023 emessa dalla Seconda sezione penale della Cassazione. Secondo i giudici, l'accusato ha venduto il marchio di proprietà della società senza informare gli organi sociali e si è appropriato dei proventi della vendita. L'accusato ha falsificato una delibera assembleare per giustificare la cessione del marchio e ha concluso il contratto ricevendo tre assegni bancari che ha versato su un conto abusivo intestato alla società, conto sul quale solo lui poteva operare. Questa condotta dolosa ha portato alla perdita del marchio da parte della società senza soddisfare un interesse sociale legittimo. Inoltre, è stato ritenuto colpevole di autoriciclaggio in quanto ha svuotato il conto sociale tramite bonifici bancari verso tre conti correnti intestati a società di comodo, emettendo fatture false per operazioni inesistenti che non erano registrate nella contabilità. L'accusato ha utilizzato questa documentazione fittizia per nascondere l'origine illecita dei fondi sui conti correnti. La Corte ha sottolineato che nel caso dell'autoriciclaggio, la condotta di dissimulazione deve essere valutata in base alla sua capacità prevedibile di nascondere l'origine illecita del bene, indipendentemente dal successivo rivelarsi dell'illecito attraverso le indagini. Tuttavia, il reato di appropriazione indebita è stato estinto per prescrizione dopo la sentenza impugnata e durante il processo di legittimità. Pertanto, la sentenza impugnata è stata annullata senza rinvio per il reato di appropriazione indebita, eliminando la pena corrispondente.

Introduzione al riciclaggio di denaro e al suo impatto sull'economia italiana

Il riciclaggio di denaro, un termine che è diventato fin troppo familiare nei tempi moderni, si riferisce al processo di mascherare le origini dei fondi illeciti e farli apparire legittimi. Le organizzazioni criminali utilizzano metodi complessi, spesso con l'assistenza di professionisti, per facilitare il riciclaggio di denaro e integrare i proventi illeciti nell'economia legittima. Le conseguenze del riciclaggio di denaro sono di vasta portata, con implicazioni significative per il sistema finanziario globale e le singole economie. Nel caso dell'Italia, il riciclaggio di denaro rappresenta una grave minaccia per la sua economia, minandone la stabilità e l'integrità..

L'economia italiana, come molte altre, è suscettibile agli effetti dannosi del riciclaggio di denaro. L'economia ampia e diversificata del paese, con settori come il turismo, la moda e la produzione, offre ampie opportunità di sfruttamento ai criminali. Inoltre, la posizione geografica e gli estesi porti dell'Italia ne fanno una porta d'ingresso per il commercio internazionale, aumentando ulteriormente la sua vulnerabilità alle attività di riciclaggio di denaro. L'economia italiana fa molto affidamento sull'integrità del suo sistema finanziario e qualsiasi infiltrazione di fondi illeciti può avere effetti negativi sulla sua reputazione e stabilità.

La portata e la portata del riciclaggio di denaro in Italia sono significative. Secondo rapporti allarmanti, la quantità di denaro riciclato nel Paese raggiunge cifre da capogiro. I gruppi della criminalità organizzata, come la mafia, sono stati a lungo associati ad attività di riciclaggio di denaro in Italia Queste organizzazioni criminali utilizzano vari metodi, tra cui società di comodo, conti offshore e transazioni immobiliari, per nascondere le origini illecite dei loro fondi. L'ampia portata del riciclaggio di denaro in Italia non solo mina l'economia, ma alimenta anche la corruzione, ostacola lo sviluppo economico e distorce la concorrenza di mercato. È fondamentale che il governo italiano e le autorità internazionali collaborino e attuino misure solide per combattere efficacemente il riciclaggio di denaro e salvaguardare l'integrità dell'economia italiana

Cav. Dott. Franco Antonio Pinardi
Seg. Gen. Confederazione Giudici Tributari e Giudici Onorari
Confederazione Giudici di Pace CGdP
Presidente Tribunale Arbitrale per l'Impresa il Lavoro e lo Sport TAILS

Lettera anonima ma con assoluta pertinenza sul nuovo processo tributario. Processo tributario: al via il giudice monocratico. Cosa cambia?

Pubblico, perché così richiesto, una lettera mandata in forma anonima al mio amico Maurizio Villani, con breve risposta alle critiche avanzate al nostro attuale sistema giudiziario tributario. Con la tanto attesa riforma che compie i primi passi, tutto cambierà o di fatto si continueranno a mantenere privilegi di casta? E voi amici di Linkedin cosa ne pensate?

Egr. Dott.
Vorrei sapere se sia rispettoso delle aspettative di giustizia per un contribuente andare davanti ad una Corte di Giustizia e trovarsi tre giudici come segue:

- *Magistrato/poeta che fa conferenze sul profilo linguistico dei termini giuridici ed opinionista di Radio …*
- *Sostituto procuratore Militare di …*
- *Giudice per le indagini preliminari del Tribunale Militare di …*

Questa è la composizione di un Collegio di Appello che ha ribaltato la vittoria del contribuente in primo grado. Il merito e l'esito conclusivo di un giudizio possono essere opinabili, condivisi o censurabili, ma almeno si affidi in modo serio la trattazione a magistrati di comprovata conoscenza di materia civilistica e magari anche tributaria. Magistrati penali e militari non possono giudicare vertenze tra l'Agenzia delle Entrate e Contribuenti, perché hanno altra cultura e visione dell'applicazione della Legge del tutto giustizialista.

Girate al Ministro Nordio, che min pare molto determinato a ripristinare la legittimità in Italia.

Grato se vorrà diffondere.

MMA

Meglio mantenere l'anonimato

LA COMPETENZA È NECESSARIA PER I GIUDICI TRIBUTARI PER DIVERSI MOTIVI:

1. Conoscenza della legislazione fiscale: I giudici tributari devono avere una profonda conoscenza della legislazione fiscale per poter valutare correttamente casi e controversie riguardanti il diritto tributario. La legislazione fiscale è spesso complessa e soggetta a frequenti modifiche, e solo un giudice competente può comprendere appieno le implicazioni legali delle questioni tributarie che gli vengono sottoposte.
2. Interpretazione delle norme tributarie: Spesso, le leggi tributarie possono essere ambigue o aperte a diverse interpretazioni. Un giudice competente deve essere in grado di analizzare attentamente le norme e le disposizioni fiscali e applicarle correttamente al caso specifico. Una valutazione errata o un'interpretazione errata delle norme tributarie potrebbe causare ingiustizie o disagi finanziari per i contribuenti.
3. Risoluzione dei conflitti: I giudici tributari devono essere in grado di risolvere i conflitti tra il fisco e i contribuenti. Ciò richiede competenza nella gestione delle controversie e nella ricerca di soluzioni equilibrate e giuste per entrambe le parti coinvolte. Un giudice competente deve avere una visione obiettiva e imparziale per prendere decisioni che rispettino la legislazione fiscale e tutelino i diritti dei contribuenti.
4. Consapevolezza economica e finanziaria: La competenza dei giudici tributari non riguarda solo una conoscenza approfondita delle leggi tributarie, ma anche una comprensione dei principi economici e finanziari che regolano il sistema fiscale. I giudici tributari devono essere consapevoli delle implicazioni economiche delle loro decisioni e del loro impatto sulla situazione finanziaria dei contribuenti e sui conti pubblici.

In conclusione, la competenza dei giudici tributari è necessaria per garantire una corretta applicazione del diritto tributario e per proteggere i diritti dei contribuenti. Solo con giudici competenti e ben preparati è possibile ottenere decisioni imparziali e giuste che rispettino le leggi fiscali e contribuiscano alla stabilità del sistema tributario.

Cav. Dott. Franco Antonio Pinardi
Segretario Generale Confederazione
Unitaria Giudici Italiani Tributari CUGIT
e Giudici Onorari CGO

Riforma della Giustizia Tributaria: analisi e riflessioni sulle recenti modifiche introdotte dall'art. 18 del D.L. n. 75/2023 (in G.U. n. 144 del 22 giugno 2023).

A cura dell'Avv. Maurizio Villani

1. CONSIDERAZIONI INTRODUTTIVE

La Legge n. 130/2022 (pubblicata in G.U. n. 204 dell'01.09.2022, in vigore dal 16.09.2022) ha dato definitivamente il via alla riforma della giustizia tributaria e del processo tributario, così rendendo più efficace l'applicazione delle regole fiscali, riducendo il contenzioso tributario e dando più fiducia al sistema giustizia da parte degli operatori economici.

I contribuenti, gli operatori del settore pubblico e privato, i professionisti e gli stessi giudici tributari attendevano da anni la realizzazione di un intervento organico e sistematico di revisione degli assetti organizzativi della giurisdizione tributaria e di completamento della revisione delle regole sostanziali e processuali, divenuto negli anni non più rinviabile.

Orbene, sul piano dell'ordinamento giudiziario tributario, sono stati ridenominati gli organi di giustizia tributaria in Corti tributarie di primo e di secondo grado; è stato introdotto un ruolo autonomo e professionale della magistratura tributaria con la previsione di magistrati tributari reclutati tramite concorso per esami e la facoltà per gli attuali giudici togati, di transitare definitivamente e a tempo pieno nella giurisdizione tributaria speciale.

Si è resa necessaria, dunque, la previsione di un sistema di reclutamento che ponesse l'accento sulla preparazione professionale dei giudici tributari, sulla loro vocazione effettiva di tale funzione, nonché sul superamento del carattere puramente onorario di tale settore della Giustizia.

La definitiva professionalizzazione della magistratura tributaria ha comportato anche un rafforzamento dell'organo di autogoverno dei giudici tributari, presso il quale è stato istituito un nuovo Ufficio ispettivo e un nuovo Ufficio del massimario nazionale, così come sono state potenziate le strutture centrali e territoriali del MEF, che si occuperanno della gestione amministrativa delle nuove Corti tributarie.

Sul piano processuale, invece, è stato previsto che le controversie di modico valore siano devolute ad un giudice monocratico; è stata rafforzata la conciliazione giudiziale, è stato superato il divieto di prova testimoniale, è stato rafforzato il principio logico – argomentativo dell'onere della prova a carico dell'ente impositore, rappresentando quindi una vera e propria rivoluzione copernicana, è stato modificato il procedimento cautelare di sospensione dell'esecuzione dell'atto, è stata disciplinata in modo più organico e preciso la c.d. video-udienza. È stato, inoltre, potenziato il giudizio di legittimità, con la creazione in Cassazione di una sezione civile deputata esclusivamente alla trattazione delle controversie tributarie, nonché la previsione di una definizione agevolata dei soli giudizi tributari pendenti innanzi alla Corte di Cassazione.

In sintesi, con la riforma della giustizia tributaria e del processo tributario, è stata data attuazione agli obiettivi del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza, incentrati sul miglioramento della qualità delle sentenze tributarie e sulla riduzione del contenzioso in Corte di Cassazione. Tali obiettivi sono stati raggiunti puntando sulla revisione dell'ordinamento degli organi speciali di giustizia tributaria (QUINTA MAGISTRATURA TRIBUTARIA) e sull'introduzione di istituti processuali volti non solo a ridurre il contenzioso esistente, ma anche a incentivare l'uniformità dei giudizi in materie analoghe.

In altri termini, la Legge n. 130/2022, in soli otto articoli, ha determinato 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, infatti, dimenticare che le precedenti Commissioni tributarie (istituite nel 1864) non hanno consentito 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 e 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).

Si tratta, dunque, di una riforma molto importante, attesa da anni che, nel solco degli obiettivi del PNRR, ha inserito il contenzioso tributario tra i nodi strategici per la competitività del nostro Paese, con-

siderata l'importanza del Fisco e della giustizia tributaria per le imprese e i singoli contribuenti.
Molti sono, dunque, i cambiamenti introdotti dalla riforma, tutti basati sull'idea di rifondare la giustizia tributaria e affidarla ad una magistratura specializzata e a tempo pieno (i cui ranghi sono ancora sguarniti), il che contribuirà, certamente, a un miglioramento del livello delle pronunce, nel loro impianto e nell'approfondimento, sempre necessario per poter creare le condizioni per la scrittura di precedenti in grado di delineare indirizzi giurisprudenziali meno oscillanti e idonei a contribuire alla certezza del diritto.
Tuttavia, il "cantiere" deve ritersi ancora aperto, perché proprio il conseguimento del suddetto risultato, impone nuove e ulteriori valutazioni, oltre che modifiche atte a rafforzare i diritti in gioco e a tutelare le garanzie dei contribuenti.
A tale scopo, il **Disegno di Legge Delega della Riforma Fiscale** (Disegno di Legge A.C. 1038 del 23/03/2023 in discussione alla Camera dei Deputati) ha già previsto alcune iniziali modifiche di riforma del sistema tributario, ma molte altre sono certamente ancora auspicabili.

Allo stesso modo, da ultimo, con **l'art. 18 del D.L. n. 75 del 22 giugno 2023**, rubricato "***misure in materia di giustizia tributaria***", sono state introdotte ulteriori modifiche sia alla L. n. 130/2022 che al D.lgs. n. 545/1992, con ciò modificandosi ulteriormente l'assetto ordinamentale della magistratura tributaria, di cui meglio si preciserà nel prosieguo.

2. IL DISEGNO DI LEGGE DELEGA DELLA RIFORMA FISCALE

A completamento dei risultati raggiunti, e al fine di potenziare ulteriormente le modifiche già introdotte dalla legge n. 130 del 2022, il Governo, con il **Disegno di Legge Delega della Riforma Fiscale** presentato dal Ministro dell'Economia e delle Finanze il 23 marzo 2023 (Disegno di Legge A.C. 1038 del 23/03/2023 in discussione alla Camera dei Deputati), **ha inteso prevedere ulteriori modifiche di riforma del sistema tributario**.
Specificamente, con l'articolo 17, sono stati individuati i princìpi e i criteri direttivi a cui il Governo è chiamato ad attenersi nell'esercitare la delega conferita per la revisione della disciplina e dell'organizzazione dei processi tributari, con particolare riguardo **al rafforzamento degli istituti deflattivi del contenzioso - nell'ottica di aumentarne la complessiva capacità di filtro -, all'ampliamento e al potenziamento del processo di informatizzazione della giustizia tributaria, nonché intervenendo su alcuni aspetti procedurali e organizzativi**.
Esso prevede, inoltre, una nuova articolazione sul territorio delle Corti di giustizia tributaria (CGT). La delega contiene, infatti, disposizioni sull'organizzazione territoriale della giustizia tributaria, completando la riforma degli assetti e dello status dei giudici tributari avviata dalla legge n. 130/2022. In particolare, si prevede la ridefinizione dell'assetto territoriale delle Corti di Giustizia di primo grado e delle sezioni staccate delle Corti di secondo grado, anche mediante la loro razionalizzazione e il riordino del sistema di mobilità dei giudici tributari e del personale amministrativo.
Nello specifico, il DDL all'articolo 17, rubricato "*Procedimenti del contenzioso*", prevede le seguenti modifiche:

<< L'articolo 17 reca i principi e i criteri direttivi ai quali il governo dovrà attenersi nell'esercitare la delega in materia di contenzioso tributario, anche al fine di ulteriormente sviluppare, potenziandole, le modifiche già introdotte dalla legge n. 130 del 2022. In particolare, coerentemente con il potenziamento dell'istituto dell'autotutela, preordinato a prevenire l'instaurarsi di contenziosi che possono essere definiti in via amministrativa, la lettera a) demanda al legislatore delegato la possibilità di intervenire sui vigenti istituti a finalità deflattiva nella fase antecedente la costituzione in giudizio di cui all'articolo 23 del d.lgs. n. 546 del 1992, in linea con le finalità di riduzione del contenzioso previste dal PNRR e con l'obiettivo del massimo contenimento dei tempi di conclusione della controversia tributaria. In secondo luogo, sono previste (lettera b) norme di semplificazione dell'attuale normativa processuale di cui al d.lgs. n. 546 del 1992 (si pensi, ad esempio, alle formalità tuttora previste nel caso di giudizio di ottemperanza); l'obbligo dell'utilizzo di modelli predefiniti per la redazione degli atti processuali, dei verbali e dei provvedimenti giurisdizionali; la definizione delle conseguenze processuali per la violazione dell'utilizzo obbligatorio delle modalità telematiche; la previsione che la discussione della causa da remoto possa essere richiesta anche da una sola delle parti costituite nel processo, diversamente da quanto previsto dalla legge n. 130 del 2022, che non tiene conto della circostanza che gli uffici fiscali, diversamente dai difensori, sono situati nel medesimo territorio delle Commissioni e potrebbero dover trattare, nella stessa giornata, udienze anche in presenza, non avendo pertanto alcun interesse ad aderire alla richiesta dei difensori di discutere a distanza. Resta naturalmente impregiudicata la possibilità di ciascuna parte di discutere in presenza, limitando così la partecipazione a distanza alla sola parte richiedente. In terzo luogo, viene previsto (lettera c) di modificare l'articolo 57 del d.P.R. 602 del 1973,

prevedendo, in materia di esecuzione tributaria un intervento di razionalizzazione del riparto di giurisdizione tra giudice tributario e giudice civile. In particolare, è consentito al ricorrente di proporre l'opposizione all'esecuzione e l'opposizione agli atti esecutivi davanti al giudice tributario solo laddove lamenti la mancata o invalida notificazione della cartella di pagamento o dell'intimazione di pagamento di cui all'articolo 50, comma 2 del d.P.R. 602 del 1973. Ciò al fine di tenere conto, a tal riguardo, delle indicazioni della Corte Costituzionale (sent. n. 114 del 2018) e della successiva giurisprudenza di legittimità. In quarto luogo, è prevista (lettera d) la pubblicazione e la successiva comunicazione alle parti del dispositivo dei provvedimenti giurisdizionali immediatamente dopo la fase di delibazione di merito. Tanto nella prospettiva di accelerare ulteriormente il processo e impedire la progressione dell'attività di riscossione. Inoltre, i futuri decreti delegati dovranno contenere misure volte a: • accelerare la fase cautelare anche nei gradi di giudizio successivi al primo (lettera e), avendo le recenti modifiche acceleratorie previste dalla legge n. 130 del 2022 interessato il solo articolo 47 del d.lgs. n. 546 del 1992; • deflazionare il contenzioso tributario, favorendo la definizione agevolata delle liti pendenti in tutti i gradi di giudizio, ivi compreso quello dinanzi alla Corte di Cassazione (lettera f). Infine, l'articolo in argomento reca alcuni principi volti a orientare il governo nella nuova definizione della distribuzione sul territorio nazionale delle Corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, con l'obiettivo di incrementare l'efficienza del sistema della giustizia tributaria e ottenere risparmi di spesa. Si tratta, in particolare, dei seguenti criteri direttivi: • ridefinire l'assetto territoriale delle Corti di giustizia tributaria di primo e delle sezioni staccate delle Corti di giustizia tributaria di secondo grado anche mediante accorpamenti delle sedi esistenti sulla base di criteri che tengano conto di parametri oggettivi, quali, ad esempio, l'estensione del territorio, i carichi di lavoro e gli indici di sopravvenienza, il numero degli abitanti, gli enti impositori e della riscossione (lettera g). • prevedere una disciplina sulla mobilità dei magistrati, dei giudici tributari e del personale amministrativo interessati al riordino territoriale tali da assicurare la necessaria continuità dei servizi della giustizia tributaria presso le Corti di primo e secondo grado alle quali sono devolute le competenze degli uffici accorpati o soppressi, assicurando ai magistrati e ai giudici tributari le medesime funzioni già esercitate presso le Corti di provenienza.>>

In altri termini, dall'esame del **Disegno di Legge Delega** emerge che occorre:

a. **coordinare** con la nuova disciplina introdotta dall'articolo 4, comma 1, lettera g) L. 31.08.2022, n. 130 (in tema di conciliazione proposta dalla CGT), 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:**
   - la semplificazione della normativa processuale funzionale alla completa digitalizzazione del processo;
   - l'obbligo dell'utilizzo di modelli predefiniti per la redazione degli atti processuali, dei verbali e dei provvedimenti giurisdizionali;
   - la disciplina delle conseguenze processuali derivanti dalla violazione degli obblighi di utilizzo delle modalità telematiche;
   - **la previsione e la possibilità 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.

3. ANALISI DELLE RECENTI MODIFICHE INTRODOTTE DALL'ART. 18 DEL DL. n. 75/2023 (in G.U. n. 144 del 22 giugno 2023).

A completamento dell'analisi fin qui condotta, occorre chiarire che con **l'art. 18 del D.L. n. 75/2023**, in G.U. n. 144 del 22 giugno 2023, rubricato "***misure in materia di Giustizia Tributaria***", sono state di recente introdotte ulteriori modifiche sia alla L. n. 130/2022 che al D.Lgs. n. 545/1992.

Si tratta di un primo intervento piuttosto significativo, resosi necessario proprio nei profili ordinamentali, al fine, evidentemente, di migliorare e ridefinire i contorni delle precedenti previsioni.

Precisamente, **l'art. 18 del D.L. n. 75/2023**, tanto prevede:

COMMA 1

<< 1. All'articolo 1, comma 10, della legge 31 agosto 2022, n. 130, le parole da «, e 68 unità» a «del presente articolo.» sono sostituite dalle seguenti: «. Il Ministero dell'economia e delle finanze è altresì autorizzato ad assumere, con le procedure di cui all'articolo 4 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, le seguenti ulteriori unità di magistrati tributari: nell'anno 2024, le unità di magistrati non assunte ai sensi del precedente periodo, aumentate di 68 unità; nell'anno 2026, 204 unità; nell'anno 2029, 204 unità.>>.

In sostanza, il primo comma dell'art. 18 cit., in tema di **reclutamento dei nuovi magistrati tributari, prevede, di fatto, l'ampliamento del numero dei posti a disposizione per il concorso per i nuovi magistrati tributari in programma per gli anni 2024, 2026 e 2029.**

In altri termini, al posto dei sette concorsi annuali da 68 posti ciascuno (dal 2023 al 2029) inizialmente previsti, è stato previsto un primo concorso a partire dal 2024, che ai già 68 posti originariamente previsti fa spazio ai posti non coperti dai magistrati togati a cui era stato riservato il diritto di opzione e transito definitivo alla magistratura tributaria (oggetto di scarsa adesione, poiché transitati solo in 34 su 100 posti previsti).

In un primo momento, infatti, le procedure di assunzione dei magistrati tributari avrebbero dovuto svolgersi ad un ritmo di un concorso annuale di 68 posti. Ora, invece, in forza della nuova previsione normativa in commento, il Ministero dell'Economia e delle Finanze potrà assumere, con le procedure di cui all' art. 4 del D.Lgs. n. 545/1992:

- **nell'anno 2024**, le unità di magistrati non assunte ai sensi del precedente periodo, aumentate di 68 unità (66 posti non coperti nel 2023 + 68 previsti per il 2024 =): **134 unità**;
- **nell'anno 2026: 204 unità**;
- **nell'anno 2029: 204 unità**.

AMPLIAMENTO DEL NUMERO DEI POSTI PER IL CONCORSO PER I NUOVI MAGISTRATI TRIBUTARI
Anno 2024: 66+68 = 134
Anno 2026: 204
Anno 2029: 204

COMMA 2, lett. A)

<< 2. Nel decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, sono apportate le seguenti modificazioni:
a) all'articolo 4:
1) al comma 3 le parole: «di diritto processuale tributario» sono sostituite dalle seguenti: «consistente nella redazione di una sentenza in materia tributaria»;
2) al comma 4:
2.1 nella lettera c), dopo la parola: «penale» è aggiunta la seguente: «tributario»;
2.2 nella lettera e) le parole: «e fallimentare» sono soppresse;
2.3 la lettera g) è soppressa;>>.

Il successivo comma 2 lett. A) dell'art. 18 cit., intervenendo sull'all'articolo 4 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, modifica, invece, **gli argomenti oggetto della prova scritta e orale di concorso**, prevedendo specificamente per la terza prova scritta la redazione di una **sentenza in materia tributaria** (che sostituisce il precedente generico riferimento alla "*prova teorico-pratica di diritto processuale tributario*"); mentre per le prove orali da un

lato, l'inserimento del **diritto penale tributario** (solo relativamente ai reati tributari), dall'altro, la cancellazione del diritto fallimentare e del diritto internazionale pubblico e privato.

PROVA SCRITTA	PROVA ORALE
Consiste nello svolgimento: - di un elaborato teorico vertente sul **diritto tributario**; - di un elaborato teorico vertente sul **diritto civile o commerciale**; - di una prova teorico-pratica consistente nella **redazione di una sentenza in materia tributaria**.	Verte su: - diritto tributario; - diritto processuale tributario; - diritto civile; - diritto processuale civile; - diritto penale tributario; - diritto costituzionale; - diritto amministrativo; - diritto commerciale; - diritto dell'Unione europea; - contabilità aziendale e bilancio; - elementi di informatica giuridica; - colloquio in una lingua straniera, indicata dal candidato all'atto della domanda di partecipazione al concorso, scelta fra le seguenti: inglese, spagnolo, francese e tedesco.

COMMA 2, lett. B)

<< b) all'articolo 4-ter, dopo il comma 2 è aggiunto il seguente: «2-bis. La domanda di partecipazione al concorso per esami per magistrato tributario è presentata, telematicamente, al Ministero dell'economia e delle finanze secondo le modalità e nei termini stabiliti con il bando di concorso. Il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria non ammette a partecipare al concorso i candidati le cui domande sono inviate in difformità da quanto stabilito nel bando di concorso. Il provvedimento di esclusione è comunicato agli interessati almeno trenta giorni prima dello svolgimento della prova scritta.>>.

Il successivo comma 2 lett. B) dell'art. 18 cit., intervenendo sull'all'articolo 4-ter del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, aggiunge il comma 2-bis, così chiarendo che la domanda di partecipazione al concorso deve essere inoltrata telematicamente al MEF secondo le modalità e nei termini stabiliti con il bando di concorso, con la conseguenza che non saranno ammesse dal Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria le domande inviate in difformità da quanto stabilito nel bando di concorso.

INDICAZIONE SULLA MODALITÀ DI PRESENTAZIONE DELLA DOMANDA DI PARTECIPAZIONE

La domanda di partecipazione al concorso deve essere inoltrata telematicamente al MEF secondo le modalità e nei termini stabiliti con il bando di concorso.
Non saranno ammesse le domande inviate in difformità da quanto stabilito nel bando di concorso.

COMMA 2, lett. C) n. 1

<< c) all'articolo 4-quater:
1) il comma 2 è sostituito dal seguente: «2. La commissione di concorso è composta dal presidente di una corte di giustizia tributaria di secondo grado, che la presiede, da venti magistrati scelti tra magistrati tributari, ordinari, amministrativi, contabili e militari con almeno quindici anni di anzianità, 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, nonché da due avvocati iscritti all'albo speciale dei patrocinanti dinanzi alle magistrature superiori, nominati su proposta del Consiglio nazionale forense e da due dottori commercialisti con almeno quindici anni di anzianità, nominati su proposta del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili. Ai professori universitari componenti della commissione si applicano, a loro richiesta, le disposizioni di cui all'articolo 13, secondo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 11 luglio 1980, n. 382. Al presidente e ai magistrati componenti della commissione si applica la disciplina dell'esonero dalle funzioni giudiziarie o giurisdizionali, ai sensi del comma 9 del presente articolo. Non possono essere nominati componenti della commissione coloro che, nei dieci anni precedenti, hanno prestato, a qualsiasi titolo e modo, attività di docenza nelle scuole di preparazione al concorso per magistrato tributario, ordinario, amministrativo e contabile. Con il decreto di cui al comma 1 possono essere nominati i commissari supplenti destinati a sostituire i titolari in caso di assenza o di impedimento>>.

Il comma 2 lett. C) n. 1 dell'art. 18 cit., intervenendo sull'articolo 4-quater del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, nel sostituire il relativo comma 2, ridisegna i contorni della **Commissione di con-**

corso. Il legislatore ha, infatti, aumentato il numero dei commissari, incrementando il numero dei magistrati previsti da cinque a venti e inserendo all'uopo due Avvocati Cassazionisti e due Dottori Commercialisti, con almeno 15 anni di anzianità (così come dallo Scrivente proposto in vari articoli e sollecitato ai competenti organi legislativi).

Pertanto, la Commissione di concorso, risulta, di fatto, attualmente composta dal **presidente di una Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado**, che la presiede, da **venti magistrati** scelti tra magistrati tributari, ordinari, amministrativi, contabili e militari con almeno quindici anni di anzianità, 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, nonché da **due avvocati iscritti all'albo speciale dei patrocinanti dinanzi alle magistrature superiori**, nominati su proposta del Consiglio nazionale forense e da **due dottori commercialisti con almeno quindici anni di anzianità**, nominati su proposta del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili.

Di contro, non potranno essere nominati componenti della commissione coloro che, nei dieci anni precedenti, hanno prestato, a qualsiasi titolo e modo, attività di docenza nelle scuole di preparazione al concorso per magistrato tributario, ordinario, amministrativo e contabile.

COMPOSIZIONE DELLA COMMISSIONE DI CONCORSO

- Un presidente di una Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado;
- venti magistrati scelti tra magistrati tributari, ordinari, amministrativi, contabili e militari con almeno quindici anni di anzianità;
- 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;
- due avvocati iscritti all'albo speciale dei patrocinanti dinanzi alle magistrature superiori, nominati su proposta del Consiglio nazionale forense;
- due dottori commercialisti con almeno quindici anni di anzianità, nominati su proposta del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili.

COMMA 2, lett. C) n. 2

<< 2) il comma 7 è sostituito dal seguente: «7. Se i candidati che hanno portato a termine la prova scritta sono più di trecento, il presidente, dopo aver provveduto alla valutazione di almeno venti candidati in seduta plenaria con la partecipazione di tutti i componenti della commissione, forma per ogni seduta due sottocommissioni, a ciascuna delle quali assegna, secondo criteri obiettivi, la metà dei candidati da esaminare. Le sottocommissioni sono rispettivamente presiedute dal presidente o dal magistrato più anziano presenti, a loro volta sostituiti, in caso di assenza o impedimento, dai magistrati più anziani presenti, e assistite ciascuna da un segretario. La commissione delibera su ogni oggetto eccedente la competenza delle sottocommissioni. Per la valutazione degli elaborati scritti il presidente suddivide ciascuna sottocommissione in tre collegi, composti ciascuno di almeno tre componenti, presieduti dal presidente o dal magistrato più anziano. In caso di parità di voti, prevale quello di chi presiede. Ciascun collegio della medesima sottocommissione esamina gli elaborati di una delle materie oggetto della prova relativamente ad ogni candidato.»;

Il comma 2 lett. C) n. 2 dell'art. 18 cit., intervenendo sull'articolo 4-quater del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, nel sostituire il relativo comma 7, dispone che se i candidati che hanno portato a termine la prova scritta sono più di **trecento**, il presidente della commissione, è tenuto a formare per ogni seduta **ulteriori sottocommissioni**, garantendo così, con una commissione più numerosa di quella oggetto della disciplina precedente, una maggiore speditezza nelle operazioni concorsuali. Peraltro, le sottocommissioni vengono adesso riferite non più alla sola prova orale, ma anche alla correzione degli scritti, prevedendo la suddetta ulteriore suddivisione in 3 collegi, ciascuno dei quali dedicato alla correzione di una delle tre materie che ne formano oggetto.

FORMAZIONE DI ULTERIORI SOTTOCOMMISSIONI DI CONCORSO

Se i candidati che hanno portato a termine la prova scritta sono più di trecento, il presidente, dopo aver provveduto alla valutazione di almeno venti candidati in seduta plenaria con la partecipazione di tutti i componenti della commissione, forma per ogni seduta due sottocommissioni, a ciascuna delle quali assegna, secondo criteri obiettivi, la metà dei candidati da esaminare.

COMMA 2, lett. C) n. 3

<< 3) il comma 8 è sostituito dal seguente: «8. Per i requisiti di ammissione, le procedure di concorso e i lavori della commissione e del-

le sottocommissioni se istituite si applicano, in quanto compatibili e per quanto non espressamente previsto nel presente decreto, le disposizioni degli articoli 12, 13, 14, 15 e 16 del regio decreto 15 ottobre 1925, n. 1860, e del decreto legislativo 5 aprile 2006, n. 160.>>.

Il comma 2 lett. C) n. 3 dell'art. 18 cit., intervenendo sull'articolo 4-quater del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, nel sostituire il relativo comma 8, prevede che per i requisiti di ammissione, per le procedure di concorso e per i lavori della commissione e delle sottocommissioni se istituite si applicano, in quanto compatibili e per quanto non espressamente previsto nel presente decreto, le disposizioni della disciplina del concorso per la magistratura ordinaria che regolano nella quasi loro integralità il c.d. "passaggio di funzioni" da quelle requirenti a quelle giudicanti e viceversa.
Precisamente trattasi degli articoli 12 rubricato "*Esame dei lavori*", 13 rubricato "*Apertura delle buste dei candidati*", 14 rubricato "Prove orali", 15 rubricato "*svolgimento delle prove orali*" e 16 rubricato "*assegnazione del punteggio*" del regio decreto 15 ottobre 1925, n. 1860, e del decreto legislativo 5 aprile 2006, n. 160 in materia di "*Nuova disciplina dell'accesso in magistratura, nonché in materia di progressione economica e di funzioni dei magistrati, a Norma dell'articolo 1, comma 1, lettera a), della Legge 25 luglio 2005, n. 150*", composto da 56 articoli.
Più nel dettaglio, le predette norme di cui al regio decreto 15 ottobre 1925, n. 1860 tanto prevedono:

➢ **Art. 12 Regio decreto 15 ottobre 1925 n. 1860**
"Esame dei lavori"

<<Compiute le operazioni indicate nel sesto comma dell'art. 8 la Commissione è convocata nel termine di giorni cinque, per iniziare l'esame dei lavori.
[Qualora i candidati che abbiano sostenuto le prove scritte siano più di trecento, il presidente, sentiti i commissari, può formare tre Sottocommissioni, ciascuna delle quali deve essere composta da non meno di tre commissari, assistiti da un segretario. La Sottocommissione è presieduta dal presidente o dal commissario più anziano. I temi relativi ad una materia o gruppo di materie devono essere tutti esaminati collegialmente dalla stessa Sottocommissione].
Verificata l'integrità dei pieghi e delle singole buste il segretario, all'atto dell'apertura di queste, appone immediatamente sulle tre buste contenenti i lavori il numero già segnato sulla busta grande. Lo stesso numero sarà poi trascritto, appena aperte le buste contenenti i lavori, sia in testa al foglio o ai fogli relativi, sia sulle bustine contenenti il cartoncino di identificazione.
La Commissione legge nella medesima seduta i temi di ciascun candidato e, dopo avere ultimato la lettura dei tre elaborati, assegna contemporaneamente a ciascuno di essi il relativo punteggio secondo le norme indicate nell'art. 16 del regio decreto 15 ottobre 1925, n. 1860, e nell'art. 1 del decreto legislativo 19 aprile 1947, n. 974.
Nel caso che la Commissione sia divisa in Sottocommissioni, queste nella medesima seduta procedono all'esame dei tre lavori di ciascun candidato e, ultimata la lettura degli elaborati, si riuniscono per la comunicazione delle rispettive valutazioni. Subito dopo ogni Sottocommissione assegna ai lavori da essa esaminati il punteggio secondo le norme indicate nel precedente comma.
Qualora la Commissione abbia fondate ragioni di ritenere che qualche scritto sia, in tutto o in parte, copiato da altro lavoro ovvero da qualche autore, annulla l'esame del candidato al quale appartiene lo scritto.
Deve essere pure annullato l'esame dei concorrenti che comunque si siano fatti riconoscere.
Se la Commissione è divisa in Sottocommissioni, le deliberazioni di cui ai precedenti commi sesto e settimo spettano alla Commissione plenaria. Questa inoltre delibera definitivamente sulla idoneità o non idoneità di un candidato, quando la deliberazione della Sottocommissione sia stata presa a maggioranza e il commissario dissenziente richieda la deliberazione plenaria.>>

➢ **Art. 13 Regio decreto 15 ottobre 1925 n. 1860**
"Apertura delle buste dei candidati"

<< Finita la lettura e deliberato il giudizio, il segretario nota immediatamente, a piede di ciascun lavoro, in tutte lettere, il voto assegnato. L'annotazione è sottoscritta dal presidente della commissione o della sottocommissione e dal segretario.
Terminata la disamina e votazione rispetto a tutti gli scritti, la commissione, in seduta plenaria procede senz'altro all'apertura delle buste contenenti i nomi dei concorrenti.
Ogni deliberazione presa in qualsiasi tempo per modificare i risultati delle votazioni delle prove scritte è nulla.
Il risultato completo delle prove scritte sarà reso di pubblica ragione mediante foglio da affiggersi nei locali del Ministero.>>

➢ Art. 14 Regio decreto 15 ottobre 1925 n. 1860
"Prove orali"

<<Le prove orali hanno principio non più tardi di otto giorni dal compimento delle operazioni contemplate nell'articolo precedente. Vi sono ammessi soltanto i candidati che abbiano riportato non meno di sei decimi dei voti in ciascuna prova.
L'esame è pubblico: formano oggetto di esso le seguenti materie: diritto civile, diritto commerciale, diritto amministrativo, diritto penale, procedura civile, procedura penale, diritto costituzionale, diritto romano.>>

➢ Art. 15 Regio decreto 15 ottobre 1925 n. 1860
"Svolgimento degli esami orali"

<< Ogni membro della commissione può interrogare su qualsiasi materia, ma di regola il presidente delega in ciascuna seduta un commissario ad interrogare i candidati su una o più materie.
Concorrendo le circostanze indicate nel primo capoverso dell'art. 12 il presidente, sentiti i commissari, può formare due sottocommissioni, una per esaminare sulle materie di diritto privato, l'altra per esaminare sulle materie di diritto pubblico. Le sottocommissioni composte, rispettivamente di cinque e quattro membri, assistiti da un segretario, saranno presiedute dal presidente o dal commissario magistrato più anziano.
Terminata la prova orale di ogni singolo candidato, si procede alla votazione secondo le norme indicate nel seguente articolo; il segretario ne scrive il risultato nel processo verbale, distintamente per ogni materia, rendendo immediatamente di pubblica ragione il risultato stesso, mediante foglio da affiggersi sulla porta della sala degli esami.
Quando la commissione sia divisa in sottocommissioni queste voteranno indipendentemente l'una dall'altra; i voti di ciascuna sommati, costituiranno il voto complessivo delle prove orali.
La disposizione dell'ultima parte dell'art. 12 relativa al giudizio definitivo rimesso alla commissione plenaria sulla idoneità o non idoneità di un candidato in caso di dissenso fra i membri della sottocommissione, non è applicabile alle sottocommissioni per gli esami orali.>>.

➢ Art. 16 Regio decreto 15 ottobre 1925 n. 1860
"Assegnazione del punteggio"

<< Ciascun commissario dispone di dieci punti per ogni prova scritta e orale.
Prima dell'assegnazione dei punti la commissione o sottocommissione delibera per ciascuna prova, a maggioranza di voti, se il candidato meriti di ottenere il minimo richiesto per l'approvazione.
Nell'affermativa, ciascun commissario dichiara quanti punti intenda assegnare al candidato. La somma di tali punti, divisa per il numero dei commissari, costituisce il punto definitivamente assegnato al candidato.
Le frazioni di voto non sono calcolate.>>.

COMMA 2, lett. D) n. 1

<< d) all'articolo 4-quinquies:
1) la rubrica è sostituita dalla seguente: «Nomina e tirocinio del magistrato tributario»>>.

Il comma 2 lett. D) n. 1 dell'art. 18 cit., intervenendo sull'articolo 4-*quinquies* del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, ha sostituito la rubrica della predetta norma in "*Nomina e tirocinio del magistrato tributario*" (precedentemente rubricata "Tirocinio dei magistrati tributari").

COMMA 2, lett. D) n. 2

<< 2) prima del comma 1 è inserito il seguente: «01. I concorrenti dichiarati idonei all'esito del concorso per esami sono classificati secondo il punteggio complessivo conseguito e, nello stesso ordine, sono nominati, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, magistrato tributario, nei limiti dei posti messi a concorso. I documenti comprovanti il possesso di titoli di preferenza, a parità di punteggio, ai fini della nomina, sono presentati, a pena di decadenza, entro il giorno di svolgimento della prova orale.>>.

Il comma 2 lett. D) n. 2 dell'art. 18 cit., intervenendo sull'articolo 4-*quinquies* del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, prima del comma 1 ha inserito il comma 01, così riscrivendo la norma sulla nomina e tirocinio del magistrato tributario.

COMMA 2, lett. D) n. 3

<< 3. Agli oneri derivanti dal comma 1 del presente articolo pari a 6,74 milioni di euro per l'anno 2026, 4,97 milioni di euro per l'anno 2029, 1,2 milioni di euro per l'anno 2030, 0,77 milioni di euro per l'anno 2033, 2,17 milioni di euro per l'anno 2039, 0,02 milioni di euro per l'anno 2042, 0,04 milioni di euro per l'anno 2043, 1,36 milioni di euro per l'anno 2045, 0,25 milioni di euro per l'anno 2046 e 1,61 milioni di euro per l'anno 2048, si provvede mediante corrispondente riduzione del Fondo per gli interventi strutturali di politica economica di cui all'articolo 10, comma

5, del decreto-legge 29 novembre 2004, n. 282, convertito, con modificazioni dalla legge 27 dicembre 2004, n. 307.>>.

Infine, il comma 2 lett. D) n. 3 dell'art. 18 cit., intervenendo sull'articolo 4-quinquies del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, chiarisce come si dovrà provvedere al reperimento degli oneri previsti da tale manovra.

4. ULTERIORI OSSERVEZIONI E AUSPICI SUL NUOVO ASSETTO DELLA MAGISTRATURA TRIBUTARIA

Stante quanto chiarito, e con l'intento di completare in maniera totalitaria una reale ed effettiva revisione del sistema tributario, da attuare in relazione alle materie, nei termini e secondo i princìpi e criteri direttivi del sistema, si pone la necessità di intervenire ulteriormente sul quadro regolatorio in materia processual-tributaria per superare le criticità dello stesso, anche secondo quanto segnalato dagli operatori del settore.

A tale scopo, a parere dello Scrivente, sarebbero opportune **ulteriori modifiche come di seguito sinteticamente indicate**:

I. **la magistratura tributaria dovrebbe essere gestita e organizzata dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e non più dal Mef;**
II. **dovrebbe prevedersi una nuova conciliazione proposta dalla Corte di Giustizia tributaria;**
III. **dovrebbe prevedersi l'introduzione di una class action anche nel processo tributario;**
IV. **dovrebbe prevedersi una specifica normativa processuale in tema di litisconsorzio;**
V. **risulterebbe necessario consentire l'impugnazione dell'autotutela senza limitazioni;**
VI. **occorrerebbe prevedere la sospensione del ruolo o del processo nelle controversie relative alla contestazione dei cd. "costi da reato";**
VII. **sarebbe opportuno consentire al nuovo giudice tributario monocratico di decidere secondo equità;**
VIII. **dovrebbe disciplinarsi l'inutilizzabilità delle prove acquisite in modo illegittimo;**
IX. **sarebbe opportuna un'ulteriore riforma della sezione tributaria della Corte di Cassazione;**
X. **sarebbe opportuna e auspicabile anche l'istituzione di eventuali consigli giudiziari;**
XI. **la normativa processuale dovrebbe prevedere tassativamente dei termini perentori per tutte le parti del giudizio;**
XII. **sarebbe opportuno prevedere anche l'istituzione di ulteriori sezioni staccate delle CGT di secondo grado sempre presso i distretti delle attuali Corti di appello.**

5. OSSERVAZIONI CONCLUSIVE

In conclusione, alla luce di quanto chiarito, in coerenza con la riorganizzazione processuale avviata con la Legge 130/2022, con gli ulteriori principi di riforma intercettati dal Disegno di Legge Delega della Riforma Fiscale e, infine, con le misure introdotte dall'art. 18 del D.L. n. 75/2023, recanti novità in materia di giustizia tributaria e perfezionamento delle disposizioni previste per i concorsi della nuova magistratura tributaria, si pongono, ad oggi, nuove premesse per realizzare più compiutamente la costruzione della quinta magistratura tributaria, autonoma, indipendente ed efficiente, anche mediante nuove e ulteriori modifiche legislative.

Avv. Maurizio Villani
Patrocinante in Cassazione

Autonomia dal Mef: miraggio infinito

L'indipendenza della giustizia tributaria dal Ministero delle Finanze è necessaria per garantire che i contribuenti abbiano accesso a un processo tributario equo e imparziale. Il Ministero delle Finanze è l'ente responsabile dell'applicazione della legge fiscale e, pertanto, potrebbe essere percepito come parte in causa nelle controversie tributarie. L'indipendenza della giustizia tributaria consente ai contribuenti di essere certi che i loro casi saranno esaminati da un tribunale imparziale, che non sarà influenzato dalle decisioni del Ministero delle Finanze.

Inoltre, l'indipendenza della giustizia tributaria è necessaria per garantire che i giudici tributari siano in grado di prendere decisioni indipendenti, senza essere influenzati da pressioni politiche o economiche. I giudici tributari devono essere in grado di prendere decisioni in base al diritto, senza essere preoccupati delle conseguenze delle loro decisioni.

L'indipendenza della giustizia tributaria è un principio fondamentale dello stato di diritto. Un sistema tributario equo e imparziale è necessario per garantire che i contribuenti siano trattati equamente e che abbiano fiducia nel sistema fiscale.

Il difetto di contraddittorio endoprocedimentale nell'imposizione tributaria armonizzata

SENTENZA DEL 25/05/2023 N. 3408/22 - CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA DI SECONDO GRADO DELLA CAMPANIA

La nullità dell'atto impositivo in relazione ai tributi "armonizzati" è determinata solo se il contribuente dimostra concretamente le argomentazioni che avrebbe potuto sollevare nel caso in cui fosse stato attivato il contraddittorio e se dimostra che tali argomentazioni non sono pretestuose. Questo principio è stato confermato anche dai giudici campani che hanno accolto l'appello dell'Ufficio in quanto le doglianze del contribuente relative al difetto di contraddittorio erano infondate. Ciò è spiegato dal fatto che il contribuente non ha dimostrato che, attraverso il contraddittorio, le decisioni dell'Ufficio sarebbero state diverse da quelle effettivamente adottate, considerando che non c'è stata una verifica fiscale presso i locali aziendali.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

A. F., a mezzo del suo difensore, riassumeva il giudizio a seguito del rinvio operato dalla ordinanza nr. 29814/2021 della Corte Suprema di Cassazione, depositata in data 25.10.2021, che aveva cassato la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Campania n. 4156/17/2019 (Rg. 6647/18), depositata il 10.5.2019.

La vicenda processuale può essere così ricostruita.

Il giudizio aveva ad oggetto un accertamento tributario effettuato nel 2017 dall'Agenzia delle Entrate, con cui venivano rideterminati con metodo analitico induttivo presunti maggiori redditi relativamente all'anno d'imposta 2012 rispetto a quelli dichiarati dal contribuente, quale esercente di una attività di rivendita di tabacchi.

La Commissione Tributaria Provinciale di Napoli, sez. 24° con sentenza n. 8861/2018 del 26.7.2018 accoglieva il ricorso rilevando la nullità dell'avviso di accertamento in quanto caratterizzato da gravi ed evidenti errori idonei a inficiarne la validità.

La Commissione Tributaria Regionale della Campania, con sentenza n. 4156/2019, accoglieva l'appello incidentale dell'Ufficio, rigettando l'originario ricorso del contribuente.

Con l'Ordinanza n. 29814/21, depositata in data 25.10.2021, la Corte Suprema di Cassazione annullava con rinvio la sentenza impugnata, così motivando la propria decisione: "Con il secondo motivo il ricorrente deduce la nullità della sentenza impugnata per difetto assoluto di motivazione, [ ] laddove la CTR ha statuito la legittimità dell'avviso di accertamento in quanto gli errori in esso contenuti dovevano ritenersi ininfluenti al fine di garantire la piena conoscibilità del contenuto dell'atto impositivo di poter sviluppare una adeguata linea difensiva, e che l'operato dell'amministrazione finanziaria nella determinazione del reddito d'impresa doveva ritenersi corretto avendo la stessa utilizzato i pochi dati forniti dal contribuente con quelli acquisiti d'ufficio [ ]. Invero, la motivazione posta a sostegno della decisone impugnata, come sopra trascritta, deve ritenersi gravemente carente al di sotto del minimo costituzionale, in quanto i giudici di merito si sono limitati ad indicare soltanto il risultato conclusivo del giudizio valutativo dei fati dimostrati in giudizio, senza, tuttavia, evidenziare le premesse logiche e il discorso argomentativo attraverso il quale è stato possibile pervenire a tali conclusioni. Nel formulare una statuizione meramente assertiva, in cui si risolve la motivazione della sentenza impugnata [ ] i giudici di appello omettono di specificare non solo a quale documentazione abbia fatto riferimento ma soprattutto la valenza dimostrativa della stessa".

A. F. ha presentato ricorso in riassunzione sostenendo:

- l'illegittimità dell'avviso di accertamento impugnato per omessa valutazione della documentazione in sede di contraddittorio procedimentale;
- l'erroneità della ricostruzione reddituale effettuata nell'avviso di accertamento impugnato;
- la nullità dell'avviso di accertamento per erroneità dei dati del contribuente;

Si costituiva, con proprie controdeduzioni, la Agenzia delle Entrate, ribadendo la correttezza del proprio operato e l'accoglimento dell'(originario) ricorso incidentale in appello.

Nella seduta del 15 Maggio 2023, il collegio, sentito il relatore ed esaminati gli atti in pubblica

udienza, decideva come da dispositivo.

MOTIVI DELLA DECISIONE

L'appello (originariamente incidentale) proposto dalla Agenzia delle Entrate è fondato e va, pertanto, accolto per i motivi di seguito esposti, mentre quello della società contribuente va rigettato.

In linea generale, quanto alla metodologia di accertamento utilizzata, facente capo a quella di tipo induttivo ex art. 39 del DPR 600/1973, devono ritenersi sussistenti i presupposti per il ricorso all'accertamento induttivo pur in presenza di dichiarazione "congrue" sulla base sulla base di presunzioni relative dotate di gravità, precisione e concordanza costituite nella fattispecie dalla presenza di oggettive discordanze (alcune neppure contestate dalla parte) e di gravi incongruenze tra ricavi e corrispettivi dichiarati e quelli desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta.

In tali ipotesi, infatti, l'Ente impositore può procedere all'accertamento analitico induttivo, fermo restando il diritto del contribuente di dimostrare nella fattispecie concreta l'inaffidabilità del risultato ottenuto.

Come rilevato anche dal collegio giudicante, l'Ufficio si è basato su di un complesso i dati, come descritti, in tal modo fondando l'accertamento impugnato su una corposa serie di elementi presuntivi che appaiono avere i prescritti requisiti di gravità, precisione e concordanza. Corretto appare il richiamo all'orientamento di legittimità secondo cui il giudice di merito, nella prova per presunzioni, deve accertare se gli elementi acquisiti in giudizio, quand'anche singolarmente sforniti di valenza indiziaria, siano in grado di acquisirla ove valutati nella loro sintesi e che la relazione tra fatto noto e quello ignoto non deve avere carattere di necessità, essendo sufficiente che l'esistenza dei fatti da dimostrare derivi come conseguenza, del fatto noto alla stregua di canoni di ragionevole probabilità (Cass. 13 aprile 2007, n. 8869).

Ne consegue che il contribuente può validamente contestare l'accertamento del maggior reddito accertato solo sulla base di oggettivi elementi probatori. Quanto eccepito tuttavia non trova condivisione nel caso concreto atteso che la metodologia di accertamento utilizzata, non è stata esclusivamente di tipo induttivo, ma analitico-induttiva.

Al riguardo vale la pena richiamare la sentenza della Corte di Cassazione n. 7644 del 28 marzo 2018, nella quale si è ribadito che " quanto alla forma, non è assolutamente chiaro in forza di quale comma dell'art. 39 DPR 600/73 sia avvenuto l'accertamento, dal momento che in una parte dell'avviso contestato l'Ufficio cita il 2° comma (che qualifica l'accertamento come induttivo) per poi fare riferimento, in un'altra parte, al 1° comma che si riferisce all'accertamento analitico - induttivo non sembra questa dissonanza di scarso rilievo alla Commissione, dal momento che dalla stessa si potrebbe far discendere quanto meno una motivazione carente se non proprio inesistente". In conclusione, " risulta del tutto irrilevante, ai fini della completezza ed idoneità della motivazione dell'avviso di accertamento, la specifica indicazione del tipo di accertamento condotto, in quanto, nella fattispecie, risultava in ogni caso delineato il fatto costitutivo della pretesa, sì da consentire al contribuente di esercitare nel modo più efficace il proprio diritto di difesa".

In effetti la suddetta sentenza oblitera il principio secondo il quale la dicotomia tra accertamento analitico e accertamento induttivo non costituisce più specifica delimitazione posto che l'adozione di una metodologia può non escludere l'altra, persino nel medesimo atto. Del resto la sentenza richiamata ribadisce i principi di altra precedente, emessa dalla stessa Corte (sentenza n. 2473 del 31 gennaio 2017) in cui è stato ribadito il principio secondo cui la scelta tra un tipo o l'altro di accertamento (e anche la sua modifica di prospettazione in corso di giudizio) non è, invero, significativa ove non mutino i presupposti di fatto su cui poggiano le due valutazioni.

Precisa, infatti, il supremo consesso "che la scelta di un tipo o l'altro di accertamento" - così come la sua modifica di prospettazione in corso di giudizio - "non è significativa ove non mutino i presupposti di fatto su cui poggiano le due valutazioni e purché" - come nella specie risulta dall'atto impositivo - "siano stati messi in campo fin dall'accertamento originario gli elementi presuntivi attraverso cui sia possibile individuare induttivamente un reddito imponibile diverso rispetto a quello dichiarato" (Cassazione, 24278/2014 e 19477/2016).".

Con il primo motivo di impugnazione riassunto, il contribuente obietta la pretesa illegittimità dell'avviso di accertamento per omessa valutazione della documentazione in sede di contraddittorio procedimentale.

L'eccezione deve ritenersi inammissibile atteso che la Corte di Cassazione con la sentenza di rinvio in oggetto ha rigettato il primo motivo di impugnazione proposto in quella sede dal ricorrente in merito alla asserita violazione dell'articolo 12, comma 7, della legge 212/2000 (cfr. ordinanza in atti).

Inoltre, il riassumente ripropone la eccezione afferente la mancata valutazione della documen-

tazione esibita sin dalla fase del contraddittorio preventivo. Sul punto l'Ufficio ha dedotto che a pagina 5 e seguenti del provvedimento impugnato, l'Ufficio dava atto proprio di aver esaminato e considerato la documentazione offerta dal contribuente, provvedendo anche sulla scorta di essa alla ricostruzione dei ricavi. D'altro canto, con riferimento agli elementi negativi del reddito, era emersa la mancanza delle fatture d'acquisto contabilizzate, inducendo l'Agenzia ad effettuare un raffronto tra i dati dichiarati e quelli già in proprio possesso, calcolando, altresì, i costi di esercizio.
In merito poi alla pretesa disattesa della documentazione, secondo il riassumente, il giudice dell'appello non avrebbe tenuto in alcuna considerazione la circostanza decisiva dell'impedimento posto dall'Ufficio alla produzione da parte del contribuente della documentazione, necessaria a chiarire le proprie ragioni in sede di contraddittorio procedimentale.
L'Ufficio ha dimostrato che, all'atto di rispondere all'invito, il contribuente non aveva fornito all'esame dell'Ufficio documentazione afferente la questione principale oggetto dell'accertamento, cioè gli aggi conseguiti e dichiarati, in ordine ai quali non aveva offerto prove idonee a smentire i rilevi dell'Ufficio. Inoltre, la mancata tempestiva esibizione delle scritture, unitamente alla evidenza dell'infedeltà nella dichiarazione ha permesso legittimamente all'ufficio di procedere con un accertamento induttivo puro ed anche in questo caso alcuna effettiva e puntuale prova contraria fu mai esibita.
Giova ricordare che, come affermato già dai giudici di prime cure, la Suprema Corte (Cass. S.U. 9.12.2015, n. 24823) ha già avuto modo di affermare:
a) che, in conformità della giurisprudenza comunitaria, il rispetto del contraddittorio nell'ambito del procedimento amministrativo, non escluso quello tributario, costituisce, quale esplicazione del diritto alla difesa, principio fondamentale dell'ordinamento europeo, che trova applicazione ogniqualvolta l'Amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo, sicché il destinatario di provvedimento teso ad incidere sensibilmente sui suoi interessi deve, pena la caducazione del provvedimento medesimo, essere messo preventivamente in condizione di manifestare utilmente il suo punto di vista in ordine agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la propria decisione;
b) che tale principio è attualmente codificato nell'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione (il quale ha assunto il medesimo valore dei trattati con l'entrata in vigore, il 1°.12.2009, del Trattato di Lisbona), a tenore del cui §2 nel diritto ad una buona amministrazione, va, tra gli altri, ricompreso "il diritto di ogni persona ad essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio";
c) che esso trova pertanto immediata e diretta applicazione ai tributi "armonizzati", quale è l'IVA, rientranti nella sfera di competenza del diritto dell'Unione Europea.
Ha osservato infatti la Suprema Corte che, seguendo tale impostazione, la violazione del contraddittorio, quale vizio del procedimento amministrativo, risulterebbe, nella sostanza, deprivato di ogni rilevanza, venendo, in realtà, tutto rimesso alla capacità del contribuente di comprovare, in sede di confronto giudiziale, l'illegittimità per altri profili della pretesa fiscale o la sua infondatezza, sicchè l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale risulterebbe, di per sé, in assoluto derubricato a precetto senza sanzione, in contrasto con la stessa configurazione offertane dalla giurisprudenza della Corte di giustizia, secondo la quale il destinatario dell'atto non può ritenersi obbligato a dimostrare che la decisione avrebbe avuto un contenuto differente, bensì solo che tale ipotesi non possa totalmente essere esclusa, in quanto egli avrebbe potuto difendersi più efficacemente in assenza dell'irregolarità procedurale.
Sulla scorta della stessa giurisprudenza comunitaria, la Suprema Corte ha aggiunto che la rilevanza della violazione dell'obbligo del contraddittorio deve ritenersi limitata all'ipotesi in cui la sua osservanza "avrebbe potuto comportare un risultato diverso" del procedimento impositivo, escludendo, peraltro, che tale limitazione operi nel senso di determinare l'effetto della nullità (parziale o totale) dell'atto lesivo soltanto se il contribuente fornisca in giudizio prova del fatto che l'omissione del contraddittorio gli abbia impedito di far emergere circostanze e ragionamenti idonei ad attestare altri eventuali profili d'illegittimità o l'infondatezza (totale o parziale) della pretesa fiscale.
In conclusione, deve "affermarsi che in relazione ai tributi "armonizzati", affinché il difetto di contraddittorio endoprocedimentale determini la nullità del provvedimento conclusivo del procedimento impositivo, non è sufficiente che, in giudizio, chi se ne dolga si limiti alla relativa formalistica eccezione, ma è, altresì, necessario che esso assolva l'onere di prospettare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contrad-

dittorio) si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali l'ordinamento lo ha predisposto" (si veda la citata S.U. n. 24823/2015, che richiama la precedente giurisprudenza, e più di recente Cass. ord. 7.9.2018, n. 21767).
La limitazione della rilevanza della violazione dell'obbligo del contraddittorio all'ipotesi in cui la sua osservanza "avrebbe potuto comportare un risultato diverso" del procedimento impositivo deve, quindi, intendersi nel senso che l'effetto della nullità dell'accertamento si verifica allorché, in sede giudiziale, risulti che il contraddittorio procedimentale, se vi fosse stato, non si sarebbe risolto in puro simulacro, ma avrebbe rivestito una sua ragion d'essere, consentendo al contribuente di addurre elementi difensivi non del tutto vacui e, dunque, non puramente fittizi o strumentali.
Le doglianza relative al difetto di contraddittorio appaiono prive di fondamento in quanto
a) non vi è stata alcuna verifica fiscale eseguita dall'Ufficio o da altro organo investigativo delegato presso i locali aziendali;
b) il contribuente non ha dimostrato che attraverso quel contraddittorio le determinazioni dell'Ufficio sarebbero state diverse da quelle effettivamente assunte.
Con un secondo motivo di impugnazione, il contribuente lamenta una pretesa erronea ricostruzione reddituale nell'atto impugnato, in quanto l'Ufficio non avrebbe preso in considerazione ai fini della decisione gli elementi contabili e la documentazione offerta in produzione dal contribuente.
La questione inerente la corretta indicazione dei dati contabili e quelli riportati dallo stesso ricorrente nel modello unico (2013) per oltre ?.1.250.000 appare del tutto marginale, dal momento che l'attività di accertamento non ha guardato al volume dei ricavi ma ha preso in considerazione due precisi fatti contabili:
- le discordanze nell'importo degli aggi come dichiarati dal riassumente come indicati dai vari Enti erogatori;
- i costi non documentati e comunque riconosciuti in parte e per quanto possibile dall'Ufficio.
L'Ufficio ha ricostruito il totale dei ricavi in complessivi Euro 240.739,50, valore corrispondente a quanto riportato dal ricorrente in contabilità e nel bilancio di verifica 2012. In merito ai costi, va, però, precisato che per costante giurisprudenza l'onere della prova è a carico del contribuente che deve provare ogni singolo costo inerenti l'attività svolta, senza possibilità di riferirsi a quanto riportato in dichiarazione.
Il riassumente sostiene che per quanto concerne l'IVA, nei rilievi n. 1 e 2 di pagina 8 dell'avviso di accertamento, l'Ufficio rideterminava l'imposta in ? 9.334,00, rinviando per la sua determinazione "ai prospetti interni del presente atto", che tuttavia non erano presenti all'interno dell'avviso di accertamento.
L'Ufficio ha indicato di aver chiaramente fatto riferimento al prospetto riferito al quadro dell'IVA, riportandone lo stralcio nell'atto di controdeduzioni, così consentendo il pieno contraddittorio sul punto.
Il terzo motivo di impugnazione riguarda la pretesa nullità dell'atto per erroneo riporto di alcuni dati.
La obiezione non sembra fondata, atteso che gli eventuali errori o imprecisioni non hanno in alcun modo compromesso la difesa di controparte, che ha avuto modo di difendersi in relazione a tutti i fatti contestati, senza subire alcuna compressione delle proprie prerogative difensive.
Sul punto, la Suprema Corte, nella Ordinanza numero 21313/2018, ha ribadito che se la motivazione contiene dei meri errori di redazione, l'avviso di accertamento è comunque legittimo se i refusi non sono tali da menomare la motivazione dell'atto e da non compromettere in maniera significativa e pregiudizievole il diritto di difesa del contribuente. Gli errori dedotti dalla contribuente, invero, non essendo significativi e pregiudizievoli del diritto di difesa devono ritenersi irrilevanti in termini di legittimità dell'atto e detto principio vale in tutte le ipotesi in cui eventuali refusi contenuti nella motivazione dell'atto impositivo non incidono in maniera significativa sulla quantificazione dell'effettiva entità dell'accertamento.
L'appello proposto dalla Agenzia delle Entrate va, pertanto, accolto, mentre quello del contribuente (che in origine riguardava esclusivamente il profilo delle spese di giudizio) deve essere rigettato. Le spese, in considerazione della natura della controversia e del contrasto giurisprudenziale esistente in relazione al tema centrale della controversia, possono essere integralmente compensate tra le parti in relazione all'intera procedura.

P.Q.M.

accoglie l'appello incidentale della Agenzia delle Entrate, rigetta quello del contribuente, confermando la legittimità dell'avviso di accertamento impugnato. Compensa le spese di giudizio.
Così deciso in Napoli, nella camera di consiglio del 15 Maggio 2023.

Cav. Dott. Franco Antonio Pinardi

Contenzioso tributario: online il rapporto del primo trimestre 2023

FiscoOggi
RIVISTA ONLINE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Tra gennaio e marzo il numero dei nuovi ricorsi complessivamente pervenuti alle Corti di giustizia tributaria è 53.048 controversie, nello stesso periodo le contese definite sono state 47.639

Nel primo trimestre del 2023 si registra un incremento dei nuovi ricorsi nel primo grado di giudizio rispetto lo stesso periodo del 2022, correlato alla ripresa delle attività di riscossione e controllo dei tributi da parte degli enti della fiscalità a seguito della cessazione del periodo emergenziale Covid-19 (+52%). Nel secondo grado, gli appelli registrano una leggera diminuzione, restando sostanzialmente ai livelli dell'anno precedente (-2%). Il raffronto annuale del primo trimestre rileva che le definizioni si riducono in entrambi i gradi di giudizio (-3,6% in primo grado e -7,8% nel secondo grado).
Complessivamente, le controversie pendenti crescono rispetto al 31 marzo dell'anno precedente del 5,12%, anche se a trainare il segno positivo è soprattutto la pendenza del primo grado di giudizio (+18,76% in primo grado a fronte di un -10,79% nel secondo grado). Si consolida l'utilizzo delle funzionalità per la redazione digitale delle sentenze, che si attesta all'88% dei provvedimenti depositati, con il tempo medio per il deposito pari a 49,6 giorni. Questa, in sintesi, la fotografia del rapporto del dipartimento delle Finanze, pubblicata ieri 20 giugno 2023.

Nel periodo gennaio-marzo 2023, i ricorsi pervenuti complessivamente presso le Corti di giustizia tributaria sono stati 53.048, dei quali 41.928 in primo grado e 11.120 in appello, in aumento rispetto a quanto registrato nell'analogo periodo del 2022 (+36,39%, pari a +14.155 controversie). In particolare, il confronto su base annua registra in primo grado un aumento delle nuove controversie (+52,41%), mentre nel secondo grado i nuovi appelli diminuiscono (-2,31%). L'incremento in primo grado è correlato alla ripresa delle attività di riscossione e di controllo dei tributi da parte degli enti della fiscalità, dopo il periodo emergenziale collegato al Covid-19.

Il valore complessivo dei nuovi ricorsi, pari a 7,1 miliardi di euro, diminuisce del 9,42% in primo grado, mentre è sostanzialmente analogo in appello (+0,35%). Nello stesso periodo sono state definite complessivamente 47.639 controversie, delle quali 33.440 in primo grado e 14.199 in appello, con una diminuzione tendenziale delle decisioni depositate pari al 4,86% (-2.432 controversie) rispetto al corrispondente trimestre del 2022, meno marcata nel primo grado (-3,53%) rispetto al secondo grado (-7,84).

Presso le Cgt di primo grado, nel primo trimestre 2023 la percentuale di giudizi completamente favorevoli all'Ente impositore è stata pari al 49,42% dei provvedimenti emessi, per un valore complessivo di 2.097,53 milioni di euro (che corrispondono al 59,55% del valore complessivo dei ricorsi definiti nel periodo); la percentuale di giudizi completamente favorevoli al contribuente si è attestata al 29,21%, per un valore complessivo pari a 544,44 mln di euro (che corrispondono al 15,46% del valore complessivo dei ricorsi definiti nel periodo). La percentuale delle cause concluse con giudizi intermedi è del 9,24%, per un valore complessivo di 414,72 mln di euro.

Nelle Cgt di secondo grado, le cause concluse con giudizi completamente favorevoli all'Ente impositore sono il 53,45% dei provvedimenti emessi, per un valore complessivo pari a 2.077,34 mln di euro (che corrispon-

dono al 67,69% del valore complessivo degli appelli definiti nel periodo); la percentuale di giudizi completamente favorevoli al Contribuente è il 27,96%, per un valore complessivo pari a 432,43 mln di euro (che corrispondono al 14,09% del valore complessivo degli appelli definiti nel periodo). La percentuale delle cause concluse con giudizi intermedi è dell'8,23%, per un valore complessivo di 262,02 mln di euro. Il 53,79% delle controversie definite in entrambi i gradi di giudizio registrano una compensazione delle spese di giudizio; il 30,33% delle stesse sono state poste a carico del contribuente, mentre il restante 15,88% è a carico dell'ufficio. Le istanze di sospensione accolte nel primo grado di giudizio rappresentano il 27,60% delle istanze complessivamente decise e il loro valore, pari a 814,49 mln di euro, rappresenta il 50,76% del valore complessivo; le istanze di sospensione accolte nel secondo grado rappresentano il 23,23% delle istanze complessivamente decise e il relativo valore è pari a 100,11 mln di euro, che rappresenta il 31,94% del valore complessivo. Le pendenze, che al 31 marzo 2023 si attestano a 275.562 unità, registrano una crescita del 2% rispetto al 31 dicembre 2022 (+5.409), e del 5,12% (+13.430) rispetto al 31 marzo 2022.

Il 17,1% delle controversie trattate in udienza è stato discusso da remoto, dato in linea con quello congiunturale (18,1%), mentre il confronto tendenziale con il dato rilevato nello stesso trimestre dell'anno precedente (40,5%) mostra una netta riduzione delle udienze a distanza, determinata dalla cessazione del periodo emergenziale e dalla conseguente decisione dei giudici tributari di incrementare lo svolgimento delle udienze presso le sedi delle Corti di giustizia tributaria.

L'88,2% delle sentenze e degli altri provvedimenti definitori depositati nel periodo è stato redatto digitalmente, e il tempo medio di deposito risulta pari a 49,6 giorni, nettamente inferiore rispetto al tempo medio dei provvedimenti cartacei depositati, pari a 102,3 giorni.

Criticità della riforma della Giustizia Tributaria

Il nuovo processo tributario è stato introdotto dal D.L. 130/2022, convertito con modificazioni dalla L. 234/2022. La riforma ha apportato una serie di modifiche al processo tributario, tra cui:

- L'introduzione di un giudice unico per le controversie di valore inferiore a 3.000 euro;
- Il trasferimento della giurisdizione tributaria dal Ministero dell'Economia e delle Finanze al Ministero della Giustizia;
- La creazione della Corte di Cassazione tributaria;
- L'introduzione di un nuovo sistema di impugnazioni;
- La revisione del sistema delle prove.

Le principali criticità del nuovo processo tributario sono:

- La mancanza di un adeguato numero di giudici tributari;
- La complessità del nuovo sistema di impugnazioni;
- La mancata previsione di un sistema di controllo delle decisioni dei giudici tributari;
- Il rischio di una maggiore discrezionalità dei giudici tributari.

La mancanza di un adeguato numero di giudici tributari è un problema molto serio, che rischia di portare ad un rallentamento del processo tributario e ad un aumento dei tempi di attesa per i contribuenti. La complessità del nuovo sistema di impugnazioni è un altro problema importante, che rischia di rendere difficile per i contribuenti far valere i propri diritti in sede di contenzioso tributario. La mancata previsione di un sistema di controllo delle decisioni dei giudici tributari è un problema che potrebbe portare ad un aumento del numero di sentenze errate. Il rischio di una maggiore discrezionalità dei giudici tributari è un problema che potrebbe portare ad una maggiore incertezza del diritto tributario.

In conclusione, il nuovo processo tributario presenta una serie di criticità che potrebbero portare a un peggioramento della giustizia tributaria in Italia. È necessario che il Governo intervenga per risolvere questi problemi, al fine di garantire ai contribuenti un processo tributario rapido, efficace e giusto.

Il primo caso di rinvio pregiudiziale alla Corte di Cassazione in materia tributaria

Sommario:
1. Premessa.
2. L'applicabilità del rinvio pregiudiziale nel processo tributario.
3. Il rinvio pregiudiziale e la questione di giurisdizione.
4. Conclusioni.

1. Premessa.

L'ordinanza n. 428 del 31 marzo 2023 della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Agrigento e il successivo provvedimento della Prima Presidente della Corte di Cassazione del 18 aprile 2023 offrono l'opportunità di soffermarsi sul rinvio pregiudiziale alla Corte Suprema nel giudizio tributario.

Al riguardo, il disegno di legge governativo n. 2636 del 1° giugno 2022, che ha condotto alla L. n. 130/2022 sulla riforma del processo tributario, prevedeva (all'art. 2, comma 1) l'introduzione nel c.p.c. dell'art. 363-*bis*, che avrebbe contemplato la richiesta da parte del Procuratore Generale presso la Cassazione dell'enunciazione, ad opera della Suprema Corte, del principio di diritto in materia tributaria, nonché [all'art. 2, comma 2, lett. g)] l'inserimento nel D.L.vo n. 546/1992 dell'art. 62-*ter* sul rinvio pregiudiziale alla Cassazione da parte dei giudici tributari di merito.

Come noto, queste disposizioni non sono state approvate dal Parlamento.

Pertanto, può farsi solo riferimento alle norme, per così dire, "*generali*" contenute nel c.p.c., ossia agli artt. 363 e 363-*bis*[1].

Mentre l'applicabilità dell'art. 363 in ambito tributario non ha sollevato particolari dubbi[2], una parte della dottrina ha avanzato delle perplessità sulla possibilità per i giudici tributari di avvalersi del rinvio pregiudiziale[3].

La Corte agrigentina – che per prima si è avvalsa dell'art. 363-bis in materia tributaria – sostiene, invece, che detto rinvio possa operare nel giudizio tributario e ne ha chiesto conferma alla Corte Suprema proprio avvalendosi del relativo istituto.

La Prima Presidente, ritenuta la questione ammissibile poiché controversa e suscettibile di ripetersi in una pluralità di giudizi tributari, ha rimesso la decisione in proposito alle Sezioni Unite della Cassazione, unitamente a quella sull'altro profilo evocato nell'ordinanza di rimessione, riguardante una questione giuridica in tema di giurisdizione, su cui mi soffermerò in seguito.

2. L'applicabilità del rinvio pregiudiziale nel processo tributario.

Viene in rilievo, anzitutto, l'utilizzabilità nel processo tributario del rinvio pregiudiziale.

Il convincimento espresso dalla Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Agrigento è pienamente condivisibile ed è perciò auspicabile che le Sezioni Unite della Cassazione lo confermino quanto prima poiché l'art. 363-*bis* può operare nel giudizio tributario grazie alla clausola generale di applicabilità delle norme del c.p.c., in quanto compatibili, recata dall'art. 1, comma 2, del D.L.vo n. 546[4].

Non v'è dubbio, infatti, sulla compatibilità dell'art. 363-*bis* con la disciplina del processo tributario.

In particolare, non è di ostacolo il fatto che l'art. 363-*bis*, comma 1, n. 1) prescriva che la questione sia necessaria alla definizione "*anche parziale*" della lite.

Vero è che in materia tributaria non sono ammesse sentenze parziali (dall'art. 35, comma 3, del D.L.vo n. 546), ma ben può porsi la necessità di risolvere – attraverso il rinvio pregiudiziale – una questione di diritto occorrente per decidere una delle molteplici domande avanzate dalle parti al giudice tributario.

Né crea ostacoli l'espressione "*giudice di merito*", che si rinviene nell'art. 363-bis, comma 1: ad essa non può assegnarsi il significato di "*giudice ordinario di merito*", sì da escluderne la riferibilità ai giudici tributari. Il legislatore ha solo inteso prevedere che di questo istituto possano avvalersi i giudici – "*di merito*" appunto – diversi dalla Cassazione, ma da ciò non può desumersi l'inibizione al relativo impiego per i giudici speciali, quali quelli tributari, che ordinariamente applicano le norme del c.p.c. nell'espletamento della loro funzione giurisdizionale, per quanto non disposto dal D.L. vo n. 546 e con esso compatibili.

D'altronde, opinando diversamente, si verrebbe a legittimare una disparità di regime assolutamente irragionevole in quanto i giudici tributari, pur facendo impiego delle norme sul processo civile e

vedendo impugnate le loro pronunce di appello dinanzi alla Cassazione civile, non potrebbero invocare l'intervento della Corte Suprema per dirimere i dubbi sussistenti su questioni esclusivamente di diritto. Regime vieppiù irragionevole, oltretutto, se si considera quanto è cospicua la mole delle cause fiscali pendenti di fronte alla Cassazione e come il rinvio possa concorrere a ridurla.

Per altro verso, non rileva che, secondo l'art. 363-*bis*, ultimo comma, il principio di diritto enunciato dalla Corte Suprema mantenga la propria efficacia vincolante, in caso di estinzione del giudizio, "*anche nel nuovo processo in cui è proposta la medesima domanda tra le stesse parti*".

La circostanza per cui l'estinzione del processo tributario sorto a seguito dell'impugnazione di un atto impositivo ne determini l'irretrattabilità e inibisca la riproposizione delle domande svolte nel giudizio estinto non può addursi per escludere l'operatività del rinvio pregiudiziale dinanzi alle Corti di Giustizia Tributaria.

Il precetto recato nell'ultimo comma dell'art. 363-*bis* può comunque spiegare effetti nel giudizio tributario di rimborso: la relativa estinzione non preclude la riproposizione della stessa domanda nei confronti della medesima parte, nel rispetto del termine di prescrizione del diritto di restituzione azionato.

Ancora, l'art. 363-*bis*, comma 2 prevede che "*Il procedimento è sospeso dal giorno in cui è depositata l'ordinanza, salvo il compimento degli atti urgenti e delle attività istruttorie non dipendenti dalla soluzione della questione oggetto del rinvio pregiudiziale*".

Anche questo precetto non contraddice l'assetto del processo tributario. A seguito del rinvio pregiudiziale, la riscossione provvisoria della pretesa impositiva e/o sanzionatoria si presta comunque a essere inibita – pur essendo il giudizio sospeso – poiché il comma 2 in esame rende esperibile, da parte del giudice *a quo*, la tutela cautelare, riconducibile com'è alla nozione degli "*atti urgenti*" ivi menzionati.

Non si vedono, dunque, ragioni per negare la compatibilità dell'art. 363-*bis* con il regime processualtributario.

Ma quel che più conta, come anticipato, è che il rinvio pregiudiziale può assolvere una funzione tanto rilevante quanto positiva nel giudizio tributario.

Sebbene sia innegabile che in ambito tributario più che in altri comparti dell'ordinamento la questione giuridica risulti spesso strettamente connessa a quella fattuale, sì da renderne difficile l'enucleazione, è parimenti incontestabile la ricorrenza di casi nei quali a lungo si discute, con alterne vicende, nelle fasi di merito di temi prettamente giuridici senza che sussista alcun contrasto fra le parti sulla ricostruzione dei fatti di causa, che si presentano perfettamente analoghi in ciascuna controversia.

Si pensi, per esempio, all'applicazione della cosiddetta "*cedolare secca*"[5] ai contratti di locazione di immobili a uso abitativo a imprese che li mettono a disposizione dei propri dipendenti. Sul punto, in presenza di dati fattuali del tutto pacifici, si registrano prese di posizioni contraddittorie nella giurisprudenza di merito[6]. Oppure si considerino le recenti rimessioni alle Sezioni Unite sul diritto a detrarre l'IVA assolta su immobili di proprietà di terzi dei quali si abbia la detenzione[7] o sulla distinzione fra le nozioni di crediti d'imposta non spettanti e crediti d'imposta inesistenti (cui si correla un diverso termine decadenziale di recupero e un diverso regime sanzionatorio, sia amministrativo che penale)[8], che ben avrebbero potuto formare oggetto di rinvio pregiudiziale.

Sono consapevole che non saranno numerosi i casi nei quali, a fronte di una ricostruzione incontrovertibile dei fatti, emerga "*una questione esclusivamente di diritto*" controversa.

Però, quando ciò accada, il rinvio pregiudiziale può consentire la formazione in tempi più rapidi rispetto al passato dell'orientamento interpretativo della giurisprudenza di legittimità. Ed è ragionevole immaginare che ne possa discendere una significativa riduzione del contenzioso sia nelle fasi di merito che dinanzi alla Corte Suprema, soprattutto ove si tenga presente la spiccata serialità di molte controversie tributarie.

Fra l'altro, l'Agenzia delle Entrate non potrà sottrarsi dal favorire detto rinvio, in ragione della funzione che essa assolve, ex art. 5, comma 1, della L. n. 212/2000, di diffondere la corretta conoscenza delle norme tributarie, al fine di agevolarne il rispetto da parte dei contribuenti. Anzi, è lecito aspettarsi che sia proprio l'Amministrazione finanziaria a promuovere il rinvio pregiudiziale allo scopo di pervenire sollecitamente alla soluzione di questioni giuridiche che la vedono contrapposta ai privati.

Nulla, invero, vieta che siano le parti a chiedere al giudice di ricorrere all'istituto in esame, pur restando poi rimessa solamente all'organo giudicante la determinazione se disporre o meno il rinvio pregiudiziale.

Inoltre, come giustamente evidenzia l'ordinanza della Corte agrigentina, l'istituzionalizzazione normativa, grazie all'art. 3, comma 1, della L. n. 130/2022, della sezione tributaria presso la Corte di Cassazione ne ribadisce e rafforza il fine di assicurare l'uniformità interpretativa del diritto tributario, in attuazione dell'art. 65, comma 1, del R.D.

n. 12/1941. Talché il rinvio pregiudiziale rappresenta uno strumento per garantire "*l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della legge*", come appunto prescrive l'art. 65, comma 1, di cui sarebbe davvero irragionevole negare la fruizione ai giudici tributari.

Tutto induce, quindi, a ritenere operante l'art. 363-*bis* nel giudizio tributario, sì che non v'è da dolersi della mancata approvazione di una norma *ad hoc* caratterizzata da diversi presupposti applicativi, così come prospettata nel disegno di legge n. 2636, anche perché il processo civile dinanzi alla Cassazione non può che essere unitario e non v'è alcuna necessità di un regime "*speciale*" per la materia tributaria[9]. Ed è stata probabilmente quest'ultima, corretta, valutazione che ha spinto il legislatore a stralciare la norma sul rinvio pregiudiziale contenuta nel disegno di legge n. 2636. Difatti, l'imminente introduzione dell'art. 363-*bis*, con il D.L.vo n. 149/2022 in attuazione della L. n. 206/2021 sulla riforma del processo civile (sviluppatasi parallelamente a quella sul giudizio tributario), l'avrebbe resa del tutto inutile e distonica, ben potendo i giudici tributari avvalersi della disposizione processualcivilistica.

3. Il rinvio pregiudiziale e la questione di giurisdizione.

Come accennato, l'ordinanza della Corte di Agrigento pone alla Cassazione un'ulteriore questione oltre a quella attinente all'applicabilità del rinvio pregiudiziale nel giudizio tributario.

Essa scaturisce da un contrasto di indirizzi interpretativi dei giudici tributari circa la sussistenza o meno della giurisdizione delle Corti di Giustizia Tributaria per le cause nascenti dall'impugnazione degli atti di scarto telematici del contributo a fondo perduto contemplato dall'art. 25 del D.L. n. 34/2020, poi convertito dalla L. n. 77/2020, tra le misure di sostegno all'economia introdotte nell'ambito dell'emergenza pandemica.

Il punto controverso è rappresentato dal comma 12 dell'art. 25, secondo cui, per un verso, l'Agenzia delle Entrate recupera il contributo non spettante, irrogando le sanzioni previste dall'art. 13, comma 5, del D.L.vo n. 471/1997, e, per l'altro, per "*le controversie relative all'atto di recupero si applicano le disposizioni previste da decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546*".

Ci si può, pertanto, chiedere se anche le cause – qual è quella interessata dall'ordinanza della Corte agrigentina – aventi ad oggetto (non l'atto di recupero, ma) l'accertamento del diritto del privato a ottenere il contributo possano rientrare nella giurisdizione tributaria.

Non solo, come correttamente segnala la Corte remittente, si pone addirittura il dubbio se il contributo controverso abbia natura tributaria, ossia se possa considerarsi alla stregua di un credito d'imposta, e quindi se possa ritenersi lecitamente individuata dal legislatore la giurisdizione tributaria per le cause relative all'atto di recupero o se, invece, sussista in ogni caso la giurisdizione del giudice ordinario allorché una lite verta sul menzionato contributo.

Peraltro, v'è ancor prima da chiedersi "*se l'art. 363-bis c.p.c. vada inteso nel senso che il sindacato riservato alla Corte in sede di esame della questione di diritto che concerne l'individuazione della giurisdizione rispetto alla controversia pendente sia o non compatibile con la richiesta adottata in sede di rinvio pregiudiziale*", come si legge nell'ordinanza.

Anche in questo caso, il convincimento espresso dai giudici agrigentini è condivisibile.

Sebbene sia indubbio che – come riconosce la giurisprudenza ricordata dalla Corte di Agrigento[10] e il successivo provvedimento della Prima Presidente della Cassazione – le Sezioni Unite, quando sono chiamate a individuare la giurisdizione in sede di regolamento preventivo di giurisdizione, possono e devono esaminare i fatti di causa, ciò non esclude che il rinvio pregiudiziale possa essere impiegato per risolvere la questione, "*esclusivamente di diritto*", concernente la giurisdizione, quando – come nel caso – occorra solamente interpretare una norma, non essendovi controversia sui profili fattuali.

D'altronde, né il regolamento preventivo di giurisdizione rimesso all'esclusiva iniziativa delle parti, né la rilevabilità d'ufficio del difetto di giurisdizione con l'indicazione del giudice munito di giurisdizione, né il potere di quest'ultimo di sollevare il conflitto di giurisdizione possono indurre a negare il ricorso al rinvio pregiudiziale per chiarire la questione di giurisdizione.

Infatti, indipendentemente dai ricordati strumenti che l'ordinamento processuale pone a disposizione delle parti e del giudice per sollevare e risolvere le questioni di giurisdizione, nulla impedisce che – quando i fatti siano pacifici e debba solo interpretarsi una norma che potrebbe porsi in numerosi altri casi – l'organo giudicante possa, grazie al rinvio pregiudiziale, chiedere l'intervento chiarificatore della Corte Suprema per stabilire quale sia il giudice tenuto ad attribuire il torto e la ragione.

Del resto, ciò non collide con la disciplina contenuta nell'art. 59 della L. n. 69/2009, rammentata nel provvedimento della Prima Presidente della Cassazione.

Ivi si evidenzia, giustamente, che la norma testé

indicata "*tende ad evitare soluzioni di continuità nel processo*" e la "*finalità acceleratoria si completa con il formarsi del cd. giudicato implicito sulla giurisdizione ove il potere officioso non sia esercitato entro il primo grado di giudizio e non vi sia impugnazione sul punto*".
Tuttavia, il rinvio pregiudiziale ben può contemperarsi con tale disposizione.
Infatti, ne è senz'altro precluso l'impiego laddove il giudice sia convinto del proprio difetto di giurisdizione o, al contrario, non abbia dubbi in proposito e si pronunci in primo grado sul merito della causa.
Ma qualora, come nella vicenda che ci occupa, il giudice – in presenza di un quadro fattuale non controverso – abbia un dubbio, destinato a ripresentarsi in altre controversie, corroborato da contrastanti prese di posizione da parte della giurisprudenza di merito o della dottrina perché non dovrebbe avvalersi del rinvio pregiudiziale per risolvere la questione di giurisdizione?
Così, può ottenersi più rapidamente certezza sulla questione di giurisdizione rispetto al caso in cui il giudice la neghi e altrettanto faccia il giudice dal primo indicato.
Vero è che il rinvio pregiudiziale determina la sospensione del processo, come precisa il provvedimento della Prima Presidente della Corte Suprema, ma altrettanto accade se le parti accedono al regolamento preventivo di giurisdizione (a meno che il giudice ritenga l'istanza manifestamente inammissibile o la contestazione della giurisdizione manifestamente infondata, come stabilisce l'art. 367, comma 1, c.p.c.) o se il secondo giudice solleva il conflitto di giurisdizione.
In sintesi, il rinvio pregiudiziale può attivare l'intervento delle Sezioni Unite in termini anticipati rispetto a quanto potrebbero fare le parti o il secondo giudice, consentendo di risolvere più celermente la questione di giurisdizione.
Inoltre, anche la perplessità enunciata nel provvedimento della Prima Presidente in ordine al fatto che gli "*effetti della pronuncia sul rinvio pregiudiziale sul giudizio a quo possono non essere rilevanti se sganciati dal collegamento con la fattispecie concreta*" si presta ad essere superata.
Il rinvio pregiudiziale può legittimamente essere avviato solo quando il giudice si è reso conto che i profili fattuali non sono controversi o sono già stati accertati.
Cosicché se ne può prospettare l'impiego per risolvere la questione di giurisdizione solo quando "*non verrebbe in alcun modo rimessa alla Corte*" di Cassazione "*alcuna questione di fatto, ma unicamente l'interpretazione della regola astratta di diritto ai fatti come rappresentati dal giudice a quo*", come ben ha evidenziato la Corte di Agrigento.
Ancora, è convincente l'argomento impiegato dall'ordinanza di rimessione sulla irragionevolezza che si registrerebbe qualora si negasse al giudice di fruire del rinvio pregiudiziale sulla questione di giurisdizione quando costui può, d'ufficio, affermare il proprio difetto di giurisdizione. Detto altrimenti, se il giudice può negare la propria giurisdizione, perché non può – in un'ipotesi dubbia e in presenza di tutti i requisiti posti dall'art. 363-*bis* – chiedere l'intervento della Cassazione per risolvere la relativa questione?
Prima di terminare sul punto, sia concesso a chi scrive esprimere la propria impressione sulla sussistenza o meno nella specie della giurisdizione tributaria.
Come hanno osservato i giudici agrigentini, l'unico collegamento fra il contributo regolato dall'art. 25 e la materia tributaria è rappresentato dal criterio per la relativa quantificazione, ancorato com'è alla redditività del richiedente. A ciò possono aggiungersi le circostanze che i beneficiari sono individuati rinviando alla disciplina fiscale degli esercenti le attività d'impresa e professionali e l'organo preposto all'erogazione del contributo e al controllo circa la relativa spettanza è l'Agenzia delle Entrate.
Questi elementi, però, non consentono di conferire natura tributaria alla prestazione.
Difatti, non siamo in presenza di un credito tributario, utilizzabile in compensazione a fronte delle imposte dovute, ma di un "*contributo a fondo perduto*" corrisposto dall'Agenzia delle Entrate "*mediante accreditamento diretto in conto corrente bancario o postale intestato al soggetto beneficiario*", come si legge nell'art. 25, comma 11. Siamo, cioè, dinanzi a un'erogazione straordinaria volta a compensare i minori ricavi o proventi degli esercenti le attività indicate nell'art. 25, comma 1, che nulla ha a che vedere con le obbligazioni d'imposta gravanti su costoro.
Viene, perciò, da pensare che ci si trovi al cospetto di una fattispecie assimilabile a quella dell'attribuzione ai giudici tributari della giurisdizione sulle liti riguardanti violazioni di natura non tributaria, ancorché le correlate sanzioni fossero inflitte dall'Agenzia delle Entrate. E, come sempre osservano i giudici di Agrigento, la Corte Costituzionale – con la sentenza n. 130 del 14 maggio 2008 – ha riconosciuto l'illegittimità dell'art. 2, comma 1, del D.L.vo n. 546 nella parte in cui prevedeva la giurisdizione tributaria per siffatte controversie.
In conclusione, è ragionevole ritenere che competano al giudice ordinario le cause relative al contributo in discussione, stante la sua natura "*non tributaria*" e l'assenza di ogni profilo di discrezionalità nella relativa erogazione. Aspetto, quest'ul-

timo, che consente di escludere la giurisdizione del giudice amministrativo, come correttamente afferma l'ordinanza in commento.

4. Conclusioni.

Le considerazioni che precedono evidenziano quanta fiducia merita riporre nel rinvio pregiudiziale, quale utile strumento per ridurre il contenzioso tributario.

Peraltro, nella nostra materia, l'art. 363-*bis* non risponde alla sola finalità, costituzionalmente garantita dall'art. 111, comma 2, di assicurare la ragionevole durata del processo, ma può anche rappresentare un decisivo stimolo per gli Enti impositori all'esercizio dell'autotutela, dando attuazione al principio di buon andamento ex art. 97, comma 2, Cost. Infatti, allorché il principio di diritto enunciato a seguito di rinvio smentisca l'interpretazione fatta valere a conforto delle pretese impositive e/o sanzionatorie, queste ultime potranno essere ritirate, con evidente beneficio per i contribuenti e consentendo altresì agli Enti suddetti di evitare la soccombenza in giudizio.

Si aggiunga che il rinvio pregiudiziale è rispettoso del principio del contraddittorio perché le parti devono essere sentite prima che il giudice disponga il rinvio e possono presentare "*brevi memorie*" prima della pubblica udienza dinanzi alla Cassazione *ex* art. 363-*bis*, comma 4.

Né appare violato l'art. 101, comma 2 Cost. poiché il vincolo per il giudice di merito è analogo a quello che discende dall'enunciazione del principio di diritto in caso di cassazione della sentenza con rinvio ex art. 360, comma 1, n. 3), c.p.c.[11] o a quello che discende, per il giudice che ha promosso il rinvio pregiudiziale, dall'interpretazione di una norma unionale affermata dalla Corte di Giustizia Europea.

Anzi, è proprio alla prospettiva del "*dialogo fra le Corti*", cui fa riferimento pure l'ordinanza della Corte agrigentina, che in ultima istanza si ispira l'art. 363-bis, che evidentemente si fonda sulla cooperazione e sulla reciproca fiducia che deve contraddistinguere le relazioni fra i giudici di merito e di legittimità.

Si è sostenuto, peraltro, che l'istituto "*più che volto a rispettare un principio di nomofilachia, … sembra finalizzato ad introdurre surrettiziamente un principio di vincolatività dei precedenti*"[12].

Non penso, però, che questa prospettiva possa realizzarsi, essenzialmente perché il giudice di merito non vincolato dal principio di diritto si uniformerà ad esso solo se troverà convincente la pronuncia della Cassazione che lo ha enunciato. Ciò in termini analoghi a quel che da sempre accade quando tale giudice decide se condividere o meno l'indirizzo interpretativo espresso dalla Corte Suprema.

Né mi sembra concretamente prospettabile l'eventualità che il rinvio pregiudiziale permetta al giudice di merito di sottrarsi dal decidere la questione di diritto sottopostagli dai contraddittori.

Quello in esame è, comunque, un istituto "*eccezionale*", cui può ricorrersi soltanto quando i profili fattuali non siano controversi o siano stati già accertati ed emergano "*gravi difficoltà interpretative*", che – di regola – possono verificarsi quando vi è un contrasto nella giurisprudenza di merito o, per quanto in specie attiene all'ambito tributario, fra la giurisprudenza di merito e la consolidata prassi amministrativa: tant'è vero che il giudice remittente deve specificamente indicare le "*diverse interpretazioni possibili*".

Non solo, occorre anche che la questione sia "*suscettibile di porsi in numerosi giudizi*", di modo che il giudice, al cospetto di una *quaestio iuris* complessa ma presumibilmente non ricorrente, è tenuto a deciderla.

Parimenti, il rinvio pregiudiziale non è ammesso laddove esista anche un solo precedente della Cassazione sulla questione giuridica sollevata: ne discende che questo istituto non può impiegarsi per invocare la revisione dell'indirizzo interpretativo della giurisprudenza di legittimità, non condivisa dal giudice di merito.

In ogni caso, non v'è da dubitare che il Primo Presidente della Cassazione eserciterà un adeguato "*filtro*" delle questioni oggetto di rinvio pregiudiziale, come previsto dall'art. 363-*bis*, comma 3, sanzionando come inammissibili quelle che non rispettino le condizioni enunciate dal precedente comma 1.

Da un altro punto di vista, non mi pare che si possa addurre l'eventuale scarso ricorso all'istituto per criticarne l'introduzione. Se la Cassazione risolvesse anche poche questioni giuridiche controverse in materia tributaria, l'innovazione avrebbe comunque conseguito un effetto decisamente positivo, concorrendo a rafforzare la stabilità e la certezza dei rapporti giuridici in una materia di così significativa rilevanza economica e sociale qual è quella tributaria, evitando i relativi contenziosi e consentendo risparmi di denari e risorse sia per gli Enti impositori che per i privati. Ciò, essenzialmente, in ragione della ricordata spiccata serialità delle cause fiscali.

Insomma, va espresso il fermo auspicio che le Sezioni Unite confermino l'operatività del rinvio pregiudiziale nel processo tributario e ne riconoscano altresì l'applicabilità alle questioni di giurisdizione.

Ne risulterà valorizzata la funzione nomofilatti-

ca, consentendone una maggiore tempestività – grazie anche al celere procedimento disciplinato dall'art. 363-bis, comma 3[13] – e quindi una più significativa incidenza, da cui potrà discendere la riduzione del contenzioso di merito e anche di quello (decisamente eccessivo) pendente dinanzi alla Suprema Corte[14].

Attualmente, possono occorrere vari anni perché le cause fiscali vengano decise dal giudice di legittimità e si formino quindi gli indirizzi interpretativi suscettibili di orientare le condotte degli Enti impositori e dei contribuenti, nonché le decisioni dei giudici di merito.

Il ritardo con cui si pronuncia la Cassazione si riverbera così sul processo di merito, finendo per incentivarne l'introduzione o la prosecuzione.

L'enunciazione del principio di diritto a seguito del rinvio pregiudiziale potrà, pertanto, assolvere un utile ruolo deflattivo sul contenzioso tributario, forse consentendo anche di evitare il troppo frequente ricorso a misure normative di definizione agevolata delle liti tributarie pendenti cui abbiamo assistito negli ultimi anni.

[1] L'art. 363-bis è stato inserito nel c.p.c. dal D.L.vo n. 149/2022.

[2] In tal senso, v. L. Salvato, Verso la riforma del processo tributario: il "rinvio pregiudiziale" ed il ricorso nell'interesse della legge, in Giustizia Insieme, 19 luglio 2021, par. 4. Con ogni probabilità, l'intento del disegno di legge n. 2636, nel prospettare una norma ad hoc sull'iniziativa del Procuratore Generale per conseguire il principio di diritto in materia tributaria, era quello di favorirne e incrementarne la concreta operatività. Comunque, ben ha fatto il legislatore a non ratificare sul punto il disegno di legge. Difatti, sarebbero risultate innovate rispetto all'art. 363 le condizioni di ammissibilità del cosiddetto "ricorso nell'interesse della legge" e ciò avrebbe creato una discutibile disparità di regime fra la materia civile e quella tributaria.

[3] Cfr., in particolare, C. Glendi, Rinvio pregiudiziale nel processo tributario? Antinomie ai vertici, da risolvere presto e bene, in Dir. prat. trib., n. 6/2022, pp. 2196 ss.

[4] Analogamente, v. R. D'Angiolella, Riflessioni sulla riforma del processo tributario in Cassazione. La nuova Sezione Tributaria della Cassazione, la pace fiscale ed il rinvio pregiudiziale, in Giustizia Insieme, 15 dicembre 2022, par. 3. Così si è espresso, seppure in termini dubitativi, anche l'Ufficio del Massimario e del Ruolo della Cassazione nella relazione n. 96 del 6 ottobre 2022.

[5] Disciplinata dall'art. 3 del D.L.vo n. 23/2011, secondo cui il locatore dell'immobile ad uso abitativo può optare, in luogo dell'ordinario regime impositivo, per un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle relative addizionali e delle imposte di registro e di bollo sul contratto di locazione.

[6] V., per tutte, Comm. Trib. Reg. Toscana, sez. 1, 13 giugno 2022, n. 791 (per la tesi contraria all'operatività del regime della "cedolare secca" nel caso descritto nel testo) e Corte Giust. Trib. II grado Veneto, sez. 5, 16 gennaio 2023, n. 53 (per l'impostazione opposta).

[7] V. Cass., sez. trib., 29 maggio 2023, n. 14975.

[8] V. Cass., sez. trib., 8 febbraio 2023, n. 3784.

[9] Nello stesso senso, v. E. Manzon, La Cassazione civile-tributaria alla sfida del PNRR, in sintesi ed in prospettiva, in Giustizia Insieme, 23 novembre 2022, par. 3, nonché R. D'Angiolella, Riflessioni sulla riforma del processo tributario, cit., par. 3.

[10] V., ad esempio, Cass., sez. un., 9 gennaio 2020, n. 156.

[11] Di contrario avviso è G. Scarselli, Note sul rinvio pregiudiziale alla Corte di cassazione di una questione di diritto da parte del giudice di merito, in Giustizia Insieme, 5 luglio 2021, par. 8, che evidenzia come "giudice del merito e giudice del rinvio non possono essere messi sullo stesso piano, poiché mentre il giudice del rinvio opera quale giudice che completa, in fase rescissoria, la stessa impugnazione rescindente affidata alla Corte di cassazione, il giudice del merito non ha questo legame con la cassazione, non è giudice dell'impugnazione, ed opera in un processo che è aperto a tutte le novità che non siano già precluse dallo stato di avanzamento del processo stesso". Sebbene sia fuor di dubbio la diversità delle funzioni assolte del giudice nei due casi in esame, sembra del tutto ragionevole che il principio di diritto enunciato dalla Cassazione sia sempre vincolante perché, nella prima ipotesi, discende dal naturale svolgimento dell'impugnazione per cassazione della sentenza e dalla separazione fra la fase rescindente e quella rescissoria e, nell'altra, dalla responsabilità che il giudice di merito assume, in piena libertà e in spirito di cooperazione con la Corte Suprema, quando ritiene di rivolgersi a quest'ultima per risolvere una quaestio iuris.

[12] Cfr. G. Scarselli, I punti salienti dell'attuazione della riforma del processo civile di cui al decreto legislativo 10 ottobre 2022, n. 149, in Giustizia Insieme, 15 novembre 2022, par. 6.

[13] Secondo l'art. 363-bis, comma 3, il Primo Presidente della Corte di Cassazione, ricevuta l'ordinanza che dispone il rinvio pregiudiziale e ravvisate le condizioni di ammissibilità dettate dal precedente comma 1, "entro novanta giorni assegna la questione alle sezioni unite o alla sezione semplice per l'enunciazione del principio di diritto".

[14] Pure E. Manzon, La Cassazione civile-tributaria alla sfida del PNRR, cit., par. 3 si esprime in termini analoghi. Meno ottimistiche, invece, sono le previsioni di successo del rinvio pregiudiziale espresse da R. D'Angiolella, Riflessioni sulla riforma del processo tributario, cit., par. 3. Sull'argomento, v. anche A.-M. Perrino, Il giudizio di legittimità in materia tributaria, in AA.VV., Il giudizio tributario, a cura di C. Consolo, G. Melis, A.-M. Perrino, Milano, 2022, pp. 544 ss., secondo cui – a seguito dell'introduzione del rinvio pregiudiziale (della cui operatività in materia tributaria, peraltro, l'Autrice non dubita) – prevalgono le considerazioni negative rispetto a quelle positive.

Autore Francesco Pistolesi
Fonte www.giustiziainsieme.it

La riforma della giustizia e la reintrodotta inappellabilità da parte del P.M. delle sentenze di assoluzione per taluni reati: il caso dell'omessa dichiarazione

A cura dell'Avv. Alessandro Villani e della Dott.ssa Ludovica Loprieno

Lo scorso 14 giugno 2023 è stata presentata dal Ministro della Giustizia Carlo Nordio la bozza del disegno di legge sulla riforma della giustizia recante "***Modifiche al codice penale, al codice di procedura penale e all'ordinamento giudiziario. Interpretazione autentica dell'articolo 9 della legge 10 aprile 1951, n. 287***".

La bozza del disegno di legge - che si compone di otto articoli - interviene in più direzioni.

Sul versante del codice penale, l'art. 1 del disegno di legge in esame prevede, da un canto, l'abrogazione dell'art. 323 c.p. (Abuso d'ufficio) al fine di superare l'anomalia conseguente allo squilibrio tra condanne e iscrizioni delle notizie di reato; e, dall'altro, il ridimensionamento della fattispecie di reato di cui all'art. 346 bis c.p. (Traffico di influenze illecite), limitandone la punibilità a condotte particolarmente gravi ed eliminando l'ipotesi di millantato credito.

Sul versante del codice di procedura penale, le modifiche proposte dall'art. 2 del disegno di legge in esame incidono su molteplici ambiti. Al dichiarato «scopo di rafforzare la tutela del terzo estraneo al procedimento» si interviene, dapprima, in materia di intercettazioni, vietando la pubblicazione, anche parziale, del contenuto delle intercettazioni in tutti i casi in cui quest'ultimo non sia «riprodotto dal giudice nella motivazione di un provvedimento o utilizzato nel corso del dibattimento» (nuovo art. 114, comma 2 bis, c.p.p.); escludendo il rilascio di copia delle intercettazioni di cui è vietata la pubblicazione ai sensi del predetto art. 114, comma 2 bis, «quando la richiesta è presentata da un soggetto diverso dalle parti e dai loro difensori» (nuovo art. 116, comma 1, c.p.p.); ed obbligando il pubblico ministero a stralciare dai cd. brogliacci, espressioni lesive della reputazione o riguardanti dati sensibili di «soggetti diversi dalle parti» (nuovo art. 268, comma 2 bis, c.p.p.).

Infine, per quello che più ci interessa, la bozza del disegno di legge sostituisce l'art. 593, comma 2, del c.p.p. escludendo di fatto il potere del pubblico ministero di proporre appello avverso le sentenze di proscioglimento per i reati di cui all'articolo 550, commi 1 e 2, c.p.p..

Il Disegno di legge, invero, prevede che *"all'articolo 593, al comma 2, il primo periodo è sostituito dal seguente: «Il pubblico ministero non può appellare contro le sentenze di proscioglimento per i reati di cui all'articolo 550, commi 1 e 2.»*.

Si modifica, pertanto, la disciplina dei casi di appello del pubblico ministero, che attualmente consente d'impugnare le sentenze di proscioglimento, stabilendo che l'organo di accusa non possa appellare le sentenze di proscioglimento per i reati per i quali si procede con di citazione diretta, indicati all'art. 550 del Codice di procedura penale (contravvenzioni, delitti puniti con la pena della reclusione non superiore nel massimo a quattro anni o con la multa, sola o congiunta alla pena detentiva e altri reati specificamente indicati).

Restano appellabili le decisioni di proscioglimento per i reati più gravi e le sentenze di condanna per i reati a citazione diretta nei casi in cui l'ordinamento vigente consente l'appello delle sentenze di condanna da parte del p.m. (per esempio: mancato riconoscimento di circostanze ad effetto speciale; riqualificazione del reato).

Già con la Legge n. 46 del 20 febbraio 2006, emanata su iniziativa del deputato On. Pecorella, si stabiliva che il pubblico ministero e l'imputato potevano proporre appello contro le sentenze di proscioglimento soltanto nelle "ipotesi di cui all'articolo 603, comma 2, se la nuova prova è decisiva".

Il provvedimento stabiliva, inoltre, l'obbligo per il pubblico ministero, al termine delle indagini, di formulare richiesta di archiviazione quando la Corte di Cassazione si è pronunciata in ordine alla insussistenza dei gravi indizi di colpevolezza, ai sensi dell'articolo 273, e non sono stati acquisiti, successivamente, ulteriori elementi a carico della persona sottoposta alle indagini.

Già il Presidente della Repubblica, però, aveva rinviato il provvedimento normativo alle Camere con messaggio motivato ai sensi dell'art. 74 della Costituzione.

Successivamente la **Corte Costituzionale, con sentenza n. 26/2007**, si è pronunciata sulla citata

legge dichiarando l'illegittimità costituzionale:

1. dell'art. 1 nella parte in cui, sostituendo l'art. 593 del codice di procedura penale, esclude che il pubblico ministero possa appellare contro le sentenze di proscioglimento, fatta eccezione per le ipotesi previste dall'art. 603, comma 2, del medesimo codice, se la nuova prova è decisiva;
2. dell'art. 10, comma 2, nella parte in cui prevede che l'appello proposto contro una sentenza di proscioglimento dal pubblico ministero prima della data di entrata in vigore della medesima legge è dichiarato inammissibile.

Ebbene, il Disegno di Legge in esame sembra proprio riprendere alcuni aspetti della L. Pecorella, seppure con le dovute precisazioni.

Per analizzare a fondo *l'ubi consistam* di una così dirompente modifica legislativa, è opportuno rifarsi alle stesse dichiarazioni del Ministro Nordio, il quale recentemente ha affermato come si rendesse necessario riformare completamente la disciplina dell'appello da parte della Pubblica Accusa, ritornando ai dettami della legge Pecorella, dichiarata poi dichiarata incostituzionale dalla Corte costituzionale.

Tuttavia, lo stesso Ministro della Giustizia Nordio ha ribadito l'importanza che una legge che riprenda i principi della Legge Pecorella, sia rimodulata per evitare una nuova pronunzia di incostituzionalità, anche se tale evenienza sembrerebbe ormai del tutto improbabile, essendo intervenuti dei fatti nuovi, come ad esempio il principio che una persona non può essere condannata se non al di là di ogni ragionevole dubbio.

Sempre il Ministro Nordio ha posto poi l'attenzione su un aspetto importante, ossia sul come sia paradossale che una sentenza di assoluzione possa essere riformata *in pejus* con un procedimento puramente cartaceo (come quello di appello) **di brevissima durata che può modificare il precedente giudizio e condannare una persona che era stata assolta alla pena della reclusione.**

Ciò posto, analizzando il testo del Disegno di legge, si può notare come il suddetto provvedimento statuisca che per i reati per i quali è previsto che si proceda con la citazione diretta a giudizio – e non con l'ordinario svolgimento dell'udienza preliminare – il Pm non possa proporre il gravame dell'appello avverso le sentenze di proscioglimento. È se come l'originaria semplificazione procedimentale (e riduzione delle garanzie connesse all'udienza preliminare) che i soggetti che hanno commesso uno dei reati di cui all'art. 550 c.p.p. "subiscono" sia ragionevolmente compensata dall'impossibilità di impugnazione da parte dell'accusa delle pronunce di assoluzione.

È evidente, inoltre, come il disegno di Legge che si commenta sia legato a filo doppio alla riforma del processo penale approvata da pochi mesi e che, tra le tante modifiche al sistema processuale, ha previsto l'ampliamento dei reati a citazione diretta e per i quali ora ci sarà la limitazione dell'appello delle sentenze di assoluzione da parte del Pm.

Il criterio di delega risulta finalizzato ad estendere il numero dei reati per i quali si procede a citazione diretta, con corrispondente riduzione dell'area dell'udienza preliminare.La scelta del Parlamento non è stata quella di estendere indiscriminatamente tale esercizio dell'azione penale ai reati puniti con pena edittale detentiva non superiore nel massimo a sei anni.

La scelta espressa nella legge delega è stata invece quella di ampliare il novero delle eccezioni già previste nel secondo comma dell'art. 550 c.p.p. sulla base di due criteri: quello formale, per cui deve trattarsi di delitti puniti con pena edittale detentiva non superiore nel massimo a sei anni, quindi delitti puniti con un massimo edittale di pena detentiva ricompreso tra quattro e sei anni, anche se congiunta alla pena della multa, e quello sostanziale della non complessità di accertamento.

In base a tali criteri, dunque, si dovrà procedere a citazione diretta per i reati puniti con pena edittale massima compresa tra i quattro e i sei anni, sempre che non presentino rilevanti difficoltà di accertamento.

In attuazione della delega, sono stati individuati una serie di delitti i quali, di norma, non richiedono indagini complesse. Si sono considerati tali, per esempio, i reati che avvengono in pubblico, di fronte ad una pluralità di testimoni, come gli atti osceni in luogo pubblico aggravati (art. 527 comma 2 c.p.) o il danneggiamento di cose mobili o immobili in occasione di manifestazioni pubbliche (art. 635 comma 3 c.p.) l'apologia di delitto (art. 414 c.p.) e l'istigazione a disobbedire alle leggi (art. 415 c.p.).

Vi rientra, altresì, per quello che più ci interessa, il reato di omessa dichiarazione dell'imposta sui redditi o sul valore aggiunto, qualora essa sia superiore a 50.000.

Tutto ciò chiarito sulle importanti modifiche che interesseranno il giudizio di appello per i reati previsti dall'art. 550 cpp, è bene ricordare che parte della dottrina si è già dimostrata contraria alla novella in esame.

In primo luogo, sono sorte talune preoccupazioni in merito al fatto che la limitazione dell'appellabilità delle sentenze di assoluzione da parte della pubblica accusa sembrerebbe creare una dispa-

rità di trattamento, una sorta di "doppio binario" all'interno del sistema processuale che non troverebbe alcuna giustificazione razionale.
In secondo luogo, la reintrodotta inappellabilità da parte dell'accusa per le sentenze di proscioglimento per i reati ex art. 550 cpp determinerebbe una asimmetria tra il condannato in prima istanza che ha di fronte a sé due ulteriori gradi di giudizio e il soggetto condannato per la prima volta in appello, il quale vede ristretto il proprio diritto all'impugnazione, avendo quale unico mezzo il ricorso per Cassazione.
Si ritiene tuttavia di non condividere tali considerazioni critiche. A parere di chi scrive, invece, la novella legislativa va salutata con favore, perlomeno per due motivi.
Innanzitutto, l'inappellabilità del Pm non riguarda indiscriminatamente tutti i reati, ma solo le fattispecie criminose connotate da minore gravità (come appunto il reato di omessa dichiarazione) e che non richiedono un accertamento processuale particolarmente oneroso.

In secondo luogo, il divieto di appello del Pm può considerarsi una chiara espressione del principio di colpevolezza, che pervade (o dovrebbe pervadere) tutto il sistema penale. È del tutto razionale che il risparmio di spesa che lo Stato ottiene nell'accertamento processuale dei reati di cui all'art. 550 c.p.p. sia controbilanciato dalla garanzia per l'imputato che, una volta assolto in primo grado, non debba poi subire una sentenza di condanna in un giudizio di secondo grado, meramente cartolare.
La novella sembra ribadire il legame sussistente tra la presunzione di innocenza e la necessità che essa, se superata, lo sia in maniera particolarmente pregnante, "beyond any reasonable doubt", ossia "al di là di ogni ragionevole dubbio".
In questo modo, quando non si riesca a superare tale presunzione già nel primo grado, si inibisce la possibilità di raggiungere tale prova nei gradi successivi, perché si tratterebbe comunque di una "prova" non abbastanza forte e pregnante, data la sua difficoltà di superare la presunzione di innocenza iniziale.
A parere di chi scrive quindi è opportuno dare una possibilità al Disegno di legge dello scorso 14 giugno, perché può considerarsi come un'opportunità per estendere le garanzie per gli imputati, soprattutto qualora si tratti di reati ritenuti, secondo l'id quod plerumque accidit, meno gravi, come quello di omessa dichiarazione, in ossequio ai principi di extrema ratio e frammentarietà del diritto penale.

Avv. Alessandro Villani
Dott.ssa Ludovica Loprieno

La prova testimoniale nel processo tributario

La prova testimoniale è un tipo di prova che si basa sulle dichiarazioni di persone che hanno assistito ad un fatto o che hanno conoscenza diretta di un fatto. Nel processo tributario, la prova testimoniale può essere utilizzata per dimostrare una serie di fatti, tra cui:

Il comportamento del contribuente;
La natura e l'entità dell'imposizione fiscale;
La sussistenza di una causa di esenzione o di detrazione fiscale;
La corretta applicazione della legge fiscale.
La prova testimoniale è un tipo di prova molto importante nel processo tributario, in quanto consente ai contribuenti di presentare le proprie prove in modo diretto e di permettere al giudice di valutare le prove orali.

Nel nuovo processo tributario, la prova testimoniale è stata ammessa in modo più ampio rispetto al passato. In particolare, la nuova disciplina ha previsto che la prova testimoniale possa essere utilizzata anche per provare fatti che sono oggetto di presunzioni legali.

L'ammissione della prova testimoniale per provare fatti oggetto di presunzioni legali è un importante passo in avanti per i contribuenti, in quanto consente loro di dimostrare la fondatezza delle proprie tesi anche in presenza di prove che sono a favore dell'Amministrazione finanziaria.

Tuttavia, è importante ricordare che la prova testimoniale è un tipo di prova che deve essere valutata con cautela dal giudice. Il giudice deve infatti valutare la credibilità dei testimoni, la loro capacità di ricordare i fatti e la loro obiettività.

In conclusione, la prova testimoniale è un tipo di prova molto importante nel processo tributario. Tuttavia, è importante utilizzare la prova testimoniale in modo corretto e consapevole, al fine di garantire che il giudice possa valutare le prove in modo corretto.

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

- **Premessa**
- **La competenza per valore del giudice monocratico**
- **Il limite di valore per la competenza del giudice monocratico**
- **La determinazione del valore della lite**
- **L'assegnazione al giudice monocratico, l'erronea attribuzione del ricorso e la rimessione della causa**
- **Il giudizio in composizione monocratica**
- **Svolgimento del giudizio innanzi al giudice monocratico e modalità di discussione dell'udienza**
- **Impugnazione della sentenza del giudice monocratico**
- **Osservazioni conclusive**

PREMESSA

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

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

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

LA COMPETENZA PER VALORE DEL GIUDICE MONOCRATICO

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

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

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

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

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

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

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

Tuttavia, come anticipato in premessa, **il comma 1 dell'art. 4 *bis* del D. Lgs. n. 546/1992 ha subito una modifica** a seguito dell'entrata in vigore del **D. L. n. 13 del 24 febbraio 2023**, che, all'**art. 40,**

comma 2, così dispone:

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

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

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

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

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

La determinazione del valore della lite

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

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

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

Occorre evidenziare inoltre che:

1. in caso di atto di **irrogazione delle sanzioni** ovvero di impugnazione delle sole sanzioni, il valore della controversia è costituito dalla somma delle sanzioni contestate;
2. in caso di controversie aventi ad oggetto il **rifiuto espresso o tacito alla restituzione di tributi**, il valore della controversia va invece determinato tenendo conto dell'importo del tributo richiesto a rimborso, al netto degli accessori. Nel caso in cui l'istanza di rimborso riguardi più periodi d'imposta, occorre fare riferimento al singolo rapporto tributario sottostante al singolo periodo d'imposta. Pertanto, in tali ipotesi il valore della lite è dato dall'importo del tributo richiesto a rimborso per singolo periodo di imposta. Ad esempio, se con una determinata istanza si richiede il rimborso di tributi afferenti a più periodi d'imposta e per uno solo di essi l'importo richiesto a rimborso non supera i 3.000 euro (fino al 30 giugno 2023) ovvero i 5.000 euro (dal 1° luglio in poi), per quest'ultimo il contribuente deve instaurare il giudizio innanzi al giudice monocratico;
3. in caso di **avviso di accertamento che si limiti a ridurre o ad azzerare la perdita dichiarata**, il valore della lite è determinato sulla base della sola imposta "virtuale", che si ottiene applicando le aliquote vigenti per il periodo d'imposta oggetto di accertamento all'importo risultante dalla differenza tra la perdita dichiarata, utilizzata e/o riportabile e quella accertata.

Tanto chiarito, ne discende che:

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

LE ASSEGNAZIONI AL GIUDICE MONOCRATICO

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

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

"*Al decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, sono apportate le seguenti modificazioni: (…) h) all'articolo 6:*

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

***tributaria di primo grado assegnano il ricorso al giudice monocratico nei casi previsti dall'articolo 4-bis del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546**»;*
2) dopo il comma 1-bis è inserito il seguente:
*«1-ter. **Nel caso in cui il giudice, in composizione monocratica o collegiale, rilevi che la controversia ad esso assegnata avrebbe dovuto essere trattata dalla corte di giustizia tributaria in altra composizione, la rimette al presidente della sezione per il rinnovo dell'assegnazione**»;*
3) al comma 2, dopo le parole: «ciascun collegio giudicante» sono inserite le seguenti: «ovvero ciascun giudice monocratico»".

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

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

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

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

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

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

"***1. La corte di giustizia tributaria di secondo grado rimette la causa alla corte di giustizia tributaria di primo grado che ha emesso la sentenza impugnata nei seguenti casi:***
a) quando dichiara la competenza declinata o la giurisdizione negata dal primo giudice;
b) quando riconosce che nel giudizio di primo grado il contraddittorio non è stato regolarmente costituito o integrato;
c) quando riconosce che la sentenza impugnata, erroneamente giudicando, ha dichiarato estinto il processo in sede di reclamo contro il provvedimento presidenziale;
d) quando riconosce che il collegio della corte di giustizia tributaria di primo grado non era legittimamente composto;
e) quando manca la sottoscrizione della sentenza da parte del giudice di primo grado.
2. Al di fuori dei casi previsti al comma precedente la corte di giustizia tributaria di secondo grado decide nel merito previamente ordinando, ove occorra, la rinnovazione di atti nulli compiuti in primo grado. (…).".

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

IL GIUDIZIO IN COMPOSIZIONE MONOCRATICA

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

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

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

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

sore abilitato.
Il generale richiamo alla disciplina del giudizio in composizione collegiale, tuttavia, subisce una limitazione ad opera del neo-introdotto comma 4 dell'art. 16 del D. L. n. 119/2018 (come modificato dall'art. 4, comma 4, della Legge n. 130/2022) **che dispone la trattazione pubblica dell'udienza del giudice monocratico esclusivamente a distanza, salvo espressa richiesta delle parti per comprovate ragioni**.
Giova rammentare che, la versione originaria dell'art. 16, comma 4, del D. L. n. 119/2018 (convertito in legge, con modifiche, dalla Legge n. 136 del 17 dicembre 2018 e con decorrenza dal 19 dicembre 2018), **ha previsto**, per la prima volta, **la possibilità per le parti del processo tributario di partecipare alle udienze pubbliche o camerali "a distanza", ossia mediante collegamento audiovisivo**.
Ebbene, l'art. 4, comma 4, della Legge n. 130/2022 ha modificato il suddetto art. 16, comma 4, del D. L. n. 119/2018 (conv. legge n. 136/2018), disponendo, tra le altre, con specifico riferimento alle udienze del giudice monocratico, che: *"(…)*

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

*«**4.** La partecipazione alle udienze di cui agli articoli 33 e 34 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, da parte dei contribuenti e dei loro difensori, degli enti impositori e dei soggetti della riscossione, dei giudici e del personale amministrativo delle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, può avvenire mediante collegamento audiovisivo tale da assicurare la contestuale, effettiva e reciproca visibilità delle persone presenti nei diversi luoghi e di udire quanto viene detto. (…)* ***Le udienze** di cui all'articolo 34 del decreto legislativo n. 546 del 1992,* ***tenute dalla corte di giustizia tributaria di primo grado in composizione monocratica**, e quelle di cui agli articoli 47, comma 2, e 52, comma 3, del medesimo decreto legislativo n. 546 del 1992* ***si svolgono esclusivamente a distanza**, fatta salva la possibilità per ciascuna delle parti di richiedere nel ricorso, nel primo atto difensivo o nell'appello, per comprovate ragioni, la partecipazione congiunta all'udienza del difensore, dell'ufficio e dei giudici presso la sede della corte di giustizia tributaria. Il giudice decide sulla richiesta di cui al periodo precedente e ne dà comunicazione alle parti con l'avviso di trattazione dell'udienza. In ogni caso in cui l'udienza si tenga a distanza è comunque consentita a ciascun giudice la partecipazione presso la sede della corte di giustizia tributaria. (…).*
***4-bis.** Le disposizioni di cui al comma 4 si applicano ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, con ricorso notificato dal 1° settembre 2023»".*
Alla luce del dato normativo sopra esposto, ai sensi dell'**art. 16, commi 4 e 4 *bis*, del D. L. n. 119/2018, così come novellato dalla Legge n. 130/2022, le udienze tenute dal giudice monocratico devono essere svolte, per i ricorsi notificati dal 1° settembre 2023, esclusivamente a distanza, fatta salva la possibilità per ciascuna delle parti di richiedere** nel ricorso, nel primo atto difensivo o nell'appello, per comprovate ragioni, **la partecipazione congiunta all'udienza del difensore, dell'ufficio e dei giudici presso la sede della Corte di Giustizia Tributaria**.
Inoltre, la Legge n. 130/2022 ha aggiunto il comma 4 *bis* all'art. 16 del D. L. n. 119/2018, sancendo che **le disposizioni di cui al comma 4 si applicano ai giudizi instaurati, in primo ed in secondo grado, con ricorso notificato dal 1° settembre 2023**.

Impugnazione della sentenza del giudice monocratico

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

OSSERVAZIONI CONCLUSIVE

Tirando le somme di quanto fin qui esposto, non può non rilevarsi che la figura del giudice tributario monocratico, introdotta con la Legge n. 130/2022, ha permesso di assicurare una maggiore efficienza al processo tributario. Infatti, **la *ratio* dell'intervento legislativo è quella di deflazionare quanto più possibile il contenzioso delle Corti di Giustizia Tributaria**, sottraendo alla competenza dell'organo collegiale la decisione delle controversie di modico valore.
Tuttavia, ad oggi, non è ancora possibile indicare gli effetti concreti prodotti dall'introduzione della figura del giudice unico né tantomeno stabilire se tale figura sia effettivamente in grado di ridurre il contenzioso tributario.

Fonte www.filodiritto.com

Processo Tributario: al via il Giudice Monocratico. Cosa cambia?

Il giudice in composizione monocratica decide le controversie di valore fino a 5.000 euro

Rimangono attribuite al giudice in forma collegiale le controversie di valore indeterminabile
La nuova disciplina riguarda i ricorsi notificati a partire dal 1° luglio 2023
Come noto, il D.l. n. 13/2023, recante disposizioni urgenti per l'attuazione del PNRR, introduce novità in tema di giustizia tributaria. Tra queste, una delle più rilevanti è resa dall'art. 40 in vigore dal 22 aprile 2023, il quale al comma n. 2 appone delle modifiche sul processo tributario.
È bene specificare che la nuova disciplina riguarderà i ricorsi notificati a partire dal 1° luglio 2023.

Cosa cambia?
La riforma incide sulle controversie che, in ragione del valore della lite, possono essere rimesse al giudice monocratico.
In particolare, a fronte della nuova disposizione normativa:

- le corti di giustizia tributaria di primo grado decidono in composizione monocratica le controversie di valore fino a 5.000 euro (non più 3000)
- sono tuttavia escluse le controversie di valore indeterminabile.

Determinazione del valore della lite
Il valore della lite è determinato ai sensi dell'articolo 12, comma 2, e riferisce all'importo del tributo, al netto di interessi e eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato. Invece, se la controversia attiene unicamente al valore della sanzione, il valore si costituisce in forza della somma di queste.

Il Giudice Monocratico
L'introduzione di questa figura risponde all'esigenza di smaltire l'arretrato e velocizzare il processo. Tuttavia, dal punto di vista operativo e formale nulla cambia, in quanto il ricorso dovrà essere presentato alla Corte di giustizia tributaria; successivamente, sarà il presidente della Corte di giustizia ad assegnare la causa al giudice monocratico.

Autore Nicola Dimitri
Fonte we-wealth.com

L'importanza della competenza nel processo tributario

La competenza del giudice nel processo tributario è molto importante, in quanto il giudice è chiamato a decidere controversie che hanno ad oggetto norme complesse e che possono avere un impatto significativo sulla vita dei contribuenti.

Il giudice deve avere una conoscenza approfondita del diritto tributario e deve essere in grado di valutare le prove in modo imparziale e obiettivo.

Nel nuovo processo tributario, la competenza del giudice è stata rafforzata, in quanto i giudici tributari sono stati scelti tra magistrati con una specifica formazione in diritto tributario.

Inoltre, i giudici tributari sono stati dotati di poteri più ampi per poter valutare le prove e per prendere decisioni in modo rapido ed efficiente.

La competenza del giudice è un elemento fondamentale del nuovo processo tributario, in quanto garantisce ai contribuenti un processo giusto e imparziale.

Cartella di pagamento: notifica da un indirizzo pec non iscritto nei pubblici registri

È valida la notifica della cartella di pagamento da un indirizzo pec che non risulta nei registri delle pubbliche amministrazioni del Ministero della Giustizia, corredato dalla copia analogica della ricevuta di avvenuta consegna, completa di attestazione di conformità. Tale modalità è, infatti, idonea a certificare l'avvenuto recapito del messaggio e degli allegati, salva la prova contraria, di cui è onerata la parte che sollevi la relativa eccezione, dell'esistenza di errori tecnici riferibili al sistema informatizzato.
È quanto affermato dalla Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Napoli e più volte ribadito dalla giurisprudenza di legittimità (ord. n. 982/2023, sent. 6912/2022, S.U. n. 23620/2018). In applicazione del principio del raggiungimento dello scopo, il collegio ha rigettato l'eccezione della contribuente di inesistenza della notifica dell'atto impugnato e, inoltre, disposto la trasmissione della sentenza e di copia dell'intero fascicolo alla Procura. Con riferimento a tale ultimo profilo, invero, i giudici hanno evidenziato che quanto dedotto nella memoria della ricorrente non costituisce effettiva proposizione di "querela di falso", nonostante l'espressa definizione in tal senso nell'atto di parte.

Sentenza del 04/05/2023 n. 6168 - Corte di giustizia tributaria di primo grado di Napoli Sezione/ Collegio 30

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con ricorso inviato in data 23.11.2022 S. P. ha impugnato la cartella di pagamento n. 07120220030699341000 emessa da Agenzia Entrate Riscossione, notificata in data 7.7.2022, avente ad oggetto il mancato pagamento della Tarsu per gli anni 2014, 2015, 2016, 2017 in favore del comune di Napoli.
La ricorrente ha dedotto l'inesistenza della notifica della cartella esattoriale impugnata in quanto proveniente da un indirizzo pec non ricompreso nei pubblici registri di cui al D.L. 179/2012;
l'omessa notifica di alcun atto prodromico; l'intervenuta decadenza e prescrizione.
Con atti, rispettivamente, del 6.12.2022 e del 23.3.2023 si sono costituiti Agenzia Entrate Riscossione e comune di Napoli, che hanno esposto le ragioni della infondatezza delle eccezioni mosse dal ricorrente, hanno ribadito la legittimità dell'atto impugnato, concludendo, quindi, per la dichiarazione di inammissibilità del ricorso, ovvero il suo rigetto.
Con memoria del 14.4.2023 la ricorrente ha ribadito le eccezioni di cui sopra.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Il ricorso è infondato.
Il comune di Napoli ha prodotto documentazione da cui emerge che, nelle date del 21.1.2019, 21.1.2019, 7.2.2019 e 7.2.2019, sono stati notificati a mezzo posta, rispettivamente, gli avvisi di accertamento n. 42995 (Tari 2014), n. 99251 (Tari 2015), n. 122695 (Tari 2016), e n. 121756 (Tari 2017).
Alcuna prescrizione risulta maturata, atteso l'effetto interruttivo derivante dalla notifica dei citati avvisi di accertamento; ancora, posto che detti avvisi, pur regolarmente notificati, non sono mai stati impugnati, in detta sede le uniche eccezioni che possono essere sollevate devono riguardare eventuali vizi della cartella impugnata.
Con riferimento alla preliminare eccezione sollevata dalla ricorrente, va detto che non può essere accolta la tesi secondo cui le notifiche effettuate da Agenzia Entrate Riscossione a mezzo "pec" non compresa nei pubblici elenchi sono affette da inesistenza. Sul punto, con recente pronuncia, le Sezioni Unite (ordinanza n. 15979 del 2022) hanno statuito che " va poi respinta l'eccezione di irricevibilità o inammissibilità del ricorso, per via di notifica proveniente da indirizzo di posta elettronica certificata del mittente che, non risultando dai registri PP.AA. del Ministero della Giustizia, inficerebbe di nullità l'atto così spedito, a propria volta non corredato da relata di notifica su documento separato in firma digitale; in realtà, in primo luogo, la relata di notifica del ricorso risulta riferita ad atto, in formato integrale pdf, firmato digitalmente, allegato al messaggio di pec del 9.6.2020, con attestazione di conformità del documento analogico rispetto all'originale in versione informatica; può dunque dirsi integrato il principio, statuito da questa Corte (Cass. 20039/2020, Cass. 6912/2022) per cui la copia analogica della ricevuta di avvenuta consegna, completa di attestazione di conformità, e idonea a certificare l'avvenuto recapito del messaggio e degli allegati, salva la prova contraria, di cui è onerata la parte che sollevi la relativa eccezione, dell'esistenza di errori tecnici riferibili al sistema informatizzato, deduzione

e prova non fornite; tale criterio di raggiungimento dello scopo (Cass. S.U. 23620/2018, 7665/2016 e poi Cass. 2961/2021), inoltre, integra l'ulteriore osservazione circa il valore equipollente della provenienza della notifica da indirizzo di posta elettronica istituzionale della Corte dei Conti (procura.qenerale.atticassazione(at)corteconticert.it), rinvenibile nel rispettivo sito (https://www.corteconti.it/home/ricerca) e dunque non incompatibile, anche ai sensi della L. 11 gennaio 1994, n. 53, art. 3bis, comma 1, secondo periodo, e per le sue peculiarità, con la più stringente regola - invocabile peraltro come principio generale nella sola collocazione istituzionale per le prerogative di notifica per gli avvocati - secondo cui la notificazione può essere eseguita esclusivamente utilizzando un indirizzo di posta elettronica certificata del notificante risultante da pubblici elenchi. Nè vale osservare che, per il D.L. 18 ottobre 2012 n. 179, art. 16 ter, ricorrerebbe una definizione chiusa di pubblici elenchi, ai fini della notificazione e comunicazione degli atti in materia giudiziaria con rinvio a quelli previsti dal D.Lgs. 7 marzo 2005, n. 82, artt. 6 bis, 6 quater e 62, dall'art. 16, comma 12, del decreto n. 179 del 2012, dal D.L. 29 novembre 2008, n. 185, art. 16, comma 6, (convertito con modificazioni dalla L. 28 gennaio 2009, n. 2), nonchè per il registro generale degli indirizzi elettronici, gestito dal Ministero della giustizia ovvero (ai sensi del comma 1 ter) dell'Indice dei domicili digitali delle pubbliche amministrazioni e dei gestori di pubblici servizi (D.Lgs. 7 marzo 2005, n. 82, art. 6 ter,); invero, è fatto obbligo alle amministrazioni aggiornare gli indirizzi dell'Indice, la cui gestione è affidata all'AGID, mentre l'eventuale incompletezza dell'elenco dei domicilii digitali costituisce ipotetica ragione di responsabilità dirigenziale (D.Lgs. n. 82 del 2005, ex art. 6 ter, comma 3), ma non inficia la regolare provenienza dell'attività notificatoria da indirizzo pec comunque ricompreso tra quelli indicati dall'amministrazione pubblica stessa, così come sarebbe valida la ricezione allo stesso indirizzo pec di atti e comunicazioni da terzi; d'altronde il D.L. n. 179 del 2012, art. 16 ter, comma 1 ter, laddove menziona la pluralità dei domicilii digitali per la medesima P.A. nell'elenco tenuto da AGID ai sensi del D.Lgs. n. 82 del 2005, cit. art. 6 ter, (CAD), indica come riferimento di notificazione (passiva) l'indirizzo di posta elettronica certificata primario indicato, secondo le previsioni delle Linee guida di AGID, nella sezione ente dell'amministrazione pubblica destinataria, così conferendo almeno rilevanza ad indirizzi dell'ente pur se non inclusi nel registro. Al contempo, la maggiore rigidità del sistema delle notifiche digitali, imponendo la notifica esattamente agli indirizzi oggetto di elencazione accessibile e registrata, realizza il principio di elettività della domiciliazione per chi ne sia destinatario, cioè soggetto passivo, associando tale esclusività ad ogni onere di tenuta diligente del proprio casellario, laddove nessuna incertezza si pone invece ove sia il mittente a promuovere la notifica da proprio valido indirizzo pec, come nel caso; infine, e come anticipato, la costituzione del destinatario della notificazione, che abbia dimostrato di essere in grado di svolgere compiutamente le proprie difese (Cass. 2961/2021), sottrae rilevanza all'ipotizzata irregolarità, avendo pienamente la notifica raggiunto lo scopo (Cass. S.U. 23620/2018), senza alcuna incertezza in ordine alla sua provenienza e all'oggetto dell'impugnazione esperita dalla Procura notificante".

Principio, questo, ribadito dalla stessa Cassazione con la recentissima ordinanza n. 982 del 2023.

Ancora, quanto dedotto nella memoria illustrativa del 14.4.2023 (con il presente atto si propone formalmente querela di falso avverso gli avvisi di ricevimento relativi alla notificazione degli accertamenti Tari 2014, 2015, 2016 e 2017 depositati dal comune di Napoli, al fine di accertare che la firma apposta sugli stessi non è attribuibile all'avv. P. S. ") non costituisce effettiva proposizione di "querela di falso", che andava, invece, proposta innanzi al Tribunale civile.

Sul punto, la Cassazione ha più volte stabilito che, in ragione di quanto previsto dall'articolo 39 del D.Lgvo n. 546/1992, il giudice tributario deve sospendere il giudizio dinanzi a esso pendente fino al passaggio in giudicato della decisione in ordine a una querela di falso, perché trattasi di un "accertamento pregiudiziale riservato ad altra giurisdizione, del quale il giudice tributario non può conoscere neppure incidenter tantum".

Quanto, però, affermato dalla ricorrente impone alla Corte la trasmissione degli atti alla Procura di Napoli, essendo astrattamente ravvisabile la commissione del delitto di falso in atto pubblico (art. 479 cp), a carico di soggetto, allo stato, ignoto.

Al rigetto del ricorso deve seguire la condanna del ricorrente al pagamento delle spese di giudizio in favore dei resistenti, che si liquidano in euro 500,00 per ciascuna parte resistente, oltre spese generali nella misura del 15%, Iva e cassa previdenza, se dovuti.

P.Q.M.

rigetta il ricorso. Condanna il ricorrente al pagamento delle spese di giudizio in favore di Agenzia Entrate Riscossione e comune di Napoli, che si liquidano in euro 500,00 per ciascuna parte resistente, oltre spese generali nella misura del 15%, Iva e cassa previdenza, se dovuti.

Dispone la trasmissione della presente sentenza e di copia dell'intero fascicolo alla Procura di Napoli, per le ragioni indicate in motivazione.

Così deciso in Napoli in data 27 aprile 2023

Fonte www.giustiziatributaria.gov.it

Giudici di Pace: oggi si comincia con il processo civile telematico

A partire dal 4 luglio 2023, prende il via il progetto Estensione del Processo Civile Telematico ai Giudici di Pace, come richiesto dalla riforma Cartabia. Questo progetto comporta l'avvio delle comunicazioni/notificazioni telematiche a valore legale, la possibilità di depositare atti nelle diverse fasi processuali per gli attori esterni e la creazione di un Portale dei Giudici per supportare l'attività giudiziaria dei Magistrati Onorari.

Il Ministero ha preparato tutte le attività necessarie per garantire il supporto richiesto dagli uffici e facilitare questa vera e propria rivoluzione nel sistema di giustizia civile. Il Dipartimento per la transizione digitale della giustizia e la Direzione generale per i sistemi informativi automatizzati hanno svolto numerosi progetti di formazione del personale e implementato le attrezzature hardware e software richieste, consapevoli dell'importanza e della complessità di questo compito che richiederà il coinvolgimento di tutti i soggetti interessati.

Il Ministero garantirà il massimo supporto per risolvere qualsiasi problema che potrebbe sorgere, come avvenuto in passato con la Consolle del Magistrato durante la fase iniziale del progetto.

Per implementare la riforma approvata nella scorsa legislatura, sono state adottate diverse soluzioni:

Gli Avvocati hanno ora la possibilità di depositare atti introduttivi ed endo-processuali attraverso gli schemi xsd, richiedendo alle software house di adeguare i loro software gestionali.
È stata implementata la funzionalità di deposito telematico degli atti nel sistema di registro utilizzato presso le Cancellerie (SIGP).
È stato creato il Portale dei Giudici di Pace, dove sono disponibili gli schemi xsd e le funzionalità di firma remota e deposito telematico degli atti.
Queste soluzioni si basano su due sistemi principali:

SIGP: utilizzato dalle Cancellerie degli Uffici dei Giudici di Pace, che è stato ampliato per le funzionalità sopra citate.
Portale dei Giudici di Pace: un portale web innovativo che supporta l'attività dei Giudici di Pace, simile alla Consolle del Magistrato per altri settori del contenzioso civile.
Queste soluzioni sono state implementate nei 26 Distretti dei Giudici di Pace. Il Portale dei Giudici di Pace permette la firma digitale dei procedimenti da parte dei Giudici di Pace, utilizzando la firma remota Multisign richiesta tramite canale IR o tramite il capo dell'Ufficio. Inoltre, è possibile utilizzare la firma tramite dispositivo SmartCard o dispositivo personale di firma digitale.

Per prepararsi all'entrata in vigore del Processo Civile Telematico, sono state coinvolte diverse parti interessate, come Magistrati Onorari, Personale di Cancelleria, Avvocati dello Stato e Avvocati attraverso i rispettivi Ordini Professionali. C'è stato un costante supporto attraverso comunicazioni inviate dai Presidenti, dai RID e dai Magrif dei Tribunali e dai Consigli degli Ordini degli Avvocati locali.

Sono stati svolte numerose attività di formazione per il personale degli Uffici Giudiziari e per i giudici, tra cui la produzione di materiale informativo e tutorial video sul portale e-learning del Ministero della Giustizia, sessioni di affiancamento in aula virtuale e sessioni di affiancamento e supporto Training on the Job (ToJ).

È stato istituito un apposito Gruppo di Lavoro con rappresentanti dei Tribunali, delle Procure, degli Avvocati, del CSM, del SSM e del DOG.

Per supportare ulteriormente il progetto, sono stati forniti canali di supporto e comunicazione attraverso le strutture territoriali dei CISIA e la casella email gdp@giustizia.it.

Inoltre, sono state assegnate dotazioni hardware ai Giudici di Pace, con contratti stipulati per PC portatili e desktop.

A causa delle spese sostenute, i fondi per i nuovi contratti desktop sono stati completamente utilizzati.

Nonostante le sfide, si è lavorato duramente per preparare il sistema giudiziario civile a questa importante innovazione, che entrerà in vigore entro la scadenza normativa del 30 giugno 2023.

Cav. Dott. Franco Antonio Pinardi

Giudizio dinanzi al Giudice di Pace dal 28 febbraio 2023

A decorrere dal 28 febbraio 2023, anche i giudizi dinanzi al Giudice di Pace, in virtù della riforma Cartabia, subiscono profonde trasformazioni

- Giudizio Giudice di Pace post Riforma Cartabia
- Competenza del Giudice di Pace
- Forma della domanda
- Contenuto della domanda
- Costituzione delle parti
- Trattazione della causa
- Decisione

Giudizio Giudice di Pace post Riforma Cartabia

Il D.Lgs. 10 ottobre 2022, n. 149, la cd. "Riforma Cartabia", così come modificato dalla Legge 29 dicembre 2022, n. 197, ha disposto che "*Le disposizioni del presente decreto, salvo che non sia diversamente disposto, **hanno effetto a decorrere dal 28 febbraio 2023 e si applicano ai procedimenti instaurati successivamente a tale data**. Ai procedimenti pendenti alla data del 28 febbraio 2023 si applicano le disposizioni anteriormente vigenti*".

Ciò comporterà che, a decorrere dal 28 febbraio 2023, anche i giudizi dinanzi al Giudice di Pace subiranno profonde trasformazioni.

Competenza del Giudice di Pace

La nuova formulazione dell'art. 7 c.p.c., infatti, in vigore fino alla data del 31 ottobre 2025, è la seguente:

*"Il Giudice di Pace è competente per le cause relative a beni mobili di valore non superiore a **10.000** euro, quando dalla legge non sono attribuite alla competenza di altro giudice.*

*Il Giudice di Pace è altresì competente per le cause di risarcimento del danno prodotto dalla circolazione di veicoli e di natanti, purché il valore della controversia non superi **25.000,00** euro.*

È competente qualunque ne sia il valore:

1) per le cause relative ad apposizione di termini ed osservanza delle distanze stabilite dalla legge, dai regolamenti o dagli usi riguardo al piantamento degli alberi e delle siepi;

2) per le cause relative alla misura ed alle modalità d'uso dei servizi di condominio di case;

3) per le cause relative a rapporti tra proprietari o detentori di immobili adibiti a civile abitazione in materia di immissioni di fumo o di calore, esalazioni, rumori, scuotimenti e simili propagazioni che superino la nomale tollerabilità;

3-bis) per le cause relative agli interessi o accessori da ritardato pagamento di prestazioni previdenziali o assistenziali;

[4) per le cause di opposizione alle sanzioni amministrative irrogate in base all'articolo 75 del testo unico approvato con decreto del Presidente della Repubblica 9 ottobre 1990, n. 309.]"

Emerge come vi sia stata una modifica della sola competenza per valore del Giudice di Pace.

Si è passati, infatti, dagli € 5.000,00 agli attuali € 10.000,00 per le cause relative a beni mobili e dagli € 20.000,00 agli € 25.000,00 per le cause di risarcimento del danno prodotto dalla circolazione di veicoli e di natanti. Rimane per il resto invariata la formulazione.

Come anticipato, per i procedimenti pendenti alla data del 28 febbraio 2023 continueranno ad applicarsi le disposizioni anteriormente vigenti.

Forma della domanda

I giudizi instaurati dinanzi al Giudice di Pace a decorrere dal 28 febbraio 2023 saranno governati dal nuovo rito semplificato di cognizione.

Stabilisce, infatti, il nuovo art. 316 c.p.c che:

"Davanti al Giudice di Pace la domanda si propone nelle forme del procedimento semplificato di cognizione, in quanto compatibili. La domanda si può anche proporre verbalmente. Di essa il Giudice di Pace fa redigere processo verbale che, a cura dell'attore, è notificato unitamente al decreto di cui all'articolo 318".

Con tale disposizione il Legislatore ha eliminato l'atto di citazione ad udienza fissa ed ha disposto che il processo dinanzi al Giudice di Pace si svolga nelle forme del processo semplificato di cognizione, solamente se compatibili.

Nessuna modifica è stata, invece, apportata al successivo art. 317 c.p.c., il quale regola la

rappresentanza davanti al Giudice di Pace.

Contenuto della domanda

Profondamente modificato è, invece, l'art. 318 c.p.c., il quale, nella sua attuale formulazione, stabilisce che:

*"La domanda **si propone con ricorso**, sottoscritto a norma dell'articolo 125, che deve contenere, oltre all'indicazione del giudice e delle parti, l'esposizione dei fatti e l'indicazione del suo oggetto.*

***Il Giudice di Pace, entro cinque giorni dalla designazione, fissa con decreto l'udienza di comparizione delle parti a norma del comma secondo dell'articolo 281 undecies**".*

La norma, oltre a precisare che la domanda introduttiva deve essere proposta con ricorso, prevede che il Giudice di Pace, entro 5 giorni dalla sua designazione - e non, quindi, dalla data di deposito del ricorso in Cancelleria - deve fissare, con decreto, l'udienza di comparizione delle parti a norma dell'art. 281-undecies c.p.c.. Così facendo, il Giudice dovrà assegnare "*il termine per la costituzione del convenuto, che deve avvenire non oltre 10 giorni prima dell'udienza*".

Il richiamo all'art. 281-undecies c.p.c. comporta che il ricorso ed il pedissequo decreto di fissazione dell'udienza devono essere notificati al convenuto a cura del ricorrente e che tra il giorno della notifica e quello dell'udienza di comparizione debbano intercorrere termini liberi non inferiore a 40 giorni se il luogo della notificazione si trova in Italia e di 60 giorni se si trova all'estero.

Costituzione delle parti

La costituzione del ricorrente, ai sensi del nuovo art. 319 c.p.c., avverrà con il deposito del ricorso notificato unitamente al decreto di comparizione e con la relazione di notificazione e, quanto occorre, la procura.

La formulazione adoperata nell'art. 319 c.p.c., - *secondo la quale l'attore si costituisce depositando il ricorso notificato unitamente al decreto di comparizione e con la relazione di notificazione e, quando occorre, la procura, quindi, prevedendo una ipotetica notifica del ricorso e di un decreto di fissazione prima ancora del deposito del ricorso stesso* - può essere intesa, infatti, come una mera svista del Legislatore.

Per quanto riguarda, invece, il convenuto, l'art. 319 c.p.c. richiama i commi 3) e 4) dell'art. 218-undecies c.p.c., prevedendo, quindi, che lo stesso

"***...si costituisce mediante deposito della comparsa di risposta**, nella quale deve proporre le sue difese e prendere posizione in modo chiaro e specifico sui fatti posti dall'attore a fondamento della domanda, indicare i mezzi di prova di cui intende avvalersi e i documenti che offre in comunicazione, nonché formulare le conclusioni. A pena di decadenza deve proporre le eventuali domande riconvenzionali e le eccezioni processuali e di merito che non sono rilevabili d'ufficio.*

Se il convenuto intende chiamare un terzo deve, a pena di decadenza, farne dichiarazione nella comparsa di costituzione e chiedere lo spostamento dell'udienza. Il giudice, con decreto comunicato dal cancelliere alle parti costituite, fissa la data della nuova udienza assegnando un termine perentorio per la citazione del terzo. La costituzione del terzo in giudizio avviene a norma del terzo comma".

Il convenuto, quindi, nel caso voglia chiamare in causa un terzo dovrà, a pena di decadenza, farne dichiarazione nella comparsa di costituzione e chiedere lo spostamento dell'udienza. Il giudizio verrà, quindi, differito con decreto del Giudice, il quale indicherà la data della comparizione ed il termine per la costituzione del terzo. Il decreto sarà comunicato dalla Cancelleria alle parti ed il terzo dovrà costituirsi nei termini e modi previsti per il convenuto.

Trattazione della causa

La nuova formulazione dell'art. 320 c.p.c. stabilisce che:

"*Nella prima udienza il Giudice di Pace interroga liberamente le parti e tenta la conciliazione. Se la conciliazione riesce se ne redige processo verbale a norma dell'articolo 185, ultimo comma. Se la conciliazione non riesce, **il Giudice di Pace procede ai sensi dell'articolo 281 duodecies, commi secondo, terzo e quarto, e se non ritiene la causa matura per la decisione, procede agli atti di istruzione rilevanti per la decisione.***

[omissis]

I documenti prodotti dalle parti possono essere inseriti nel fascicolo di ufficio ed ivi conservati fino alla definizione del giudizio".

I commi 1) e 2) dell'art. 320 c.p.c. sono rimasti immutati.

Il comma 3), invece, prevede che, nel caso in cui non riesca la conciliazione, il Giudice di Pace proceda ai sensi dei commi 2, 3 e 4 dell'art. 281-duodecies c.p.c. e, se ritiene la causa matura per la decisione, proceda agli atti di istruzione rilevanti per la decisione.

I richiami all'art. 281-duodecies c.p.c. prevedo-

no che, in caso di mancata conciliazione:
1) il ricorrente possa chiedere al Giudice di essere autorizzato a chiamare in causa un terzo se l'esigenza è sorta dalle difese del convenuto;
2) le parti possano proporre le eccezioni che sono conseguenza della domanda riconvenzionale e delle eccezioni proposte dalle altre parti;
3) il Giudice, se richiesto e se sussiste giustificato motivo, può concedere alle parti un termine perentorio non superiore a 20 giorni per precisare e modificare le domande, le eccezioni e le conclusioni, per indicare i mezzi di prova e produrre documenti, e un ulteriore termine non superiore a 10 giorni per replicare e dedurre prova contraria.

Decisione
Stabilisce il nuovo art. 321 c.p.c. che:
"*Il Giudice di Pace, quando ritiene matura la causa per la decisione,* ***procede ai sensi dell'articolo 281 sexies****.*
La sentenza è depositata in cancelleria entro quindici giorni dalla discussione".

La fase decisione, quindi, prevede una lettura combinata degli artt. 321 e 281-sexies c.p.c..
Il Giudice di Pace, infatti, quando ritiene matura la causa per la decisione, fatte precisare le conclusioni, può ordinare la discussione orale della causa nella stessa udienza o, su istanza di parte, in un'udienza successiva e pronunciare sentenza al termine della discussione, dando lettura del dispositivo e della concisa esposizione delle ragioni di fatto e di diritto della decisione.
La sentenza, quindi, si intenderà pubblicata con la sottoscrizione da parte del Giudice del verbale che la contiene ed è immediatamente depositata in cancelleria.
L'ultimo comma dell'art. 281-sexies c.p.c.. prevede, poi, una discussione orale e la sentenza depositata entro i successivi 30 giorni.
Nessuna modifica, infine, è stata prevista per l'art. 322 c.p.c. per la conciliazione non contenziosa dianzi al Giudice di Pace.

Autore Mario Carpentieri
Fonte www.studiocataldi.it

Iscrizione a ruolo del Giudice di Pace

L'iscrizione a ruolo davanti al giudice di pace è l'atto con cui si inscrive una causa nel ruolo generale della cancelleria.
Con questo atto potete portare le vostre controversie all'attenzione del giudice di pace attraverso la presentazione di una nota alla cancelleria del tribunale.

Vediamo allora come potete inscrivere una causa civile al ruolo generale.

Sommario
- L'atto di iscrizione a ruolo
- Come compilare la nota di iscrizione a ruolo
- Pagamento del contributo unificato e della marca da bollo
- Infine, vediamo i compiti del cancelliere

L'atto di iscrizione a ruolo
L'iscrizione a ruolo è una iscrizione a cura del cancelliere dove vengono registrati tutti i processi civili dell'ufficio giudiziario. Le cause vengono identificate da un numero che serve ad individuare la causa e la data di deposito della stessa.

Si prega di notare che alla fine il cancelliere redigerà la nota di iscrizione a ruolo del Giudice di Pace sulle informazioni fornite dalle parti. Per questo motivo è importante avere familiarità con questa procedura.

Come compilare la nota di iscrizione a ruolo
Questo atto di iscrizione delle cause civili nei registri della cancelleria del tribunale si concretizza nella nota di iscrizione a ruolo del giudice di pace. Come vedrete di seguito questa nota di iscrizione deve contenere i dati personali delle parti e del procuratore, il tipo di atto, l'oggetto della causa e le date di notifica dell'atto di citazione e dell'udienza a cui le parti devono partecipare.

Per compilare questo documento, prima di tutto, dovrete indicare se agite come attori, convenuti, appellanti o in che altra qualità state compilando la nota. Allo stesso modo dovrete compilare la nota di iscrizione a ruolo da depositare davanti il giudice di pace con i vostri dati personali e quelli di controparte. Vengono indicati i nomi delle parti, data e luogo di nascita, numero di codice fiscale, indirizzo di residenza e tutta l'informazione necessaria per individuare le parti coinvolte

Il PCT Giudice di Pace: Processo Civile Telematico

Cos'è il **Processo Civile Telematico** Giudice di Pace conosciuto come PCT Giudice di Pace?
Andiamo insieme a parlare del **Processo Civile Telematico** PCT dinanzi al giudice di pace, una nuova realtà già operativa da qualche, precisamente in funzione da giugno del 2014. Vediamo di che cosa si tratta.

Qual è la loro funzione?
Il PCT di fronte al Giudice di Pace è descritto come un sistema di funzionalità di tipo informatico atto a rimpiazzare quasi la totalità delle attività eseguite dalle cancellerie, i depositi, le notifiche degli atti giudiziari e molto altro.
Il motivo della nascita del PCT del Giudice di Pace è presto detto: la necessità di far lavorare in sinergia le nuove realtà informatiche in emergenza, questa tecnologia divenuta così indispensabile nella vita di tutto i giorni e il cui funzionamento può senza dubbio alcuno apportare un beneficio per i cittadini che necessitano della giustizia; il lavoro sinergico quindi dell'informatica combinato all'organizzazione della giustizia.

Tutto ciò configura il PCT del Giudice di Pace come un importante strumento per abbattere le tempistiche dei processi, avvalendosi delle capacità apportate dall'informatica.
Vogliamo sottolineare come, dal 30 giugno 2014, i depositi degli atti processuali, il deposito della documentazione da parte degli avvocati difensivi di ognuna delle parti, nell'ambito del procedimento civile, in qualsiasi contenzioso, dinanzi al tribunale, è obbligatorio venga fatto solo attraverso i portali telematici. Così come è necessario il deposito telematico per qualsiasi ricorso di decreto ingiuntivo, e per il giudizio di opposizione relativo.

Strumenti indispensabili per il PCT
Per i PCT del giudice di pace si rende necessario avere libero accesso ai seguenti strumenti: un personal computer, una connessione internet sia una connessione wi-fi che un collegamento ethernet, un programma che consenta di scrivere qui dipenderà dal sistema operativo che utilizzate, nel caso fosse un MacOS potreste utilizzare il programma Pages oppure utilizzare il pacchetto Office in caso utilizziate un sistema Windows ed infine, necessiterete di uno scanner in modo da poter inserire in forma di allegato elettronici i documenti compilati.
Adiamo ora a parlare di un ulteriore dispositivo di estrema importanza, il token con tecnologia crittografica, un supporto in forma di chiavetta USB o smart-card con chip. Questo dispositivo contiene al suo interno le certificazioni digitali per le firme autenticate, rilasciate da una società certificante accreditata. Possiamo riassumere con due parole: firma digitale.
La firma digitale accelera i tempi poiché consente di compilare la sottoscrizione di un documento di tipo digitale completamente sul proprio computer. Così è possibile essere certi di venire in primis individuati e riconosciuti e poi autorizzati all'accesso per il PCT del Giudice di Pace.
Un ulteriore strumento che ha portato tutta la realtà analogica e tangibile di una lettera verso un piano impalpabile ed informatico, ma decisamente più veloce e celere, è il concetto di PEC ovvero Posta Elettronica Certificata, questa mail, che assomiglia a qualsiasi altra tipo di email ma che contiene al suo interno crittografie che ne preservano privacy e sicurezza vale in tutto e per tutto, in termini legali, alla normalissima e comune raccomandata con ricevuta di ritorno, soltanto che nessuno deve aspettare che, fisicamente, il postino la prenda e la porti a destinazione ma bastano pochi istanti e qualche click.
Per mezzo della PEC, quindi, un qualsiasi soggetto utilizzatore può, perciò, ottenere o deporre documentazione relativa al processo telematico in corso, poiché la PEC stessa rappresenta uno strumento con cui comunicare ufficialmente all'interno del Processo Civile Telematico.

Principali funzionalità del PCT
Le funzioni prominenti del PCT del giudice di pace si dividono in diverse competenze ed aree: l'area relativa ai consulti, quella relativa agli avvisi e alle notifiche di tipo telematico; i versamenti online e per ultimo nella deposizione di qualsiasi atto giudiziario.
È possibile perciò consultare online tutte le informazioni riguardanti un procedimento civile, in modo da poter avere a portata di mano, minuto per minuto la situazione del processo e del suo svolgimento, e anche ovviamente tutta la documentazione relativa in formato digitale.
Sottolineiamo anche come, le utenze che ne possiedano la qualifica, ad esempio i procuratori, i magistrati, il personale della cancelleria etc, -venendo prima identificati attraverso il mezzo token, che consente una crittografia di elevata potenza- possono entrare a consultare i servizi a loro disposizione sul portale nell'area riservata. Avremo poi anche un'area pubblica per gli utenti in cui non vi sia però alcuna necessità di identificazione forte; nell'area pubblica è possibile dare una occhiata, in modalità anonima, ad informazioni all'interno dei fascicoli contenuti in cancelleria, va detto che ogni dato personale è ovviamente oscurato in modo da garantire il rispetto della privacy dei soci.

Corte costituzionale
Sentenza 27 luglio 2023, n. 166

Presidente: Sciarra - Redattore: San Giorgio

[...] nel giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 21, comma 2, del decreto legislativo 13 luglio 2017, n. 116 (Riforma organica della magistratura onoraria e altre disposizioni sui giudici di pace, nonché disciplina transitoria relativa ai magistrati onorari in servizio, a norma della legge 28 aprile 2016, n. 57), promosso dal Tribunale amministrativo regionale per il Lazio, sezione prima, nel procedimento vertente tra C. I., Presidente del Consiglio dei ministri, Consiglio superiore della magistratura e Ministero della giustizia, con ordinanza del 6 ottobre 2022, iscritta al n. 129 del registro ordinanze 2022 e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 45, prima serie speciale, dell'anno 2022.
Visti l'atto di costituzione di C. I., nonché l'atto di intervento del Presidente del Consiglio dei ministri;
udito nell'udienza pubblica del 24 maggio 2023 il Giudice relatore Maria Rosaria San Giorgio;
udito l'avvocato Calogero Ingrillì per C. I. e l'avvocato dello Stato Giustina Noviello per il Presidente del Consiglio dei ministri;
deliberato nella camera di consiglio del 24 maggio 2023.

RITENUTO IN FATTO

1.- Con ordinanza del 6 ottobre 2022, iscritta al n. 129 del registro ordinanze 2022, il Tribunale amministrativo regionale per il Lazio, sezione prima, ha sollevato - in riferimento all'art. 76 della Costituzione - questione di legittimità costituzionale dell'art. 21, comma 2, del decreto legislativo 13 luglio 2017, n. 116 (Riforma organica della magistratura onoraria e altre disposizioni sui giudici di pace, nonché disciplina transitoria relativa ai magistrati onorari in servizio, a norma della legge 28 aprile 2016, n. 57), nella parte in cui dispone che «[i]l magistrato onorario è dispensato, anche d'ufficio, per impedimenti di durata superiore a sei mesi», in difformità dal criterio stabilito dall'art. 2, comma 10, lettera a), della legge 28 aprile 2016, n. 57 (Delega al Governo per la riforma organica della magistratura onoraria e altre disposizioni sui giudici di pace), che rinvia all'art. 9, comma 2, della legge 21 novembre 1991, n. 374 (Istituzione del giudice di pace), e successive modificazioni, secondo cui l'infermità costituisce causa di dispensa solo quando impedisca «in modo definitivo» l'esercizio delle funzioni, mentre la durata massima semestrale è prevista solo per gli «altri impedimenti», e quindi per quelli diversi dall'infermità.

2.- Il giudice a quo riferisce di essere stato investito nel giudizio principale dell'impugnazione del decreto del Ministero della giustizia emesso il 3 marzo 2020, e della presupposta delibera del Consiglio superiore della magistratura, con cui il ricorrente, C. I., era stato dispensato dall'incarico di vice procuratore onorario della Repubblica presso il Tribunale ordinario di Trento.

Il TAR Lazio espone che il magistrato onorario assumeva di aver fruito, nello svolgimento del proprio incarico, di un periodo di assenza per malattia (con diagnosi di «dilatazione aneurismatica dell'arteria media ds dell'encefalo») dal 19 settembre 2017 al 6 luglio 2018, senza risultare, tuttavia, «impedito in modo definitivo» all'esercizio delle funzioni.

Il 4 giugno 2018 il Procuratore della Repubblica di Trento aveva comunicato, ai sensi dell'art. 21, comma 6, del d.lgs. n. 116 del 2017, che era stato superato il periodo di sei mesi di assenza per malattia, con proposta di dispensa dall'incarico che il Procuratore generale presso la Corte d'appello di Trento aveva inviato al competente consiglio giudiziario.

Il successivo 8 luglio C. I. aveva chiesto la revoca della proposta di dispensa e di poter riprendere immediatamente il servizio essendosi concluso il periodo di convalescenza dalla sofferta patologia, ma il consiglio giudiziario aveva fatto propria la proposta di dispensa del Procuratore generale e disposto la trasmissione degli atti al Consiglio superiore della magistratura.

Nel corso del procedimento, espletata l'audizione dell'interessato, il consiglio giudiziario aveva confermato in data 20 giugno 2019 la precedente delibera, e il CSM aveva dispensato dall'incarico C. I. Era seguito il pedissequo decreto del Mini-

stro della giustizia.

3.- Il Collegio rimettente riferisce di aver rigettato con sentenza non definitiva il secondo motivo di ricorso - con cui la parte denunciava violazione, falsa ed errata applicazione di legge, per mancata trasmissione del testo definitivo della legge delegata dal Consiglio dei ministri al Presidente della Repubblica nel termine previsto dall'art. 14, comma 2, della legge 23 agosto 1988, n. 400 (Disciplina dell'attività di Governo e ordinamento della Presidenza del Consiglio dei ministri), oltre che per inosservanza di oneri di comunicazione propri del procedimento amministrativo e mancati adempimenti endo-procedimentali - e costruisce sul primo motivo di ricorso il sollevato dubbio di legittimità costituzionale della norma delegata.

3.1.- Espone il TAR Lazio che con la prima censura il ricorrente aveva denunciato eccesso di potere da sviamento, straripamento e travisamento dei fatti, nel rilievo che la delibera con cui era stata disposta la dispensa del magistrato onorario era viziata, in quanto adottata in applicazione dell'art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 116 del 2017, a sua volta emanato «in violazione dell'art. 76 della Costituzione per eccesso di delega con riferimento alla legge 28 aprile 2016, n. 57».

3.2.- Osserva il giudice a quo, in adesione al dubbio sollevato dal ricorrente, che la legge n. 57 del 2016, nel dettare i criteri direttivi della delega al Governo per la riforma organica della magistratura onoraria, aveva previsto che, nell'esercizio della stessa, si provvedesse a disciplinare i casi di decadenza dall'incarico, revoca e dispensa dal servizio, nel senso di applicare il regime di cui all'art. 9, comma 2, della legge n. 374 del 1991, e successive modificazioni, secondo cui «[i]l giudice di pace è dispensato, su sua domanda o d'ufficio, per infermità che impedisce in modo definitivo l'esercizio delle funzioni o per altri impedimenti di durata superiore a sei mesi».

Il legislatore delegato, invece, in contrasto con la richiamata previsione, ha stabilito, con la disposizione censurata, che «[i]l magistrato onorario è dispensato, anche d'ufficio, per impedimenti di durata superiore a sei mesi», senza distinguere tra infermità e altri impedimenti.

5.- In punto di non manifesta infondatezza, il rimettente rileva che la legge di delega n. 57 del 2016 - dopo aver disposto, al comma 1 dell'art. 1 (rubricato «Contenuto della delega»), che «[i]l Governo è delegato ad adottare, entro un anno dalla data di entrata in vigore della presente legge con l'osservanza dei principi e dei criteri direttivi di cui all'articolo 2, uno o più decreti legislativi diretti a: [...] i) regolamentare i casi di decadenza dall'incarico, revoca e dispensa dal servizio», al comma 10, lettera a) del successivo art. 2 (Principi e criteri direttivi) - nel fissare i principi e i criteri direttivi cui il legislatore delegato si sarebbe dovuto attenere, stabilisce che «a tutti i magistrati onorari si applichi la disciplina della decadenza e della dispensa dal servizio, prevista dall'articolo 9 della legge 21 novembre 1991, n. 374 e successive modificazioni», disposizione che, a sua volta, al comma 2, recita, come precisato: «[i]l giudice di pace è dispensato, su sua domanda o d'ufficio, per infermità che impedisce in modo definitivo l'esercizio delle funzioni o per altri impedimenti di durata superiore a sei mesi».

5.1.- Il giudice a quo, nel raffronto tra il tenore letterale delle due disposizioni, apprezza pertanto l'esistenza di un contrasto tra il criterio di delega e l'applicazione di esso nel decreto delegato.

Espone il rimettente che la legge n. 57 del 2016 definisce con precisione il contenuto del potere legislativo delegato attraverso il «rinvio automatico e globale» all'art. 9 della legge n. 374 del 1991, vincolando, in tal modo, l'esercizio della delega alla previsione dell'applicazione a tutti i magistrati onorari di tale disciplina, secondo la quale l'infermità è causa di dispensa in quanto impedisca «in modo definitivo» l'esercizio delle funzioni, mentre la durata massima semestrale è stabilita solo per gli «altri impedimenti», diversi dall'infermità.

Il decreto delegato ha invece previsto la dispensa per qualsiasi impedimento che si protragga oltre sei mesi, senza riportare la più favorevole regolamentazione prevista dalla legge n. 374 del 1991 per le infermità e senza effettuare alcuna distinzione tra i vari tipi di impedimento.

5.2.- La delega sarebbe stata quindi esercitata in termini diversi da quelli stabiliti, incidendo sul migliore trattamento previsto nella legge n. 57 del 2016 per la malattia, senza che il Governo nella relazione illustrativa di presentazione del decreto legislativo al Parlamento e al CSM - nell'affermare che la disposizione sulla dispensa per malattia mutuava la disciplina prevista dall'art. 9 della legge n. 374 del 1991 per i giudici di pace - avesse offerto chiarimento alcuno in ordine alla diversa opzione adottata.

6.- Con atto depositato il 28 novembre 2022, è intervenuto in giudizio il Presidente del Consiglio dei

ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, che ha chiesto dichiararsi la questione inammissibile o non fondata.

6.1.- Sotto il primo profilo, per la difesa erariale la questione è motivata in modo generico e comunque insufficiente in riferimento al parametro violato ed all'evocato petitum di illegittimità costituzionale.

Il giudice a quo non avrebbe spiegato, in modo chiaro e preciso, quali siano le ragioni del contrasto con l'art. 76 Cost. e quali le invocate modifiche della norma oggetto di dubbio.

6.2.- La questione sarebbe inoltre priva di rilevanza, non essendo corretta l'interpretazione fornita dal rimettente del criterio della legge delega.

Ad avviso dell'interveniente, l'art. 9 della legge n. 374 del 1991 andrebbe inteso, infatti, «nel senso che il termine di sei mesi (c.d. periodo di comporto) [sia] elemento costitutivo della fattispecie della dispensa solo nell'ipotesi in cui non vi sia una infermità che impedisca in via definitiva l'esercizio delle funzioni».

Pertanto, se la definitività dell'impedimento, quanto al profilo medico-sanitario, rende inutile l'attesa del termine di sei mesi ai fini della dispensabilità di colui che risulti inabile al servizio, per ogni altro impedimento tendenzialmente non definitivo, compresa l'infermità, invece, il legislatore richiederebbe che l'impossibilità di prestare servizio si protragga per oltre sei mesi.

Il pronome «altri» utilizzato nell'ordito della norma in connessione agli impedimenti sarebbe indicativo di una diversità rispetto al criterio della definitività dell'impedimento e non rispetto alla sua natura.

6.3.- La questione sarebbe comunque non fondata, rappresentando la norma oggetto di dubbio una più favorevole disciplina, diretta a fissare per tutti i tipi di impedimento, e quindi anche in caso di infermità definitiva, il termine semestrale prima non previsto.

7.- Con atto depositato il 10 novembre 2022, si è costituito, in proprio, C. I. che, dedotte l'ammissibilità e la fondatezza della questione, ha concluso per la declaratoria di illegittimità costituzionale, in riferimento all'art. 76 Cost., dell'art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 116 del 2017 per contrasto con il criterio di delega stabilito dall'art. 2, comma 10, lettera a), della legge n. 57 del 2016, là dove rinvia all'art. 9 della legge n. 374 del 1991.

7.1.- In punto di rilevanza, deduce la parte che la normativa censurata è stata applicata al ricorrente - magistrato onorario dispensato dal servizio in seguito ad un'assenza superiore a sei mesi - come previsto dal decreto delegato, in via generale e per ogni impedimento, senza alcuna indagine sul carattere definitivo, o meno, dell'incidenza della patologia riscontrata sull'esercizio delle funzioni.

Il criterio fissato nella legge delega avrebbe invece comportato un trattamento di maggior favore della fattispecie, in quanto la dispensa avrebbe dovuto essere adottata solo ove l'infermità fosse stata impeditiva, in modo definitivo, dell'esercizio delle funzioni, presupposto, in concreto, non esistente e, comunque, in nessun modo accertato.

7.2.- In punto di non manifesta infondatezza, espone ancora la parte che la legge delega avrebbe individuato in modo preciso il contenuto del potere legislativo delegato attraverso il rinvio automatico, e per intero, all'art. 9 della legge n. 374 del 1991, ed avrebbe vincolato, in tal modo, l'esercizio della delega alla previsione dell'applicazione di tale disciplina per tutti i magistrati onorari, stabilendo che l'infermità è causa di dispensa ove impedisca «in modo definitivo» l'esercizio delle funzioni, mentre la durata massima semestrale è stabilita solo per gli «altri impedimenti» diversi dall'infermità.

Viene richiamato l'indirizzo interpretativo di questa Corte secondo il quale la discrezionalità del Governo in attuazione della delega è, in via progressiva, ristretta in ragione di una maggiore puntualizzazione, analiticità e dettaglio dei principi e criteri direttivi dettati dalla legge di delega, e si menzionano diverse sentenze (n. 84 del 2017, n. 153 e n. 132 del 2014, n. 184 del 2013, n. 272 del 2012, n. 293 del 2010, n. 98 del 2008, n. 340 e n. 54 del 2007, n. 163 e n. 126 del 2000, n. 259 e n. 69 del 1991, n. 224 del 1990, n. 178 del 1984 e n. 226 del 1976) e ordinanze (n. 213 del 2005 e n. 490 del 2000) confermative dell'orientamento.

Nell'ipotesi di specie avrebbe potuto leggersi «quasi un caso limite» in cui il «legislatore-Parlamento», con l'art. 9 della legge n. 374 del 1991 nel testo risultante dall'art. 7, comma 1, della legge 24 novembre 1999, n. 468 (Modifiche alla legge 21 novembre 1991, n. 374, recante istituzione del giudice di pace. Delega al Governo in materia di competenza penale del giudice di pace e modifica dell'articolo 593 del codice di procedura penale), aveva fissato, in modo preciso ed esauriente, il principio e criterio direttivo in presenza di malattia, con determinazione per relationem (sono menzionate le sentenze n. 87 del 1989, n. 156 del 1987 e n. 72 del 1957),

nell'intento di garantire «un obiettivo minimo di tutela» della salute di colui che si trovi a prestare, con carattere continuativo anche se non stabile, un'attività onoraria inserita nell'esercizio di funzioni pubbliche giurisdizionali.

Il legislatore della delega, attraverso il rinvio alla norma preesistente, avrebbe voluto delimitare l'ipotesi della «dispensa per "malattia"» al solo caso di impedimento per patologia non reversibile, come pure confermato dal sintagma «o per altri impedimenti di durata superiore a sei mesi» contenuto nell'art. 9, comma 2, della legge n. 374 del 1991 al quale non può che riconoscersi, nel significato suo proprio, secondo la parte costituita, la volontà del legislatore di evocare un impedimento «differente o diverso» dalla malattia.

E, d'altro canto, la differenziazione di due ipotesi di malattia, l'una da impedimento con effetti permanenti e definitivi, l'altra di durata ultrasemestrale, avrebbe finito per rendere superflua la previsione della prima, che sarebbe comunque confluita nella seconda.

L'espresso riferimento ad una norma chiara e precisa escluderebbe, ad avviso della parte, quelle esigenze di particolare riempimento che abilitano il Governo, nel silenzio serbato dal legislatore delegante, all'esercizio di una maggiore discrezionalità in attuazione della delega.

7.3.- A prescindere, poi, dal contrasto con la legge di delega, la concreta applicazione che della disposizione censurata è stata operata negli atti impugnati sarebbe manifestamente illogica e irragionevole, in quanto la natura definitiva dell'impedimento per malattia richiede, fino alla stabilizzazione delle condizioni di salute, il decorso di un periodo di cura ed osservazione che travalica, nella maggior parte dei casi, il periodo di sei mesi previsto in modo arbitrario dal legislatore delegato per ogni ipotesi.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1.- Il TAR Lazio, sezione prima, dubita della legittimità costituzionale dell'art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 116 del 2017, nella parte in cui dispone che «[i]l magistrato onorario è dispensato, anche d'ufficio, per impedimenti di durata superiore a sei mesi», in riferimento all'art. 76 Cost.

Secondo il rimettente, con la disciplina censurata il legislatore delegato avrebbe violato i principi e criteri direttivi dettati dal legislatore delegante che, all'art. 2, comma 10, lettera a), della legge n. 57 del 2016, aveva previsto che il Governo, nell'esercizio della delega, provvedesse a regolamentare i casi di decadenza dall'incarico, revoca e dispensa dal servizio (ai sensi dell'art. 1, comma, 1 lettera i, della citata legge n. 57 del 2016), stabilendo che a tutti i magistrati onorari si applicasse il regime di cui all'art. 9 della legge n. 374 del 1991, istitutiva del giudice di pace, e successive modificazioni.

Tale disposizione, espressamente richiamata nella legge di delega n. 57 del 2016, prevede, al comma 2, che: «[i]l giudice di pace è dispensato, su sua domanda o d'ufficio, per infermità che impedisce in modo definitivo l'esercizio delle funzioni o per altri impedimenti di durata superiore a sei mesi».

Dal differente tenore testuale delle due disposizioni a confronto il rimettente deduce che il Governo avrebbe esercitato la delega in modo costituzionalmente illegittimo.

Osserva al riguardo il giudice a quo che nel decreto delegato è venuta meno, in spregio al criterio posto dalla legge di delega, la distinzione tra la disciplina dell'infermità - che, secondo l'art. 9, comma 2, della legge n. 374 del 1991, come sostituito dall'art. 7, comma 1, della legge n. 468 del 1999, comporta la dispensa dal servizio solo in quanto impeditiva, in modo definitivo, dell'esercizio delle funzioni del magistrato onorario - e gli altri impedimenti, di diversa natura, rispetto ai quali la dispensa è destinata ad operare solo in caso di durata ultrasemestrale degli stessi.

2.- In via preliminare va esaminata l'eccezione, sollevata dalla difesa erariale, di inammissibilità della questione dedotta, per prospettata genericità e insufficienza della motivazione in riferimento al parametro violato e all'invocato petitum.

2.1.- L'eccezione non è fondata.
Nell'ordinanza di rimessione il giudice a quo provvede a richiamare la disposizione delegata (l'art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 116 del 2017) e quella di delega (art. 2, comma 10, lettera a, della legge n. 57 del 2016) di cui coglie nel rinvio all'art. 9 della legge n. 374 del 1991 il criterio applicativo per poi costruire - sul disallineamento letterale delle due previsioni - con chiarezza nelle premesse logiche e nelle relative ricadute applicative, il sospetto di illegittimità costituzionale.

La disposizione delegata - sostiene il rimettente, così precisando il suo pensiero e fugando ogni dubbio di inadeguatezza della motivazione sulla ritenuta non manifesta infondatezza della questio-

ne - viola il parametro di cui all'art. 76 Cost. perché, di contro al principio e criterio fissato nella legge di delega, prevede una sola indistinta causa di dispensa del magistrato onorario - l'assenza dal servizio per oltre un semestre -, obliterando quella parte della norma di delega che, nel richiamarlo espressamente, sottrae invece l'impedimento di salute alla disciplina dell'ultrasemestralità.

3.- Venendo al merito, la questione è fondata, nei sensi di seguito precisati.

3.1.- Si rende necessaria una sia pur sintetica ricognizione delle coordinate delineate dalla giurisprudenza costituzionale sulla delega legislativa in relazione al suo concreto esercizio da parte del Governo ove, come nella ipotesi in esame, si denunci la violazione dell'art. 76 Cost., nella dedotta non conformità della disposizione delegata alla volontà del legislatore.

Questa Corte ha costantemente affermato che la verifica di conformità della norma delegata a quella delegante richiede lo svolgimento di un duplice processo ermeneutico che, condotto in parallelo, tocca, da una parte, la legge di delegazione e, dall'altra, le disposizioni stabilite dal legislatore delegato, da interpretare nel significato compatibile con la delega stessa.

In sintesi, per definire il contenuto di questa, si deve tenere conto del complessivo contesto normativo in cui si inseriscono la legge delega, i relativi principi e criteri direttivi e le finalità che la ispirano, che rappresentano non solo la base e il limite delle norme delegate, ma anche gli strumenti di interpretazione della loro portata (tra le tante, sentenze n. 133 del 2021, n. 84 del 2017, n. 250 del 2016, n. 194 del 2015 e n. 153 del 2014).

La legge delega è dunque fondamento e limite del potere legislativo delegato; essa, se, da una parte, non deve contenere enunciazioni troppo generali o comunque non idonee ad indirizzarne l'attività, dall'altra, «può essere abbastanza ampia da preservare un margine di discrezionalità, e un corrispondente spazio entro il quale il Governo possa agevolmente svolgere la propria attività di "riempimento" normativo, la quale è pur sempre esercizio delegato di una funzione "legislativa"» essendo il legislatore delegato chiamato «a sviluppare, e non solo ad eseguire, le previsioni della legge di delega» (sentenza n. 104 del 2017, punto 3.1. del Considerato in diritto).

3.2.- Se la delega legislativa non esclude in capo al legislatore delegato ogni discrezionalità, tuttavia la maggiore o minore ampiezza di quest'ultima va apprezzata e ritenuta «in relazione al grado di specificità dei criteri fissati nella legge delega», nel rilievo che «per valutare se il legislatore abbia ecceduto [i] margini di discrezionalità occorre individuare la ratio della delega per verificare se la norma delegata sia stata con questa coerente» (sentenza n. 153 del 2014 e, nello stesso senso, tra le altre, sentenze n. 175 del 2022, n. 231 e n. 174 del 2021, n. 184 del 2013, n. 272 del 2012, n. 230 del 2010).

3.3.- Ciò premesso, venendo al caso in esame, si rileva che la legge n. 57 del 2016, dopo aver disposto, al comma 1 dell'art. 1 (rubricato «Contenuto della delega»), che «[i]l Governo è delegato ad adottare, entro un anno dalla data di entrata in vigore della presente legge con l'osservanza dei principi e dei criteri direttivi di cui all'articolo 2, uno o più decreti legislativi diretti a [per quanto rileva]: i) regolamentare i casi di decadenza dall'incarico, revoca e dispensa dal servizio», al comma 10, lettera a), del successivo art. 2 (rubricato «Principi e criteri direttivi»), nel fissare i principi ed i criteri direttivi cui il legislatore delegato si sarebbe dovuto attenere, stabilisce che «a tutti i magistrati onorari si applichi la disciplina della decadenza e della dispensa dal servizio, prevista dall'articolo 9 della legge 21 novembre 1991, n. 374 e successive modificazioni».

Detto art. 9, come sostituito dall'art. 7, comma 1, della legge n. 468 del 1999, al comma 2, prevede che «[i]l giudice di pace è dispensato, su sua domanda o d'ufficio, per infermità che impedisce in modo definitivo l'esercizio delle funzioni o per altri impedimenti di durata superiore a sei mesi»

Per il riportato sistema di richiami viene definita una trama normativa, inequivoca, in cui la disposizione della legge di delega concorre a formare il parametro violato e l'art. 9, comma 2, della legge n. 374 del 1991 - norma compiuta, integrativa non più, e non solo, di un principio o criterio direttivo, ma di una vera e propria regula iuris - nella sua portata vale a ridurre, in modo corrispondente, i margini di discrezionalità ed il cosiddetto potere di riempimento del legislatore delegato.

3.4.- L'art. 21, comma 2, del d.lgs. delegato n. 116 del 2017, là dove stabilisce che «[i]l magistrato onorario è dispensato, anche d'ufficio, per impedimenti di durata superiore a sei mesi» elimina uno dei sintagmi integrativi dell'art. 9, comma 2, della legge n. 374 del 1991.

Il raffronto tra le due disposizioni evidenzia inequivocamente come l'infermità quale causa di impedimento venga ignorata nella previsione delegata, che convoglia nell'unica indistinta categoria dell'impedimento ultrasemestrale ogni regolamentazione della dispensa dal servizio del magistrato onorario, discostandosi, in tal modo, dalla stessa disposizione delegante.

3.5.- Né l'indicata struttura dell'art. 21 citato ed i suoi rapporti con la legge di delega ed il parametro normativo interposto consentono una interpretazione conservativa che della norma oggetto di dubbio preservi la portata, in quanto espressiva di una discrezionalità guidata, nel suo esercizio, dai principi e criteri della legge di delega, quale mera ragionevole espansione di un contenuto, nel resto mantenuto nel suo fondamento.

3.6.- La legge di delega e quella delegata delineano infatti disposizioni completamente differenti, sostenute da distinte rationes, ove si consideri che il frammento del disposto venuto meno nella norma delegata è espressivo di una diversa causa di dispensa meritevole, nella sua autonomia, di mantenere menzione anche nella stessa norma delegata.

Il riferimento all'infermità che impedisce in modo definitivo l'esercizio delle funzioni vale, infatti, a dare contenuto ad una distinta categoria, il cui richiamo si pone in funzione di limite allo sviluppo dell'ulteriore attività legislativa del Governo e quale termine diretto a vincolare il legislatore delegato. La sua eliminazione nella previsione delegata espunge così uno dei contenuti precettivi della disposizione di delega.

La norma delegata non diviene in tal modo espressiva di una mera sintesi semplificativa del sistema rendendo più agevole l'applicazione della dispensa dal servizio nell'adottata unica prospettiva della durata ultrasemestrale dell'assenza del magistrato onorario, e non realizza una più agevole interpretazione della norma delegante di cui provveda ad eliminare contraddizioni e contenuti oscuri.

3.7.- Che la legge delegata non sia di mero completamento di quella di delega, nell'esercizio della ragionevole discrezionalità rispettosa dei principi della seconda, è evidenza che riceve conferma nell'art. 33 (rubricato «Abrogazioni») del d.lgs. n. 116 del 2017 che, al comma 1, dispone che: «[a] decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto sono abrogati: [...] b) gli articoli [...] 9 [...] della legge 21 novembre 1991, n. 374»).

Né può ritenersi che, attraverso la operata abrogazione, si sia inteso semplicemente soddisfare un'esigenza di maggiore fluidità e funzionalità del meccanismo applicativo. La disposizione integrativa del parametro violato cade, invero, qui, per mano del legislatore delegato, il cui potere viene in conseguenza esercitato nella materia della dispensa della magistratura onoraria non più entro i confini della legge n. 57 del 2016, ma al di fuori di essa, rivelando della previsione delegata la novità, per intervenuto suo svincolo dalla regola della legge di delega.

4.- Alla luce delle considerazioni che precedono, la questione di legittimità costituzionale dell'art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 116 del 2017, sollevata in riferimento all'art. 76 Cost. è, pertanto, fondata.

5.- Va, qui, ulteriormente precisato che il criterio direttivo di cui all'art. 2, comma 10, lettera a), della stessa legge n. 57 del 2016 reca, come già chiarito, una vera e propria regula iuris, compiuta nei suoi contenuti e portatrice di una diretta e stringente disciplina della fattispecie di cui si tratta, che non lascia margini a scelte discrezionali del legislatore delegato, una volta esercitata la delega.

È necessario dunque ripristinare, con la presente pronuncia, la regola dettata dalla legge di delega.

6.- Deve, pertanto, essere dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 21, comma 2, del d.lgs. n. 116 del 2017, nella parte in cui prevede, al primo periodo, che «[i]l magistrato onorario è dispensato, anche d'ufficio, per impedimenti di durata superiore a sei mesi» anziché «[i]l magistrato onorario è dispensato, anche d'ufficio, per infermità che impedisce in modo definitivo l'esercizio delle funzioni o per altri impedimenti di durata superiore a sei mesi».

P.Q.M.

LA CORTE COSTITUZIONALE

dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 21, comma 2, del decreto legislativo 13 luglio 2017, n. 116 (Riforma organica della magistratura onoraria e altre disposizioni sui giudici di pace, nonché disciplina transitoria relativa ai magistrati onorari in servizio, a norma della legge 28 aprile 2016, n. 57), nella parte in cui prevede, al primo periodo, che «[i]l magistrato onorario è dispensato, anche d'ufficio, per impedimenti di durata superiore a sei mesi» anziché «[i]l magistrato onorario è dispensato, anche d'ufficio, per infermità che impedisce in modo definitivo l'esercizio delle funzioni o per altri impedimenti di durata superiore a sei mesi».

LO SPIGOLATORE

a cura del Dr. Domenico Caputo

IL MISTERO DELL'AGENTE DIPLOMATICO NERAZZINI

Il 4 febbraio 1912 era deceduto, colpito da un'improvvisa crisi cardiaca, a Montepulciano, in provincia di Siena, dove era nato il 29 maggio 1849, il maggiore medico, nonché diplomatico di fama, Cesare Nerazzini.

Il funerale, narrano le cronache, fu di tale solennità che a Montepulciano non vi era mai stata una pari manifestazione di cordoglio; cortei innumerevoli, corone, labari, la banda cittadina, una pattuglia di pompieri, discorsi commemorativi delle personalità più eminenti del luogo ed anche di alcuni rappresentanti del parlamento nazionale. Eppure tale maestosa dimostrazione di vicinanza ad uno dei più illustri figli della città toscana era stata immediatamente preceduta da un atto che fu definito "*inconsulto e sconveniente*". Cosa era successo? Quando ancora la salma del Nerazzini si trovava nella camera ardente allestita nella stanza da letto, dove erano esposte le divise ufficiali e le decorazioni ricevute, era giunto da Roma un inviato del Ministero degli Esteri, il conte Aldrovandi, con in mano un decreto di sequestro di tutte le carte appartenenti al defunto.
La famiglia tentò di opporsi, appoggiata dal sindaco Paolini, ma non ci fu nulla da fare. L'Aldrovandi con i suoi collaboratori sequestrò i documenti (si parla anche della corrispondenza che intrattenne con la moglie Egle, circa 650 lettere!) e li fece sigillare in delle casse dopo aver fatto addirittura circondare il palazzo e presidiato l'atrio con agenti di polizia.
Un'azione di tale gravità destò sorpresa e sdegno nella cittadinanza, sia per le modalità e per il contesto in cui era stata eseguita sia per la notevole personalità rappresentata dal defunto.
Ufficiale medico di marina, il Nerazzini aveva iniziato la carriera viaggiando in Estremo Oriente, poi era passato al Ministero degli Esteri e da allora intraprese le sue missioni in Africa, prima ad Assab sulla costa eritrea, poi in Etiopia, dove ebbe frequenti contatti con alcuni Ras e con lo stesso Negus Giovanni. Ricevette quale rappresentante ufficiale il Ras Makonnen quando nel 1889 il potente principe abissino venne in visita in Italia e vi sostò per ben quattro mesi.
Dopo il disastro di Adua del 1° marzo 1896, il Nerazzini fu inviato ad Addis Abeba, con pieni poteri, per trattare la pace con il Negus Menelik e riscattare i prigionieri della

battaglia (circa 1.700 superstiti del 1.900 catturati).

I negoziati furono lunghi e complessi ed alla fine si giunse alla firma di un trattato il 26 ottobre con il quale, tra l'altro, l'Italia si impegnava a considerare decaduto il famoso trattato precedente di Uccialli del 1889 ed a corrispondere al Negus un "equo indennizzo" per il mantenimento dei prigionieri ed il loro rilascio.
Menelik lasciò libro il Nerazzini di stabilire questo risarcimento a suo piacere che, previa consultazione con il governo presieduto dal Crispi, fu fissato in *dieci milioni di lire*.
Immancabilmente ci fu chi fece i conti sui prezzi del tempo e su quello che i prigionieri avevano in effetti mangiato, o meglio non mangiato, e fu calcolato che il mantenimento complessivo era costato agli Etiopi, ma non certo a Menelik che poi non diede niente a nessuno, la cifra di *lire 6.192* di allora in totale, cioè in sostanza circa *1500* volte meno di quanto fu pagato. Senza contare che la maggior parte dei prigionieri si era pagata la permanenza lavorando per i momentanei padroni locali.

Il trattato era poi penalizzante anche sul piano politico perché riconosceva addirittura una certa ingerenza di Menelik sulla nostra colonia confinante Eritrea.
Comunque il 24 giugno 1897 Nerazzini e Menelik si accordarono, componendo anche le altre questioni e cioè la parte commerciale e la definizione dei confini.
Conosciuti in Italia i termini del trattato, si scatenò una vera e propria bufera politica e, diremo, mediatica alimentata anche da alcuni giornali (*La Nazione, La Tribuna* che tra l'altro scrisse: "*Il trattato di Addis Abeba è una sconfitta peggiore di Abba Garima* (Adua)").
In difesa di Crispi, quale capo del governo, si levò pressoché isolata la voce di Giosue Carducci.
In ogni modo, verso la fine dell'anno 1896 e per i primi mesi dell'anno successivo, i prigionieri superstiti, circa 1.700 come detto, furono avviati a piccoli gruppi, guidati proprio dal Nerazzini verso la città di Harar, poi nelle vicinanze dove era stato eretto un grande centro dalla nostra Croce Rossa ed infine a Zeila, nella Somalia britannica e finalmente liberi.
Il Nerazzini, per completezza di trattazione, ritornò in Etiopia l'anno dopo per fissare la delimitazione delle frontiere tra l'Abissinia e l'Etiopia. Poi la sua carriera diplomatica proseguì con la nomina a console generale a Shanghai e ministro plenipotenziario in Marocco.
Ma in buona sostanza, Cesare Nerazzini "*ben lavorò*" effettivamente nel contesto indicato come fu più volte ripetuto nelle varie orazioni funebri?

Ebbene, al netto delle polemiche e degli elogi, delle critiche e dei riconoscimenti goduti, che il console Nerazzini "incontrò ed attraversò" nel corso della sua impegnativa vita di diplomatico, c'è da dire che la parola definitiva della vicenda non è stata mai detta ed il punto interrogativo alla casella "*Cesare Nerazzini ed il trattato con Menelik*" permane tuttora.
Un punto interrogativo che sembra riguardare anche le reali cause della sua morte improvvisa avvenuta nella fredda notte poliziana del 4 febbraio 1912.

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 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
- Mons Walter Trovato	Cappellano della Polizia di Stato Direttore Dipartimento Etica e Morale dell'Accademia Tiberina
- 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

THE NIGERIA DAY

LA CENTRALITÀ DELLA COOPERAZIONE INTERNAZIONALE

In collaborazione con

Coordinamento Nazionale GOT

Con il patrocinio di

Ordine degli Avvocati di Torre Annunziata

LA RIFORMA DELLA MAGISTRATURA ONORARIA ...

UN CANTIERE INFINITO

Lunedì 17 Luglio 2023 - Ore 15.00 Castellammare di Stabia – Reggia di Quisisana

INDIRIZZI DI SALUTO DELLE AUTORITÀ PRESENTI

Dott. Mauro PASSEROTTI - Commissario Straordinario Comune di Castellammare di Stabia
Dott. Eugenio FORGILLO - Presidente f.f. della Corte di Appello di Napoli
Avv. Pasquale DAMIANO – Presidente COA di Torre Annunziata
Avv. Gennaro TORRESE - Presidente Unione Regionale dei Fori della Campania
Avv. Mariella VERDOLIVA - Presidente Fondazione Monti Lattari
Avv. Giuseppe MAZZUCCHIELLO - Presidente Associazione Valore Uomo
Dott. Sabrina APUZZO - Presidente N.A.C.A.
Avv. Emilio LONGOBARDI – Segretario Nazionale C.U.G.O.P.
Cav. Dott. Franco Antonio PINARDI - Segretario Generale CUGIT-CGO
Dott.ssa Elisabetta BARONE - Coordinamento Nazionale MOVIMENTO SEI LUGLIO
Dott.ssa Barbara CERMINARA - Presidente COORDINAMENTO NAZIONALE GOT
Dott.ssa Isabella DE ASMUNDIS - Segretario Generale MAGISTRATI ONORARI UNITI
Dott.ssa Valeria PAPPALARDO - Presidente ASSOGOT

INTRODUZIONE: "LE PROPOSTE DI MODIFICA DEL D.LGS. N.116/2017"

Modera: avv. Luigi VINGIANI - Segretario Nazionale Confederazione Giudici di Pace
Coordina: Dott. Ernesto AGHINA - Presidente del Tribunale di Torre Annunziata

"LA NORMATIVA VIGENTE E LE PROPOSTE DELLE ASSOCIAZIONI DI CATEGORIA"

Avv. Luigi VINGIANI - Segretario Nazionale Confederazione giudici di pace

"LE DECISIONI DELLA GIURISPRUDENZA ITALIANA ED EUROPEA"

Avv. Arturo MEO - Avvocato giuslavorista - Consulente giuridico C.U.G.O.P.

INTERVENTI

On. ANDREA DELMASTRO DELLE VEDOVE – SOTTOSEGRETARIO ALLA GIUSTIZIA
On. Annarita PATRIARCA - Componente COMMISSIONE GIUSTIZIA CAMERA DEI DEPUTATI
On. Federico GIANNASSI - Componente COMMISSIONE GIUSTIZIA CAMERA DEI DEPUTATI
Dott. Giuseppe SANTALUCIA - Presidente ASSOCIAZIONE NAZIONALE MAGISTRATI
Avv. Camillo CANCELLARIO - Consigliere Delegato CONSIGLIO NAZIONALE FORENSE
Avv. Agostino MAIONE - Consigliere amministrazione CASSA FORENSE
Avv. Francesco PERCHINUNNO –Presidente A.I.G.A.

* In fase di accreditamento al COA di Torre Annunziata per il rilascio di crediti formativi