tf

tribuna finanziaria

n. 6
novembre/dicembre
2021

CON IL PATROCINIO E L'EGIDA DI:

IN PRIMO PIANO

Perché il Governo tarda a presentare la legge delega di riforma della giustizia tributaria?

AUGURI DI BUON NATALE E FELICE ANNO NUOVO DA TUTTA LA REDAZIONE

IN QUESTO NUMERO:

- Non impugnabile l'estratto di ruolo: l'Agenzia delle Entrate scrive la nuova legge
- Pagamento contributo unificato nel processo telematico
- Il punto sulla riqualificazione degli atti in ambito di registro
- Verso la riforma della riscossioni
- Magistratura onoraria, sciopero dal 23 al 27 novembre
- Atti del Convegno CGdP a Castellammare di Stabia del 9 dicembre sulla riforma della Giustizia di Pace e Onoraria

...e molto altro!

Poste Italiane s.p.a. - Euro 20,00 - Registrazione al Tribunale di Milano N. 388 del 02/07/1994 - N°6/2021 novembre/dicembre
Informativa sulla privacy ex art. 13 D.lgs. 196/03 sul sito www.informativa196.it

Castellammare di Stabia
9 dicembre 2021- Reggia di Quisisana:
Riforma della magistratura onoraria

Direttore Responsabile
Cav. Franco Antonio Pinardi

Direttore Editoriale
Giuseppe Pasero

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

Segreteria di redazione e revisione testi
Marica Pinardi, Panainte Raluca

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

Hanno collaborato a questo numero
Alberto Colucci, Matteo Sances, Nicola Magno, Lucia Morciano, Franco Antonio Pinardi, Alessandro Villani, Maurizio Villani, Luigi Vingiani

Autori e fonti diverse: ANSA ,www.laleggepertutti.it, www.clubalfa.it, www.lagazzettadelmezzogiorno.it, www.diritto.it, www.walstreetitalia.com, www.motori.virgilio.it, www.cityrumors.it

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

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

Impaginazione grafica, fotocomposizione e stampa:
Flavia Barbieri - Marco Pettenon srls
Affiliato autorizzato Mail Boxes Etc. 0016
via Bellotti, 4 - 20129 - Milano

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 31 ottobre 2021
Autorizzazione del Tribunale di Milano
N. 388 del 2/7/1994 - Periodico bimestrale
Anno LIX - Numero 6/2021

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

Sommario n. 6/2021

FISCO / Tributi

- Cartelle e estratti di ruolo, ricorsi limitati: cosa prevede l'emendamento al DL Fiscale 2022 4
- Non impugnabile l'estratto di ruolo: l'Agenzia delle Entrate scrive la nuova legge 6
- Criticità del visto di conformità 10
- Le spese di sponsorizzazione sono sempre deducibili anche in assenza di un'utilità e/o vantaggio per l'incremento dell'attività imprenditoriale 16
- Il punto sulla riqualificazione degli atti in ambito di registro 18
- Verso la riforma della riscossione 32
- Pagamento contributo unificato nel processo telematico 35

GIUSTIZIA TRIBUTARIA / Processo Tributario

- Perchè il Governo tarda a presentare la legge delega di riforma della giustizia tributaria? (O non vuole?) 37
- Comunicato 39
- Lettera aperta a tutti i contribuenti, agli ordini ed associazioni professionali. Attacco feroce al diritto di difesa dei contribuenti 41
- Riforma della speciale giustizia tributaria e del processo tributario: ora o mai più! 44

GIUSTIZIA CIVILE / Pocesso di pace

- Magistratura onoraria, sciopero dal 23 al 27 novembre 50
- Cassazione: nessun risarcimento se il modello di constatazione amichevole non descrive la dinamica del sinistro 51

C.G.D.P. / Vita associativa

- Castellamare di Stabia - 9 dicembre 2021 - Reggia di Quisisana: Riforma della magistratura onoraria - Introduzione 52
- Castellamare di Stabia - 9 dicembre 2021 - Reggia di Quisisana: Modifiche alla riforma della magistratura onoraria. Aspetti odinamentali e previdenziali 53

NSC - Nuovo sindacato Carabinieri

- NSC Tour in Puglia 57

Lo Spigolatore

- Annone l'elefante di Papa Leone X 60

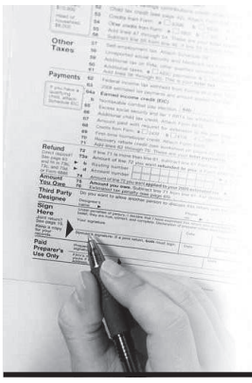
Seguici sulle nostre pagine Facebook:
www.facebook.com/cugit
www.facebook.com/giudicidipace
www.facebook.com/tribunafinanziaria
….e ricorda: chi non comunica non esiste!

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

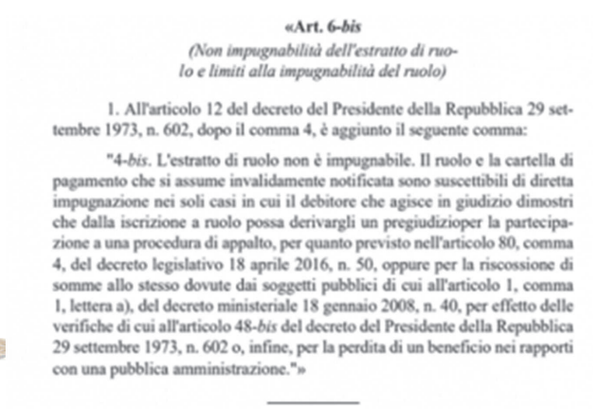
IUSTITIA EST NORMA VITAE AD PACEM

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



Cartelle e estratti di ruolo, ricorsi limitati: cosa prevede l'emendamento al DL Fiscale 2022

Ricorsi limitati per le cartelle, i ruoli e gli estratti di ruolo: la novità è parte delle modifiche apportate al Decreto Fiscale 2022 dalle Commissioni Finanze e Lavoro del Senato. Meno possibilità di difesa per i contribuenti in caso di difetti di notifica delle cartelle esattoriali.



«Art. 6-*bis*

(Non impugnabilità dell'estratto di ruolo e limiti alla impugnabilità del ruolo)

1. All'articolo 12 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, dopo il comma 4, è aggiunto il seguente comma:

"4-*bis*. L'estratto di ruolo non è impugnabile. Il ruolo e la cartella di pagamento che si assume invalidamente notificata sono suscettibili di diretta impugnazione nei soli casi in cui il debitore che agisce in giudizio dimostri che dalla iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizioper la partecipazione a una procedura di appalto, per quanto previsto nell'articolo 80, comma 4, del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50, oppure per la riscossione di somme allo stesso dovute dai soggetti pubblici di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), del decreto ministeriale 18 gennaio 2008, n. 40, per effetto delle verifiche di cui all'articolo 48-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 o, infine, per la perdita di un beneficio nei rapporti con una pubblica amministrazione."»

Ricorsi su **cartelle, ruoli e estratti di ruolo** con forte limitazione: il **Decreto Fiscale 2022** riduce le possibilità per i contribuenti di far valere le proprie ragioni in caso di **difetti di notifica**.
La **novità** è indubbiamente una delle più controverse tra quelle introdotte al testo del **decreto Fisco e Lavoro n. 146/2021** da parte delle Commissioni congiunte del Senato e, in parallelo alla **non impugnabilità dell'estratto di ruolo**, prevede specifici casi in cui si potrà impugnare il **ruolo o la cartella** in caso di **difetto di notifica**.
Si tratta di **novità** fortemente volute dall'Agenzia delle Entrate, proposte dal Direttore Ruffini tra i punti della riforma della giustizia tributaria e che ora trova una corsia privilegiata nel **Decreto Fiscale** collegato alla Legge di Bilancio 2022.
La possibilità di **impugnare** in materia diretta il **ruolo e la cartella** di pagamento viene circoscritta ad **ipotesi specifiche**, ovvero in caso di pregiudizio per la partecipazione ad appalti o, ancora, in caso di perdita di un beneficio nei rapporti verso la Pubblica Amministrazione.
Quel che è certo è che la possibilità di presentare **ricorso** in merito a **estratti di ruolo e cartelle esattoriali** verrà evidentemente assottigliata. Vediamo dunque cosa prevede l'emendamento approvato in sede di conversione del **Decreto Fiscale 2022.**

Cartelle e estratti di ruolo, ricorsi limitati: cosa prevede l'emendamento al DL Fiscale 2022

L'emendamento proposto dalle Commissioni Finanze e Lavoro di Camera e Senato nel corso dell'iter di conversione del Decreto Fiscale 2022 modifica quanto previsto dal **DPR n. 602/1973**, aggiungendo il comma 5 all'**articolo 12** e prevedendo che:
"L'estratto di ruolo non è impugnabile. Il ruolo e la cartella di pagamento che si assume invalidamente notificata sono suscettibili di diretta impugnazione nei soli casi in cui il debitore che agisce in giudizio dimostri che dalla iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio per la partecipazione a una procedura di appalto, per quanto previsto nell'articolo 80, comma 4, del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50, oppure per la riscossione di somme allo stesso dovute dai soggetti pubblici di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), del decreto ministeriale 18 gennaio 2008, n. 40, per effetto delle verifiche di cui all'articolo 48-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 o, infine, per la perdita di un beneficio nei rapporti con una pubblica amministrazione."
Alla **non impugnabilità dell'estratto di ruolo**, il documento che contiene gli elementi del ruolo reso esecutivo dall'ente creditore e riportati nella cartella di pagamento, si affiancano alcuni casi residuali per i quali si potrà presentare **ricorso** in caso di r**uolo o cartelle di pagamento** per le quali si riscontrano **difetti di notifica**.
Ai fini della diretta impugnazione il debitore dovrà dimostrare di aver subito un **pregiudizio dall'iscrizione a ruolo delle somme**, in merito a:
- partecipazione a procedure di appalto;
- pagamento di crediti da parte di soggetti pub-

blici di valore superiore a 5.000 euro, erogati solo a seguito dei controlli sulla presenza di carichi iscritti a ruolo di pari importo o superiore;
- perdita di un beneficio nei rapporti con la Pubblica Amministrazione.

Una modifica rilevante e che **limita fortemente** la possibilità per il contribuente di **impugnare** non solo gli estratti di ruolo ma, stando al testo dell'emendamento riportato, anche le cartelle di pagamento.

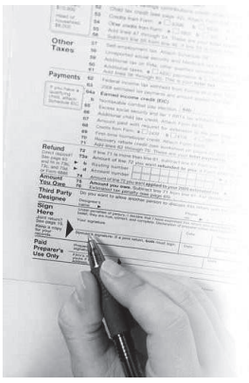
Ricorsi limitati per estratti di ruolo e cartelle: a chiederlo l'Agenzia delle Entrate Riscossione

È evidentemente destinata a far discutere la modifica sopra analizzata, per la quale è arrivato il via libera da parte delle Commissioni Finanze e Lavoro e si attende ora il voto definitivo da parte del Senato.
Si accoglie così una delle proposte avanzate dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate, Ernesto Maria Ruffini, contenuta nella relazione finale messa a punto dalla Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria e datata 30 giugno 2021.
La ratio della richiesta di limitare le possibilità per i contribuenti di presentare ricorso e impugnare gli estratti di ruolo si lega all'"*enorme proliferazione"* di quelle che l'Agenzia delle Entrate definisce **"controversie strumentali"** da parte di debitori iscritti a ruolo.
Una circostanza emersa dopo l'emanazione della **sentenza della Corte di Cassazione n. 19704/2015**, che ha ritenuto:
"*ammissibile l'impugnazione della cartella (e/o del ruolo) che non sia stata (validamente) notificata e della quale il contribuente sia venuto a conoscenza attraverso l'estratto di ruolo rilasciato su sua richiesta dal concessionario…"*
La sentenza ha quindi ammesso la possibilità del contribuente di **opporsi al ruolo o alla cartella** di cui si è avuto conoscenza solo dopo il rilascio dell'estratto di ruolo, al fine di far valere l'invalidità della notifica o l'omessa notifica dell'atto.
Un'interpretazione che, si legge nel **Dossier** messo a punto dal Senato, è stata confermata anche dall'**ordinanza della Corta di Cassazione n. 27860 del 12 ottobre 2021**, la quale ha evidenziato che sebbene l'estratto di ruolo non sia un atto autonomamente impugnabile, il contribuente può presentare ricorso in caso di cartelle di cui sia venuto a conoscenza solo a seguito del rilascio dell'estratto di ruolo da parte del concessionario per la riscossione.
Da qui l'**aumento delle cause** presso le Commissioni Tributarie, i Giudici di Pace e la Magistratura ordinaria per far valere, pretestuosamente secondo il Direttore Ruffini, ogni sorta di **eccezione in merito a cartelle notificate** anche molti anni prima.

I ricorsi e le impugnazioni di estratti di ruolo rappresentano il **40 per cento delle cause contro l'Agente della riscossione**, e nel 2020, anno caratterizzato dalla sospensione delle attività dell'AdER, sono stati pari a **55.000 su 135.000 in tutto**.
La proposta era quindi di riconsiderare le regole sull'impugnazione degli estratti di ruolo, per ridurre i costi gestionali e amministrativi a carico dell'AdER per il presidio dei contenziosi.
Una richiesta che il Governo ha accolto, con il via libera da parte delle Commissioni congiunte del Senato ad un emendamento che **limita il diritto di difesa dei contribuenti** e tutela l'operato - non sempre ligio - dell'Amministrazione finanziaria. *Fonte : www.informazione fiscale.it*

Stimati lettori, la redazione di Tribuna Finanziaria ha cambiato indirizzo.
Ci siamo trasferiti in Via Giuseppe Ripamonti, al civico 66, Cap 20141.
Tel: 02. 49608200 – Fax: 0256804855 – mail: info@soluzioni-e-servizi.it

Ci è grata l'occasione per porgere a voi e alle vostre famiglie
i più fervidi auguri di buon S. Natale e di uno strepitoso anno nuovo!



Non impugnabile l'estratto di ruolo: l'Agenzia delle Entrate scrive la nuova legge

A cura dell'Avv. Maurizio Villani

In questo periodo sono stati modificati il processo civile, il processo del lavoro, il processo penale, le procedure delle crisi aziendali, è stato istituito il nuovo Tribunale della famiglia, mentre continua ad essere ignorata la riforma strutturale della giustizia tributaria, come ho più volte evidenziato nei miei scritti, ignorando persino il PNRR.

Il Governo ed il Parlamento, invece di tutelare il diritto di difesa dei contribuenti, lo limitano, favorendo in tal modo le richieste fiscali, come sta accadendo in questi giorni.

A) MODIFICA LEGISLATIVA

Con un emendamento di martedì 30/11 c.a., le Commissioni Finanze e Lavoro del Senato hanno approvato l'emendamento 6.0.16 del Sen. Pittella (PD) che, con una modifica all'art. 12 del DPR n. 602/73, introduce la non impugnabilità da parte del contribuente dell'estratto di ruolo e della cartella che si assume invalidamente notificata, con l'eccezione di sporadici e specifici casi.

Infatti, viene disposto che l'estratto di ruolo non è impugnabile.

Il ruolo e la cartella di pagamento, che si assume invalidamente notificata, sono suscettibili di diretta impugnazione nei soli casi in cui il debitore che agisce in giudizio dimostri che dalla iscrizione a ruolo possa derivargli:

- un pregiudizio per la partecipazione ad una procedura di appalto;

- oppure per la riscossione di somme allo stesso dovute dai soggetti pubblici;

o- , infine, per la perdita di un beneficio nei rapporti con una Pubblica Amministrazione.

Una vera e propria doccia fredda per i professionisti del contenzioso tributario.

Stando agli ultimi dati, infatti, oltre il 40% delle liti sugli atti della riscossione riguarda proprio l'estratto di ruolo, ossia l'elenco dei debiti contestati al contribuente e su cui le capacità difensive dell'agente pubblico della riscossione sono sempre state limitate.

Il correttivo approvato prevede anche che sia il ruolo sia la cartella di pagamento dall'entrata in vigore della legge di conversione si potranno impugnare solo se il contribuente dimostra che l'atto gli procura un pregiudizio per la partecipazione a gara di appalto o per i pagamenti di crediti spettanti oltre i 5mila euro su cui si applicano le verifiche del Fisco sui debiti pendenti o ancora per la perdita di un beneficio nei rapporti con la Pubblica Amministrazione.

Questa modifica legislativa è incostituzionale, perché lede soprattutto il diritto di difesa del contribuente (art. 24 della Costituzione), come più volte ribadito e precisato dalla Corte Costituzionale e dalla Corte di Cassazione, come di seguito.

B) IL PENSIERO DELLA CORTE COSTITUZIONALE

La Corte Costituzionale, con l'importante sentenza n. 114 del 31 maggio 2018, nel dichiarare la parziale illegittimità costituzionale dell'art. 57 D.P.R. n. 602/1973, aveva correttamente precisato quanto segue.

"La pur marcata peculiarità dei crediti tributari, che può sì giovarsi di una disciplina di favore per l'amministrazione fiscale, come ritenuto da questa Corte (da ultimo, sentenza n. 90 del 2018), e che è a fondamento della speciale procedura di riscossione coattiva tributaria rispetto a quella ordinaria di espropriazione forzata, **non è però tale da giustificare che, nelle ipotesi in cui il contribuente contesti il diritto di procedere a riscossione coattiva e sussista la giurisdizione del giudice ordinario, non vi sia una risposta di giustizia se non dopo la chiusura della procedura di riscossione ed in termini meramente risarcitori.**

Può richiamarsi in proposito la giurisprudenza di questa Corte che ha ritenuto illegittimo il differimento della tutela giurisdizionale solo dopo l'adempimento dell'obbligazione tributaria secondo il criterio del solve et repete (sentenze n. 45 del 1962 e n. 21 e n. 79 del 1961).

La pienezza della garanzia giurisdizionale è altresì a fondamento della dichiarazione di illegittimità costituzionale di una disciplina di settore nella parte in cui, rinviando alle norme previste per la riscossione delle imposte dirette, impediva al debitore esecutato di proporre opposizione all'esecuzione dinanzi all'autorità giudiziaria ordinaria (sentenza n. 239 del 1997).

Più in generale vi è che la possibilità di attivare il sindacato del giudice su atti immediatamente lesivi appartiene al diritto, inviolabile e quindi fondamentale, di agire in giudizio per la tutela dei propri diritti e interessi legittimi **(art. 24 Cost.), senza che contro gli atti della pubblica amministrazione la tutela giurisdizionale possa essere esclusa o limitata a particolari mezzi di impugnazione o per determinate categorie di atti (art. 113 Cost.).**

In conclusione quindi si ha che - laddove la censura della parte assoggettata a riscossione esattoriale non radichi una controversia devoluta alla giurisdizione del giudice tributario e quindi sussista la giurisdizione del giudice ordinario - l'impossibilità di far valere innanzi al giudice dell'esecuzione l'illegittimità della riscossione mediante opposizione all'esecuzione, essendo ammessa soltanto l'opposizione con cui il contribuente contesti la mera regolarità formale del titolo esecutivo o degli atti della procedura e non anche quella con cui egli contesti il diritto di procedere alla riscossione, **confligge frontalmente con il diritto alla tutela giurisdizionale riconosciuto in generale dall'art. 24 Cost. e nei confronti della pubblica amministrazione dall'art. 113 Cost., dovendo essere assicurata in ogni caso una risposta di giustizia a chi si oppone alla riscossione coattiva.**

Quindi - assorbite le altre questioni promosse dal giudice rimettente in riferimento agli artt. 3 e 111 Cost. – va dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 57, comma 1, lettera a), citato limitatamente alla parte in cui non prevede che, nelle controversie che riguardano gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento o all'avviso di cui all'art. 50 del d.P.R. n. 602 del 1973, sono ammesse le opposizioni regolate dall'art. 615 cod. proc. civ."

C) IL PENSIERO DELLA CORTE DI CASSAZIONE

La Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con l'importante sentenza n. 19704/2015, proprio sulla possibilità di impugnare direttamente l'estratto di ruolo, aveva stabilito il seguente principio di diritto.

"Infatti, se nessun dubbio può residuare in ordine alla giurisdizione del giudice ordinario sulle contestazioni alla pretesa contributiva, quanto alla pretesa creditoria in astratto spettante alla giurisdizione del giudice tributario deve applicarsi il più recente approdo di queste Sezioni Unite, di cui alla recente ordinanza 14/04/2020, n. 7822 (di armonizzazione della precedente giurisprudenza di legittimità, culminata nei principi di Cass. Sez. U. 13913/17, richiamata ed applicata dal giudice del merito, **con la successiva Corte Cost. 114/18), al quale è opportuno assicurare la continuità.**

Tale pronuncia così conclude (punto 5, pagine 33 e seguenti):

"Nel sistema del combinato disposto del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 2 e del Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articoli 49 e ss. ed in particolare dell'articolo 57 di quest'ultimo, come emendato dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 114 del 2018, il discrimine fra giurisdizione tributaria e giurisdizione ordinaria in ordine all'attuazione della pretesa tributaria che si sia manifestata con un atto esecutivo va fissato nei termini seguenti:

a) alla giurisdizione tributaria spetta la cognizione di ogni questione con cui si reagisce di fronte all'atto esecutivo adducendo fatti incidenti sulla pretesa tributaria che si assumano verificati e, dunque, rilevanti sul piano normativo, fino alla notificazione della cartella esattoriale o dell'intimazione di pagamento, se validamente avvenute, o fino al momento dell'atto esecutivo, qualora la notificazione sia mancata, sia avvenuta in modo inesistente o sia avvenuta in modo nullo, e ciò, tanto se si tratti di fatti inerenti ai profili di forma e di contenuto degli atti in cui è espressa la pretesa, quanto se si tratti di fatti inerenti all'esistenza ed al modo di essere di tale pretesa in senso sostanziale, cioè di fatti costitutivi, modificativi od impeditivi di essa (con l'avvertenza, in questo secondo caso, che, se dedotta una situazione di nullità, mancanza, inesistenza di detta notifica, essa non si assuma rilevante ai fini della verificazione del fatto dedotto);

b) alla giurisdizione ordinaria spetta la cognizione delle questioni inerenti alla forma e dunque alla legittimità formale dell'atto esecutivo come tale, sia se esso fosse conseguito ad una valida notifica della cartella o dell'intimazione, non contestate come tali, sia se fosse conseguito in situazione di mancanza, inesistenza o nullità della notificazione di tali atti (non deducendosi come vizio dell'atto esecutivo tale situazione), nonché dei fatti incidenti sulla pretesa

sostanziale tributaria azionata in executivis successivi al momento della valida notifica della cartella o dell'intimazione, o successivi nell'ipotesi di nullità, mancanza o inesistenza della detta notifica all'atto esecutivo che avesse assunto la funzione di mezzo di conoscenza della cartella o dell'intimazione (e dunque avesse legittimato ad impugnarli davanti alla giurisdizione tributaria)".

I suddetti corretti principi sono stati ripresi da ulteriori sentenze della Corte di Cassazione (Cass. nn. 3990/20, 14192/21, 28137/21 e 34046/21).

D) L'AGENZIA DELLE ENTRATE SCRIVE LA NUOVA LEGGE

Il Direttore dell'Agenzia delle entrate, Avv. Ernesto Maria Ruffini, in occasione delle riunioni della Commissione Interministeriale MEF - Giustizia per la riforma della giustizia tributaria, conclusa con la relazione finale del 30 giugno 2021, proprio sulla inoppugnabilità dell'estratto di ruolo ebbe testualmente a dichiarare (pagg. 130 – 131 e 132 della Relazione finale del 30 giugno 2021):

"Nella proposta, si prevede l'inammissibilità dell'impugnazione degli estratti di ruolo, fermo restando il riconoscimento dell'impugnabilità della cartella di pagamento ad esso relativa, se non validamente notificata dall'Agente della riscossione, unitamente al primo atto successivo notificato dallo stesso Agente.

L'intervento si rende necessario per l'enorme proliferazione, negli ultimi anni, di controversie strumentali di impugnazione degli estratti di ruolo radicate dai debitori iscritti a ruolo.

Infatti, dopo l'emanazione della sentenza della Suprema Corte a Sezioni Unite, n. 19704/2015, con la quale è stata ritenuta «ammissibile l'impugnazione della cartella (e/o del ruolo) che non sia stata (validamente) notificata e della quale il contribuente sia venuto a conoscenza attraverso l'estratto di ruolo rilasciato su sua richiesta dal concessionario...», **si è assistito ad un aumento esponenziale delle cause radicate innanzi alle Commissioni Tributarie, ai Giudici di Pace e, più in generale, alla Magistratura ordinaria per far valere, spesso pretestuosamente, ogni sorta d'eccezione avverso cartelle notificate anche molti anni prima, senza che l'Agente della riscossione si fosse attivato in alcun modo per il recupero delle pretese ad esse sottese, e perfino nei casi in cui vi avesse rinunciato, anche nell'esercizio dell'autotutela.**

In tale contesto, è bene osservare che circa il 40 % delle cause contro l'Agente della riscossione consegue all'impugnazione di estratti di ruolo – relativi a crediti affidati all'Agente della riscossione fin dall'anno 2000, riportati in oltre 137 milioni di cartelle di pagamento – e determina ingenti costi gestionali ed amministrativi per il presidio dei relativi contenziosi.

Infatti, nel solo anno 2020 – anno contraddistinto dalla pressoché totale inerzia dell'Agente della riscossione a causa della sospensione delle attività, derivante dalla situazione sanitaria emergenziale – il 40,6 % dei ricorsi in ingresso (ossia circa 55.000 ricorsi su circa 135.000 complessivamente introdotti), trae origine dall'impugnazione di estratti di ruolo.

Pertanto, considerata la natura dell'estratto di ruolo – che non costituisce un atto di riscossione e non contiene, per sua natura, nessuna pretesa esattiva, né impositiva e non ha una natura direttamente lesiva della sfera patrimoniale del debitore – si propone la sua non impugnabilità, garantendo comunque i diritti dei debitori che potranno impugnare il primo atto di riscossione ad essi notificato.

Ne deriveranno sia il decongestionamento degli uffici dell'Agente della riscossione e degli organi giudiziari chiamati a decidere, con un'evidente riduzione dei relativi costi e loro maggiore efficienza.

Testo della norma suggerita Art…. (Inoppugnabilità dell'estratto di ruolo)

1. Non è ammessa in alcun caso l'impugnazione dell'estratto di ruolo, salvo che agli specifici fini di evitare di incorrere:

a) in sede di partecipazione a una procedura di appalto, nell'esclusione dalla medesima, ai sensi dell'articolo 80, comma 4, del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50;

b) in presenza di pagamenti derivanti da rapporti in essere con i soggetti pubblici di cui all'articolo1, comma 1, lettera a), del decreto ministeriale 18 gennaio 2008, n. 40, negli effetti delle verifiche di cui all'art. 48-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602;

c) nella perdita di un beneficio nei rapporti pendenti con una pubblica amministrazione.

2. La cartella di pagamento, se non validamente notificata dall'agente della riscossione, può comunque essere impugnata unitamente al primo atto successivo notificato dallo stesso agente della riscossione.

E) EMENDAMENTO AL D.L. FISCALE N. 146/2021

L'emendamento contenuto nel fascicolo delle pro-

poste di modifica al decreto Fiscale n. 146/2021, pubblicato nel sito del Senato, modifica quanto previsto dal D.P.R. n. 602/1973, aggiungendo il comma 4-bis all'articolo 12 e prevedendo che:

"L'estratto di ruolo non è impugnabile. Il ruolo e la cartella di pagamento che si assume invalidamente notificata sono suscettibili di diretta impugnazione nei soli casi in cui il debitore che agisce in giudizio dimostri che dalla iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio per la partecipazione a una procedura di appalto, per quanto previsto nell'articolo 80, comma 4, del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50, oppure per la riscossione di somme allo stesso dovute dai soggetti pubblici di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), del decreto ministeriale 18 gennaio 2008, n. 40, per effetto delle verifiche di cui all'articolo 48-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 o, infine, per la perdita di un beneficio nei rapporti con una pubblica amministrazione."

In sostanza, la suddetta modifica legislativa ricalca integralmente le proposte fatte dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate, Avv. Ruffini, che potete confrontare alla lettera D) del presente articolo.

Quindi, si può affermare con certezza che l'Agenzia delle Entrate detta al Parlamento come scrivere le leggi fiscali a danno dei contribuenti!

F) CONCLUSIONI

Tale assurda ed incostituzionale modifica legislativa rende non più impugnabili le cartelle di pagamento nulle o inesistenti (perché mai regolarmente notificate e/o prescritte) risultanti dall'estratto di ruolo, tranne che per i succitati casi inerenti rapporti tra privato e pubblica amministrazione senza, però, tener conto della miriade di altre ragioni che il contribuente potrebbe avere per voler ottenere l'annullamento dei debiti tributari (non più dovuti!) posti a suo carico (es. accesso al credito, costituzioni società, sottoscrizioni contratti professionali, acquisto auto con rischio fermo amministrativo, acquisto casa con rischio ipoteca, apertura c/c con rischio pignoramento, accettazione eredità con rischio di pignoramento ecc.).

Infatti, l'Agente della Riscossione prima di procedere al fermo dei beni mobili registrati (art. 86 D.P.R. n. 602/1973) ed all'iscrizione d'ipoteca (art. 77 D.P.R. n. 602/1973) è tenuto a notificare al debitore o ai coobbligati una comunicazione preventiva contenente l'avviso che, in mancanza del pagamento delle somme dovute entro il termine di 30 giorni, sarà eseguito il fermo o sarà iscritta l'ipoteca, senza necessità di ulteriore comunicazione.

Quindi, con la modifica legislativa approvata, il contribuente potrà impugnare soltanto il suddetto preavviso con la certezza, però, che il giudice tributario o civile non potrà mai pronunciarsi per la sospensiva entro i 30 giorni e, quindi, sarà costretto a subire l'ipoteca ed il fermo, con le conseguenze patrimoniali citate (infatti, il preavviso amministrativo è un atto autonomamente impugnabile: Cass. – Sez. Tributaria – Ordinanze nn. 29200/2020 e 30898/2021).

Trattasi, in sostanza, di misura che persegue finalità esclusivamente deflattiva del contenzioso tributario, come sollecitato dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate (vedi lettera D del presente articolo), senza tener minimamente conto, nel bilanciamento dei contrapposti interessi, dell'esigenza di assicurare il diritto di difesa dei cittadini – contribuenti di rilevanza costituzionale.

Ciò è ancor più grave in un momento economico così drammatico per le imprese e le famiglie nel quale i diritti non possono essere compressi da logiche esclusive di deflazione dei procedimenti laddove le eventuali distorsioni nel sistema potrebbero essere vinte con l'applicazione di sanzioni per comportamenti illegittimi e di mera moltiplicazione dei contenziosi.

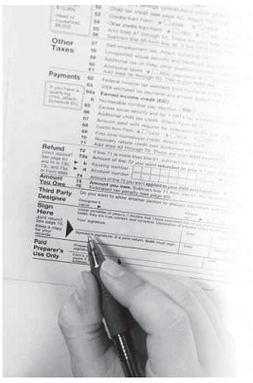
Il Governo ed il Parlamento, invece di seguire la condivisibile opzione di maggioranza della Commissione Interministeriale MEF – Giustizia per la riforma della giustizia tributaria, seguono pedissequamente le tassative richieste fatte dall'Agenzia delle Entrate, ignorando totalmente i suesposti principi della Corte Costituzionale e della Corte di Cassazione e, cosa ancor più grave, ignorando totalmente le richieste del PNRR.

Giustamente tutti gli Ordini e le Associazioni Professionali si stanno lamentando, chiedendo al Parlamento di non approvare la suddetta assurda ed incostituzionale modifica legislativa.

Se ciò non avverrà i contribuenti potranno sollevare le questioni di incostituzionalità, ai sensi e per gli effetti degli articoli 3, 24 e 113 della Costituzione, già precisati dalla Corte Costituzionale con la succitata sentenza n. 114/2018 (lettera B del presente articolo).

SUPERIOR STABAT LUPUS, INFERIOR AGNUS

Maurizio Villani
Avvocato Tributarista in Lecce
Patrocinante in Cassazione



Criticità del visto di conformità

A cura dell'Avv. Maurizio Villani e Avv. Lucia Morciano

Corte di Cassazione ordinanza n. 30131/2021: non si applica l'esimente di cui all'art. 6, comma 3 D.lgs n.472/1997 in caso di apposizione del visto di conformità da parte di soggetto non abilitato allorquando si versi in ipotesi di indebita compensazione di crediti non spettanti.

1.Normativa visto di conformità (art. 35 del D.lgs n.241/1997)
2. Corte di Cassazione ordinanza n. 30131/2021: non si applica l'esimente ex art. 6, co. 3 D.lgs n.472/1997 in caso di apposizione del visto di conformità da parte di soggetto non abilitato
2.1. Il principio di diritto
2.2. Il caso
2.3. La motivazione della sentenza
3. Il visto di conformità nel Superbonus
3.1. Premessa
3.2. Normativa di riferimento
3.3. Controlli Agenzia delle Entrate
4. Conclusioni.

1.Normativa visto di conformità (art. 35 del D.Lgs. n. 241/1997)

Il visto di conformità, introdotto dall'**art. 35 del D.Lgs. n. 241 del 1997,** rappresenta un controllo formale svolto dal professionista, consistente in un'attestazione circa la conformità della dichiarazione dei redditi alla documentazione o alle scritture contabili. Predetto visto consente di effettuare un controllo sulla corretta applicazione delle norme tributarie; precisamente, con l'apposizione del visto di conformità, il professionista attesta la veridicità e la coincidenza dei dati risultanti dalle dichiarazioni con la documentazione e le scritture contabili.

Piu nel dettaglio, il visto di conformità:

- garantisce ai contribuenti il corretto adempimento di alcuni obblighi tributari;
- permette all'Agenzia delle Entrate di selezionare i controlli;
- contrasta il fenomeno delle compensazioni di crediti inesistenti;
- semplifica le procedure legate sulla richiesta dei rimborsi IVA.

Il visto di conformità è apposto dal professionista con l'indicazione del suo codice fiscale e la firma negli appositi spazi dei modelli della dichiarazione.

2. Corte di Cassazione ordinanza n. 30131/2021: non si applica l'esimente ex art. 6, co. 3 D.lgs n.472/1997 in caso di apposizione del visto di conformità da parte di soggetto non abilitato.

2.1. Il principio di diritto

La Corte di Cassazione con ordinanza **n. 30131 del 26 ottobre 2021**, accogliendo il ricorso dell'Agenzia delle Entrate, ha confermato l'avviso di irrogazione delle sanzioni, ritenendo che non si applica l'esimente di cui all'art. 6, comma 3 del Dl.gs n. 472/1997 per sanzioni derivanti da violazione di obblighi formali, quale l'avvenuta presentazione di dichiarazione munita di visto di conformità apposta da soggetto non abilitato da cui derivi l'indebita compensazione di crediti non spettanti. Ciò anche nell'ipotesi in cui la società abbia denunciato per esercizio abusivo della professione l'intermediario che la assisteva da tanti anni.

2.2. Il caso

Il contribuente ha proposto ricorso alla Commissione Tributaria Provinciale di Milano avverso l'atto di recupero degli interessi e di irrogazione di sanzioni ai sensi dell'art. 13 D.lgs n.472/1992 in relazione alle compensazioni di crediti IVA, muniti di visto di conformità rilasciato da soggetto non abilitato.

La CTP ha accolto il ricorso. Successivamente predetta sentenza dei giudici di prime cure è stata impugnata dall'Agenzia delle Entrate e, a seguito di tale atto di gravame, la CTR Lombardia rigettava l'appello ritenendo sussistenti i presupposti dell'esimente di cui all'**art.6 del D.lgs n. 472/1997**, in quanto il contribuente aveva confidato, in buona fede, sulla correttezza dell'operato del proprio consulente che da anni lo assisteva provvedendo-venuto a conoscenza della mancata abilitazione del professionista a svolgere le attività di apposizione

del visto di conformità- a denunciarlo per i reati di truffa e abusivo esercizio di professione.
Avverso la sentenza dei giudici di secondo grado, l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per Cassazione rilevando, in particolare, la violazione e falsa applicazione dell'art.6 D.lgs n.472/1997, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, in quanto, contrariamente a quanto deciso dalla CTR, non sussistevano le condizioni dell'esimente prevista dalla citata norma per due ragioni.
A riguardo, l'Ufficio ha evidenziato che, in primo luogo, la società contribuente non aveva presentato immediatamente la denuncia nei confronti del professionista; in secondo luogo, la società contribuente nell'affidare l'incarico al professionista, non aveva diligentemente verificato il possesso da parte dell'esperto dell'abilitazione a rilasciare il visto di conformità.
La Corte di Cassazione ha accolto il ricorso per le ragioni esposte nel paragrafo seguente.

2.3. La motivazione della sentenza

Prima di enunciare il principio ermeneutico a cui è giunta la Suprema Corte di Cassazione, appare opportuno dare contezza dell'iter logico seguito dal Collegio di legittimità.
In via preliminare, i giudici di legittimità hanno inquadrato il dato normativo relativo al visto di conformità.
Più nel dettaglio, la Corte di Cassazione ha sottolineato che il D.L n. 78 del 2009, art. 10, comma 1, lettera a), n. 7, così dispone: *" i contribuenti che intendono utilizzare in compensazione crediti relativi all'imposta sul valore aggiunto per importi superiori a 10.000 Euro annui, hanno l'obbligo di richiedere l'apposizione del visto di conformità di cui al Decreto Legislativo 9 luglio 1997, n. 241, articolo 35, comma 1, lettera a), da parte dei soggetti di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, articolo 3, comma 3, lettera a), relativamente alle dichiarazioni dalle quali emerge il credito"; a sua volta il Decreto Legge citato, richiamato articolo 35, stabilisce che "Il responsabile dell'assistenza fiscale dei centri costituiti dai soggetti di cui all'articolo 32, comma 1, lettera a), b) e c), su richiesta del contribuente: a) rilascia un visto di conformità dei dati delle dichiarazioni predisposte dal centro, alla relativa documentazione e alle risultanze delle scritture contabili, nonchè di queste ultime alla relativa documentazione contabile; b) assevera che gli elementi contabili ed extracontabili comunicati all'amministrazione finanziaria e rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore corrispondono a quelli risultanti dalle scritture contabili e da altra documentazione idonea."*
Invece, l'art.6, comma 3 del D.lgs n.472/1997, così enuncia: *"Il contribuente, il sostituto e il responsabile d'imposta non sono punibili quando dimostrano che il pagamento del tributo non è stato eseguito per fatto denunciato all'autorità giudiziaria e addebitabile esclusivamente a terzi".*
Quest'ultima norma va coordinata con l'art.5 del D.lgs n.472/1997, la cui prima parte (nella formulazione applicabile ratione temporis) prevedeva quanto segue: *"Nelle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa".*
Dopo tale dovuta premessa normativa, il Collegio di legittimità ha evidenziato che secondo l'orientamento pacifico della Suprema Corte *" il rapporto tra le due disposizioni va risolto nel modo che segue: l'articolo 5, comma 1, riguarda, in generale, l'elemento soggettivo della condotta sanzionabile, la quale deve essere cosciente e volontaria, nonchè colpevole, cioè posta in essere con dolo o, quanto meno, con negligenza; l'esimente di cui all'articolo 6, comma 3, presuppone l'elemento soggettivo così come individuato dall'articolo 5, comma 1, e delimita la condotta sanzionabile in conseguenza della violazione di obblighi tributari non formali"* (Cass. n. 28359/2018 e 27273/2019).
L'applicazione dell'esimente di cui alla disposizione richiamata è, pertanto, limitata all'inadempimento degli obblighi riconnessi al mancato pagamento del tributo, sono quindi esclusi dal campo di applicazione della causa di non colpevolezza gli obblighi solo formali.
Sulla scorta di tale orientamento giurisprudenziale, i giudici di legittimità hanno concluso che *"La CTR ha malgovernato il suesposto principio in quanto ha applicato la menzionata esimente a violazioni che non concernono il mancato pagamento dei tributi (del resto, l'Ufficio non ha comminato sanzioni per l'omesso versamento d'imposta), ma che sono riconnesse a violazioni di natura formale (dichiarazioni munite di visto di conformità apposto da soggetto non limitato)".*
In senso conforme al principio enunciato dalla recentissima ordinanza in commento (n. 30131/2021), si erano già espressi i giudici di legittimità nelle ordinanze n.28359 del 7 novembre 2018 e n. 27273 del 24 ottobre 2019.
In particolare, nell'ordinanza **n.28359 del 7 novembre 2018**, in un caso analogo a quello oggetto d'esame dell'ordinanza **n.30131/2021**, la Suprema Corte di Cassazione ha enunciato il seguente prin-

cipio di diritto, ovvero: "*in tema di sanzioni tributarie, l'esimente prevista dal Decreto Legislativo n. 472 del 1997, articolo 6, comma 3, si applica in caso di inadempimento al pagamento di un tributo - e, dunque, **escluse le violazioni solo formali** - imputabile unicamente alla condotta di un soggetto terzo (normalmente l'intermediario cui è stato attribuito l'incarico, oltre che della tenuta della contabilità e dell'effettuazione delle dichiarazioni fiscali, di provvedere ai pagamenti), purchè il contribuente abbia adempiuto all'obbligo di denuncia all'autorità giudiziaria e non abbia tenuto una condotta colpevole ai sensi dell'articolo 5, comma 1, del citato D.Lgs., nemmeno sotto il profilo della semplice culpa in vigilando".*

Alla base di tale assunto ha posto il seguente iter logico, ossia che la CTR avesse errato nel ritenere inapplicabili le sanzioni sul presupposto che la società avrebbe comprovato l'inadempimento dell'intermediario all'incarico affidatogli, facendo mal governo dell'enunciato principio di diritto.

Precisamente, l'esimente dell'art.6, comma 3 del D.lgs n.472/1997 non può trovare applicazione, in quanto: a) le violazioni contestate non concernono il mancato pagamento dei tributi (del resto, l'Ufficio non ha comminato sanzioni per l'omesso versamento d'imposta), ma sono unicamente riconnesse a violazioni di natura formale (omesse dichiarazioni e omessa emissione e registrazione delle fatture); b) il comportamento incolpevole della società contribuente non può essere escluso dalla semplice condanna penale dell'intermediario, atteso che quest'ultima non elide di per sé ogni profilo di negligenza (anche con riferimento controllo dell'attività dell'intermediario), non avendo la società allegato di avere svolto atti concreti diretti a controllare l'esecuzione della prestazione del professionista (cfr. Cass. n. 12472 del 21/05/2010; Cass. n. 1198 del 23/01/2004).

Dello stesso avviso sono stati i giudici di legittimità nell'ordinanza **n.27273 del 24 ottobre 2019** che, sempre in relazione a un caso analogo a quello *de quo*, hanno precisato che l'art. 6 comma 3, D.lgs n.472/1997 va coordinato con l'art. 5, comma 1 D.lgs n.472/1997, la cui prima parte così enuncia: *"Nelle violazioni punite con sanzioni amministrative ciascuno risponde della propria azione od omissione, cosciente e volontaria, sia essa dolosa o colposa".*

Peraltro, la Corte di Cassazione ha evidenziato che secondo la giurisprudenza di legittimità (Cass. n. 28359 del 07/11/2018), il rapporto tra le due disposizioni va risolto nel seguente modo: *"l'articolo 5, comma 1, riguarda, in generale, l'elemento soggettivo della condotta sanzionabile, la quale deve essere cosciente e volontaria, nonche' colpevole, cioe' posta in essere con dolo o, quanto meno, con negligenza; l'esimente di cui all'articolo 6, comma 3, presuppone l'elemento soggettivo così come individuato dall'articolo 5, comma 1, e delimita la condotta sanzionabile in conseguenza della violazione di obblighi tributari non formali".*

Alla luce di tanto, l'applicazione dell'esimente *de qua* implica pertanto: a) l'inadempimento degli obblighi riconnessi al mancato pagamento del tributo, esclusi pertanto gli obblighi solo formali; b) l'imputabilità di tale inadempimento ad un soggetto terzo (normalmente l'intermediario incaricato), estraneo alla compagine sociale del contribuente (Cass. n. 20113 del 16/11/2012); c) l'adempimento, da parte del contribuente, di un obbligo di denuncia all'autorità giudiziaria nei confronti dell'intermediario, cui è stato attribuito l'incarico, oltre che della tenuta della contabilità e dell'effettuazione delle dichiarazioni fiscali, di effettuare i pagamenti; d) l'insussistenza del dolo o della negligenza del contribuente nell'inadempimento, nemmeno sotto il profilo *della culpa in vigilando*, dovendo l'inadempimento medesimo essere imputabile in via esclusiva all'intermediario.

Per di più, l'assenza di colpa, anche *in vigilando*, in capo al contribuente ai fini dell'applicazione dell'esimente in questione, è sottolineata anche da numerosi arresti giurisprudenziali della Suprema Corte (Cass. n. 25580 del 18/12/2015; Cass. n. 11832 del 09/06/2016; Cass. n. 6930 del 17/03/2017; Cass. n. 19422 del 20/07/2018).

Proprio in relazione alla *culpa in vigilando*, la citata ordinanza (**Cass.n.27273 del 24 ottobre 2019**), ha affermato che i giudici di seconde cure hanno espressamente ritenuto la colpevolezza della società, poiché quest'ultima avrebbe dovuto e potuto vigilare sull'esatto adempimento dell'obbligazione da parte del professionista incaricato per la compilazione e l'inoltro della dichiarazione telematica.

A fronte di tale rilievo la società contribuente, di converso, si era limitata ad eccepire che il professionista incaricato era stato perseguito penalmente per il suo comportamento illecito, ma non aveva allegato alcun elemento indiziario, anche ricavabile dal menzionato procedimento, dal quale potesse evincersi che la condotta fraudolenta del professionista avesse potuto, in concreto, escludere la propria colpevolezza.

3. Il visto di conformità nel Superbonus

3.1. Premessa

Il Decreto-Legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito

con modificazione dalla legge 17 luglio 2020, n. 77 (c.d. Decreto "Rilancio"), nell'ambito delle misure di sostegno all'economia previste per fronteggiare le difficoltà economiche e finanziarie connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19, con l'articolo 119 ha incrementato al 110% l'aliquota di detrazione delle spese sostenute dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021, per specifici interventi di efficientamento energetico o di riduzione del rischio sismico degli edifici (c.d. Superbonus).

La legge di bilancio 2022, all'art. 9 del Titolo III "*Crescita e investimenti*" del Capo I "*Misure per la crescita e il sostegno alle imprese*", ha introdotto delle novità e delle proroghe al superbonus e ai vari bonus edilizi.

Per quanto riguarda le proroghe del superbonus, la legge Bilancio 2022 ha previsto:

● la proroga fino al 31 dicembre 2022 per usufruire dello sconto in fattura e della cessione del credito

- solo per i proprietari di prime case unifamiliari con un tetto ISEE di 25 mila euro;
- per gli interventi effettuati dalle persone fisiche per i quali, alla data del 30 settembre 2021 risulti effettuata la comunicazione di inizio lavori asseverata (CILA);
- per interventi comportanti la demolizione e la ricostruzione degli edifici per cui risultino avviate le relative formalità amministrative per l'acquisizione del titolo abilitativo;

● per i restanti casi di superbonus la data di scadenza è stata prorogata al 31 dicembre 2025.

● Invece, la proroga della scadenza al 31 dicembre 2024 per usufruire della cessione del credito e dello sconto in fattura, riguarda i seguenti bonus edilizi:

- bonus ristrutturazione
- ecobonus tradizionale
- sismabonus
- installazione di impianti fotovoltaici
- colonnine per la ricarica di veicoli elettrici.

Per quanto riguarda il bonus facciate la legge bilancio 2022 ha confermato fino alla fine del prossimo anno il bonus facciate (ex art. 1, commi da 219 a 223, della legge di Bilancio 2020), ma ha ridotto notevolmente l'aliquota della detrazione. Invece, per le spese sostenute nel 2022, la misura dello sconto (IRPEF/IRES) sarà al 60% (fino al 31 dicembre 2021, la misura è invece del 90%).

Di converso, per quanto attiene la detrazione relativa al Superbonus comincerà a calare dopo il 2023: sarà del 70% per le spese sostenute nell'anno 2024 e del 65% per quelle sostenute nel 2025.

In ultimo, giova segnalare che è stato approvato anche un decreto legge per combattere le frodi nel superbonus,che ha ampliato il novero dei casi in cui è previsto il visto di conformità, di cui daremo contezza nei paragrafi successivi.

3.2. Normativa di riferimento

Nella sua originaria formulazione, il **comma 11 dell'art. 119 del D.L. n.34/2020**, convertito con modificazioni dalla L. 17 luglio 2020, n. 77 (c.d. Decreto Rilancio) così disciplinava: *"Ai fini dell'opzione per la* ***cessione o per lo sconto di cui all'articolo 121****, il contribuente richiede* ***il visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta*** *per gli interventi di cui al presente articolo. Il visto di conformità è rilasciato ai sensi* ***dell'articolo 35 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241****, dai soggetti indicati alle lettere a) e b) del comma 3 dell'articolo 3 del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, e dai responsabili dell'assistenza fiscale dei centri costituiti dai soggetti di cui all'articolo 32 del citato decreto legislativo n. 241 del 1997".*

Il citato comma 11 dell'art.119 ha subito delle modifiche a seguito dell'emanazione del **D.L.n.157 dell'11 novembre 2021**, rubricato *"Misure urgenti per il contrasto alle frodi nel settore delle agevolazioni fiscali ed economiche"*, prevedendo la seguente nuova formulazione: "*Ai fini dell'opzione per la cessione o per lo sconto di cui all'articolo 121,* ***nonché in caso di utilizzo della detrazione nella dichiarazione dei redditi,*** *il contribuente richiede il visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta per gli interventi di cui al presente articolo. Il visto di conformità è rilasciato ai sensi dell'articolo 35 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, dai soggetti indicati alle lettere a) e b) del comma 3 dell'articolo 3 del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, e dai responsabili dell'assistenza fiscale dei centri costituiti dai soggetti di cui all'articolo 32 del citato decreto legislativo n. 241 del 1997.* ***In caso di dichiarazione presentata direttamente dal contribuente all'Agenzia delle entrate, ovvero tramite il sostituto d'imposta che presta l'assistenza fiscale, il contribuente, il quale intenda utilizzare la detrazione nella dichiarazione dei redditi, non è tenuto a richiedere il predetto visto di conformità****".*

Dal nuovo dato normativo emerge che è stato ampliato il visto di conformità anche nel caso in cui il contribuente decida di utilizzare il **110%** direttamen-

te in dichiarazione nella forma tradizionale della detrazione d'imposta.
Di converso, viene meno tale obbligo formale se si presenta la precompilata o se si presenta la dichiarazione tramite sostituto d'imposta.
Pertanto, in ossequio a tale disposizione normativa, è indispensabile oggi il visto di conformità non solo quando il contribuente opti per la cessione del credito o per lo sconto in fattura-da apporre da parte di uno dei soggetti abilitati sull'apposita comunicazione da inviare all'Agenzia delle Entrate denominata *"comunicazione dell'opzione relativa agli interventi di recupero del patrimonio edilizio, efficienza energetica, rischio sismico, impianti fotovoltaici e colonnine di ricarica"* - ma anche quando voglia avvalersi del 100% in dichiarazione con detrazione d'imposta.
Più nel dettaglio, **il visto di conformità**, previsto per la cessione del credito d'imposta o lo sconto fattura e, ora, altresì, per la detrazione d'imposta, in caso d' interventi che danno diritto al Superbonus, **è rilasciato ai sensi dell'articolo 35 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241** (c.d. "visto leggero"), ossia della disciplina in materia di visto di conformità sulle dichiarazioni fiscali (per maggior chiarezza si rimanda al paragrafo 1 del presente contributo).

Come è ben noto, tale tipologia di visto, comporta il riscontro della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze della relativa documentazione e alle disposizioni che disciplinano gli oneri deducibili e detraibili, le detrazioni e i crediti d'imposta e lo scomputo delle ritenute d'acconto.
Pertanto, come già analizzato innanzi, **l'apposizione del visto si profila un'attività di controllo formale e non di merito svolta dal professionista o dal responsabile del centro di assistenza fiscale incaricato**, finalizzato ad evitare errori materiali e di calcolo nella determinazione degli imponibili, delle imposte e delle ritenute e nel riporto delle eccedenze risultanti dalle precedenti dichiarazioni.
Il visto di conformità può essere rilasciato soltanto dai soggetti indicati nell'articolo 3, comma 3, lettere a) e b) del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, ovvero da:
- gli iscritti negli albi dei dottori commercialisti e degli esperti contabili e dei consulenti del lavoro;
- gli iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la sub-categoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o diploma di ragioneria;
- i responsabili dell'assistenza fiscale dei centri costituiti dai soggetti di cui all'articolo 32 dello stesso d.lgs. n. 241/1997.

Alla luce di tale dato normativo, ne discende che il visto di conformità nel Superbonus attesta,in virtù della documentazione prodotta dal contribuente afferente all'intervento, la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta.
Per tale ragione, i soggetti che rilasciano il visto di conformità devono anche verificare la presenza delle asseverazioni e delle attestazioni rilasciate dai tecnici incaricati, in quanto obbligatorie.
A questo punto, giova sottolineare che le verifiche da effettuare da parte dei soggetti abilitati, seppure non riguardano i dati esposti nelle dichiarazioni fiscali, si risolvono anche in questo caso in un mero controllo formale di tipo documentale, analogo a quello effettuato sulla documentazione prodotta dal contribuente ai fini del rilascio del visto di conformità sul Modello 730.

3.3 Controlli Agenzia delle Entrate

Il D.L. n.157/2021, rubricato *"Misure urgenti per il contrasto alle frodi nel settore delle agevolazioni fiscali ed economiche"* ha previsto due novità in tema di controlli effettuati dall'Agenzia delle Entrate, ossia:
- l'introduzione delle misure di contrasto alle frodi in materia di cessione dei crediti, con rafforzamento dei controlli preventivi (art. 2);
- i controlli dell'Agenzia delle Entrate con riferimento alle agevolazioni fiscali ed economiche erogate nel settore edilizio, nonché alle agevolazioni e ai contributi a fondo perduto (art. 3).
In merito all'art. 2 del D.L.n.157/2021, giova premettere che gli artt. 121 e 122 del D.L. n. 34/2020 dispongono che il beneficiario possa, in alternativa all'utilizzo diretto della detrazione oppure del credito d'imposta, optare per la cessione del credito oppure anche per lo sconto in fattura.
Il beneficiario per poter esercitare il diritto d'opzione per la cessione del credito o per lo sconto in fattura deve inviare, anche mediante un intermediario, un'apposita comunicazione telematica all'Agenzia delle Entrate dell'avvenuta cessione del credito e che il cessionario confermi l'accettazione del credito stesso su un'apposita piattaforma resa disponibile dall'Agenzia delle Entrate.
Tanto chiarito, si evidenzia che **con l'art. 2, D.L. n. 157/2021 il legislatore ha inserito il nuovo art. 122-bis all'interno del D.L. n. 34/2020 che prevede l'introduzione di misure di contrasto alle frodi in materia di cessioni dei crediti ed il contestuale rafforzamento dei controlli.**
Al comma 1 dell'art. 122-bis del D.L.n. 34/2020 è

stata prevista la possibilità da parte dell'Ufficio di sospendere, entro cinque giorni lavorativi dall'invio della comunicazione dell'avvenuta cessione del credito, per un periodo non superiore a trenta giorni, gli effetti delle comunicazioni delle cessioni, anche successive alla prima, e delle opzioni inviate alla stessa Agenzia ai sensi degli articoli 121 e 122 che presentano profili di rischio, ai fini del relativo controllo preventivo.

Tali profili di rischio sono individuati utilizzando criteri relativi alla diversa tipologia dei crediti ceduti e riferiti:

a) alla coerenza e alla regolarità dei dati indicati nelle comunicazioni e nelle opzioni di cui al presente comma con i dati presenti nell'Anagrafe tributaria o comunque in possesso dell'Amministrazione finanziaria;

b) ai dati afferenti ai crediti oggetto di cessione e ai soggetti che intervengono nelle operazioni cui detti crediti sono correlati, sulla base delle informazioni presenti nell'Anagrafe tributaria o comunque in possesso dell'Amministrazione finanziaria;

c) ad analoghe cessioni effettuate in precedenza dai soggetti indicati nelle comunicazioni e nelle opzioni di cui al presente comma.

Nel caso in cui all'esito del controllo:

- risultano confermati i rischi, la comunicazione si considera non effettuata e l'esito del controllo è comunicato al soggetto che ha trasmesso la comunicazione;
- i rischi non risultano confermati, ovvero decorso il periodo di sospensione degli effetti della comunicazione, quest'ultima produce gli effetti previsti dalle disposizioni di riferimento.

Ad ogni modo, l'Amministrazione Finanziaria procederà al controllo nei termini di legge di tutti i crediti relativi alle cessioni per le quali la comunicazione si considera non avvenuta (ex art.122-bis, secondo periodo comma 2).

Un'altra novità introdotta dall'art. 3 del D.L.n.157/2021 è inerente ai controlli che effettua l'Agenzia delle Entrate; predetto articolo rende più tempestiva ed efficace l'attività di accertamento e di recupero delle imposte, dei tributi, importi e contributi.

Più nel dettaglio, l'Agenzia delle Entrate, in riferimento alle agevolazioni percepite ai sensi degli articoli 25, 121 e 122 del D.L. n. 34/2020 (contributi a fondo perduto; utilizzo diretto della detrazione o del credito d'imposta, sconto in fattura), esercita i poteri previsti in materie di imposte dirette e Iva (art. 31 ss D.P.R. n.600/1973 e art.51 ss D.P.R.n.633/1972) e dell'atto di recupero previsto dall'art. 1, commi 421 e 422, della L. n. 311/2004. Inoltre, l'atto di recupero è notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione.

E ancora, l'applicazione degli interessi e delle sanzioni, farà riferimento al momento di recupero degli importi.

In ultimo, in riferimento alle fattispecie descritte, la competenza dell'accertamento è riservata all'Agenzia delle Entrate. Sarà competente l'ufficio in ragione del domicilio fiscale. In caso di indeterminabilità, tale competenza verrà attribuita ad una articolazione della medesima Agenzia da individuarsi con provvedimento direttoriale.

4. Conclusioni

A seguito del citato *excursus* normativo riguardante l'apposizione del visto di conformità nelle dichiarazioni fiscali e nel Superbonus e l'analisi dell'ordinanza n. 30131/2021 della Suprema Corte, emerge la necessità di un intervento chiarificatore del Legislatore in riferimento all'applicazione dell'esimente ex art. 6, comma 3 D.lgs n.472/1997 in caso di apposizione del visto di conformità, sia nel caso di dichiarazioni fiscali che di Superbonus.

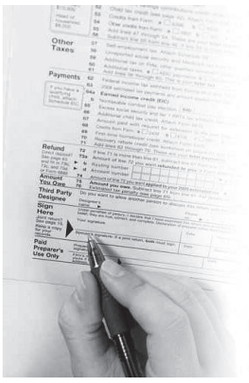
In particolare, per quanto attiene il Superbonus, **giova sottolineare che le verifiche da effettuare da parte dei soggetti abilitati, seppure non riguardanti i dati esposti nelle dichiarazioni fiscali, consistono, anche in questo caso, in un mero controllo formale di tipo documentale, parimenti a quello effettuato sulla documentazione prodotta dal contribuente ai fini del rilascio del visto di conformità sul Modello 730.**

Alla luce di tali considerazioni, appare evidente la necessità, anche nel caso del Superbonus, di un intervento del legislatore che possa disciplinare l'ipotesi di apposizione del visto di conformità da parte di soggetto non abilitato.

Nonostante l'intervento del legislatore con il D.L. n. 157/2021-che ha rafforzato i controlli preventivi e successivi dell'Agenzia delle Entrate – tuttavia, non è stata disciplinata l'ipotesi dell'apposizione del visto di conformità da parte del soggetto non abilitato e le relative conseguenze fiscali.

Si auspica, pertanto, un intervento sollecito del legislatore che possa finalmente porre il contribuente in una posizione di parità di trattamento rispetto al Fisco.

Avv. Maurizio Villani
Avv. Lucia Morciano



Le spese di sponsorizzazione sono sempre deducibili anche in assenza di un'utilità e/o vantaggio per l'incremento dell'attività imprenditoriale

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

La **Corte di Cassazione sezione V, con l'ordinanza n. 30024 del 26 ottobre 2021**, ha stabilito un importante principio di diritto, su cui vale la pena soffermarsi, riguardante il tema delle spese di sponsorizzazione e della loro deducibilità che deve esse sempre riconosciuta anche in assenza di un'utilità e/o vantaggio.

Ebbene, i giudici di legittimità con la suddetta ordinanza hanno finalmente compiuto un passo importante e soprattutto innovativo in tema di deducibilità dei costi di sponsorizzazione, superando quella precedente **concezione dell'inerenza c.d. quantitativa**, cioè correlata ad una valutazione in termini di utilità o congruità della spesa, ed accogliendo, invece, una nuova **concezione dell'inerenza c.d. qualitativa**, e cioè correlata alla riferibilità dei costi sostenuti all'attività d'impresa, anche in via indiretta, potenziale o in proiezione futura.

In sostanza, per i giudici di legittimità l'inerenza dei costi deve essere sempre apprezzata attraverso un giudizio qualitativo, scevro dai riferimenti ai concetti di utilità o vantaggio che attengono, invece, ad un giudizio di tipo quantitativo.

Pertanto, quando i costi di sponsorizzazione, ancorché non abbiano apportato un'utilità e/o vantaggio per l'incremento dell'attività imprenditoriale, secondo un approccio di tipo quantitativo, sono sempre e comunque deducibili dall'impresa sponsor se inerenti alla propria attività, anche solo in via indiretta, in base alla nuova declinazione qualitativa del concetto di inerenza.

Al fine di comprendere meglio l'importante pronuncia di legittimità, si ritiene opportuno fare un passo indietro e analizzare brevemente l'istituto della sponsorizzazione che, come affermato nella risoluzione del 14 novembre 2002, n. 356/E, è *"un contratto bilaterale a prestazioni corrispettive, in base al quale il soggetto sponsorizzato o sponsee si obbliga nei confronti dello sponsor ad effettuare determinate prestazioni pubblicitarie dietro versamento di un corrispettivo che può consistere in una somma di denaro, in beni o servizi, che lo sponsor deve erogare direttamente o indirettamente"*.

L'Agenzia delle Entrate e la dottrina prevalente ritengono, correttamente, che le spese di sponsorizzazione devono avere lo stesso trattamento di quelle di pubblicità, a condizione che il loro scopo sia quello di reclamizzare un prodotto commerciale oppure il nome o il marchio dell'impresa e che siano corrisposte a fronte di un obbligo sinallagmatico del soggetto beneficiario.

Il caso posto all'attenzione dei Giudici di legittimità trae origine da un ricorso avanzato dall'Agenzia delle Entrate che contestava la deducibilità dei costi di sponsorizzazione di una società che, al fine di reclamizzare un marchio di cui era anch'essa titolare, aveva stipulato un contratto di sponsorizzazione in occasione di gare automobilistiche.

La Suprema Corte, nel rigettare il ricorso dell'Ufficio, ha ricordato che con riguardo ai costi di sponsorizzazione essi *«sono deducibili dal reddito di impresa ove risultino inerenti all'attività della stessa, anche in via indiretta, potenziale o in proiezione futura, esclusa ogni valutazione in termini di utilità o vantaggio»*.

In particolare, la pronuncia ha evidenziato che le prestazioni di sponsorizzazione erano state correttamente documentate dalla società contribuente anche a mezzo di fatture e fotografie, che i costi erano inerenti alla propria attività imprenditoriale, anche in virtù degli «importanti elementi di visibilità» di cui avrebbe goduto ex contractu, e che la diminuzione del fatturato, così come contestata dall'Ufficio, era invece dovuta alla notoria crisi economica.

Tutto ciò, in conformità del principio affermato dalla giurisprudenza di legittimità secondo cui, "l'esclusione della deducibilità dei costi sostenuti per le gare sportive svoltesi all'estero è illogica, atteso che i costi di sponsorizzazione si traducono per lo sponsor in una forma di pubblicità indiretta, consistente nella promozione del marchio e del prodotto che si intende lanciare sul mercato e l'inerenza va rapportata all'attività svolta dall'impresa"

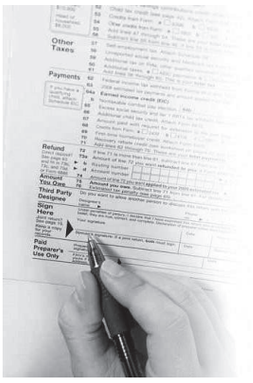
Alla luce di queste considerazioni, la Corte di Cassazione ha dichiarato l'illegittimità della contestazione dell'Ufficio, con un'importante condanna alle spese di giudizio.
Sullo stesso orientamento giurisprudenziale, si segnala anche **l'ordinanza n. 24856/2021 della Corte di Cassazione** che, sempre in tema di deducibilità dei costi di sponsorizzazione, **ha ribadito che il principio dell'inerenza dei costi deducibili si ricava dalla nozione di reddito d'impresa ed esprime la necessità di riferire i costi sostenuti all'esercizio dell'attività imprenditoriale, escludendo quelli che si collocano in una sfera estranea ad essa, senza che si debba compiere alcuna valutazione in termini di utilità (anche solo potenziale o indiretta), in quanto è configurabile come costo anche ciò che non reca alcun vantaggio economico e non assumendo rilevanza la congruità delle spese, perché il giudizio sull'inerenza è di carattere qualitativo e non quantitativo.**

Ebbene, alla luce di quanto sopra esposto, è indubbio che l'obiettivo dell'Amministrazione è quello di massimizzare le condizioni di opinabilità interpretativa di quei contesti normativi dubbi, come appunto l'inerenza dei costi. **Tuttavia, si deve ricordare che la legislazione in materia di reddito d'impresa, così come è scritta, può prevedere limitazioni, esclusioni parziali, condizioni particolari, certamente con lo spirito di evitare abusi, ma non può mai arrivare ad escludere aprioristicamente e totalmente la deduzione di un componente negativo di reddito, sostenuto nell'esercizio di un'attività imprenditoriale se regolarmente documentato e se sono rispettati i principi fondamentali della competenza, dell'oggettiva determinazione o presumibile determinabilità dell'onere, e quello di inerenza ancor più se dimostrata: perché questo non è scritto in nessuna norma, tanto meno nel Tuir.**
Quella riguardante la pubblicità è una scelta dell'imprenditore cui non può automaticamente conseguire l'indeducibilità del costo. Ciò significa, infatti, che non si può avere alcuna certezza sui maggiori ricavi conseguibili, tanto più che il riscontro sui risultati raggiunti è possibile solo a posteriori, quando cioè l'esercizio è già concluso. Va da sé, quindi, che anche un'errata valutazione dell'imprenditore sulla forma pubblicitaria scelta, non si può certo sanzionare con l'indeducibilità fiscale.

Da ultimo, per una buona difesa del contribuente oltre alle suddette condivisibili sentenze della Corte di Cassazione, si consiglia sempre di allegare la documentazione quale ad esempio foto di eventi, di striscioni, di tabelloni ecc. che dimostrino le modalità di esecuzione della sponsorizzazione/pubblicità ovvero come è stato eseguito il contratto. Tale contratto, poi, deve contenere in modo accurato e preciso gli accordi, le prestazioni da eseguire, i tempi, le modalità e le tariffe. Utile alla congruità del costo è la verifica delle tariffe ordinariamente applicate sul mercato per ciascuna prestazione pubblicitaria. Infine è opportuno provare il concreto sostenimento del costo laddove è necessario un metodo di pagamento tracciabile ovvero assegni, ricevute bancarie, bonifici escludendo i contanti.

Avv. Maurizio Villani
Avv. Alessandro Villani

MARANGHI PAOLO ENIO & C. s.n.c.
Concessionario Gilera Auto Piaggio
Sede principale: Via Baccio da Montelupo, 49 - Cap. 50018 Scandicci - Firenze Tel. 055.752194 - 055.756464
Via Baccio da Montelupo 10 - Cap.50018 Scandicci - Firenze
Tel. 055.7351210



Il punto sulla riqualificazione degli atti in ambito di registro

1. Premessa
2.Excursus legislativo art. 20 D.P.R. n.131/1986 (TUR)
3.Evoluzione giurisprudenziale a seguito degli interventi legislativi di modifica
3.1. Giurisprudenza di legittimità antecedente la Legge n. 205 del 27 dicembre 2017: tesi del collegamento negoziale e della causa in concreto
3.2. Giurisprudenza di legittimità a seguito dell'intervento modificativo della L.n. 205/2017: legge interpretativa o innovativa?
3.3. Giurisprudenza di legittimità e costituzionale a seguito della L.n. n. 145/2018
4.Giurisprudenza di legittimità a seguito delle pronunce della Consulta
5.Imposta di registro e abuso di diritto
6.Conclusioni

1.Premessa

L'imposta di registro rientra nell'ambito delle **imposte indirette**, ovvero quelle imposte che colpiscono la ricchezza in occasione di un consumo, di un trasferimento patrimoniale o di un investimento.
Come imposta indiretta è calcolata applicando **un'aliquota fissa o percentuale agli importi indicati nell'atto stesso**, secondo la Tariffa vigente allegata allo stesso DPR; tale distinzione non è d'immediata risoluzione, considerato l'ingente contenzioso che essa ha alimentato negli anni.
Tale imposta è **un'"imposta d'atto"** ed è un tributo che si applica agli atti giuridici (negozi giuridici, atti amministrativi, provvedimenti giurisdizionali) che devono essere registrati o che sono volontariamente registrati o che hanno a oggetto operazioni economiche. L'obiettivo della registrazione è che la data dell'atto venga annotata ufficialmente e il suo contenuto, essendo stato depositato, non possa più essere modificato. **In sintesi, la registrazione dell'atto comporta e garantisce nel tempo l'immodificabilità del suo contenuto e della sua sottoscrizione.** Prima di analizzare l'evoluzione giurisprudenziale in ambito d'imposta di registro, giova dare contezza delle modifiche legislative apportate dal legislatore **all'art. 20 D.P.R.n.131/1986 (di seguito TUR)**, che hanno alimentato il dibattito in seno alla giurisprudenza di legittimità.

2.Excursus legislativo art. 20 D.P.R.n.131/1986 (TUR)

L'originaria formulazione del testo dell'**art. 20 D.P.R.n.131/1986 (TUR)** collocato nel titolo sull'applicazione dell'imposta di registro e dedicato alla *"interpretazione degli atti"* da assoggettare all'imposta, prevedeva: *"l'imposta è applicata secondo l'intrinseca natura e gli **effetti giuridici** degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente".*
Predetto testo è rimasto invariato sin dall'emanazione del D.P.R.n.131/1986(TUR) e ha riprodotto il contenuto dell'art. 19 D.P.R. n. 634 del 1973 che, a sua volta, aveva introdotto la qualificazione **"giuridici"** degli effetti dell'atto, a fronte del previgente articolo 8 del R.D. n. 3269/1923 che, non contenendo alcuna specificazione sulla tipologia degli effetti da prendere in considerazione ai fini dell'imposizione, aveva contribuito allo sviluppo della **cosiddetta interpretazione funzionale dell'**atto, la quale valorizzava, per l'appunto, gli effetti economici dell'atto sottoposto a registrazione ai fini dell'individuazione del presupposto dell'imposta di registro, ravvisato tout court nel fatto economico sotteso all'atto medesimo (tra i sostenitori di tale teoria funzionale si annoverano Griziotti, Jarach e Vanoni).
Nel **2017** il legislatore, con la **Legge n. 205 del 27 dicembre 2017, (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2018), con l'articolo 1, comma 87, lettera a)**, ha apportato sostanziali modifiche all'articolo **20 D.P.R. 131/86 (TUR)** che assumeva pertanto, questa nuova formulazione: "*L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici **dell'atto** presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, **prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi**".*
Già nella relazione illustrativa alla legge era evidenziata la finalità dell'intervento normativo, ossia *"stabilire che detta disposizione deve essere applicata per individuare la tassazione da riservare al **singolo atto presentato per la registrazione**, prescindendo da elementi interpretativi esterni all'atto*

stesso (ad esempio, i comportamenti assunti dalle parti), nonché dalle disposizioni contenute in altri negozi giuridici "collegati" con quello da registrare". Inoltre, secondo tale relazione, non rilevano per la corretta tassazione dell'atto, "gli interessi oggettivamente e concretamente perseguiti dalle parti nei casi in cui gli stessi potranno condurre ad una assimilazione di fattispecie contrattuali giuridicamente distinte".

Tale nuova formulazione, negava in maniera esplicita la tesi giurisprudenziale del collegamento negoziale (che analizzeremo nel paragrafo seguente), sostenuta anche dall'Erario.

Tuttavia, la relazione tecnica al disegno di legge si esprimeva genericamente in termini di *"norma chiarificatrice"*, ma il servizio del bilancio del Senato, nella nota di lettura n. 195 del disegno di legge *"Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2018 e bilancio pluriennale per il triennio 2018- 2020"*, pur rilevando che la precisazione normativa era finalizzata ad assicurare la certezza del diritto-potendo svolgere anche per il futuro una funzione deflattiva del contenzioso con l'Amministrazione Finanziaria-osservava come la stessa **non sembrava avere natura di norma di interpretazione autentica in senso tecnico**, con la conseguenza che *"gli effetti della stessa dovrebbero valere per il futuro e non retroagirebbero quindi con riguardo alle fattispecie in essere ed ai contenziosi non ancora definiti"*.

Più nel dettaglio, venivano fatti salvi gli accertamenti emessi dall'Agenzia delle Entrate secondo i precedenti criteri interpretativi e non quelli ancora da emettere in riferimento agli anni non ancora prescritti.

Giova evidenziare che, di converso, tale Legge di bilancio è intervenuta anche sul testo dell'articolo **53- bis del D.P.R. n. 131 del 1986**, relativo alle attribuzioni e poteri degli Uffici, premettendo all'attuale formulazione l'inciso ***« fermo restando quanto previsto dall'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212» sull'abuso del diritto*; cioè si introduceva sostanzialmente l'applicabilità della disciplina dell'articolo 10- bis non solo alle imposte dirette ma anche all'imposta di registro.**

Difatti, il nuovo T.U.R., se da un lato inibiva gli Uffici dell'Erario dal procedere, in modo indiscriminato, all'emissione di atti di accertamento su criteri meramente interpretativi, dall'altra, però, consentiva loro di utilizzare la "leva" del divieto di abuso del diritto ossia della presunta elusione fiscale.

Precisamente, nella relazione illustrativa al disegno di legge di bilancio 2018 si legge che *"è evidente che ove si configuri un vantaggio fiscale che non può essere rilevato mediante l'attività interpretativa di cui all'articolo 20 del T.U.R., **tale vantaggio potrà essere valutato sulla base della sussistenza dei presupposti costitutivi dell'abuso del diritto di cui all'articolo 10- bis della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente)**".*

Alla luce di tale dato normativo, andrà pertanto valutata, **anche in materia di imposta di registro, la complessiva operazione realizzata dal contribuente, considerando anche gli elementi estranei al singolo atto prodotto per la registrazione, quali i fatti, gli atti e i contratti ad esso collegati.**

E invero, tale possibilità di utilizzare l'**articolo 10-bis della legge 212/2000** sul divieto di abuso del diritto incontrava non pochi limiti poiché, come meglio si vedrà in seguito, affinché un'operazione possa essere considerata abusiva, l'Amministrazione Finanziaria dovrà identificare e provare il congiunto verificarsi di tre presupposti costitutivi: 1) la realizzazione di un **vantaggio fiscale "indebito"**, costituito da benefici anche non immediati, realizzati cioè in maniera formalmente conforme alle disposizioni fiscali ma oggettivamente in contrasto con la ratio di queste norme o con i principi dell'ordinamento tributario; 2) l'assenza di **"sostanza economica"** dell'operazione o delle operazioni poste in essere consistenti in "fatti, atti e contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali"; 3) l'essenzialità del conseguimento di un **"vantaggio fiscale"**.

L'assenza di uno dei tre presupposti costitutivi dell'abuso determina un giudizio di assenza di abusività. Laddove invece le operazioni presentino i tre elementi indicati, ai sensi del comma 3 dell'articolo 10-bis, la ricorrenza di valide ragioni extra fiscali non marginali a giustificazione dell'operazione ne esclude l'abusività (così, ex multis, ris. n. 97/E del 2017).

Come vedremo meglio nei paragrafi seguenti, l'Agenzia delle Entrate, nonostante le modifiche attuate dal Legislatore, con il conforto della giurisprudenza di legittimità, ha continuato ad eseguire gli accertamenti, secondo la precedente interpretazione dell'articolo 20 in quanto la nuova formulazione, al di là dell'intento chiarificatore, non sembrava potersi applicare ad annualità precedenti al 2018 e, dunque, all'epoca ancora accertabili.

***Prima facie*, quest'ultima interpretazione non pareva avesse efficacia retroattiva e, pertanto, potevano essere accertati, con i vecchi criteri, gli atti e i contratti registrati negli anni fino a tutto il 2017.**

In seguito il Legislatore, al fine di dirimere i contrasti giurisprudenziali in seno alla stessa giurisprudenza

di legittimità e di merito, è intervenuto nuovamente sull'argomento con **l'articolo 1, comma 1084, della legge 30 dicembre 2018, n. 145 (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2019 e bilancio pluriennale per il triennio 2019-2021)**, in virtù del quale il citato articolo 1, comma 87, lettera a), della legge n. 205 del 2017 **"costituisce interpretazione autentica" del censurato articolo 20 del D.P.R. n. 131 del 1986. In tal modo, il Legislatore, ha attribuito efficacia retroattiva alla norma inibendo gli "accertamenti" secondo criteri interpretativi.**

3. Evoluzione giurisprudenziale a seguito degli interventi legislativi di modifica

3.1. Giurisprudenza di legittimità antecedente la Legge n. 205 del 27 dicembre 2017: tesi del collegamento negoziale e della causa in concreto.

L'originaria formulazione del testo dell'**art. 20 D.P.R.n.131/1986** disponendo che *"l'imposta è applicata secondo l'intrinseca natura e gli **effetti giuridici** degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente"* ha comportato che l'interpretazione dell'atto sottoposto a registrazione **deve basarsi esclusivamente sugli effetti giuridici del medesimo**, proprio in quanto la capacità contributiva colpita dal tributo in esame è quella espressa da determinati atti individuati dal legislatore in ragione dei loro (potenziali) effetti giuridici.

Una parte della giurisprudenza di legittimità ha sostenuto la tesi di **un'interpretazione sistemica dell'art. 20 citato con l'art. 21 D.P.R. 131/86,** rubricato: *"Atti che contengono più disposizioni", secondo il quale "1. Se un atto contiene più disposizioni che non derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, ciascuna di esse e' soggetta ad imposta come se fosse un atto distinto. 2. Se le disposizioni contenute nell'atto derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, l'imposta si applica come se l'atto contenesse la sola disposizione che da' luogo alla imposizione più onerosa."*. Tale articolo legittimerebbe la considerazione unitaria di più disposizioni se contenute nel medesimo contesto documentale e se derivanti necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, ovverosia, come comunemente si interpreta tale locuzione, in ipotesi di negozio complesso, contrassegnato da causa unica (Cass.n.15774/2017 e Cass.n.22899/2014).

Pertanto, secondo tali approdi giurisprudenziali, la locuzione ***"atti presentati alla registrazione"***, di cui al testo previgente dell'art. 20 citato, **deve essere riferibile anche all'insieme dei negozi collegati** (Cass.n.10743/2013; Cass.n.6405/2014; Cass.n.25001/2015).

Tuttavia, già un orientamento risalente della giurisprudenza di legittimità, aveva affermato che fosse possibile attribuire rilevanza al collegamento negoziale, in presenza di una pluralità di negozi funzionalmente collegati al fine di produrre un unico effetto giuridico finale (Cass.n.5563/1980; Cass.n.5693/1978; Cass. n.4994/1991). Tale orientamento è divenuto diritto vivente, come si preciserà a breve.

Inoltre, la giurisprudenza di legittimità, a partire dai primi anni 2000, ha iniziato tuttavia a fare un uso dell'art. 20 prima quale norma "**antielusiva**", poi quale norma "**speciale**" sull'interpretazione applicabile al solo settore dell'imposizione del registro (che darebbe rilevanza alla c.d. "causa in concreto").

E invero, affermatosi anche nell'ordinamento tributario il divieto dell'abuso del diritto - che si sostanzia, in sintesi, **nel conseguimento di benefici fiscali attraverso un impiego di strumenti giuridici che, seppur non contrastante con alcuna specifica disposizione, risulta privo di ragioni economicamente apprezzabili che lo giustifichino e strumentale al solo perseguimento di quei benefici e che legittima, da parte dell'amministrazione finanziaria, il disconoscimento di tali benefici fiscali indebiti con ripresa a tassazione in relazione alla fattispecie elusa (Cassazione S.U, n.30055/2008)- l'art. 20 citato**, che impone di valutare non solo gli effetti giuridici ma anche, in particolare, l'intrinseca natura degli atti soggetti a registrazione, **è stato utilizzato per individuare ipotesi in cui le parti evitano l'applicazione dell'imposta o di una maggiore imposta di registro attraverso il ricorso a costruzioni negoziali complesse, non contemplate nella loro unitaria strutturazione dal sistema dell'imposta di registro, comportanti effetti ritenuti equivalenti a quelli di atti ivi espressamente contemplati. In altri termini, la formulazione dell'art. 20, che attribuisce chiara preminenza alla sostanza sulla forma giuridica adottata, è stata ritenuta idonea a superare il tipo negoziale, quand'anche correttamente qualificato alla luce degli ordinari criteri ermeneutici, per individuare ipotesi in cui lo scopo pratico perseguito dalle parti consiste nella realizzazione di un assetto di interessi sostanzialmente equivalente a quello realizzabile attraverso una fattispecie assoggettata ad imposizione o a maggior imposizione.**

L'applicazione dell'art. 20 citato ante riforma 2017 si fa risalire alla sentenza **n.14900/2001**.

Invece, a partire dalla sentenza **n.15319/2013** la Cassazione ha sostenuto costantemente la natura non antielusiva della disposizione in commento.
Anche tale principio ermeneutico deve considerarsi diritto vivente; precisamente, tale assunto si basa sull'interpretazione dell'art.20 citato quale norma "**speciale**" applicabile al solo settore dell'imposizione del registro (che dà rilevanza alla c.d. "causa in concreto").
In particolare, a parere della giurisprudenza di legittimità e dell'Agenzia delle Entrate, l'art. 20 citato, previgente formulazione, imponeva *"ai fini della determinazione dell'imposta di registro, di qualificare l'atto, o il collegamento di più atti, in* ***ragione della loro intrinseca portata, cioè in ragione degli effetti oggettivamente raggiunti dal negozio o dal collegamento negoziale"*** **(Cass. n. 11666/2017)**. L'articolo 20 avrebbe offerto, pertanto, secondo la Cassazione, un chiaro criterio secondo il quale *"nell'imposizione del negozio, deve attribuirsi rilievo preminente alla sua causa* ***reale ed all'effettiva regolamentazione degli interessi realmente perseguiti dai contraenti». In altri termini, l'imposta di registro andrebbe configurata come «"imposta sul negozio" correlata alla causa concreta dell'operazione"*** in conformità con il principio costituzionale di capacità contributiva. Si riteneva, infatti, che *"l'interpretazione atomistica dell'operazione negoziale non era in grado di misurare il reale movimento di ricchezza, che si rivelava soltanto nella dimensione complessiva dell'affare"* **(Cass. n. 6758/2017)**.
Tale orientamento ermeneutico è temporalmente collocabile dopo l'avvenuta introduzione del nuovo **art. 10-bis nella L. n. 212/2000**, che, estendendo l'abuso del diritto/elusione fiscale a tutti i tributi, rendeva la tesi antielusiva evidentemente non più persuasiva. La giurisprudenza – con l'unica eccezione di una sentenza che ha disconosciuto la possibilità di legittimare una lettura "**sostanzialistica**" degli atti sottoposti al registro mediante l'art. 20 (Cass., n. 2054/2017; sul necessario rispetto dello "schema negoziale tipico", salva esistenza di un disegno elusivo, v. anche Cass. n. 722/2019 e n. 6790/2020) – ha infatti insistito sulla propria linea "sostanzialistica", ritenendo irrilevante l'intervento legislativo in materia antiabuso.
Da ciò ne è derivato che: 1) che l'art. 10-bis, pur applicabile a tutti i tributi, risultava di fatto privato di qualsiasi portata applicativa nel solo settore dell'imposizione del registro, assolvendo "di fatto" a tale funzione l'art. 20 anche nella nuova versione "interpretativa", ma in assenza delle garanzie previste dall'art. 10-bis; 2) che il settore del registro fosse l'unico ad essere regolato da norme interpretative "speciali" **rompendo così "l'unità" del sistema impositivo.**
L'elaborazione giurisprudenziale di tale secondo indirizzo meramente "interpretativo" è ben compendiata nella sentenza **n. 2007/2018** della Suprema Corte, secondo cui:
- l'art. 20, quale regola interpretativa, ***"non si sovrappone all'autonomia privata dei contribuenti****, ma si limita a definirne l'esercizio insieme agli altri canoni legali di ermeneutica negoziale, tra i quali naturalmente non può trascurarsi la comune intensione delle parti prevista dall'art. 1362 c.c. Quest'ultimo elemento però rileva come elemento di qualificazione della complessa operazione dal punto di vista civilistico, mentre le conseguenze fiscali di quella qualificazione discendono direttamente dalla legge, prescindendo dunque, lo si ribadisce, dalle intenzioni delle parti, quand'anche fossero tutte d'accordo per ottenere un certo risultato dal punto di vista fiscale";*
- "*la qualificazione interpretativa prescritta dal citato art. 20, ha ad oggetto* ***la causa dell'atto, nella sua dimensione reale, concreta e oggettiva****; quando gli atti sono plurimi e funzionalmente collegati, quando cioè la causa tipica di ciascuno è in funzione di un programma negoziale che la trascende, non può rilevare che la causa concreta dell'operazione complessiva, ossia la sintesi degli interessi oggettivati nell'operazione economica e la regolamentazione degli interessi effettivamente perseguita dai contraenti così come emerge obiettivamente dai negozi posti in essere, anche se mediante una pluralità di pattuizioni non contestuali"*;
- *"in effetti i criteri indicati dal D.P.R. n. 131 del 1986, art. 20, non si discostano da quelli generali in tema di interpretazione dei contratti che impongono una interpretazione oggettiva dell'atto alla luce della comune intenzione delle parti come prescritto dall'art. 1362 c.c. (…)";*
- ***"l'imposta di registro va dunque correlata alla causa concreta dell'operazione, in ossequio al principio costituzionale di eguaglianza e di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost.****, dal momento che sarebbe irragionevole trattare in maniera fiscalmente diversa situazioni del tutto assimilabili dal punto di vista socio-economico, quali una compravendita e l'operazione oggetto di attenzione nel caso di specie, visto che entrambe sono dirette a trasferire un bene in cambio di un corrispettivo di denaro. Un'interpretazione atomistica dell'operazione negoziale non sarebbe dunque in grado di misurare il reale movimento di ricchezza, che si rivela nella sua effettività soltanto nella di-*

mensione complessiva dell'affare. In questa prospettiva, il giudice può e deve verificare la qualificazione negoziale operata dall'Ufficio finanziario circa l'osservanza dei criteri legali di interpretazione, i quali vanno riferiti alle circostanze concrete della sequenza degli atti".

Si evidenzia che, in ambito tributario, la giurisprudenza di legittimità in altre sue pronunce ha richiamato recentemente il concetto di causa concreta (v. in tal senso Cass. n.7649/2018; Cass. n.4590/2018; Cass. n.4590/2018; Cass. n.4407/2018; Cass. n.6758/2017; Cass. n.11692/2016).

A tal proposito, si segnalano due recenti arresti dei giudici di legittimità **(Cass.n.4407/2018 e Cass. n.4590/2018)** che aggiungono: ***"…quando gli atti sono plurimi e funzionalmente collegati, quando cioè la causa tipica di ciascuno è in funzione di un programma negoziale che la trascende, non può rilevare che la causa concreta dell'operazione complessiva, ossia la sintesi degli interessi oggettivati nell'operazione economica … e la regolamentazione degli interessi effettivamente perseguita dai contraenti così come emerge obiettivamente dai negozi posti in essere, anche se mediante una pluralità di pattuizioni non contestuali"***.

In questa versione, che può ritenersi quella definitiva, non si tratterebbe dunque più – come nella originaria prospettiva "antielusiva" – di una regola di interpretazione giuridica "**speciale**" rispetto al diritto civile, bensì della **mera applicazione delle regole civilistiche sull'interpretazione dei negozi alla luce dell'operazione complessiva.**

In sintesi, alla luce di predetto orientamento giurisprudenziale, l'art. 20 TUR è dunque disposizione sull'interpretazione e qualificazione dei negozi sottoposti a registrazione, e non già norma interpretativa "speciale" del registro: il negozio perfettamente corrispondente alla volontà delle parti e trasfuso nel corrispondente tipo normativo non potrà quindi essere disconosciuto con l'art. 20 anche se posto in essere al solo fine di conseguire un risparmio di imposta.

3.2. Giurisprudenza di legittimità a seguito dell'intervento modificativo della L.n. 205/2017: legge interpretativa o innovativa?

La novella del 2017 delimitando l'ambito d'applicazione dell'imposta di registro alla **natura intrinseca** e agli effetti giuridici dell'atto, prescindendo dagli elementi extratestuali e dagli atti a esso collegati, ha eliminato la tesi dell'applicazione di tale imposta all'ipotesi del collegamento negoziale.

Tanto premesso, si rileva, inoltre, che la novella del 2017 **non si autoqualifica come legge di interpretazione autentica**, al contrario di quanto previsto dall'art. 1, comma 2, dello Statuto dei diritti del contribuente - che, tuttavia, come recentemente ribadito dalla Suprema Corte(Cass.n.16227/2018; Cass.n.20812/2017), non ha natura di norma interposta ma di criterio ermeneutico -ha posto l'interrogativo sulla **sua natura interpretativa**, con conseguente efficacia retroattiva, generalmente riconnessa alle leggi di interpretazione autentica e attualmente sancita anche dall'art. 3, comma 1, dello Statuto dei diritti del contribuente , o **innovativa** e, dunque, in difetto di espresse previsioni di segno contrario, con efficacia solo per il futuro.

I criteri discretivi tra legge interpretativa e legge innovativa sono stati oggetto di una copiosa elaborazione, sia in dottrina che in giurisprudenza, in particolare da parte della Corte Costituzionale (Corte Costituzionale n. 118/1957; Corte Cost n. 233/1988; Corte Cost n.155/1990), che in questa sede deve essere necessariamente sintetizzata. Come noto, la peculiarità della norma di interpretazione autentica si ravvisa, a prescindere dalla sua autoqualificazione, nel rapporto con la norma interpretata, poiché la norma interpretante non ha una valenza autonoma, ma si fonde con la norma interpretata in un precetto unitario compatibile con il tenore letterale della disposizione interpretata, in quanto già ricompreso tra le possibili varianti di senso di quest'ultima. Si ritiene che l'esercizio della funzione di interpretazione autentica presupponga la necessità di chiarire la volontà del legislatore in presenza di una situazione di incertezza sulla portata normativa di una disposizione già vigente, incertezza che deriva non solo dall'esistenza di un contrasto giurisprudenziale, ma anche dalla necessità, avvertita dal legislatore, di imporre una possibile variante di senso compatibile con il tenore letterale della disposizione (Corte Cost n. 400/2007; Corte Cost n.234/2007) e, quindi, di porre fine ad interpretazioni giurisprudenziali difformi da quella che intende essere la linea politica del legislatore medesimo (Corte Cost n.397/1994). Peraltro, il Giudice delle Leggi ha anche chiarito che non è decisivo verificare se la norma abbia carattere interpretativo o abbia piuttosto carattere innovativo con efficacia retroattiva, in quanto il divieto di retroattività, ancorché principio generale dell'ordinamento e fondamentale valore di civiltà giuridica, è costituzionalizzato solo in materia penale (art. 25 Cost.): al di fuori di tale ambito, il legislatore può emanare norme retroattive (sia di carattere interpretativo che innovativo) pur-

chè la retroattività risponda al criterio della ragionevolezza e non contrasti con altri interessi costituzionalmente protetti, quali il principio di uguaglianza e la tutela dell'affidamento legittimamente posto sulla certezza dell'ordinamento giuridico (Corte Cost. n.374/2002; Corte Cost. n.525/2000). **Le pronunce della Corte di Cassazione anteriori alla legge di bilancio 2019 si sono espresse nel senso della efficacia non retroattiva della novella del 2017 (Cass.n.2007/2018; Cass.n.4407/2018;Cass .n.8619/2018)**, richiamando, in primo luogo, il principio di tendenziale irretroattività della legge - desumibile dagli artt. 10 e 11 delle disposizioni sulla legge in generale, ribadito in ambito tributario dall'art. 3, comma 1, dello Statuto dei diritti del contribuente e valorizzato anche dalla giurisprudenza sovranazionale ed in particolare dalla Corte EDU **che ritiene che la retroattività è giustificata solo in presenza di ragioni imperative di interesse generale.** Da tali pronunce emerge, dunque, il richiamo al dialogo che, in materia di disposizioni interpretative o comunque retroattive, si è svolto tra Corti interne e Corte EDU. Invero, la Corte EDU, in più occasioni ha affermato che le leggi retroattive in genere confliggono con il fisiologico esercizio della giurisdizione e dunque, contrastano con l'art. 6 della Convenzione, in quanto il diritto ad un equo processo è suscettibile di essere violato da un intervento normativo che, avendo carattere retroattivo, condiziona l'esito delle controversie già pendenti in favore di una parte (in genere, nelle fattispecie portate alla sua attenzione, lo Stato – pubblica amministrazione che sia parte processuale) piuttosto che dell'altra, salvo casi eccezionali in cui si ravvisino, per l'appunto, "imperative ragioni di interesse generale" o "impellenti ragioni di interesse pubblico".

In tale prospettiva, la Corte Costituzionale ha affermato che, sul piano interno, la ragionevolezza sussiste allorché la retroattività trovi adeguata giustificazione nell'esigenza di tutelare beni e diritti di rilievo costituzionale *"che costituiscono altrettanti motivi imperativi di interesse generale"* secondo la giurisprudenza della Corte EDU. La Corte Costituzionale ha anche ritenuto non irragionevole la portata retroattiva della legge scrutinata che svolga una effettiva funzione di interpretazione autentica, limitandosi ad assegnare alla norma censurata un significato compatibile con il suo tenore letterale e dunque già in essa ricompreso al fine di ristabilire l'originaria volontà del legislatore.

Alla luce di tale dialogo, con riferimento all'imposta di registro, **la richiamata giurisprudenza della Suprema Corte ritiene difetti proprio il predetto presupposto relativo alla sussistenza di adeguati motivi di interesse generale,** con riferimento alla circostanza che **l'interpretazione legislativamente imposta, nell'impedire, attraverso l'irrilevanza degli elementi esterni al singolo atto e del collegamento negoziale, una imposizione fiscale coerente con l'effettiva manifestazione di capacità contributiva sottesa alla complessiva operazione posta in essere dalle parti, va in senso contrario all'interesse della collettività,** da identificarsi nel corretto riparto dei carichi pubblici in ragione degli indici di capacità contributiva posti in essere ex art. 53 Cost., estrinsecazione del principio di uguaglianza ex art. 3 Cost. Inoltre, la giurisprudenza di legittimità mette in luce vari profili ostativi al riconoscimento alla novella del 2017 della funzione di interpretazione autentica (Corte Cost n.264/2012;Corte Cost n.150/2015).Invero, a dispetto di quanto si legge nella relazione illustrativa alla legge di bilancio 2018, ove si enuncia un mero intento chiarificatore sulla portata applicativa dell'art. 20, di fatto l'intervento si è concretamente tradotto in una profonda modifica strutturale e contenutistica del predetto articolo. In particolare, l'orientamento giurisprudenziale in esame ha evidenziato che l'art. 1, comma 87, lettera a), della legge 27 dicembre 2017, n. 205, **oltre a non autoqualificarsi come legge di interpretazione autentica, sul piano strutturale ha inciso direttamente sul testo dell'originaria disposizione dell'art. 20, modificandola in senso innovativo**, come fatto palese dal tenore letterale dell'art. 1, comma 87, medesimo, che enuncia che all'art. 20 sono apportate *"le seguenti modificazioni …".* Sul piano contenutistico, alla locuzione *"atti presentati"* si sostituisce la locuzione, al singolare, "atto presentato" e si introduce un limite all'estrinsecarsi dell'attività interpretativa – "*sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati"* - in precedenza non previsto secondo il consolidato orientamento, in particolare, della giurisprudenza di legittimità. Nella medesima prospettiva, la giurisprudenza di legittimità evidenzia l'insussistenza di contrasti giurisprudenziali in ordine alla latitudine dell'attività interpretativa ex art. 20 e alla rilevanza del collegamento negoziale, sussistendo anzi, come già ampiamente emerso, un diritto vivente sul punto; infine, rileva che non sussiste nemmeno l'esigenza di chiarire i termini del coordinamento tra l'art. 20 e l'art. 10 bis dello Statuto dei diritti del contribuente, **atteso che l'orientamento giurisprudenziale prevalente da tempo esclude la natura antielu-**

siva dell'art. 20 in relazione al diverso ambito applicativo dei due articoli, il primo operante sul piano dell'interpretazione e qualificazione degli atti, il secondo, per l'appunto, operante nell'ambito del contrasto all'abuso del diritto.
In altri termini, ancorché la novella modifichi il testo della disposizione dell'art. 20, il senso espresso dalle modifiche testuali e, dunque, la portata normativa delle medesime, potrebbe essere ritenuto compatibile con uno dei possibili precetti ricavabili dalla precedente disposizione, quello più "antico" della rilevanza isolata dell'atto.

3.3. Giurisprudenza di legittimità e costituzionale a seguito della L.n. n. 145/2018
Ordinanza di rimessione Corte di Cassazione n.23549 del 23 settembre 2019 alla Corte Costituzionale
Da quanto fin qui esposto, emerge chiaramente come **l'art. 1, comma 87, lett. a), della legge n. 205/2017 non ha risolto i dubbi relativi alla corretta interpretazione dell'art. 20 del TUR per il passato (periodo antecedente al 1° gennaio 2018)** e, anzi, ha inserito un nuovo elemento di incertezza: l'identificazione dell'esatto discrimen per l'applicazione della nuova disciplina (il momento di registrazione dell'atto o di svolgimento dell'attività di controllo?).

Pertanto, con l'intento di ovviare a tale situazione, il legislatore, con l'articolo 1, comma 1084, della legge 30 dicembre 2018, n. 145 (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2019 e bilancio pluriennale per il triennio 2019-2021), in virtù del quale il citato articolo 1, comma 87, lettera a), della legge n. 205 del 2017 **"costituisce interpretazione autentica"** del censurato articolo 20 del D.P.R. n. 131 del 1986, **ha attribuito efficacia retroattiva alla norma inibendo gli "accertamenti" secondo criteri interpretativi.**
Ciò nonostante, la Corte di Cassazione, al fine di salvaguardare la sua consolidata posizione, nell'ordinanza del **23 settembre 2019 n.23549** ha rimesso alla Consulta la questione di legittimità costituzionale, in rapporto agli articoli 53 e 3 Cost., dell'art. 20 D.P.R.n.131/1986 (TUR) , come risultante dagli interventi apportati dalla L. n. 205 del 1917, articolo 1, comma 87, (L. **di bilancio 2018) e dalla L. n. 145 del 2018, articolo 1, comma 1084, (L. di bilancio 2019), nella parte in cui dispone che, nell'applicare l'imposta di registro secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, si debbano prendere in considerazione unicamente gli elementi desumibili dall'atto stesso, "prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi".**
Più nel dettaglio, la Suprema Corte ha rimesso alla Corte Costituzionale, la questione di legittimità dell'articolo 20 del D.P.R. n.131/86 con riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione, argomentandone la contrarietà con il principio di prevalenza della sostanza economica sulla forma giuridica, principio ritenuto "imprescindibile e storicamente radicato".
Precisamente, il caso oggetto della citata sentenza aveva a oggetto la "riqualificazione giuridica", effettuata dall'Agenzia delle Entrate ai sensi del cit. articolo 20, in termini di cessione d'azienda di un'operazione articolata in tre passaggi: a) la costituzione di una nuova srl con socio unico (Alfa); b) l'aumento del capitale liberato mediante conferimento di tre rami d'azienda, uno di titolarità del medesimo socio unico (Alfa), e due di titolarità di altre due società (Beta e Gamma); c) la cessione delle quote di partecipazione alla società conferitaria assegnate ai soggetti conferenti Alfa, Beta e Gamma a favore di altra società, Delta, che così diveniva unica proprietaria. La Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, con sentenza n. 142/43/2013 del 19 novembre 2013, avverso la quale era stato proposto ricorso alla Suprema Corte, in riferimento alla fattispecie descritta, aveva a sua volta rilevato **la legittimità della riqualificazione operata dall'Agenzia**, in quanto l'operazione, pur articolata in diversi segmenti ritenuti collegati, doveva **ritenersi sostanzialmente unitaria** e con oggetto la cessione dei rami aziendali a favore di Delta in veste di cessionaria finale delle quote.
In buona sotanza, gli argomenti che i giudici di legittimità hanno indicato a sostegno dell'ordinanza di rimessione sono:
- **con riferimento all'articolo 53 Cost.:** il sospetto che la previsione normativa di che trattasi, escludendo, l'ammissibilità di una riqualificazione giuridica della fattispecie sottoposta a registrazione fondata su di un eventuale collegamento negoziale, poteva sottrarre alla imposizione una tipica manifestazione di capacità contributiva;
- **con riferimento all'articolo 3 Cost.:** il dubbio era che la previsione stessa pareva idonea a realizzare una situazione di disuguaglianza, laddove - non potendo fare ricorso ad una interpretazione che renda plausibile una valorizzazione unitaria di occorrenze negoziali distinte a fini impositivi ma teleologicamente collegate - si rischiava di applicare

differenziati trattamenti fiscali a seconda che il medesimo scopo pratico fosse realizzato attraverso una sola fattispecie negoziale piuttosto, appunto, che con più atti collegati.
Il Supremo Consesso, in predetta ordinanza, dopo un iniziale excursus normativo dell'art. 20 citato, ha affermato che la nuova e piu' ristretta formulazione dell'art. 20 del D.P.R. n.131/1986 , così risultante, pone una rilevante e non manifestamente infondata questione di legittimità costituzionale.
Inoltre, l'espressa inclusione nella L. n. 212 del 2000, articolo 10 bis, comma 2, lettera a), della fattispecie di collegamento negoziale (invece mancante nella struttura testuale dell'articolo 20):
- consente all'Amministrazione Finanziaria, nell'esercizio dei poteri estesi di accertamento dell'imposta di registro conferitile dall' articolo 53 bis del D.P.R. n. 131 del 1986 e previa l'osservanza delle tutele procedimentali contenute nella legge, di disconoscere gli effetti degli atti collegati in quanto elusivi e, come tali, privi di sostanza economica diversa dal mero risparmio d'imposta (altrimenti legittimo ai sensi dell'articolo 10 bis, comma 4, in parola);
- non esclude che il collegamento negoziale continui tuttavia a rilevare, ex art. 20 TUR, anche al di fuori del contesto elusivo e sanzionatorio e, dunque, anche quando esso emerga sul piano obiettivo della mera qualificazione giuridica e come opzione negoziale effettivamente rispondente a esigenze pratiche sostanziali, nel senso di non deviate né strumentali nè unicamente orientate al risparmio d'imposta.

- Corte Costituzionale n. 158/2020

Con la **sentenza n. 158/2020 la Corte Costituzionale ha ritenuto infondate le questioni di legittimità costituzionale sollevate dalla Corte di Cassazione sulle modifiche apportate all'art.20 del TUR** in quanto, in estrema sintesi, rientra nella discrezionalità del legislatore riaffermare la natura di "imposta d'atto" dell'imposta di registro, rimarcando che non hanno alcuna rilevanza gli elementi extratestuali e gli atti collegati privi di qualsiasi nesso testuale con l'atto medesimo, così da rispettare *"la coerenza interna della struttura dell'imposta con il suo presupposto economico"*. E infatti, a suo avviso, ***"i fatti espressivi della capacità contributiva, indicati negli effetti giuridici desumibili, anche aliunde, dalla causa concreta del negozio contenuto nell'atto presentato per la registrazione" non sono "i soli costituzionalmente compatibili con gli evocati parametri" poiché "tali parametri ... non si oppongono in modo assoluto a una diversa concretizzazione da parte legislatore dei principi di capacità contributiva e, conseguentemente, di eguaglianza tributaria***, *che sia diretta (come stabilito dalla norma censurata) ad identificare i presupposti impositivi nei soli effetti giuridici desumibili dal negozio contenuto nell'atto presentato per la registrazione"*. La conferma della legittimità della scelta così formulata dal legislatore comporta **come corollario che la tesi della Cassazione secondo cui il vecchio art. 20 del T.U.R. imporrebbe di dar prevalenza alla sostanza economica degli atti rispetto alla loro forma giuridica non è costituzionalmente imposta dall'art. 53 Cost.**
Senonché la Corte costituzionale ha lasciato intendere che, non solo il nuovo, ma anche il vecchio art. 20 del T.U.R. non consentono di dare prevalenza alla sostanza economica sulla forma giuridica, laddove *"il censurato intervento normativo appare finalizzato a ricondurre il citato art. 20 all'interno del suo alveo originario,* ***dove l'interpretazione, in linea con le specificità del diritto tributario, risulta circoscritta agli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione*** *(ovverosia al gestum, rilevante secondo la tipizzazione stabilita dalle voci indicate nella tariffa allegata al Testo Unico)"*. Inoltre, il Giudice delle Leggi nel par. 5.2.4. della sua pronuncia ha evidenziato che la tesi della Suprema Corte, sempre "sul piano costituzionale", almeno a partire dall'introduzione della nuova norma antielusiva dell'art. 10-bis dello Statuto del contribuente, ***"provocherebbe incoerenze nell'ordinamento"*** per il fatto che ***"consentirebbe all'A.F., da un lato, di operare in funzione antielusiva senza applicare la garanzia del contraddittorio endoprocedimentale stabilita a favore del contribuente" e, dall'altro lato, "di svincolarsi da ogni riscontro di 'indebiti' vantaggi fiscali e di operazioni 'prive di sostanza economica".***
Di conseguenza, la Corte costituzionale ha ritenuto che la tesi della Suprema Corte, oltre a non essere costituzionalmente necessitata e rispondente alla tipizzazione delle voci dell'imposta di registro, è anche incoerente sul piano costituzionale in quanto consentirebbe all'Agenzia delle entrate di contestare l'abuso del diritto, svincolandosi tanto dalla garanzia del contraddittorio preventivo, quanto dall'accertamento dei relativi requisiti.
Inoltre, il ragionamento del Giudice delle Leggi sottende l'ulteriore convincimento che **le contestazioni formulate dall'Agenzia delle entrate sulla base del vecchio art. 20 del T.U.R., attribuendo prevalenza alla sostanza economica rispetto alla forma giuridica, mascherano in realtà contestazioni di abuso del diritto fiscale.** Difatti l'art. 10-bis dello

Statuto del contribuente consente di contestare non solo le operazioni prive di sostanza economica, ma anche quelle dotate di una sostanza economica incoerente con la loro forma giuridica. Tant'è vero che la lett. a) del comma 2 di tale disposizione considera come *"indici di mancanza di sostanza economica ... la non coerenza della qualificazione [forma] delle singole operazioni con il fondamento giuridico [sostanza giuridica] del loro insieme"* e, quindi, proprio la difformità della sostanza economica di un complesso di operazioni collegate rispetto alla forma giuridica di ciascuna di tali operazioni. **Pertanto, la Corte costituzionale non sembra condividere la tesi della Cassazione secondo cui tali contestazioni non avrebbero potuto essere configurabili come contestazioni di abuso del diritto fiscale poiché l'abuso presupporrebbe sempre la mancanza di sostanza economica.**

In ultimo, la Corte costituzionale ha statuito che la tesi della Cassazione secondo cui il vecchio art. 20 del T.U.R. imponeva di applicare l'imposta di registro, privilegiando la sostanza economica degli atti precluderebbe *"di fatto al medesimo contribuente ogni legittima pianificazione fiscale (invece pacificamente ammessa nell'ordinamento tributario nazionale e dell'Unione Europea)"*. **Di conseguenza, la Consulta ha ritenuto che, nel caso in cui l'imposta di registro sia applicata privilegiando la sostanza economica degli atti, si finirebbe con il colpire anche vantaggi fiscali che sarebbero pienamente legittimi, essendo prerogativa del contribuente scegliere fra più operazioni quella fiscalmente meno onerosa.**

Corte Costituzionale n. 39/2021

La Corte Costituzionale, con sentenza n. 39 del 16.03.2021, ha stabilito che i dubbi sulla legittimità costituzionale del nuovo art. 20 TUR riferiti alla sua applicazione retroattiva sono infondati. Com'è ben noto, con l'articolo 1, comma 87, legge n. 205 del 27.12.2017 il legislatore ha introdotto alcune disposizioni al fine di chiarire i limiti e l'ambito di applicazione dell'articolo 20 TUR in materia di riqualificazione degli atti soggetti ad imposta di registro. La norma ha consentito negli anni numerose rettifiche in sede di liquidazione dell'imposta di registro riferita alle operazioni di conferimento e successiva cessione (rispetto alle quali il TUIR prevede una clausola antielusiva espressa). Per effetto di quanto previsto dalla legge di Bilancio 2018, l'articolo 20 viene integrato al fine di precluderne l'utilizzo ai fini della rettifica/liquidazione dell'imposta, stabilendo **che gli atti devono essere interpretati sulla base dei soli elementi desumibili dal contenuto, con espressa esclusione di atti collegati o elementi extra-testuali. Contestualmente, l'articolo 53-bis del TUR è stato integrato al fine di prevedere l'applicazione della disciplina anti abuso (ci si riferisce all'articolo 10 bis della legge n. 212/2000) anche all'imposta di registro.** Con riferimento ai profili di applicazione di tale disposizione, l'Agenzia delle Entrate e la Corte di Cassazione (con la sentenza n. 4407/2018) **hanno negato il carattere interpretativo delle modifiche apportate dalla legge n. 205/2017 "bloccando" portata retroattiva della norma. Con l'articolo 1, comma 1084 della legge n. 145 del 30.12.2018 il legislatore è ritornato sul punto specificando che la modifica contenuta all'articolo 1, comma 87 lettera a) della legge n. 205/2017 ha carattere retroattivo.**

A questo punto giova analizzare l'iter logico che ha portato il Giudice delle Leggi a rigettare la predetta questione di legittimità costituzionale.

In prima battuta, la Consulta ha affermato che, nel merito, le questioni inerenti alla violazione degli artt. 3 e 53 Cost. sono manifestamente infondate, poiché prive di argomenti sostanzialmente nuovi rispetto a quelle già sollevate con la menzionata ordinanza del giudice di legittimità e dichiarate non fondate con sentenza n. 158 del 2020.

In tale pronuncia, la Consulta, ha infatti concluso che il censurato **art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986** ***"non si pone in contrasto né con il principio di capacità contributiva, né con quelli di ragionevolezza ed eguaglianza tributaria, con conseguente non fondatezza delle sollevate questioni"***. In particolare, al punto 5.2.3. del Considerato in diritto, si è affermato che "tali parametri [...] *sul piano della legittimità costituzionale non si oppongono in modo assoluto a una diversa concretizzazione da parte legislatore dei principi di capacità contributiva e, conseguentemente, di eguaglianza tributaria, che sia diretta (come stabilito dalla norma censurata) a identificare i presupposti impositivi nei soli effetti giuridici desumibili dal negozio contenuto nell'atto presentato per la registrazione, senza alcun rilievo di elementi tratti aliunde, "salvo quanto disposto dagli articoli successivi" dello stesso testo unico. In tal modo, del resto,* ***il criterio di qualificazione e di sussunzione in via interpretativa risulta omogeneo a quello della tipizzazione, secondo le regole del testo unico e in ragione degli effetti giuridici dei singoli atti distintamente individuati dal legislatore nelle relative voci di tariffa ad esso allegata****".*

Nel caso di specie esaminato dalla Consulta, ciò che viene in considerazione non è quindi l'indirizzo giurisprudenziale maturato nel brevissimo lasso temporale intercorrente tra i due interventi normativi e che, secondo il rimettente, «aveva riconosciuto, pressoché unanimemente, la natura innovativa e non interpretativa» della «novella del 2017».
Rileva piuttosto in toto la vicenda decennale dibattuta, che ha interessato la complessa questione dell'applicazione dell'imposta di registro, caratterizzata, come già evidenziato dalla Consulta nella sentenza n. 158 del 2020, da uno stratificarsi di interpretazioni, che la giurisprudenza ha sviluppato anche in risposta alle varie forme in cui l'ordinamento si andava evolvendo per volontà del legislatore (che, dapprima, ha introdotto, nella disciplina dell'imposta, l'esplicito riferimento agli «effetti giuridici» dell'atto e poi, più in generale, per tutti i tributi, ha disciplinato l'abuso del diritto).
In tale sentenza, la Corte Costituzionale ha precisato che l'art. 1, comma 87, lettera a), della legge n. 205 del 2017, *"appare finalizzato a ricondurre il citato art. 20 all'interno del suo alveo originario, dove l'interpretazione, in linea con le specificità del diritto tributario, risulta circoscritta agli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione (ovverossia al gestum, rilevante secondo la tipizzazione stabilita dalle voci indicate nella tariffa allegata al testo unico)», concludendo che «proprio la clausola finale del censurato art. 20 "salvo quanto disposto dagli articoli successivi" concorre ad avvalorare la suddetta valenza sistematica dell'intervento legislativo del 2017 nell'assetto della disciplina del tributo".*
Tale valenza sistematica, nella medesima sentenza, è stata peraltro evidenziata anche nel raccordo con l'abuso del diritto, precisando *"sul piano costituzionale, che l'interpretazione evolutiva, patrocinata dal rimettente, di detto art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986, incentrata sulla nozione di "causa reale", provocherebbe incoerenze nell'ordinamento, quantomeno a partire dall'introduzione dell'art. 10-bis della legge n. 212 del 2000.* *Infatti, consentirebbe all'amministrazione finanziaria, da un lato, di operare in funzione antielusiva senza applicare la garanzia del contraddittorio endoprocedimentale stabilita a favore del contribuente e, dall'altro, di svincolarsi da ogni riscontro di "indebiti" vantaggi fiscali e di operazioni "prive di sostanza economica", precludendo di fatto al medesimo contribuente ogni legittima pianificazione fiscale (invece pacificamente ammessa nell'ordinamento tributario nazionale e dell'Unione europea)".*
Alla luce di tanto, la Corte Costituzionale nella sentenza n.39/2021 ha concluso che si deve escludere che possa essere considerato irragionevole attribuire efficacia retroattiva a un intervento che, come quello descritto, ha assunto un carattere di sistema.
Infatti, la legittimità di un intervento che attribuisce forza retroattiva a una genuina norma di sistema non è contestabile nemmeno quando esso sia determinato dall'intento di rimediare a un'opzione interpretativa consolidata nella giurisprudenza (anche di legittimità) che si è sviluppata in senso divergente dalla linea di politica del diritto giudicata più opportuna dal legislatore (sentenza n. 402 del 1993).

4.Giurisprudenza di legittimità a seguito delle pronunce della Consulta
A seguito degli interventi chiarificatori della Consulta con le pronunce n.158/2020 e n.39/2021, si sono susseguite diverse pronunce interpretative della giurisprudenza di legittimità alla luce dei principi enucleati dal Giudice delle Leggi.
Di seguito esporremo i tratti più salienti delle recenti pronunce della giurisprudenza di legittimità sull'imposta di registro alla luce delle modifiche legislative attuate e della conseguente evoluzione giurisprudenziale.

- Corte di Cassazione ordinanza 22988 del 17 agosto 2021
La Suprema Corte nell'ordinanza 22988 del 17 agosto 2021 ha affermato che se l'Agenzia delle Entrate intende contestare in Cassazione la qualificazione giuridica di un contratto quale risultante da una sentenza della Commissione Tributaria, deve dimostrare la violazione, da parte del giudice di merito, delle norme recanti i criteri in base ai quali un contratto deve essere interpretato (ossia gli articoli 1362 e ss. c.c.) e non può limitarsi a proporre una diversa interpretazione.
In tale pronuncia la Suprema Corte ha riaffermato il sindacato del giudice di legittimità non può concernere il risultato interpretativo cui il giudice di merito giunge, ma deve appuntarsi unicamente sul rispetto, da parte del giudice del merito, dei canoni di ermeneutica contrattuale stabiliti dal legislatore.
Nella fattispecie concreta, l'Agenzia aveva tentato di riformulare, in termini di «contratto costitutivo del diritto di superficie», un contratto presentato alla registrazione come «contratto di locazione» (per

effetto del quale l'affittuario aveva ottenuto il diritto di costruire un impianto fotovoltaico), sulla base del rilievo che, secondo le clausole del contratto in questione, all'affittuario veniva addossato ogni onere di manutenzione ordinaria e straordinaria, all'affittuario competeva la proprietà dell'impianto durante la vigenza del contratto - e di portarselo via alla scadenza - e l'affittuario era gravato da un obbligo di pagamento di un canone periodico.

L'occasione di questa ordinanza è stata l'occasione per i giudici di legittimità per ribadire alcuni concetti: vale a dire che, da un lato, **l'interpretazione degli atti presentati alla registrazione non può basarsi su contenuti diversi da quelli risultanti dalle clausole negoziali e, d'altro lato, che nell'interpretare un contratto non *"si può confondere gli effetti giuridici"* (rilevanti ai fini dell'imposta di registro) con gli effetti *"economici dell'operazione negoziale, essendo la finalità antielusiva … profilo affatto estraneo alla disposizione"* della legge di registro in tema di interpretazione degli atti presentati alla registrazione.**

In ultimo, i giudici di legittimità hanno concluso, precisando che *"il profilo antielusivo … non può … identificarsi sic et simpliciter con il risparmio fiscale"*. Le parti contraenti, infatti, hanno piena libertà di esplicare la loro autonomia negoziale e di raggiungere un risultato analogo stipulando a piacimento, caso per caso, contratti a efficacia reale (come la costituzione del diritto di superficie) o contratti a efficacia obbligatoria (come il contratto di locazione).

- Corte di Cassazione ordinanza n. 26505 del 29 settembre 2021

I giudici di legittimità nell'ordinanza n.26505 del 29 settembre 2021 hanno enucleato il principio di diritto sulla base delle risultanze giuridiche scaturite dalla sentenza della Corte Costituzionale n.158/2020.

In prima battuta il Collegio di legittimità ha richiamato il suo pacifico indirizzo secondo cui, in tema di interpretazione degli atti ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, il criterio fissato dall'art.20 D.P.R.n.131/1986 impone di privilegiare l'intrinseca natura e gli effetti giuridici, rispetto al titolo e alla forma apparente degli stessi, con la conseguenza che i concetti privatistici relativi all'autonomia negoziale regrediscono, di fronte alle esigenze antielusive poste dalla norma, a semplici elementi della fattispecie tributaria, per ricostruire la quale dovrà, dunque, darsi preminenza alla causa dei negozi giuridici (cfr. Cass. nn. 13610/2018, 1955/2015, 3481/2014, 17965/2013, 6835/2013, 23584/2012).

Alla luce di tanto, i giudici di legittimità hanno ritenuto che se è indubitabile che l'Amministrazione in forza di tale disposizione non è tenuta ad accogliere acriticamente la qualificazione prospettata dalle parti ovvero quella "forma apparente" al quale lo stesso articolo 20 fa riferimento, **è indubbio che in tale attività riqualificatoria essa non può travalicare lo schema negoziale tipico nel quale l'atto risulta inquadrabile, pena l'artificiosa costruzione di una fattispecie imponibile diversa da quella voluta e comportante differenti effetti giuridici.**

Difatti, come ribadito dalla Consulta nella sentenza **n. 158/2020**, non si *"deve ricercare pertanto un presunto effetto economico dell'atto tanto più se e quando - come nel caso di specie - lo stesso è il medesimo per due negozi tipici diversi per gli effetti giuridici che si vogliono realizzare"*.

Pertanto, a parere del Supremo Consesso, priva di rilievo risulta la ricerca delle ragioni economiche giustificatrici dell'operazione in quanto, una volta riconosciuto, alla luce dei principi innanzi enunciati, che ci si trova di fronte ad un caso di cessione di partecipazioni societarie (come nella fattispecie in esame ritenuto dall'Agenzia delle Entrate), pur a fronte del preventivo conferimento nel patrimonio della società del ramo d'azienda oggetto di rilievo da parte dell'Erario, non è richiesta alcuna valutazione circa l'esistenza o meno di valide ragioni economiche atte a giustificare l'operazione medesima, per come strutturata, ne' tantomeno incombe sull'Ufficio alcun onere probatorio al riguardo.

L'art. 20 D.P.R. n.131/1986 non richiede invero l'intento elusivo, che puo' esserci ma non deve necessariamente esserci, sicche' il tema d'indagine non consiste nell'accertare cosa la parti hanno scritto, ma cosa le stesse hanno effettivamente realizzato con il regolamento negoziale, e tanto non discende dal contenuto delle peculiari dichiarazioni delle parti medesime.

In ultimo, i giudici di legittimità hanno concluso che sulla base di quanto affermato dalla Consulta nella sentenza dianzi citata, inoltre, circa la necessita' di tassazione isolata al solo ed esclusivo atto presentato alla registrazione, senza che assumano rilievo gli elementi extratestuali e gli atti collegati, in coerenza con i principi ispiratori della disciplina dell'imposta di registro e, in particolare, con la natura di "imposta d'atto" storicamente riconosciuta al tributo di registro dopo la sostanziale evoluzione da tassa a imposta, ne consegue che, pur restando ferma la possibilita' di sindacato delle operazioni straordinarie ai sensi della disciplina di contrasto all'abuso del diritto, in virtu' del richiamo contenuto nell'articolo 53-bis del TUR alla disposizione antielu-

siva generale di cui alla L. n. 212 del 2000, articolo 10-bis va affermato come ai fini dell'imposta di registro operazioni strutturate mediante conferimento di azienda seguito dalla cessione delle partecipazioni della societa' conferitaria (come la presente fattispecie) non possano essere riqualificate in una cessione di azienda e non configurano di per se' il conseguimento di un vantaggio indebito realizzato in contrasto con le finalita' delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario (fatta salva l'ipotesi in cui tali operazioni siano seguite da ulteriori passaggi, ad esempio una fusione diretta o inversa, che renderebbero chiara la volonta' di acquisire direttamente l'azienda, ovvero di perfezionare ab origine un asset deal). Inoltre, come precisato dalla Corte Costituzionale, ritenere irrilevanti sia gli elementi extratestuali che gli atti collegati, non significa favorire l'ottenimento di indebiti vantaggi fiscali, sottraendo all'imposizione l'effettiva ricchezza imponibile, atteso che tale sottrazione "potrebbe rilevare sotto il profilo dell'abuso del diritto", ipotesi che avrebbe tuttavia richiesto la previa instaurazione del contraddittorio endo-procedimentale, come correttamente evidenziato nella sentenza impugnata.

- Corte di Cassazione n. 25601 del 21 settembre 2021

Nella pronuncia n.25601/2021 la Suprema Corte ha affermato **che le operazioni strutturate mediante conferimento d'azienda seguito dalla cessione di partecipazioni della società conferitaria non possono essere riqualificate in una cessione d'azienda e non configurano, di per sé, il conseguimento di un indebito vantaggio realizzato in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario** (fatta salva l'ipotesi in cui tali operazioni siano seguite da ulteriori passaggi idonei a palesare la volontà di acquisire direttamente l'azienda). **Oggetto di tassazione è infatti il solo atto presentato per la registrazione attesa l'irrilevanza, alla luce delle sentenze n.158 del 2020 e n. 39 del 2021 della Corte Costituzionale, degli elementi extratestuali e degli atti collegati in coerenza con i principi ispiratori della disciplina dell'imposta di registro.**

- Corte di Cassazione n. 26494 del 29 settembre 2021

Nell'ordinanza n. 26494 del 29 settembre 2021 la Corte di Cassazione, riprendendo i principi enunciati dalla Corte Costituzionale n.158/2020, ha affermato che **se è indubitabile che l'Amministrazione in forza dell'art. 20 TUR non è tenuta ad accogliere acriticamente la qualificazione prospettata dalle parti ovvero quella "forma apparente" al quale lo stesso articolo 20 citato fa riferimento, è indubbio che in tale attività riqualificatoria essa non può travalicare lo schema negoziale tipico nel quale l'atto risulta inquadrabile, pena l'artificiosa costruzione di una fattispecie imponibile diversa da quella voluta e comportante differenti effetti giuridici.**

Difatti, come ribadito anche dalla Consulta, non deve ricercare pertanto un presunto effetto economico dell'atto tanto più se e quando - come nel caso di specie - lo stesso è il medesimo per due negozi tipici diversi per gli effetti giuridici che si vogliono realizzare.

Così posta la questione, pertanto, priva di rilievo risulta la ricerca delle ragioni economiche giustificatrici dell'operazione in quanto, una volta riconosciuto, alla luce dei principi innanzi enunciati, che ci si trova di fronte ad un caso di cessione di partecipazioni societarie (come nella fattispecie in esame ritenuto dall'Agenzia delle Entrate), pur a fronte del conferimento nel patrimonio della società dell'azienda oggetto di rilievo da parte dell'Erario, **non è richiesta alcuna valutazione circa l'esistenza o meno di valide ragioni economiche atte a giustificare l'operazione medesima, per come strutturata, ne' tantomeno incombe sull'Ufficio alcun onere probatorio al riguardo.**

Secondo la Suprema Corte l'art. 20 citato non richiede invero l'intento elusivo, che può esserci ma non deve necessariamente esserci, **sicchè il tema d'indagine non consiste nell'accertare cosa la parti hanno scritto, ma cosa le stesse hanno effettivamente realizzato con il regolamento negoziale, e tanto non discende dal contenuto delle peculiari dichiarazioni delle parti medesime.**

Pertanto, la Corte di Cassazione ha ribadito che ***"l'incorporazione in un solo documento di più dichiarazioni negoziali, produttive di effetti giuridici distinti e l'incorporazione in documenti diversi di dichiarazioni negoziali miranti a realizzare, attraverso effetti giuridici parziali, un unico effetto giuridico finale traslativo, costitutivo o dichiarativo costituiscono tecniche operative alternative per i contribuenti, che si trovano, però, dinanzi ad una sola e costante qualificazione giuridica formulata dal legislatore tributario: la sottoposizione ad imposta di registro del loro atto o dei loro atti in base alla natura dell'effetto giuridico finale dei loro comportamenti, semplici o complessi che essi siano"*** (Cass. n. 3562/2017; conf. Cass. n. 5748/2018).

Il Collegio di legittimità ha, inoltre, sottolineato che **come precisato dalla Corte Costituzionale, ritenere irrilevanti sia gli elementi extratestuali che gli atti collegati, non significa favorire l'ottenimento di indebiti vantaggi fiscali, sottraendo all'imposizione l'effettiva ricchezza imponibile, atteso che tale sottrazione "potrebbe rilevare sotto il profilo dell'abuso del diritto" di cui alla L. n. 212 del 2000, articolo 10-bis (norma antielusiva), ipotesi esclusa, nel caso in esame, dalla sentenza impugnata che ha dunque correttamente applicato i principi di diritto dianzi illustrati.**

- Corte di Cassazione ordinanza n. 27632 dell'11 ottobre 2021

Anche in questa ordinanza la Suprema Corte ha enucleato il suo principio di diritto alla luce della giurisprudenza di legittimità recente ma, soprattutto, in conformità a quanto enunciato dalla Corte Costituzionale nelle sentenze n.158/2020 e n.39/2021.

Alla luce di tanto, i giudici di legittimità hanno concluso che ***" All'esito del complesso iter normativo e giurisprudenziale così riassunto, la sentenza della commissione tributaria regionale qui impugnata deve dunque trovare condivisione, perchè confermativa della illegittimità di un avviso di liquidazione basato proprio su un'attività di riqualificazione, in termini di cessioni immobiliari, di una serie collegata di atti volti al conferimento di rami aziendali in sede di sottoscrizione di aumento di capitale sociale.*** *Vale a dire, un'attività (nella specie basata su elementi esterni, quali l'identità del dominus di tutte le società; la connessione temporale tra le varie articolazioni operative; le attività svolte dalle società conferenti, l'asserito difetto di autonomia organizzativa complessiva dei cespiti) non più consentita dalla legge e dalla natura di …"imposta d'atto' che, come osservato dalla Corte Costituzionale nella menzionata pronuncia, ancora oggi riveste l'imposta di registro.*

Va poi considerato che l'avviso di liquidazione in oggetto (ric.pag.9) basava la riqualificazione degli atti (la cui natura sostanziale è stata dal giudice di merito ritenuta conforme alle dichiarazioni di parte) su un intento abusivo e dissimulatorio, di per sè estraneo all'articolo 20 Tur, disposizione non antielusiva ma interpretativa del negozio".

- Corte di Cassazione ordinanza n. 20641 del 19 luglio 2021

La Corte di Cassazione nella citata ordinanza, facendo riferimento a quanto affermato dalla Corte Costituzionale nella sentenza n.39/2021, ha osservato nel caso di specie che la sentenza della CTR si fonda su di una interpretazione dell'art. 20 cit. che risulta in contrasto con quella fornita dalla Consulta e che ha portato questa Corte ad affermare da ultimo il principio secondo cui *"In tema di imposta di registro, ai sensi dell'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986 – nella formulazione successiva alla l. n. 205 del 2017 che, secondo l'art.1, comma 1084, della l. n. 145 del 2018, ne ha fornito l'interpretazione autentica e alla luce delle sentenze della Corte costituzionale n. 158 del 2020 e n. 39 del 2021 –* ***è legittima l'attività di riqualificazione dell'atto da registrare da parte dell'Amministrazione soltanto se operata "ab intriseco", cioè senza alcun riferimento agli atti ad esso collegati e agli elementi extra-testuali, non potendosi essa fondare sull'individuazione di contenuti diversi da quelli ricavabili dalle clausole negoziali e dagli elementi comunque desumibili dall'atto*** (Cass. n. 10688 del 22/04/2021 Rv. 661130 – 01)". E invero, per effetto dell'art. 20 cit. resta ferma la legittimità dell'attività di riqualificazione per via interpretativa dell'atto da registrare da parte dell'Amministrazione soltanto se operata "ab intrinseco", senza l'utilizzazione di elementi ad esso estranei, essendo viceversa la finalità antielusiva profilo affatto estraneo alla disposizione in esame. Diversamente, a diversi limiti, soggiace la potestà dell'Amministrazione finanziaria quando la **riqualificazione è diretta a far valere il collegamento negoziale e, più in generale, qualunque forma di abuso del diritto ed elusione fiscale, ai sensi dell'art. 10-bis, l. n. 212 del 2000, trattandosi di ipotesi estranea alla ermeneutica dell'atto da registrare.** L'azione accertatrice, in tali casi, si deve attuare mediante apposito e motivato atto impositivo, preceduto – a pena di nullità – da una richiesta di chiarimenti, che il contribuente può fornire entro un certo termine, il tutto da svolgersi all'interno di uno specifico procedimento di garanzia.

Tanto chiarito, i giudici di legittimità hanno concluso che tale procedimento non è stato seguito nella fattispecie oggetto di esame.

5. Imposta di registro e abuso di diritto

Alla luce delle recenti sentenze della Consulta n.158/2020 e n.39/2021, pertanto, l'Agenzia delle Entrate ha la possibilità di interpretare un atto complesso, sottoposto a registrazione, non più secondo l'articolo 20 del T.U.R quanto, piuttosto, considerato il rinvio dell'articolo 53 bis T.U.R., attraverso l'articolo 10- bis della L. 212/2000 concernente il divieto di abuso del diritto. Per comprendere, però,

fino a che punto l'Agenzia delle Entrate può concretamente fare ricorso al citato art.10-bis bisogna fare riferimento al contenuto e alle stringenti disposizioni dello stesso che, di fatto, ne limitano notevolmente la portata applicativa. Difatti: *«1. Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti» «2. Ai fini del comma 1 si considerano: a)* ***operazioni prive di sostanza economica*** *i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. »… mentre sono «b)* ***vantaggi fiscali indebiti i benefici****, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario» «3. Non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente». «4. Resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale». «5. Il contribuente può proporre interpello ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera c), per conoscere se le operazioni costituiscano fattispecie di abuso del diritto». «6. … l'abuso del diritto è accertato con apposito atto, preceduto, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di sessanta giorni, in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto». «7. La richiesta di chiarimenti è notificata dall'Amministrazione Finanziaria ai sensi dell'articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni ("notifica rafforzata" - n.d.r.), entro il termine di decadenza previsto per la notificazione dell'atto impositivo. …». «8. … l'atto impositivo è specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alla condotta abusiva, alle norme o ai principi elusi, agli indebiti vantaggi fiscali realizzati, nonché ai chiarimenti forniti dal contribuente…». «9. L'amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva … Il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza delle ragioni extrafiscali …». «12.* ***In sede di accertamento l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie****». «13. Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. …».*

In sintesi, pertanto:

- l'atto impositivo deve essere **specificamente motivato**, a pena di nullità, in relazione alla condotta abusiva, alle norme o principi elusi, agli indebiti vantaggi fiscali realizzati e ai chiarimenti forniti dal contribuente;
- nel procedimento di accertamento dell'abuso del diritto **l'onere della prova della condotta abusiva graverà sull'Amministrazione finanziaria, mentre il contribuente sarà tenuto a dimostrare la sussistenza delle valide ragioni extrafiscali che stanno alla base delle operazioni effettuate**;
- l'**abuso del diritto non potrà essere rilevato d'ufficio da parte del giudice tributario**. In caso di ricorso contro l'atto impositivo, i tributi o i maggiori tributi accertati in applicazione della disciplina dell'abuso del diritto, unitamente ai relativi interessi, potranno essere iscritti a ruolo solo dopo la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale;
- l'accertamento per abuso del diritto potrà scattare solo se l'Ufficio non potrà invocare, ai fini dell'accertamento, la **violazione di specifiche norme tributarie**;
- l'abuso del diritto **non sarà penalmente punibile**.

6. Conclusioni

A seguito delle alterne vicende legislative e giurisprudenziali che hanno investito l'interpretazione dell'art. 20 del TUR, sembra, ad oggi, che abbia raggiunto la necessaria chiarezza per eliminare il contenzioso accumulatosi sul punto. Tuttavia, l'Amministrazione Finanziaria potrà continuare ad "interpretare" ed "accertare" **gli atti soggetti a registrazione solo a condizione di riuscire a dimostrare che essi sono stati posti in essere al solo fine di realizzare quei processi finalizzati all'elusione dei tributi**. Più nel dettaglio, il Fisco dovrà provare che le operazioni poste in essere dai privati o dalle aziende, ancorché rispettose delle norme tributarie, **siano idonee a determinare benefici o vantaggi fiscali indebiti, benché non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.** Da ciò ne discende che, l'Amministrazione Finanziaria per adempiere a tale onere probatorio, dovrà applicare **l'articolo 10-bis della L. 212/2000 che pone una serie di notevoli limitazioni, di forma e di sostanza, poste dal legislatore proprio al fine di contrastare l'uso eccessivo degli avvisi di accertamento da parte dell'Agenzia delle Entrate.**

Avv. Maurizio Villani
Avvocato Tributarista in Lecce
Patrocinante in Cassazione

Verso la riforma della riscossione

A cura dell'Avv. Maurizio Villani

Il Fisco dal 2015 a oggi incassa miliardi di interessi più del dovuto. In questi giorni, dopo la sospensione della riscossione per pandemia Covid-19, i contribuenti stanno ricevendo la notifica di milioni di cartelle esattoriali che contengono gli interessi fiscali del 4% (art. 20 D.P.R. n. 602/1973 e art. 2 D.M. 21 maggio 2009).
Secondo me, dal 2015 ad oggi il fisco ha incassato e sta incassando più del dovuto, tenuto conto che la maggior parte delle cartelle esattoriali non è stata impugnata o, quanto meno, non è stata contestata in modo corretto e specifico per quanto riguarda gli interessi fiscali.
Cerco di spiegare il perché.

A. TASSI DI INTERESSE LEGALE

L'art. 1284, primo comma, codice civile, testualmente dispone:
"Il saggio degli interessi legali è determinato in misura pari al 5 per cento in ragione d'anno. Il Ministro del tesoro, con proprio decreto pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana non oltre il 15 dicembre dell'anno precedente a quello cui il saggio si riferisce, può modificarne annualmente la misura, sulla base del rendimento medio annuo lordo dei titoli di Stato di durata non superiore a dodici mesi e tenuto conto del tasso di inflazione registrato nell'anno. Qualora entro il 15 dicembre non sia fissata una nuova misura del saggio, questo rimane invariato per l'anno successivo."

Appunto per questo, nel corso degli anni, soprattutto dal 2015 in poi, i tassi di interesse legale sono stati i seguenti:

ANNO 2015	0,50 %	D.M. 11-12-2014
ANNO 2016	0,20 %	D.M. 11-12-2015
ANNO 2017	0,10 %	D.M. 07-12-2016
ANNO 2018	0,30 %	D.M. 13-12-2017
ANNO 2019	0,80 %	D.M. 12-12-2018
ANNO 2020	0,05 %	D.M. 12-12-2019
ANNO 2021	0,01 %	D.M. 11-12-2020

B. TASSI DI INTERESSE FISCALE

Il fisco, invece, sin dall'01/10/2009, ha sempre applicato e sta continuando ad applicare il tasso unico di interesse del 4 % (artt. 20 citato e 2 D.M. 21 maggio 2009), senza però adeguarlo alle precedenti e successive normative, come le seguenti.
1) L'art. 13, primo e secondo comma, della legge n. 133 del 13-05-1999, stabilisce dal 18 maggio 1999 che:
"1. La misura degli interessi per la riscossione e i rimborsi di ogni tributo è determinata nell'esercizio del potere di cui all'articolo 13, comma 3, del decreto legge 30 dicembre 1993, n. 557, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133 nei limiti di tre punti percentuali di differenza rispetto al tasso di interesse fissato ai sensi dell'articolo 1284 del Cod. Civ.
2. Con regolamento emanato ai sensi dell'articolo 17, comma 2, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono dettate le disposizioni per le modalità di computo e la determinazione della decorrenza degli interessi di cui al comma 1, al fine di garantire l'omogeneità della disciplina tenuto conto dei princìpi del Codice civile e dell'ordinamento tributario nonché della specificità dei singoli tributi."

L'art. 13, terzo comma, D.L. n. 557/1993, convertito dalla legge n. 133/1994, stabilisce che:
"3. Il Ministro delle finanze è autorizzato a determinare, con proprio decreto, di concerto con il Ministro del tesoro, la misura degli interessi di cui ai commi 1 e 2, dovuti a decorrere dall'01 gennaio 1995."
Il fisco sin dal 1999 non ha mai rispettato la suddetta disposizione dei tre punti percentuali, lasciando sempre il tasso unico di interesse del 4 % sin dal 2015.
Infatti, secondo la succitata norma, il corretto tasso di interesse fiscale doveva e deve essere il seguente a partire dal 2015:

2015	0,50 % + 3 % = 3,50 %	- 0,50 %
2016	0,20 % + 3 % = 3,20 %	- 0,80 %
2017	0,10 % + 3 % = 3,10 %	- 0,90 %
2018	0,30 % + 3 % = 3,30 %	- 0,70 %
2019	0,80 % + 3 % = 3,80 %	- 0,20 %
2020	0,05 % + 3 % = 3,005%	- 0,95 %
2021	0,01 % + 3 % = 3,001%	- 0,99 %

Di conseguenza, la differenza media in più incassata dal fisco è dello 0,72 % rispetto al 4 %, come da quadro sinottico alla successiva lettera E.

2) L'art. 37, commi 1 – ter e 1 – quater, del D.L. n. 124/2019, convertito con modifiche dalla legge n. 157/2019, con decorrenza dal 25/12/2019, stabilisce che:
"1-ter. Il tasso di interesse per il versamento, la riscossione e i rimborsi di ogni tributo, anche in ipotesi diverse da quelle previste dalla legge 26 gennaio 1961, n. 29, e dall'articolo 13 del decreto-legge 30 dicembre 1993, n. 557, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133, è determinato, nel rispetto degli equilibri di finanza pubblica, in misura compresa tra lo 0,1 per cento e il 3 per cento.
1-quater. *Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono stabilite misure differenziate, nei limiti di cui al comma 1-ter del presente articolo, per gli interessi di cui all'articolo 20 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, agli articoli 20, 21, 30, 39 e 44 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, nonché per quelli di cui agli articoli 8, comma 2, e 15, commi 2 e 2-bis, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218."*
Anche in questo caso il fisco non si è mai adeguato, tanto è vero che il citato decreto ministeriale non è stato ancora emanato.
Invece, secondo la succitata norma, il corretto tasso di interesse fiscale dal 2020 ad oggi al massimo deve essere il seguente:

2020	4 %	3 %	differenza 1 %
2021	4 %	3 %	differenza 1 %

In definitiva, il fisco, senza rispettare le tassative normative di cui ai numeri 1 e 2, ha incassato e sta incassando dal 2015 ad oggi circa l'1% in più del dovuto con gravi danni economici per i contribuenti a causa di questo ingiustificato arricchimento (c.d. locupletazione).
E si tratta di miliardi di euro dal 2015 ad oggi (sette anni)!
In sostanza, il fisco si è adeguato soltanto negli anni dal 2009 in poi, quando i tassi di interesse legale più alti erano i seguenti, come da quadro sinottico:

INTERESSI LEGALI			INTERESSI FISCALI
2009	3 %	D.M. 12-12-2007	4 %
2010	1 %	D.M. 04-12-2009	4 %
2011	1,50 %	D.M. 07-12-2010	4 %
2012	2,50 %	D.M. 12-12-2011	4 %
2013	2,50 %	D.M. 12-12-2011	4 %
2014	1 %	D.M. 12-12-2013	4 %

Dal 2015 in poi, invece, come abbiamo scritto prima, il fisco si è ben guardato dall'adeguarsi alle succitate normative di cui ai numeri 1 e 2 favorevoli ai contribuenti.
Le stesse considerazioni valgono anche:
- per gli interessi del 4,50 % annuo per dilazione di pagamento (art. 21 DPR n. 602/1973);
- per gli interessi di mora del 2,68 % fino al pagamento (art. 30 DPR n. 602/1973);
- per gli interessi del 4,5 % annuo a seguito di sospensione amministrativa della riscossione (art. 39 DPR n. 602/1973).

C. TASSI DI INTERESSI FISCALI DEI RIMBORSI
Gli artt. 42 – bis, 44 e 44 – bis DPR n. 602/1973 stabiliscono che il tasso di interesse dei rimborsi fiscali è del 2 % annuo, calcolato all' 1 % semestrale, escluso il primo e l'ultimo semestre dell'ordinativo di pagamento.
Ora, a parte l'assurda situazione per cui il fisco incassa il 4 % e rimborsa soltanto quasi il 2 %, come in altro mio articolo ho documentato, anche i rimborsi dovevano e devono essere adeguati ai maggior tassi indicati dalle succitate normative di cui alla lettera B, nn. 1 e 2).
In definitiva, il fisco, ignorando precise disposizioni normative, dal 2015 incassa interessi maggiori del dovuto (quasi dell'01% annuo) e rimborsa, invece, con interessi quasi del 2% annuo (con il calcolo dei semestri).
In tali situazioni, si potrebbero intravedere

profili di incostituzionalità per mancato adeguamento a precise disposizioni normative, ai sensi dell'art. 3 della Costituzione, per irragionevolezza, e art.97, secondo comma, della Costituzione, che testualmente dispone:
"I pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge [95], in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione."
Anche la Corte dei Conti ed i Garanti del Contribuente dovrebbero intervenire proprio a tutela dei contribuenti, per evitare questa assurda situazione.

D. TASSI DI INTERESSE FISCALE DEGLI ENTI LOCALI
L'art. 1, comma 165, della legge n. 296 del 27-12-2006 testualmente dispone:
"165. La misura annua degli interessi è determinata, da ciascun ente impositore, nei limiti di tre punti percentuali di differenza rispetto al tasso di interesse legale. Gli interessi sono calcolati con maturazione giorno per giorno con decorrenza dal giorno in cui sono divenuti esigibili. Interessi nella stessa misura spettano al contribuente per le somme ad esso dovute a decorrere dalla data dell'eseguito versamento."
Correttamente, gli enti locali, a differenza del fisco erariale, sin dal 2015 si sono sempre adeguati agli interessi legali dell'art. 1284 c.c., già citato, sia per le somme incassate sia per i rimborsi (per esempio, IMU e TASI).
Anche in questo caso, si potrebbero intravedere profili di incostituzionalità (art. 3 della Costituzione).

E. CONCLUSIONE
Alla luce di quanto sopra esposto, è auspicabile che:
- il Ministro dell'economia e delle finanze per l'anno 2022 emani subito il decreto per determinare la misura degli interessi compresa tra lo 0,1% ed il 3% al massimo;
- il Parlamento, in sede di approvazione della legge delega di riforma della riscossione, preveda un unico saggio di interessi fiscali per la semplificazione del sistema nazionale (art. 8, primo comma, lettera a, del disegno di legge delega del 05 ottobre 2021);
- i contribuenti impugnino le cartelle esattoriali entro 60 giorni dalla notifica, contestando l'errato saggio di interesse fiscale del 4% annuo calcolato dal 2015 ad oggi;
- i giudici tributari, nel determinare gli interessi fiscali, applichino sempre e soltanto le succitate leggi n.133/1999 e n. 157/2019, pure in assenza dei decreti ministeriali di natura regolamentare (fonte legislativa secondaria) per il principio della gerarchia delle fonti;
- infine, i Garanti del contribuente denuncino al Parlamento l'assurda situazione qui prospettata per porvi rimedio e, nel frattempo, sollecitino il Ministro dell'economia e delle finanze ad emanare per il 2022 il decreto ministeriale di cui alla succitata normativa (art. 13, commi 6, 11, 12 e 13-bis, della legge n. 212/2000, Statuto del Contribuente).
Da ultimo, per una sintesi di quanto sopra esposto ed eccepito, si rinvia al seguente quadro sinottico in tabella.

Avv. Maurizio Villani
Avvocato Tributarista in Lecce
Patrocinante in Cassazione

Anno	D.M.	Interessi legali	Interessi fiscali	Art. 13 Legge 133/1999	Art. 37 D.L. 124/2019	Differenze
2015	11/12/2014	0,50%	4%	3,50%	//	- 0,50%
2016	11/12/2015	0,20%	4%	3,20%	//	- 0,80%
2017	07/12/2016	0,10%	4%	3,10%	//	- 0,90%
2018	13/12/2017	0,30%	4%	3,30%	//	- 0,70%
2019	12/12/2018	0,80%	4%	3,80%	//	- 0,20%
2020	12/12/2019	0,05%	4%	3,05%	(0,1%-3%)	- 0,95%
2021	11/12/2020	0,01%	4%	3,01%	(0,1%-3%)	- 0,99%
MEDIA	**//**	**0,28%**	**4%**	**3,28%**	**(0,1%-3%)**	**- 0,72%**

Pagamento contributo unificato nel processo telematico

Quali sono gli adempimenti di versamento da porre in essere al momento dell'iscrizione a ruolo della causa; cosa succede se il pagamento manca o è carente.

Sta facendo molto discutere la previsione, contenuta nella bozza di Legge di Bilancio 2022, che impone al cancelliere di non iscrivere a ruolo la causa civile se il contributo unificato non risulta pagato o versato solo in parte. Il blocco dell'iscrizione a ruolo impedirebbe la trattazione della causa. Gli avvocati hanno reagito, tacciando la norma di incostituzionalità, e molte forze politiche hanno dichiarato che la disposizione sarà rivista e corretta. Intanto, però, e a prescindere dalle probabili modifiche legislative in arrivo, vediamo come e quando deve avvenire il **pagamento del contributo unificato nel processo telematico.**

Nel processo civile telematico il deposito degli atti avviene utilizzando una piattaforma informatica alla quale possono accedere gli avvocati per inviare i documenti all'ufficio giudiziario competente inserendoli in una «busta telematica» da trasmettere mediante Pec. Nel 2020, la Corte di Cassazione, intervenendo sulla questione del deposito telematico dell'atto introduttivo del giudizio, seguito dal rilascio della ricevuta di avvenuta consegna della Pec, ha stabilito che il cancelliere non può rifiutare la ricezione dell'atto in ragione del mancato versamento del contributo unificato. Secondo la Suprema Corte, ciò costituisce un'irregolarità fiscale. Essa dovrà essere sanata, se non c'è un adempimento spontaneo, attraverso la riscossione del dovuto da parte del Fisco, che in questi casi opera mediante una società chiamata Equitalia Giustizia.

La Corte Costituzionale, pronunciandosi nel 2002 in tema di imposta di registro, aveva affermato che i tributi non devono essere di ostacolo all'accesso dei cittadini alla giustizia, e perciò il legislatore deve bilanciare «tra l'interesse fiscale alla riscossione dell'imposta e quello all'attuazione della tutela giurisdizionale». Ma proprio nel 2002 è entrato in vigore il Testo Unico sulle spese di giustizia che ha introdotto il **contributo unificato** in sostituzione dei precedenti tributi. E in seguito è arrivato il **processo telematico**, che ora è a regime in ambito civile, tributario e amministrativo. Ancor più di recente, le modalità di **pagamento** sono state ampliate tenendo conto dei moderni circuiti elettronici e del sistema Pagopa.

Contributo unificato: cos'è e a quanto ammonta?

Il contributo unificato è un tributo disciplinato dal Testo Unico sulle spese di giustizia. Va corrisposto da chi iscrive a ruolo una causa civile, tributaria o amministrativa. Chi vince la causa ha diritto al rimborso dalla controparte soccombente dell'importo versato anticipatamente per il contributo unificato. Chi è ammesso al patrocinio a spese dello Stato (il cosiddetto "gratuito patrocinio") è esente in partenza dal pagamento del contributo unificato.

L'**ammontare del contributo unificato** è commisurato al tipo della causa ed al suo valore economico e tiene conto anche del grado di giudizio. Ad esempio, in una causa civile ordinaria di primo grado si pagano 43 euro se il valore è fino a 1.100 euro e 98 euro se il valore è fino a 5.200 euro. Nel processo tributario, l'importo è di 30 euro per le controversie di valore fino a 2.582, 28 euro e di 60 euro per quelle fino a 5.000 euro (il valore si determina in base alle somme dovute a titolo d'imposta, a netto di sanzioni e interessi, ma se il ricorso riguarda le sanzioni viene determinato sul loro importo).

La parte, per consentire il calcolo e la liquidazione del contributo unificato, è tenuta a indicare nell'atto introduttivo del giudizio (la citazione o il ricorso) il **valore della causa**; se questa dichiarazione viene omessa si applica il contributo unificato previsto per le cause di valore massimo, cioè quelle superiori a 520mila euro, e l'importo da versare arriva a 1.686 euro.

Il **contributo unificato** può essere **raddoppiato** dal giudice nei casi di impugnazione integralmente respinta, o dichiarata inammissibile o improcedibile. In questi casi, l'incremento viene disposto in sentenza ed ha un'evidente funzione sanzionatoria.

Contributo unificato: come si paga?

Il **contributo unificato** può essere pagato in uno dei diversi modi stabiliti dal Testo Unico delle spese di giustizia:

- con il **modello F23** presso il concessionario (codice tributo 941T);
- in via telematica attraverso il **portale servizi del mi-**

nistero della Giustizia, che restituisce la **ricevuta di avvenuto versamento telematico (Rt)**;
- presso gli **uffici postali** con bollettino di conto corrente;
- mediante circuito bancario con una **banca convenzionata** con il ministero della Giustizia (è possibile l'addebito anche su carta di credito);
- presso le rivendite di generi di monopolio (**tabaccherie**), che rilasceranno come ricevuta un apposito contrassegno;
- per il **processo tributario**, con il sistema **Pagopa** in collegamento con il sistema informativo della giustizia tributaria (Sigit).

Omesso versamento contributo unificato: riscossione e sanzioni

Il momento impositivo per il versamento del contributo unificato è quello in cui avviene l'**iscrizione della causa a ruolo** presso l'Ufficio giudiziario competente. Le prossime modifiche legislative puntano a introdurre il divieto di iscrizione a ruolo della causa in caso di omesso o insufficiente pagamento del contributo unificato; in sostanza, l'avvenuto pagamento dovrà essere documentato in modo completo, altrimenti il cancelliere, o il sistema telematico, dovrà rifiutare di ricevere la causa.

La procedura di riscossione e irrogazione delle sanzioni per **il versamento del contributo unificato omesso**, in tutto o in parte, è la seguente. La cancelleria, che rileva l'inadempimento, informa l'Agenzia delle Entrate Riscossione, che, attraverso la propria articolazione **Equitalia Giustizia**, provvederà al recupero coattivo della somma applicando anche le maggiorazioni per il ritardo. Nei confronti della parte inadempiente sarà, quindi, emessa la **cartella esattoriale per mancato pagamento del contributo unificato**. Per l'omesso o insufficiente pagamento del contributo unificato si applica una **sanzione amministrativa** dal 100% al 200% della maggiore imposta dovuta.
Prima di avviare questa procedura, l'Ufficio giudiziario presso il quale è stato depositato l'atto con contributo unificato carente invita entro 30 giorni la parte a regolarizzare la situazione, depositando la ricevuta di versamento o provvedendo al pagamento del dovuto. La notifica di questa comunicazione viene effettuata, in forma telematica, presso l'avvocato della parte, se essa ha eletto domicilio presso il suo studio. L'**invito a regolarizzare** deve contenere l'espresso avvertimento che, in mancanza di riscontro, si provvederà all'iscrizione a ruolo del tributo e alla trasmissione degli atti a Equitalia. *Fonte www.laleggepertutti.it*

Se non paga un centesimo il Comune gli pignora l'auto

Il Comune gli contesta un centesimo non pagato e risalente alla Tari del 2017. Una cifra salita nel frattempo a 42 euro che se non viene saldata entro trenta giorni può causare la perdita dell'auto. È quanto accade a un pensionato, seguito dal commercialista Giovanni Benaglia.

"Sogno o son desto"

È lo stesso Benaglia a narrare nei particolari quanto accaduto. «Stupore, sorpresa, spaesamento e poi, a mente fredda, senz'altro rabbia – scrive il commercialista – saranno state le emozioni provate da un contribuente del nostro studio quando ha visto che il Comune, per tramite della sua agenzia di riscossione Sorit, gli ha recapitato una richiesta di pagamento dall'esorbitante importo di un centesimo (0,01 euro), che per effetto degli oneri di riscossione ammontanti a euro 42,85, portano il conto a complessivi 42,86 euro. Un aggravio della somma presuntivamente evasa pari al 4.486 per cento».

La "cronaca" di Benaglia è brillante e se non fosse tutto vero farebbe pensare a una trama dell'assurdo. «Già così la vicenda fa ridere di suo – continua – ma il senso del ridicolo di chi invia queste lettere è sconfinato, per cui non ci limita a chiedere questa cifra, ma si aggiunge pure dell'altro. Infatti il Comune mette sul chi va là il contribuente, che non pensi di chiudere la questione con una semplice risata, perché la cosa è assai seria e nel caso non volesse tirare fuori l'obolo richiesto entro trenta giorni, la sua autovettura sarà pignorata e venduta all'asta».

Il "lieto fine"

A questo punto Benaglia vorrebbe evitare di ingolfare la giustizia tributaria e si appella al buon senso. «Ci si augura che questa vicenda venga velocemente cassata sia dalla Sorit che dal Comune. Ad ogni modo non ci si può esimere da alcuni commenti».
Via. «La prima osservazione da fare è che il malcapitato contribuente per vedersi riconosciuta una ragione forse non strettamente giuridica ma di sicuro basata sul buon senso e la logica, deve impiegare del suo tempo e, probabilmente anche delle risorse per essere assistito. E ciò, francamente, non è giusto».
Ma non solo. «Probabilmente è ora che qualche funzionario pubblico incominci a pagare di tasca sua gli errori grossolani che commette, non lasciando a carico del cittadino il costo che deve sopportare per vedersi riconosciute ragioni che, in un sistema pubblico efficiente, non dovrebbero mai essere messe in discussione». *Fonte www.corriereromagna.it*

Perchè il Governo tarda a presentare la legge delega di riforma della giustizia tributaria? (O non vuole?)

Il Governo il 05 ottobre 2021 ha presentato la legge delega di riforma fiscale, che il Parlamento il 15 novembre c.a. ha iniziato ad esaminare. Purtroppo, nonostante le previsioni ottimistiche, il Governo non solo non ha presentato la legge delega di riforma della giustizia tributaria all'interno della riforma fiscale ma sino ad oggi ancora non ha presentato nulla in proposito.
Ciò è incomprensibile, soprattutto se si tiene conto che si sono riformati i processi civili e penali, si è istituito il nuovo Tribunale unico di famiglia, si è riformata la procedura di composizione negoziata, e che tutti i Contribuenti, i Professionisti, gli Ordini professionali e le Associazioni di categoria da anni ne sollecitano l'approvazione, come da seguente elenco (peraltro non esaustivo).

- PNRR: PIANO NAZIONALE RIPRESA E RESILIENZA;
- NADEF - NOTA DI AGGIORNAMENTO DEL DOCUMENTO DI ECONOMIA E FINANZA DEL 2021;
- CORTE COSTITUZIONALE (ORDINANZE N. 144/1998 e N. 227/2016);
- ITALIA OGGI (ARTICOLO DI MARINO LONGONI DELL'08/09/2021);
- CONFINDUSTRIA (PRESIDENTE CARLO BONOMI ALL'ASSEMBLEA DEL 23/09/2021);
- PROF. E. DE MITA (ARTICOLO DEL 14/09/2021 IN IL SOLE 24 ORE);
- PARLAMENTO (N. 15 PROGETTI DI LEGGE – 8 AL SENATO E 7 ALLA CAMERA);
-COMMISSIONE INTERMINISTERIALE MEF E GIUSTIZIA (OPZIONE N. 2 DEL 30/06/2021);
- RISOLUZIONE DELLE COMMISSIONI FINANZE DI CAMERA E SENATO DEL 12/10/2021;
- CNEL (PROPOSTA DI LEGGE DEL 29/10/2021);
- CDPT – CENTRO DI DIRITTO PENALE TRIBUTARIO (WEBINAR DEL 09/11/2021);
- UNIONE NAZIONALE DELLE CAMERE DEGLI AVVOCATI TRIBUTARISTI (UNCAT);
- I.G.S. – ISTITUTO PER IL GOVERNO SOCIETARIO (PROGETTO DI RIFORMA DEL 13/11/2019);
- IPSOA QUOTIDIANO CON VARI ARTICOLI;
- CORRIERE TRIBUTARIO IPSOA;
- ASSOCIAZIONI PROFESSIONALI (ANTI – A.I.P.S.D.T. - ANC – UNAGRACO);
- TRIBUNA FINANZIARIA CON VARI ARTICOLI;
- ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI (I.N.T.);
- COMMERCIALISTA TELEMATICO CON VARI ARTICOLI;
- ASSOCIAZIONE MAGISTRATI TRIBUTARI (A.M.T.);
- CONSIGLIO DI PRESIDENZA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA;
- AVV. MAURO VAGLIO (VAGLIO MAGAZINE);
- UNIONE AVVOCATI EUROPEI (U.A.E.);
- ASSOCIAZIONE ITALIANA GIOVANI AVVOCATI (AIGA);
- CONSIGLIO DELL'ORDINE DEGLI AVVOCATI DI LECCE;
- ANACI;
- CONSIGLIO NAZIONALE FORENSE;
- CONSIGLIO NAZIONALE DOTTORI COMMERCIALISTI ED ESPERTI CONTABILI;
- CONSIGLIO NAZIONALE DELL'ORDINE DEI CONSULENTI DEL LAVORO;
- LAPET;
- MOLTI ORDINI PROFESSIONALI;
- FILODIRITTO CON MOLTI ARTICOLI SULL'ARGOMENTO;
- PRONTO PROFESSIONISTA CON MOLTI ARTICOLI SULL'ARGOMENTO;
- IL TRIBUTO CON MOLTI ARTICOLI SULL'ARGOMENTO;
- ASSOCIAZIONE NAZIONALE ITALIANA DIFENSORI;
- MAGGIOLI EDITORE;
- DIRITTO.IT CON MOLTI ARTICOLI SULL'ARGOMENTO;
- BOLLETTINO TRIBUTARIO d'informazioni, CON VARI ARTICOLO SULL'ARGOMENTO;

- PARTNER-24 ORE – AVVOCATI E COMMERCIALISTI;
- DUE PUNTO ZERO CON LIBRI SULL'ARGOMENTO;
- ALTALEX CON MOLTI ARTICOLI SULL'ARGOMENTO;
- ARTICOLI MIEI PUBBLICATI SU VARIE RIVISTE.

A questo punto è lecito chiedersi il perché di questo ingiustificato ritardo, sperando che non sia dovuto all'esigenza di conservare i privilegi degli attuali giudici tributari, che il 14 ottobre 2021 hanno minacciato lo stato di agitazione.
La giustizia tributaria deve essere strutturalmente riformata subito, non deve più dipendere dal MEF, ma dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri, con giudici professionali, a tempo pieno, vincitori di concorso pubblico e retribuiti come gli attuali magistrati ordinari (QUINTA MAGISTRATURA). Solo così si rispetta il PNRR e si dà una risposta corretta e precisa a tutti i Cittadini-Contribuenti, rispettando i principi costituzionali (artt. 3, 24, 101, 102, 106 e 111, secondo comma, della Costituzione).

Avv. Maurizio Villani
Avvocato Tributarista in Lecce
Patrocinante in Cassazione

Sentenze tributarie: serve libero accesso per i contribuenti

Sentenze tributarie, De Lise (Unione nazionale giovani dottori commercialisti): "Libero accesso per i contribuenti, MEF acceleri"

"Nel processo tributario, l'Agenzia delle Entrate ha accesso a tutti i fascicoli in cui essa è parte e può consultare liberamente la relativa giurisprudenza. Dall'altro lato il contribuente, per il tramite del suo difensore, può accedere soltanto ai fascicoli relativi ai propri giudizi e alle sentenze emesse nei propri confronti. Lo scorso 6 maggio, il Garante del Contribuente della Regione Lombardia ha osservato che, nel rispetto del principio di "parità delle armi" tra le parti del processo tributario, a partire dal 1 giugno 2021 il Ministero delle Economia e delle Finanze avrebbe dovuto garantire "l'accesso generalizzato alle sentenze (…) per il tramite del portale della Giustizia Tributaria, ovvero di altra banca dati idonea allo scopo". Auspichiamo dunque che, a breve, il Mef dia seguito a questo provvedimento e attui la consultazione generalizzata delle sentenze tributarie che, oltre ad assicurare il rispetto dei principi richiamati, avrà anche un effetto deflattivo del contenzioso". Lo afferma Matteo De Lise, presidente dell'Unione nazionale giovani dottori commercialisti ed esperti contabili.

"La nostra certezza è che il parere espresso dal Garante sia condivisibile e sicuramente renderà possibile il "libero accesso generalizzato alle sentenze tributarie" nel rispetto di un agognato giusto processo tra tutte le parti. Inoltre, gioverà alla "parità delle armi" tra i contendenti nel processo tributario e darà evidenza dell'effettiva applicazione del noto principio di "collaborazione e buona fede nei rapporti tra contribuenti ed amministrazione finanziaria". Consentirà, quindi, di migliorare i principi di equità e giusto processo sanciti dall'art. 6 della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo, nonché dagli artt. 24 e 111 della Costituzione", evidenzia De Lise.

Comunicato

A cura dell'Avv. Maurizio Villani

Cari Amici,
Vi informo che, purtroppo, nella seduta di giovedì 02 c.m. il Senato ha approvato l'emendamento che rende inammissibile il ricorso avverso l'estratto di ruolo, come da documentazione allegata. Tutti i contribuenti ed i professionisti devono attivarsi per convincere la Camera dei Deputati a non approvare il suddetto emendamento, che lede fortemente il diritto di difesa del contribuente e, soprattutto, lede i principi costituzionali degli articoli 3, 24 e 113 della Costituzione, come evidenziato nei miei articoli, pubblicati nel mio sito www.studiotributariovillani.it

Giovedì 2 Dicembre 2021
D-l n. 146/2021 - Decreto fisco-lavoro: rinnovata fiducia al Governo in Aula
Con 175 voti favorevoli e 13 contrari, il Senato, nella seduta di giovedì 2 dicembre, ha rinnovato la fiducia al Governo approvando l'emendamento interamente sostituitivo del ddl n. 2426, di conversione del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146, recante misure urgenti in materia economica e fiscale, a tutela del lavoro e per esigenze indifferibili.
IL TESTO PASSA ALLA CAMERA DEI DEPUTATI
Il provvedimento è stato incardinato nella seduta di mercoledì 1° dicembre con le relazioni dei senatori Fenu e Laus.

Legislatura 18ª - Dossier n. 468 1
Senato della Repubblica
N. 468/1
Dossier
Servizio studi
A.S. n. 2426

Misure urgenti in materia economica e fiscale, a tutela del lavoro e per esigenze indifferibili. Con gli emendamenti approvati dalle Commissioni riunite 6ª e 11ª in sede referente.

Edizione provvisoria D.L. 146/2021 - A.S. 2426
Riferimenti:
A.S. 2426
Classificazione Teseo: ENTRATE TRIBUTARIE, LAVORO, SICUREZZA NEL LAVORO

Articolo 3-bis
(Non impugnabilità dell'estratto di ruolo e limiti alla impugnabilità del ruolo)
L'articolo 3-bis, di cui le Commissioni propongono l'inserimento con l'**emendamento approvato 3.0.1000**, è volto a stabilire l'**inammissibilità dell'impugnazione degli estratti di ruolo** nonché a circoscrivere i casi di **diretta impugnazione del ruolo e della cartella di pagamento che si assume invalidamente notificata.**

La disposizione in esame modifica l'articolo 12 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, in materia di formazione e contenuto dei ruoli, introducendo un **nuovo comma 5** che dispone, al primo periodo, che l'**estratto di ruolo** (ovvero il documento informatico contenente gli elementi del ruolo reso esecutivo dall'ente creditore, trasfusi nella cartella di pagamento), che non costituisce un atto di riscossione e che non contiene alcuna pretesa esattiva, né impositiva, non è impugnabile.
La norma appare volta a **contrastare la proliferazione** avvenuta negli ultimi anni di **controversie di impugnazione** degli estratti di ruolo, in particolare, dopo l'emanazione della sentenza della Corte di Cassazione a Sezioni Unite, n. 19704/2015, con la quale è stata ritenuta **"ammissibile l'impugnazione della cartella (e/o del ruolo) che non sia stata (validamente) notificata** e della quale il contribuente sia venuto a conoscenza attraverso l›estratto di ruolo rilasciato su sua richiesta dal concessionario".
Conseguentemente la consegna dell'estratto di ruolo a seguito dell'istanza del contribuente gli consente di impugnare l'atto non notificato (cartella e/o ruolo) che contiene la pretesa imposi-

tiva. In altre parole l'impugnazione dell'estratto del ruolo non è stata ritenuta ammissibile in sé, ma è stata ammessa l'opposizione al ruolo oppure alla cartella, della cui esistenza si è avuta legittima conoscenza a seguito del rilascio dell'estratto stesso ad istanza del contribuente, **proprio per far valere l'invalidità della notifica (o omessa notifica)**.

Tale interpretazione è stata confermata anche dalla recente ordinanza della Corte di cassazione n. 27860 del 12 ottobre 2021, nella quale si sottolinea che, secondo il consolidato indirizzo giurisprudenziale della Corte, benché l'estratto di ruolo non sia atto autonomamente impugnabile, in quanto documento interno all'amministrazione, **il contribuente debitore può far valere immediatamente le sue ragioni avverso la cartella di pagamento**, della cui esistenza **sia venuto a conoscenza solo attraverso un estratto di ruolo** rilasciato dal concessionario per la riscossione, a prescindere dalla notificazione della cartella congiuntamente all›estratto di ruolo, se il contribuente alleghi di non aver mai avuto conoscenza, in precedenza, di questa per un vizio di notifica.

A tale proposito nella Relazione finale della **Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria** (30 giugno 2021) si rappresenta che è bene osservare che **circa il 40 % delle cause contro l'Agente della riscossione consegue all'impugnazione di estratti di ruolo** – relativi a crediti affidati all'Agente della riscossione fin dall'anno 2000, riportati in oltre 137 milioni di cartelle di pagamento – e determina **ingenti costi gestionali ed amministrativi** per il presidio dei relativi contenziosi. Infatti, nel solo anno 2020 – anno contraddistinto dalla pressoché totale inerzia dell'Agente della riscossione a causa della sospensione delle attività, derivante dalla situazione sanitaria emergenziale – il 40,6 % dei ricorsi in ingresso (ossia circa 55.000 ricorsi su circa 135.000 complessivamente introdotti), trae origine dall'impugnazione di estratti di ruolo.
Nel testo della citata si evidenzia che si è assistito ad un aumento esponenziale delle cause radicate innanzi alle Commissioni Tributarie, ai Giudici di Pace e, più in generale, alla Magistratura ordinaria per far valere, **spesso pretestuosamente**, ogni sorta d'eccezione avverso cartelle notificate anche molti anni prima, senza che l'Agente della riscossione si fosse attivato in alcun modo per il recupero delle pretese ad esse sottese, e perfino nei casi in cui vi avesse rinunciato, anche nell'esercizio dell'autotutela.
Il secondo periodo del nuovo comma 4-bis chiarisce che **il ruolo e la cartella di pagamento che si assume invalidamente notificata sono suscettibili di diretta impugnazione nei soli casi in cui il debitore che agisce in giudizio dimostri che dalla iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio:**

- per la **partecipazione a una procedura di appalto**, per quanto previsto nell'articolo 80, comma 4, del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50;
Si ricorda che il sopracitato comma 4 prevede, tra l'altro, che un operatore economico è escluso dalla partecipazione a una procedura d'appalto se ha commesso violazioni gravi, definitivamente accertate, rispetto agli obblighi relativi al pagamento delle imposte e tasse o dei contributi previdenziali, secondo la legislazione italiana o quella dello Stato in cui sono stabiliti.
Costituiscono gravi violazioni quelle che comportano un omesso pagamento di imposte e tasse superiore all'importo di cinquemila euro. Costituiscono violazioni definitivamente accertate quelle contenute in sentenze o atti amministrativi non più soggetti ad impugnazione. Un operatore economico può essere escluso dalla partecipazione a una procedura d'appalto se la stazione appaltante è a conoscenza e può adeguatamente dimostrare che lo stesso non ha ottemperato agli obblighi relativi al pagamento delle imposte e tasse o dei contributi previdenziali non definitivamente accertati qualora tale mancato pagamento costituisca una grave violazione.

- **per la riscossione di somme allo stesso dovute dai soggetti pubblici** previa verifica di questi ultimi dell'adempimento all›obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento per un ammontare complessivo superiore a cinquemila euro (articolo 48-bis del medesimo decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602);

- per la perdita di un beneficio nei rapporti con una pubblica amministrazione.

Avv. Maurizio Villani
Avvocato Tributarista in Lecce
Patrocinante in Cassazione

Lettera aperta a tutti i contribuenti, agli ordini ed associasioni professionali. Attacco feroce al diritto di difesa dei contribuenti

A cura dell'Avv. Maurizio Villani

In questo periodo, i contribuenti ed i professionisti assistono, sgomenti, ad un feroce attacco legislativo al diritto di difesa, costituzionalmente garantito (art. 24 della Costituzione). Infatti, con i seguenti esempi, un legislatore distratto (o, forse, connivente), approfittando della legge di bilancio 2022, sta mettendo a rischio le possibilità di difesa dei contribuenti contro gli atti (di riscossione e di accertamento) delle Agenzie delle Entrate e della Riscossione, escludendo l'impugnazione degli estratti di ruolo ed impedendo l'esercizio del proprio diritto di difesa, con i ritardi dei pagamenti dei rimborsi, nonché con le insidie e gli eventuali aumenti dei contributi unificati tributari (CUT).

Inoltre, lo stesso legislatore tarda colpevolmente a riformare strutturalmente l'attuale inadeguata giustizia tributaria, nonostante il sollecito del PNRR, la richiesta del CNEL, di tutti i contribuenti, gli Ordini e le Associazioni professionali e, soprattutto, cosa ancor più grave, mettendo nel cassetto la preziosa relazione del 30 giugno 2021 della Commissione Interministeriale MEF – Giustizia, con l'approvazione a maggioranza dell'opzione. Purtroppo, c'è in atto un preciso e dettagliato disegno legislativo di denegata giustizia, dove l'Agenzia delle Entrate detta persino la legge, come ho scritto nei miei articoli, e dove si costringe il contribuente, con il suo difensore, ad evitare l'impugnazione di determinati atti o a desistere dalle impugnazioni, utilizzando la leva economica con i CUT.

In sostanza, con le seguenti modifiche legislative, il legislatore costringerà il contribuente o a pagare in silenzio (con il beneficio delle rate) o a mettersi d'accordo

con la stessa Agenzia delle Entrate tramite la mediazione, alla faccia del conflitto di interessi e dell'imparzialità amministrativa, prevista dall'art. 97 della Costituzione. In definitiva, l'attuale legislatore, pur di favorire le pretese erariali, calpesta chiari e precisi principi costituzionali, soprattutto quelli della parità tra le parti (art. 3), del diritto di difesa (art. 24) e del processo tributario, che deve svolgersi nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti al giudice terzo ed imparziale (art. 111, secondo comma).

Arrivati a questo grave ed incostituzionale punto di rottura, TUTTI I CONTRIBUENTI, GLI ORDINI E LE ASSOCIAZIONI PROFESSIONALI DEVONO ATTIVARSI CON DECISIONE per fermare questa pericolosa deriva e costringere l'attuale legislatore a non approvare i seguenti progetti di legge, che tutelano soltanto le richieste delle Agenzie delle Entrate e della Riscossione a danno di TUTTI.

Inoltre, con l'occasione, INVITO TUTTI I COLLEGHI PROFESSIONISTI ad uscire dai propri studi e confrontarsi con l'opinione pubblica, facendo capire, con termini semplici e comprensibili, i rischi che corrono tutti i contribuenti.

È importante, con articoli nei quotidiani nazionali (non soltanto economici) e con le partecipazioni ai programmini radiofonici e televisivi, far capire alla gente (dal pensionato, dalla casalinga e sino all'imprenditore) che seppur è necessario combattere l'evasione fiscale è altrettanto necessario ed urgente non limitare in alcun modo il diritto di difesa, da esercitare sempre davanti ad un giudice tributario terzo, imparziale e competente perché vincitore di concorso pubblico scritto ed orale.

Indico di seguito i progetti di legge oggi in discussione in Parlamento, la cui approvazione deve essere impedita per evitare la denegata giustizia mentre, al contrario, bisogna sollecitare il (distratto !!!!) legislatore a riformare subito la giustizia tributaria, come richiesto dal PNRR.

ATTUALI PROGETTI DI LEGGE

A) Articolo 3-bis del Decreto Legge n. 146 del 21 ottobre 2021 (Non impugnabilità dell'estratto di ruolo e limiti all'impugnabilità del ruolo)

"1. All'articolo 12 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, dopo il comma 4 è aggiunto il seguente: «4-bis. L'estratto di ruolo non è impugnabile. Il ruolo e la cartella di pagamento che si assume invalidamente notificata sono suscettibili di diretta impugnazione nei soli casi in cui il debitore che agisce in giudizio dimostri

che dall'iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio per la partecipazione a una procedura di appalto, per effetto di quanto previsto nell'articolo 80, comma 4, del codice dei contratti pubblici, di cui al decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50, oppure per la riscossione di somme allo stesso dovute dai soggetti pubblici di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), del regolamento di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 18 gennaio 2008, n. 40, per effetto delle verifiche di cui all'articolo 48-bis del presente decreto o infine per la perdita di un beneficio nei rapporti con una pubblica amministrazione».”

N.B. In questo modo, il contribuente è costretto ad impugnare soltanto il preavviso (artt. 77 e 86 del D.P.R. n. 602/1973), che non sarà mai sospeso in 30 giorni dai giudici tributari e quindi subirà l'ipoteca ed il fermo.

B) Articolo 5-octies del Decreto Legge n. 146 del 21 ottobre 2021 (Modalità di pagamento delle spese di giudizio da parte dell'agente della riscossione)

“1. L'agente della riscossione provvede al pagamento delle somme dovute a titolo di spese e onorari di giudizio liquidati con la pronuncia di condanna, nonché di ogni accessorio di legge, esclusivamente mediante l'accredito delle medesime sul conto corrente della controparte ovvero del suo difensore distrattario. A tal fine, le somme di cui al primo periodo sono richieste in pagamento alla competente struttura territoriale dell'agente della riscossione, indicata nel relativo sito internet istituzionale, a mezzo di raccomandata con avviso di ricevimento o di posta elettronica certificata. Il soggetto legittimato è tenuto a fornire, all'atto della richiesta, gli estremi del proprio conto corrente bancario e non può procedere alla notificazione del titolo esecutivo e alla promozione di azioni esecutive per il recupero delle predette somme, se non decorsi centoventi giorni dalla data di ricezione della stessa richiesta.

2. Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano alle pronunce di condanna emesse a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto.”

N.B. In questo modo, si ritarda ancora di più il rimborso, che prima era di 30 giorni dalla notifica dell'atto di messa in mora, mentre il contribuente è sempre costretto a pagare entro 60 giorni.

C) Articolo 192 della Legge di Bilancio 2022 (A.S. 2448) - Commissione Bilancio del Senato (Disposizioni in materia di contributo unificato)

“1. Al decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 2002, n. 115 sono apportate le seguenti modificazioni:

a) all'articolo 16:

1- prima del comma 1 è aggiunto il seguente: “01. In caso di omesso pagamento del contributo unificato, ovvero nel caso in cui l'importo versato non è corrispondente al valore della causa dichiarato dalla parte ai sensi dell'articolo 15, comma 1, anche quando sono utilizzate modalità di pagamento con sistemi telematici, il personale incaricato non deve procedere all'iscrizione al ruolo.”;

2- al comma 1 prima delle parole “In caso di omesso” sono aggiunte le seguenti: “Fermo quanto previsto dal comma 01,”;

3- al comma 1-bis le parole “In caso di omesso o parziale pagamento del contributo unificato” sono sostituite dalle seguenti: “Nei casi di cui al comma 1”;

b) all'articolo 248, comma 1, dopo le parole “articolo 16” sono aggiunte le seguenti: “, commi 1 e 1-bis”;

c) all'articolo 208, comma 1:

1- alla lettera a) le parole: «, contabile» sono soppresse;

2- dopo la lettera b) è inserita la seguente: «c) in tutte le altre ipotesi è quello incardinato presso la Corte d'Appello di Roma».”

<u>“Articolo 16 del D.P.R. n. 115/2020 (Nuova formulazione prevista) “Omesso o insufficiente pagamento del contributo unificato”</u>

In caso di omesso pagamento del contributo unificato, ovvero nel caso in cui l'importo versato non è corrispondente al valore della causa dichiarato dalla parte ai sensi dell'articolo 15, comma 1, anche quando sono utilizzate modalità di pagamento con sistemi telematici, il personale incaricato non deve procedere all'iscrizione al ruolo.

Fermo quanto previsto dal comma 01, in caso di omesso o insufficiente pagamento del contributo unificato si applicano le disposizioni di cui alla parte VII, titolo VII, del presente testo unico e nell'importo iscritto a ruolo sono calcolati gli interessi al saggio legale, decorrenti dal deposito dell'atto cui si collega il pagamento o l'integrazione del contributo.

1 bis) Nei casi di cui al comma 1, si applica la sanzione di cui all'articolo 71 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 esclusa la detrazione ivi prevista.

1-ter) La sanzione irrogata, anche attraverso la comunicazione contenuta nell'invito al pagamento di cui all'articolo 248, è notificata a cura dell'ufficio e

anche tramite posta elettronica certificata, nel domicilio eletto o, nel caso di mancata elezione del domicilio, mediante deposito presso l'ufficio."

N.B. In questo modo si impedisce l'esercizio del diritto di difesa in quanto la procedura delle spese di giustizia si traduce in denegata giustizia, ignorando tutte le sentenze della Corte Costituzionale (n. 157 del 1969, n. 61 del 1970, n. 113 del 1963 e n. 333 del 2001) e della Corte di Cassazione (Sezione III Civile, Ordinanza n. 9664 del 26 maggio 2020).

D) Eventuale aumento del contributo unificato (Art. 1, quarto comma, della Legge n. 165/2021 di riforma del processo civile) Il suddetto articolo prevede che il Governo dovrà compiere un "monitoraggio" sulle spese per gli incentivi alla mediazione e se i soldi stanziati non bastano dovrà aumentare il contributo unificato.

E) Ritardo della riforma strutturale della giustizia tributaria

In questo periodo, il Governo ed il Parlamento hanno modificato il processo civile, il processo penale, il processo del lavoro, il processo delle controversie familiari con l'istituzione del Tribunale della famiglia, ed il processo delle crisi di aziende mentre dimentica di riformare la giustizia tributaria, nonostante la richiesta del PNRR, del CNEL e di tutti gli operatori del settore.

Oggi, la giustizia tributaria dipende dal MEF con giudici non professionali, che svolgono altre attività e pagati 15 euro nette a sentenza depositata, indipendentemente dal valore della causa, mentre un giudice di pace, per le cause "minori" (come per esempio quelle condominiali) percepisce euro 72.000 lordi l'anno!

La Commissione Interministeriale MEF – Giustizia, istituita dallo stesso Governo, con la condivisibile opzione n. 2 di maggioranza ha previsto una giustizia tributaria non più dipendente dal MEF ma dalla Presidenza del Consiglio dei

Ministri, con giudici professionali e competenti, vincitori di concorso pubblico scritto ed orale e retribuiti come gli attuali magistrati ordinari (QUINTA MAGISTRATURA).

BISOGNA IMPEDIRE LA DENEGATA GIUSTIZIA

Avv. Maurizio Villani
Avvocato Tributarista in Lecce
Patrocinante in Cassazione

I cartelli stradali non sono pubblicità

Una società di riscossione, incaricata per il recupero dei tributi in un comune della provincia del pavese, notificava un accertamento a una società di spedizioni pretendendo il pagamento dei tributi dovuti per l'utilizzo della segnaletica.

La società contribuente, ritenendo di essere di fronte a una semplice segnaletica stradale, impugnava l'atto davanti alla Commissione Tributaria Provinciale di Pavia.

I giudici tributari, dopo aver accolto in primo grado il ricorso della contribuente, hanno ribadito in appello – con la sentenza n.1885, depositata il 18.05.2021 – che "in base alla disamina della documentazione allegata al fascicolo di causa è evidente che le insegne stradali non hanno valenza di messaggio pubblicitario atto a stimolare il pubblico alla consumazione del bene, bensì tali indicazioni vanno inquadrate nella categoria di veri e propri avvisi al pubblico e svolgono la mera funzione di fornire all'intera collettività le informazioni atte a facilitare e individuare il luogo o la sede dove i locali sono ubicati".

Tutto ciò apre un interessante spunto di riflessione anche alla luce delle disposizioni di legge che si sono susseguite durante l'emergenza sanitaria dovuta alla diffusione del virus Covid-19.

I giudici d'appello lombardi parlano di attività e servizi civici svolti a favore della collettività per inquadrare l'attività essenziale fornita dalla società di spedizioni. Ci si chiede se un ruolo di fondamentale importanza possa essere attribuito anche ad altre attività che, al pari della contribuente, avrebbero quindi diritto a non pagare tali tributi per via del servizio svolto (si pensi a farmacie, negozi di generi alimentari o a tutto ciò che è stato espressamente considerato di primaria necessità durante i lunghi periodi di chiusure forzate e lockdown).

La legge che disciplina la materia applica l'imposta sulla pubblicità a ogni forma di comunicazione. Nello specifico l'art. 5 del d.lgs. 507/1993 rubricato "Presupposto dell'imposta" chiarisce che "la diffusione di messaggi pubblicitari effettuata attraverso forme di comunicazione visive o acustiche, diverse da quelle assoggettate al diritto sulle pubbliche affissioni, in luoghi pubblici o aperti al pubblico o che sia da tali luoghi percepibile, è soggetta all'imposta sulla pubblicità prevista nel presente decreto. Ai fini dell'imposizione si considerano rilevanti i messaggi diffusi nell'esercizio di una attività economica allo scopo di promuovere la domanda di beni o servizi, ovvero finalizzati a migliorare l'immagine del soggetto pubblicizzato".

Il testo, come si vede, parla di attività economiche allo scopo di promuovere la domanda di beni o servizi, includendo in questo modo quasi tutte le attività.

Soffermandoci però sul concetto di "essenzialità" dell'attività svolta ci si chiede, però, se non sia il caso di apportare delle modifiche alla normativa, in virtù proprio della giurisprudenza sopra citata che rischia di rendere l'applicazione della legge non uniforme o eccessivamente discrezionale.

Dott. Alberto Colucci
Avv. Matteo Sances

Riforma della speciale giustizia tributaria e del processo tributario: ora o mai più!

A cura dell'Avv. Maurizio Villani

Il Governo, per rispettare le tassative condizioni del PNRR, entro settembre 2021 deve presentare al Parlamento la legge delega di riforma strutturale della speciale giustizia tributaria, nell'ambito della generale riforma fiscale.
Oggi, la giustizia tributaria non garantisce pienamente la tutela dei diritti di difesa del contribuente né la qualità delle sentenze, che nel 47 % dei casi sono annullate dalla Corte di Cassazione, perché i giudici tributari, tutti onorari, oggi dipendono dal MEF, non devono superare un concorso pubblico e percepiscono euro 15 nette a sentenza depositata, zero euro per le sospensive ed euro 1,50 per il rimborso spese onnicomprensivo, anche se agiscono fuori sede, si pronunciano sentenze a cottimo e quasi mai viene fatta l'istruttoria.

Manca la parità processuale tra le parti, più volte sollecitata dalla Corte Costituzionale e dalla Corte di Cassazione.
Inoltre, molti degli attuali giudici tributari di merito sono anche giudici presso la Corte di Cassazione - Sezione Tributaria, con un macroscopico conflitto di interessi.
Pertanto, è necessaria questa strutturale riforma della giustizia tributaria, che non deve più dipendere dal MEF ma dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri, con giudici professionali, competenti, vincitori di concorso pubblico, scritto ed orale, e ben retribuiti come gli attuali giudici ordinari.
In sostanza, si deve creare la **"QUINTA MAGISTRATURA"** rispetto a quella ordinaria, amministrativa, contabile e militare.
Infatti, come opportunamente delineato nel PNRR, occorre, anche per l'amministrazione della giustizia tributaria, *"...il potenziamento dello staff del magistrato con professionalità in grado di collaborare in tutte le attività collaterali al giudicare (ricerca, studio, monitoraggio, gestione del ruolo, preparazione di bozze di provvedimenti)"*.
Segnalo, inoltre, un problema che è stato spesso dimenticato nei dibattiti e negli articoli sul tema, cioè il fatto che da un atto del fisco possono derivare ben cinque processi autonomi, che durano anni, con il rischio di sentenze contraddittorie e con l'aggravio notevole delle spese di giudizio!
Infatti, a seguito di un atto fiscale (avviso di accertamento, ruolo, avviso di sanzioni ed altri) possono derivare i seguenti cinque processi:
- tributario (D.Lgs. n. 546/1992);
- penale (D.Lgs. n. 74/2000);
- del lavoro (artt. 409 e seguenti c.p.c.);
- di esecuzione (artt. 615 e 617 c.p.c. e art. 57 D.P.R. n. 602/1973);
- civile per il richiesto risarcimento danni (art. 2043 c.c.).
Questa assurdità, secondo me, con una seria riforma strutturale della giustizia tributaria, speciale ed autonoma, si può risolvere con la pregiudiziale tributaria (per il processo penale e per il processo del lavoro) ed assegnando al nuovo giudice tributario, competente ed autonomo, anche la cognizione degli atti esecutivi e dei richiesti risarcimenti danni, per evitare lungaggini procedurali. La concentrazione di tutte le controversie nella nuova giustizia tributaria, oltre che offrire maggiori tutele difensive al contribuente senza inutili aggravi di costi, realizzerebbe senz'altro il dettato costituzionale dell'art. 111, secondo comma, della Costituzione: **"Ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti a giudice terzo e imparziale. La legge ne assicura la ragionevole durata." Di conseguenza, anche tenendo conto dell'apprezzabile e condivisibile mozione di maggioranza della Commissione Interministeriale MEF – Giustizia del 30/06/2021, istituita proprio in vista della riforma della giustizia tributaria, nonché dei principi esposti nelle proposte di legge n. 1526/2019 della Camera e n. 1243/2019 del Senato, secondo me, in sede di redazione della legge delega che il Governo si è impegnato a presentare a settembre 2021, si dovrebbe tener conto dei seguenti principi generali per una seria riforma strutturale della giustizia tributaria e del processo tributario.**

- N. 60 PRINCIPI GENERALI –

<< Al fine di un ulteriore adeguamento all'art. 111 della Costituzione, il Governo della Repubblica è delegato ad emanare, entro sei mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, un decreto legislativo recante disposizioni per il riordino dell'organizzazione della giustizia tributaria e del processo tributario, **per realizzare il "giusto processo" e "la parità processuale tra le parti"**, con l'osservanza dei seguenti principi e criteri direttivi:

A) RIFORMA STRUTTURALE DELLA SPECIALE GIUSTIZIA TRIBUTARIA

1. istituzione, in luogo delle attuali Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali, dei Tribunali Tributari e delle Corti di Appello Tributarie, organi speciali giudiziari distinti ed autonomi dagli esistenti organi giudiziari ordinari, amministrativi, contabili e militari (QUINTA MAGISTRATURA);

2. articolazione del processo tributario in due gradi di giudizio da espletarsi dai Tribunali Tributari in primo grado, siti nei capoluoghi di provincia, e dalle Corti di Appello Tributarie in secondo grado, site nei capoluoghi sede di Corte di Appello o di Tribunale Amministrativo Regionale;

3. possibile accorpamento dei Tribunali Tributari di province confinanti nella stessa regione, in presenza di documentate esigenze di carattere organizzativo connesse al flusso e al valore medio dei procedimenti e allo scopo di garantire la massima efficienza dello svolgimento della funzione giurisdizionale;

4. possibilità di istituire sezioni staccate delle Corti di Appello Tributarie, in presenza dei requisiti previsti dall'art. 1, comma 1 – bis, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545;

5. per garantire una maggiore qualità della giurisprudenza tributaria, si possono altresì istituire, in via generale, all'interno dei Tribunali Tributari, delle sezioni specializzate per materia (a titolo esemplificativo, e non esaustivo, sezione tributi locali, sezione controversie catastali, sezione IVA, sezione imposte dirette e sezione accise e tributi doganali);

6. affidamento alla Presidenza del Consiglio dei Ministri dell'organizzazione degli organi della speciale giurisdizione tributaria e dell'inquadramento e amministrazione dei giudici tributari, nel rispetto delle prerogative del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria; i giudici tributari non possono esercitare fuori sede, neppure a titolo di sostituzioni;
7. formalizzazione legislativa della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione (istituzione di una Sezione ordinaria specializzata tributaria); incompatibilità assoluta tra giudici di Cassazione e giudici di merito;

8. il giudice tributario può disporre con ordinanza il rinvio pregiudiziale degli atti alla Corte di Cassazione per la risoluzione di una questione di diritto, di particolare rilevanza e di difficile interpretazione, idonea alla definizione, anche parziale, della controversia;

9. il Procuratore Generale presso la Corte di Cassazione può proporre ricorso per chiedere che la Corte enunci nell'interesse della legge un principio di diritto nella materia tributaria, in casi di particolari difficoltà interpretative e vi siano pronunce di merito contrastanti;

10. istituzione di un ruolo di giudici tributari togati, reclutati mediante concorso pubblico per titoli ed esami, scritti ed orali, riservato a candidati in possesso di laurea magistrale in giurisprudenza o economia, ai quali sia assicurato uno status giuridico ed economico analogo a quello dei giudici ordinari, anche sotto il profilo delle incompatibilità, nell'ambito di un rapporto esclusivo a tempo pieno;

11. previsione di una **riserva di posti** nel concorso, di cui al precedente numero 10, per i giudici tributari non ordinari, attualmente in servizio, laureati in materie giuridiche o economiche, che abbiano svolto per almeno 15 anni funzione di giudice tributario presso le Commissioni Tributarie, con assegnazione soltanto ai Tribunali Tributari;

12. in fase di prima applicazione della riforma, previsione in sede di appello di soli giudici ordinari, che optano per il passaggio alla magistratura tributaria in via definitiva ovvero in posizione di fuori ruolo per almeno cinque anni; ciò fino al passaggio in appello (circa otto anni) dei nuovi giudici tributari assunti per concorso pubblico, di cui al precedente numero 10;

13. individuazione, avendo a riferimento principi e regole previsti per i giudici ordinari, in quanto compatibili, delle modalità di nomina a giudice tributario delle regole disciplinanti il **tirocinio** dei nuovi giudici nei Tribunali Tributari, del tempo minimo di servizio presso i Tribunali Tributari e le Corti di Appello Tributarie ai fini degli avanzamenti di carriera, dell'accesso alle funzioni ed ai ruoli direttivi, delle cause di incompatibilità, della vigilanza, delle tassative sanzioni disciplinari e del relativo procedimento;

14. previsione dell'obbligo di formazione continua di tutti i giudici tributari, togati ed onorari, attraverso la partecipazione ai corsi organizzati dal Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, che devono essere come minimo due all'anno;

15. età pensionabile a settanta anni per tutti i giudici tributari, togati ed onorari;

16. istituzione del giudice onorario tributario che esercita le funzioni, nei casi tassativamente previsti dalla legge;

17. reclutamento del giudice onorario tributario mediante procedura che ne assicuri una adeguata qualificazione professionale e preparazione nelle discipline giuridiche ed economiche; fissazione dei requisiti soggettivi per ricoprire l'incarico, dei criteri obiettivi per la nomina e di rigorose condizioni di incompatibilità;

18. il giudice onorario tributario si deve cancellare dall'Albo Professionale di appartenenza e deve svolgere l'attività giudiziaria a tempo pieno;

19. determinazione in base alla legge di congrue indennità fisse mensili spettanti ai giudici tributari onorari in funzione dell'esercizio dell'attività come giudice monocratico o componente del collegio; si deve abbandonare l'attuale sistema di retribuzione ancorato al numero di udienze e di sentenze depositate; si deve prevedere un congruo ed effettivo rimborso spese;

20. previsione che i giudici tributari onorari siano tenuti alla formazione obbligatoria valida per tutti i giudici tributari e debbano conseguire i crediti formativi necessari, a pena di decadenza dalla funzione di giudice tributario;

21. previsione di un numero iniziale di giudici di ruolo tale da assicurare la invarianza di spesa, nonché previsione degli organici dei giudici tributari vincitori di apposito concorso e dei giudici tributari onorari, per ciascun Tribunale Tributario e Corte di Appello Tributaria, secondo una ragionevole distribuzione territoriale (**tra 500 e 800 giudici tributari nazionali**);

22. riduzione sensibile dell'attuale organico dei giudici tributari, oggi tutti onorari;

23. previsione che i nuovi giudici siano inizialmente impiegati in collegi a composizione mista con i giudici tributari onorari, dopo la fase transitoria stabilita dalla legge;

24. la mediazione tributaria, obbligatoriamente prevista per legge, si deve svolgere dinanzi al giudice tributario, monocratico o collegiale, secondo le rispettive competenze, e non più presso l'Agenzia delle Entrate, al fine di assicurare l'imparzialità nella decisione preliminare della controversia ed attuare il filtro deflattivo cui tale strumento è tendente;

25. determinazione da parte del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, del numero delle sezioni e dei giudici che compongono i Tribunali Tributari e le Corti di Appello Tributarie, sulla base del flusso medio dei procedimenti e della composizione dei collegi giudicanti in tre membri, con l'eccezione delle competenze per valore dei giudici monocratici e del giudice onorario; in appello decide sempre il collegio, con tre membri;

26. nei giudizi tributari è obbligatorio stabilire un'udienza per la fase istruttoria;

27. su istanza del ricorrente, il giudice può autorizzare la prova testimoniale assunta in forma scritta, sul modello dell'art. 257 bis del codice di procedura civile, su tutte le circostanze oggetto di contestazioni;

28. deve essere consentito al contribuente di contraddire e addurre ogni mezzo di prova, senza limitazione di mezzi e contenuto, per contrastare la pretesa erariale ed attuare la parità processuale tra le parti;

29. suddivisione dei Tribunali Tributari e Corti di

Appello Tributarie in sezioni, composte da un Presidente,un Vice Presidente e quattro giudici, che decidono con la presenza del Presidente o del Vice Presidente e due giudici, quando non è prevista la composizione monocratica;

30. previsione che le cause dinanzi al Tribunale Tributario di valore non superiore a € 3.000, al netto di sanzioni ed interessi e che non siano collegate a liti di valore maggiore, alle quali devono essere riunite per connessione, siano di competenza del giudice onorario tributario in composizione monocratica;

31. previsione che le cause di valore non superiore ad € 50.000, al netto di sanzioni ed interessi, dinanzi al Tribunale Tributario siano di competenza del giudice tributario togato monocratico, oltre alle cause tassativamente previste dalla legge;

32. determinazione del valore della controversia sulla base dell'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato e, per le controversie relative esclusivamente alla irrogazione di sanzioni,dall'ammontare di queste;

33. previsione che le cause di valore indeterminabile siano di competenza del giudice onorario tributario in primo grado, in composizione monocratica;

34. istituzione, sia presso i Tribunali Tributari sia presso le Corti di Appello Tributarie, di un **Ufficio per il processo**, la cui composizione ed il cui funzionamento devono essere disciplinati applicando le norme previste per i Tribunali e le Corti di Appello civili, in quanto compatibili;

35. presso ogni Corte di Appello Tributaria è istituito il Consiglio Giudiziario Tributario, formato da giudici tributari togati, da professori universitari in materie giuridiche e tributarie e da avvocati, dottori commercialisti e consulenti del lavoro, iscritti ai rispettivi Albi Professionali da oltre venti anni, in base alla composizione ed alla competenza stabilite dalla legge;

36. presso ogni Corte di Appello Tributaria è istituito il Massimario delle sentenze tributarie;

37. si devono implementate metodologie di archiviazione della giurisprudenza tributaria di merito, con la creazione di banche dati ufficiali, che consentano il reperimento e l'accesso alle sentenze a tutti gli operatori (magistrati, uffici e difensori tributari); **creazione del Massimario Tributario Nazionale**;

38. modificazione della disciplina del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, la cui composizione e le cui funzioni devono essere disciplinate in modo analogo a quelle del Consiglio Superiore della Magistratura, sulla base delle previsioni seguenti:
- è nominato con decreto del Presidente della Repubblica, su proposta del Presidente del Consiglio dei Ministri, e ha autonoma sede in Roma;
- è formato da undici componenti togati eletti da tutti i giudici tributari e da quattro componenti eletti dal Parlamento, due dalla Camera dei Deputati e due dal Senato della Repubblica a maggioranza assoluta dei rispettivi componenti, scelti per metà tra i professori di università in materie giuridiche e per metà tra gli avvocati, i dottori commercialisti ed i consulenti del lavoro, iscritti ai rispettivi Albi Professionali da oltre venti anni;
- i componenti eletti da tutti i giudici sono scelti soltanto tra i giudici tributari togati, con voto personale, diretto e segreto e non sono rieleggibili;
- la durata della carica dei suoi componenti non è superiore a 4 anni;
- il Consiglio di Presidenza elegge il Presidente nel suo interno;
- il Consiglio di Presidenza indica le cause di incompatibilità e di ineleggibilità ed i criteri per la relativa verifica, le regole relative alle elezioni dei giudici, quelle per la valutazione di candidati e delle liste elettorali, la sede delle operazioni elettorali, il periodo entro il quale deve avere termine la valutazione dei candidati e la promulgazione dell'elenco definitivo dei candidati alle elezioni, le regole per la proclamazione degli eletti, per la valutazione di eventuali reclami sull'eleggibilità e per l'assunzione delle funzioni; stabilisce i corsi di formazione ed aggiornamento dei giudici tributari sia togati che onorari;

39. permanenza provvisoria delle attuali Commissioni Tributarie e delle attuali funzioni dei giudici tributari in organico, limitatamente alle controversie instaurate prima dell'entrata in vigore della legge di attuazione, alle quali continuano ad applicarsi le attuali norme relative alla competenza e composizione degli organi giudicanti fino alla conclusione del grado di giudizio

in cui le controversie stesse siano pendenti;

40. previsione del termine perentorio di tre mesi entro il quale gli attuali giudici tributari in organico devono optare per la magistratura tributaria o per quella onoraria; se, non essendo magistrati, optano per la magistratura tributaria, sono tenuti a sostenere gli esami di ammissione nel ruolo, di cui ai precedenti numeri 10 e 11, se laureati in materie giuridiche o economiche; se optano per la magistratura onoraria, proseguono la propria attività senza necessità di superamento di esami di ammissione e devono in ogni caso cancellarsi dagli Albi Professionali;

41. definizione da parte del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria dei criteri di produttività del giudice tributario che tengano conto anche del rispetto dei termini per il deposito dei provvedimenti, dei comportamenti tenuti in udienza nei confronti dei difensori tributari, della partecipazione all'attività formativa e della percentuale di impugnazioni delle sentenze emesse rispetto alla media dell'ufficio giudiziario di competenza;

42. per azzerare l'attuale contenzioso tributario si deve prevedere la definizione agevolata di tutte le controversie pendenti, anche in Cassazione, nei termini ed alle condizioni stabilite dalla legge (c.d. "pace fiscale");

43. redigere un **Codice processual – tributario**, che disciplini la materia, nel rispetto ed in attuazione delle norme generali contenute nello Statuto del Contribuente;

44. realizzare una Piattaforma Unica del Processo Telematico;

45. è abrogato il decreto legislativo n. 545 del 31 dicembre 1992;

B) RIFORMA DEL PROCESSO TRIBUTARIO

46. nei rapporti tra **processo tributario** e **processo penale**, stabilire che il processo penale può essere instaurato solo quando l'atto fiscale è definitivo o quando passa in giudicato la sentenza del giudice tributario;

47. nei rapporti tra **processo tributario** e **processo del lavoro**, stabilire che il processo del lavoro può essere instaurato solo quando l'atto fiscale è definitivo o quando passa in giudicato la sentenza del giudice tributario;

48. il contribuente ha sempre diritto di partecipare al procedimento amministrativo diretto alla emissione di un atto di accertamento o di riscossione dei tributi. L'atto emesso in violazione del contraddittorio obbligatorio è nullo;

49. il giudice tributario, sia in primo grado che in appello, può sempre formulare alle parti processuali costituite una proposta conciliativa. La proposta di conciliazione non può costituire motivo di ricusazione o astensione del giudice;

50. per le controversie di importo non superiore ad € 50.000, al netto di sanzioni ed interessi, prevedere, solo per il primo grado, la sospensione automatica dell'esecuzione degli atti di rettifica e/o di accertamento, fino al deposito della sentenza;

51. i giudici tributari non devono porre a fondamento della propria decisione elementi di prova acquisiti in violazione di leggi;

52. il rifiuto, espresso o tacito, dell'istanza di autotutela è sempre impugnabile, alle condizioni e nei termini previsti dalla legge;
53. le udienze di sospensione devono essere fissate entro sessanta giorni dal deposito degli atti introduttivi o degli atti di appello; in tutte le udienze, di merito e di sospensiva, in primo grado, parla per primo l'ufficio; sono sempre ammesse le repliche;

54. stabilire che rientrano nella speciale ed autonoma giurisdizione tributaria anche le controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento o delle intimazioni di pagamento;

55. limitare al massimo le presunzioni legali con inversione dell'onere della prova;

56. prevedere un giudizio secondo equità;

57. prevedere la competenza dei giudici tributari anche per il richiesto risarcimento dei danni, a seguito delle sentenze che hanno deciso l'annullamento degli atti impugnati, limitatamente

alle cause da loro decise;

58. prevedere la possibilità dei giudici tributari di disporre l'accertamento tecnico preventivo, seguendo la procedura dell'articolo 696 – bis del codice di procedura civile;

59. la norma transitoria deve durare al massimo 2 anni;

60. fissazione con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri della data di insediamento dei Tribunali Tributari e delle Corti di Appello Tributarie che decideranno le controversie originate da ricorsi e da atti di impugnazione di sentenze notificati successivamente a quella data. >>

Speriamo che i suddetti principi, o almeno la maggior parte degli stessi, siano recepiti dal Governo nella stesura della legge delega di riforma strutturale della speciale giustizia tributaria, che sarà presentata al Parlamento entro settembre 2021.

Avv. Maurizio Villani
Avvocato Tributarista in Lecce
Patrocinante in Cassazione

Gli immobili in stato di degrado non sono assoggettati all'Imu, arriva la sentenza della Commissione Tributaria

Lo hanno stabilito i giudici della Seconda Sezione di "Via Rubichi con la recente Sentenza N. 899/2021 del 26 maggio 2021.

"Gli immobili che versano in stato di fatiscenza, degrado e che non siano collegati ad alcuna rete pubblica cittadina, per i quali il proprietario non abbia potuto procedere alla variazione dei dati catastali diretta a qualificarli come unità collabenti (ossia prive di rendita catastale) per esservi stato oggettivamente impossibilitato, devono comunque intendersi privi di rendita catastale e, pertanto, non possono essere assoggettati ad IMU".
È questo l'importante principio sancito dalla seconda sezione della Commissione Tributaria Provinciale di Lecce con la recente Sentenza N. 899/2021 del 26 maggio 2021.

I fatti

Il proprietario di alcuni locali commerciali, nel lontano 1993, aveva subito il pignoramento di tali immobili da parte di un istituto bancario e gli stessi erano stati perciò sottratti alla sua disponibilità ed erano stati affidati ad un custode giudiziario.
Nel 2019, dopo ben 26 anni, la giustizia ordinaria aveva accertato che il mutuo, sulla base del quale i locali commerciali in questione erano stati pignorati, non era mai stato effettivamente erogato in favore del loro proprietario.
A distanza di oltre un quarto di secolo, quindi, le chiavi dei locali commerciali pignorati erano state finalmente riconsegnate al loro proprietario.
Durante questo lunghissimo arco temporale, ovviamente, il proprietario non aveva potuto prendersene cura, essendone stato spossessato ed essi erano così giunti a versare in uno stato di assoluta inutilizzabilità.
Non appena rientrato in possesso delle chiavi, il proprietario aveva immediatamente avviato la pratica di aggiornamento catastale diretta a far dichiarare i propri locali commerciali quali unità collabenti, ossia unità prive di rendita catastale e perciò non assoggettate ad IMU, pratica che non aveva potuto avviare precedentemente stante l'indisponibilità dei locali e l'impossibilità di effettuare il sopralluogo necessario ai fini dell'esito positivo della pratica medesima.
Tali locali commerciali erano stati perciò dichiarati quali unità collabenti solo con decorrenza dal 2019.
A questo punto, oltre al danno causatogli dal non aver potuto beneficiare della sua proprietà, dal non averli potuti sfruttare economicamente e dal decremento di valore degli stessi, il proprietario si era visto notificare anche la beffa, nelle forme di un avviso di accertamento del Comune in cui sono ubicati gli immobili, con cui gli era stato richiesto il pagamento dell'IMU relativa alle annualità durante le quali non aveva potuto minimamente disporne.
Tale richiesta di pagamento era stata emessa nonostante questi, in tali annualità, versassero già in uno stato di degrado tale che, se al proprietario fosse stato consentito di procedervi, sarebbero certamente stati classificati quali unità collabenti e sarebbero perciò stati esentati dal pagamento dell'IMU.

Il ricorso e la decisione

Il proprietario, ingiustamente pignorato e tassato, ha deciso perciò di proporre ricorso e i giudici tributari gli hanno dato ragione, affermando che, qualora venga provato che un immobile versi in uno stato di degrado tale da considerarsi privo di rendita catastale e dimostrato che al relativo aggiornamento catastale il proprietario non abbia potuto procedere per impossibilità oggettiva data dall'indisponibilità dell'immobile medesimo dovuta a fattori estranei alla sua volontà, l'immobile stesso deve considerarsi comunque privo di rendita catastale e perciò non assoggettato al pagamento dell'IMU.
Si tratta di una sentenza dalla forte carica, che non si limita ad una fredda applicazione di norme, ma che le interpreta in maniera tale da ristabilire una giustizia sostanziale che, troppe volte, manca nelle aule della giurisdizione tributaria.
L'importante decisione è stata ottenuta grazie alla difesa in giudizio da parte dell'Avvocato Giorgio Frigoli, responsabile dello sportello tributario del Codacons Lecce e dell'Avvocato Cristian Sturdà, responsabile dello sportello cittadino del Codacons Lecce. *Fonte: https://www.leccenews24.it/*

Magistratura onoraria, sciopero dal 23 al 27 novembre

L'astensione dopo la lettera di messa in mora della Commissione europea e la mancata risposta del governo alle aspettative dei giudici

Magistratura onoraria, la nuova astensione

Non c'è pace per la magistratura onoraria. Sostanzialmente nel Ddl bilancio non ci sono i fondi per dare risposte che si aspettano da anni. Disattese le aspettative del governo, con una nota del 3 novembre 2021, la Consulta della Magistratura Onoraria, che mette insieme una serie di associazioni di onorari, ha proclamato **l'astensione dalle udienze civili e penali dal 23 al 27 novembre 2021**, relativamente ai giudici onorari di pace addetti agli Uffici del Giudice di Pace e del Tribunale, nonché per i viceprocuratori onorari.

Il fallimento della procedura di raffreddamento

I giudici riferiscono, nel comunicato, di aver esperito invano «la procedura di raffreddamento per l'esercizio dello sciopero
e delle astensioni dalle attività giudiziarie, come da lettera del 27.10.2021, **prendendo atto del comportamento reiteratamente lesivo ed omissivo del Ministro della Giustizia**, comunicano che i magistrati onorari si asterranno dalle udienze e dagli altri servizi di istituto dal 23 al 27 novembre 2021 , in conformità delle disposizioni dei relativi codici di autoregolamentazione e assicurano che saranno garantiti i servizi essenziali secondo le modalità e nei limiti previsti dai medesimi. Verrà data comunicazione alle Istituzioni europee che hanno proceduto ad attivare la procedura di infrazione».

La procedura d'infrazione della Commissione Europea

Secondo i giudici, le istanze formulate continuano «a non ricevere concreto ed adeguato riscontro dal Governo, dal Ministro della Giustizia e dalle forze parlamentari, **nonostante l'avvio della procedura d'infrazione da parte della Commissione Europea** e nonostante la procedura di raffreddamento».

A ciò si somma la perplessità suscitata dopo lo «sterile resoconto del rappresentante del Governo alla Commissione Giustizia al Senato del 27.10.2021, laddove si legge: «Prosegue l›esame congiunto sospeso nella seduta del 19 ottobre. Il presidente chiede al rappresentante del Governo se ha comunicazioni da rendere in ordine al preannunciato maxiemendamento volto a recepire i risultati della cosiddetta commissione ministeriale Castelli».

Magistratura onoraria, il rischio di ulteriore proroga

La magistratura ordinaria chiarisce di seguito le mancanze, in primis, da parte dello Stato Italiano «alla Commissione Europea, con prima scadenza fissata al 15 settembre 2021 (che da quanto ci è stato riferito è stata prorogata) - ed ancora - il maxiemendamento promesso dal Governo entro il mese di ottobre 2021 (resoconto Commissione Giustizia del Senato del 31.08.2021)».

A cui si aggiunge la mancanza di notizie relative all'esito delle interlocuzioni ministeriali in missione a Bruxelles.

Ribadiscono i giudici che «**Il rischio, gravissimo, è l'ennesima proroga di una condizione inaccettabile.** Non conforta a sufficienza- infine - la previsione, nella Nadef, del DDL di riforma della categoria, quale collegato alla legge di Bilancio, poiché non è ancora emerso, in alcuna sede ufficiale, il concreto apporto finanziario alla riforma che si afferma essere in itinere».

Per i giudici i magistratura onoraria, in conclusione, le parole non bastano «per poter attendere in silenzio una riforma rispettosa dell›ordinamento europeo; la richiesta di rinvio da parte del Governo, reiterata il 27.10.2021 presso la Commissione Giustizia del Senato, rischia di trascinare il dibattito sino alle fasi pre-elettorali di nomina del Presidente della Repubblica, senza esito, con conseguente ulteriore aggravio del danno, già irreparabile, alla categoria, da troppi anni senza diritti e tutele». *Fonte: www.StudioCataldi.it*

Cassazione: nessun risarcimento se il modello di constatazione amichevole non descrive la dinamica del sinistro

Il proprietario del veicolo danneggiato non ha diritto al risarcimento per il sinistro stradale se il modello di constatazione amichevole di incidente non descrive la dinamica del sinistro. Né è sufficiente la confessione di uno dei litisconsorti quando gli elementi di prova sono insufficienti e incongrui. Lo ha ricordato la terza sezione civile della Cassazione con l'ordinanza 22165/21 che ha respinto il ricorso del proprietario di una moto. Il ricorrente sosteneva di avere riportato danni al veicolo causati dal conducente di una vettura che non si era fermata allo stop. La compagnia di assicurazione non aveva dato seguito alla richiesta di risarcimento e pertanto era stata convenuta in giudizio. Il giudice di pace di Taranto ha condannato l'assicurazione a esibire copia del procedimento di contestazione e valutazione del danno e a comunicare i motivi specifici della mancata offerta. La compagnia si è però limitata ad esibire la perizia meccanica ed è stata quindi chiamata in causa per rispondere a titolo risarcitorio dei danni causati alla moto dal proprio assicurato. Il giudice ha respinto la domanda e il tribunale ha confermato la decisione affermando che gli elementi di prova erano insufficienti e incongrui e che la confessione di uno dei litisconsorti necessari era liberamente apprezzabile dal giudice. Inoltre il modello CAI prodotto in primo grado, sottoscritto dalle parti risultava incompleto, perché non riportava la descrizione della dinamica del sinistro e il CTU aveva espresso il suo giudizio sulla base di valutazioni astratte, non avendo potuto esaminare il motociclo. Infine vi erano incongruenze tra le dichiarazioni rese e i danni rilevati idonee a far emergere un contrasto tra la dinamica narrata e i dati oggettivi a disposizione. La controversia è così giunta in Cassazione dove il proprietario della moto ha sostenuto che il CAI contiene una dichiarazione confessoria resa dal responsabile del danno, proprietario del veicolo assicurato, che deve essere liberamente apprezzata. Se, invece, come nel caso in esame, tutte le dichiarazioni dei testimoni e l'interrogatorio convergono con le dichiarazioni contenute si ha un'inversione dell'onere della prova a carico dell'assicuratore. La Suprema corte, nel respingere il ricorso, ha rilevato che le argomentazioni del ricorrente non investono la ratio decidendi della sentenza impugnata, la quale non si è mai occupata dell'efficacia probatoria del CAI nei termini prospettati dal ricorrente, cioè non ne ha mai messo in discussione né la portata confessoria, né si è occupata dei suoi eventuali limiti tantomeno si è preoccupata di accertarne la possibilità di utilizzarlo quale indizio, evidenziandone soltanto la lacunosità in ordine alla ricostruzione della dinamica dell'incidente. Infatti, ha concluso la Cassazione, "l'incompatibilità logica delle dichiarazioni con la dinamica del sinistro è un momento antecedente rispetto all'esistenza e alla valutazione della dichiarazione confessoria". *Fonte: http://www.deanotizie.it/*

Castellammare di Stabia
9 dicembre 2021 - Reggia di Quisisana: Riforma della magistratura onoraria

"Porgo i saluti ed i ringraziamenti agli illustri relatori oggi presenti anche a nome della presidente della cgdp Stefania Trincanato, che non ha potuto essere presente a questo importante consesso. Tanto più importante perché finalmente pare si sia giunti ad un punto definitivo di svolta sull'annosa tematica della riforma della magistratura onoraria, resa ancora più complicata dalla necessità di porre rimedio agli errori della c.d. riforma orlando, che ha imposto vincoli e limiti all'utilizzo di questa magistratura senza prima considerare le gravi conseguenze in negativo che si sarebbero riverberate sull'efficienza degli uffici. Oggi la tematica viene, quindi, valutata non più solo dal punto di vista del giusto inquadramento lavorativo di questa magistratura, ma anche e soprattutto dal punto di vista della riforma generale della giustizia in termini di maggiore efficienza che l'Europa, attraverso il pnrr, ci ha imposto. La commissione Luiso istituita dalla ministra Cartabia per sviluppare la riforma della giustizia civile, ha previsto ai fini della velocizzazione dei tempi dei processi e in modo da ridurre il carico su tribunali e corti di appello, un aumento della competenza dei gdp fino a 30 mila euro rispetto alla competenza attuale ferma a 5 mila, e tracciando quindi chiaramente la strada secondo cui ai fini dello smaltimento del carico e della velocizzazione dei tempi dei processi non è possibile prescindere da questa magistratura onoraria. È però evidente che la previsione di aumento delle competenze ai fini dello smaltimento delle pendenze può funzionare solo se questa magistratura è posta in grado di assolvere poi anche materialmente a tale ulteriore impegno, che, peraltro, ricordo già attualmente sbriga circa il 60% di tutto il civile, il 25% del penale che sale all'80% se si considera anche il lavoro dei magistrati onorari requirenti. Sappiamo bene poi tutti cosa costano al paese i ritardi dei processi, ora più che mai, e non solo per i cospicui risarcimenti della legge pinto. Per comprendere di cosa parliamo e della sua importanza per il paese, basti ricordare che secondo la banca d'Italia i costi associati alla lentezza della giustizia in Italia rappresentando l'1,3% del pil (pari a 22 miliardi di euro). di converso una giustizia efficiente crea un volano pari a 2,5% punti di pil, circa 40 miliardi di euro. Sempre secondo lo studio una giustizia più rapida creerebbe anche 130 mila posti di lavoro in più e circa mille euro all'anno di reddito pro-capite, con effetti positivi anche sull'erogazione di credito e la sicurezza percepita da imprese e famiglie. È quindi, evidente che è ormai giunto il momento di portare a termine una sistemazione definitiva di questa essenziale magistratura, attraverso un investimento di sicuro e notevole ritorno. pena il rischio di fallire il programma di rilancio che vincola i contributi collegati al pnrr. Programma che non si raggiunge certo limitando l'apporto della magistratura onoraria, come si e in modo incongruente tentato di fare con la riforma orlando, ma immettendo le giuste risorse per dare un definitivo assetto alla categoria. Il superamento della riforma orlando deve essere, poi, prevista a maggior ragione per i magistrati onorari in servizio da oltre vent'anni, che oltre che essere di fatto professionalizzati, non possono più attendere il riconoscimento delle giuste tutele lavoristiche, rese ancora più necessarie a seguito della pandemia. Insomma se anche la voce riforma della magistratura onoraria non è compresa nel piano del pnrr è ad esso strettamente collegata per le conseguenze sull'efficienza della giustizia e sullo smaltimento dell'arretrato - anche in vista dell'ottenimento di questi fondi e dell'ambizioso traguardo di tagliare del 50% i tempi dei processi nei prossimi cinque anni. Siamo quindi, fiduciosi che la ministra Cartabia sia determinata a operare positivamente per superare una vertenza aperta ormai da troppo tempo e per questo motivo a nome della cgdp porgo i migliori auguri di un buon lavoro a tutti i relatori oggi intervenuti. Mi sia consentito, prima di concludere, un breve inciso, ricordando ai presenti una bella frase di Piero Calamandrei dal libro "Elogio al Giudici" che così recita: per trovare la giustizia bisogna esserle fedeli, essa, come tutte le divinità si manifesta solo a chi ci crede". Bene, noi questa giustizia l'abbiamo amata e la amiamo cercandola estenuamene ogni giorno nel nostro lavoro, ma pare, e mi rivolgo ai politi presenti e agli ingiustificati assenti, che questo amore, questa ricerca, sia da voi scarsamente condivisa. Perché se è vero che noi siamo la parte tecnico giuridica, quella che con appropriate sentenze e provvedimenti, da quotidianamente risposte al bisogno di giustizia ai cittadini, nel rispetto della loro sovranità costituzionale, se e vero che quelli che con il loro lavoro inducono nuova giurisprudenza e diritto, voi, che siete stati eletti per fare i nostri interessi, dovreste continuamente bussare alla nostra porta per capire, per apprendere, per conoscere come e cosa fare per rendere a quel popolo sovrano che vi ha eletti, un giustizia sempre, più equa . moderna ed efficiente in cui i suoi giudici vengano considerati ed apprezzati con onore e rispetto per l'alta funzione quotidianamente svolta."

Cav. Franco Antonio Pinardi
Segretario Generale Confederazione Giudici di Pace C.G.d.P.

Presentazione al convegno Castellammare di Stabia 9 dicembre 2021 - Reggia di Quisisana
Modifiche alla riforma della magistratura onoraria. Aspetti ordinamentali e previdenziali

Relatore Avv. Luigi Vingiani

Il cammino storico della magistratura nonoraria
Il giudice onorario nasce storicamnete già nel diritto romano come figura di giudice non istituzionale, che più che giudicare, deve conciliare le parti trovando una soluzione di compromesso, secondo buon senso.
In tutti gli ordinamenti giudiziari è prevista la figura del G. O. come giudice ritenuto più idoneo a definire alcune categorie di procedimenti.
LA presenza di magistrati onorari ha un effetto deflattivo sui tempi di definizione dei giudizi.

La magistratura onoraria in Europa
In Europa, vi è una tradizione profonda sul ruolo di giudici laici. Essi contribuiscono all'amministrazione della giustizia in misura significativa.
I giudici onorari in Italia sono la metà dei giudici professionali, mentre in tutta europa i magistrati onorari sono in numero di gran lunga maggiore con un rapporto anche di 8 volte in più.

La magistratura in Italia
L'art. 106, 2° comma della costituzione, prevede la possibilità di nomina anche elettiva, di magistrati onorari per tutte le funzioni attribuite a giudici singoli.
I magistrati onorari, ai sensi dell'Art. 4 r.d. n. 12 del 1941, appartengono all'ordine giudiziario, al pari dei magistrati professionali (C.D. "togati").

Le diverse figure di Magistrato Onorario
Fino all'emanazione della legge n. 57/2016 e del d.lgs. n. 116/2017 le tipologie di magistrati che svolgono funzioni giudiziarie onorarie sono state:
• giudice di pace
• giudice onorario di tribunale (i c.d. g.o.t.)
• vice procuratore onorario (i c.d. V.P.O.)
• esperto del Tribunale per i minorenni,
• esperto della sezione corte d'appello per i minorenni;
• giudice ausiliario di Corte di appello
• esperto del Tribunale di sorveglianza
• esperto componente delle sezioni specializzate agrarie
• esperto componente i Tribunali regionali delle acque pubbliche.

La magistratura onoraria in Italia, decide il 70% degli affari civili in primo grado ed è in linea con i parametri europei di efficienza, qualità e tempi di definizione. Non risultano condanne dello stato per la legge Pinto a causa di ritardi nella decisione.
Gli uffici GDP sono 387, prima della riforma erano 667.
Il numero dei magistrati onorari in servizio è di 4768 di cui:
• GDP : 1119
• GOT: 1961
• VPO: 1688
L'età media è di 55 anni e il 53,5% è in servizio da più di 17 anni, l'8% da meno di 4 anni.

La riforma Orlando
Con l'entrata in vigore della legge delega n.57/2016 e del d.lgs. n. 116/2017(cd. Riforma Orlando) viene realizzato uno statuto unico della magistratura onoraria.
Per il settore giudicante, le figure dei giudici di pace e dei giudici onorari di Tribunale sono stati sostituiti dall'unica figura dei giudici onorari di pace (cd. G.O.P.).
Permane, nel settore requirente, la figura dei vice procuratori onorari.
Il c.d. doppio binario: per i nuovi GOP è previsto un incarico di natura temporanea quadriennale (di cui i primi due all'ufficio del processo) rinnovabile una sola volta per altri quattro anni. Cessa al raggiungimento dei 65 anni.

Per quelli già in servizio un primo mandato quadriennale rinnovabile, previa valutazione dei Consigli Giudiziari, per successivi tre mandati sino al raggiungimento massimo dei 68 anni.
L'indennità a regime ha pagamento con cadenza trimestrale:
• PARTE FISSA: Euro 16.140 lorda comprensiva di oneri previdenziali ed assistenziali, Euro 12.912 Riduzione del 20% per quelli assegnati all'U.P.P.
• PARTE VARIABILE "dal 15 al 30%" collegata al risultato: da € 2.421 a 4.842 nel primo caso, ovvero da 1.937 a 3.873 Euro nel secondo caso.

Eliminata gradualità delle sanzioni disciplinari: aumento delle competenze civili fino a 30.000 Euro per i beni mobili (anziché 5000) e fino a 50.000 per risarcimento danni da sinistro stradale (anziché 20.000)
• Assegnazione delle procedure di espropriazione mobiliare
• Tutte le controversie condominiali (solo a partire dal 31 ottobre del 2025).
• Decisione secondo equità sino a 2500 Euro (anziché Euro 1100)

Il tavolo tecnico per la modifica della riforma Orlando

La riforma Orlando non ha accontentato nessuno!
Il precedente governo aveva istituito un tavolo tecnico che ha licenziato un testo partendo dalla proposta, a firma della CONFEDERAZIONE GDP e dell'UNIMO che ha raggiunto quasi unanimi consensi, compresa l'A.N.M. :
- Secondo la teoria del c.d. doppio binario,
- Un'adeguata retribuzione economica,
- Un maggior utilizzo dei magistrati in servizio,
- Il riconoscimento dei diritti previdenziali,
- Un nuovo regime delle incompatibilità
- Una gradualità delle sanzioni disciplinari

Accordo del 7 marzo 2019

Il governo in persona del Ministro Bonafede e del sottosegretario delegato Morrone con 14 associazioni su 16 aveva sottoscritto un accordo con cui ha sostanzialmente recepito la proposta del tavolo tecnico impegnandosi a procedere alla stesura di una bozza di testo normativo da sottoporre al CDM.
L'accordo prevedeva due diverse forme di retribuzione:
A. mantenendo il pagamento a cottimo già attualmente previsto per i GDP senza limiti di udienza o di tempo con possibilità di utilizzo nell'UPP
B. 3 impegni settimanali con indennità lorda di Euro 31.473 per la funzione giudicante e 25.178,40 per UPP

Incompatibilità stesso regime dei magistrati ordinari
• Durata senza limiti di rinnovo sino a 68 anni
• Previdenza riduzione base imponibile del 40%
• Tasse corrisposte sul 60% dell'importo percepito
• Pagamento bimestrale
• Trasferibilità a domanda per cause di tutela beni primari.

Proposta Bonafede disegno di legge n. 1438
- Contrariamente agli accordi sottoscritti la proposta governativa trasmessa alla Commissione giustizia del Senato in data 29.7.2019.
- Riduce l'organico da 8000 a 6500 unità
- stabilisce che l'indennità di udienza per i GOT ed i VPO vada raddoppiata oltre le 8 ore anziché 5.
- Elimina la riduzione dell'imponibile e della tassazione per la previdenza (- 40%) e per il reddito (-60%)
- Non interviene sulla gradualità delle sanzioni disciplinari.

Proposta Iwobi disegno di legge n. 1516
- Permanenza nelle funzioni sino all'età pensionabile prevista per gli avvocati del libero foro oggi 70 anni.
- Principio pro rata temporis con impegni da tre a cinque giorni al mese.
- ufficio del processo su base volontaria senza riduzione della retribuzione
- tutela previdenziale 1/3 a carico del professionista e 2/3 a carico dello Stato
- riduzione della pianta Organica da 8000 a 5000
- adeguamento ISTAT delle indennità di udienza
- tassazione 15%
- base imponibile 50% retribuzione e 50% spese.

Proposta Valente e Cucca disegno di Legge n. 1555
- tre impegni a settimana per i nuovi e fino a quattro per quelli già in servizio
- ripristino coordinamento in favore del GDP più anziano
- età massimo 72 anni
- ripristino gradualità sanzioni disciplinari
- pagamento mensile con indennità lorda di euro 48.420 oltre previdenza ed assistenza
- indennità di risultato dal 30% al 50%
- riapertura uffici soppressi a domanda

Proposta Balboni ed altri ddl n. 1582 del 29.10.2019
- incompatibilità meno rigide
- ripristino gradualità sanzioni tipizzazione illeciti disciplinari
- pagamento mensile
- prvidenza anche complementare

- aliquota IRPEF 15%
- età 70 anni
- aumento indennità dal 16.140 a 62.600 + indennità di risultato dal 5 al 15%
- impegno da 2 a 5 giorni a settimana

Emendamenti Urraro ed altri ddl n. 1582 del 29.10.2019
- permanenza nelle funzioni giurisdizionali con valutazioni ogni 4 anni e gradualità sanzioni disciplinari
- età 70 anni
- trattamento economico corrispondente a quello di magistrato ordinario classe stipendiale HH03
- ricongiungimento previdenziale con oneri a carico dello stato per gli ultimi 10 anni.

Proposta commissione castelli
- impegno a tempo indeterminato con svolgimento di altra attività lavorativa
- 13 impegni mensili
- ripristino gradualità sanzioni. Tipizzazione illeciti disciplinari
- previdenza a carico dello stato
- età 70 anni
- stipendio mensile euro 2200,00 netti (parametrato con funzionario 3 fascia, direttore cancelleria e M.O.T.. e tenuto conto del parere commissione parlamentare di almeno euro 38.000 lordi annui).

Indiscrezioni proposta ministro da risposta a question time 4.11.21
Emendamento alla legge di bilancio:
- stabilizzazione a tempo pieno con divieto di svolgimento di altra attività lavorativa
- previdenza a carico dello Stato
- età 70 anni
- stipendio mesile euro 1400,00 netti parametrato a quello di personale amministrativo giudiziario.
- obbligo di concorso (verifica ex art.97 cost.) da espletarsi in tre anni partendo da wuelli più anziani
- pagamento indennità forfettaria in relazione agli anni di servizio maturati per chi lascia volontariamente o non supera il concorso.

Corte di giustizia
In data 16.7.2020 la Corte di Giustizia causa C-658/18 ha ritenuto il giudice di pace lavoratore subordinato secondo le direttive europee e ha sancito la discriminazione di trattamento rispetto ai magistrati ordinari per quanto concerne il diritto di godere ferie retribuite. Il 16.7.2021 La Commissione europea ha avviato una procedura di infrazione contro l'Italia sul caso dei magistrati onorari: per l'Ue "la legislazione nazionale applicabile ai magistrati onorari non è pienamente conforme al diritto del lavoro dell'Ue".

Giurisprudenza di merito
In data 7.10.2020 il Trib.di Napoli dott.ssa Lucantonio ha riconosciuto al GDP per le abusive reiterazioni del rapporto n.21 mensilità dell'ultima retribuzione globale di fatto .
In data 26.11.2020 altro giudice del Tribunale di Napoli, dott.ssa Picciotti ha riconosciuto la qualifica di lavoratore subordinato al GDP , ha condannato il Ministero al differenze retributive risetto a quelle percepite da lavoratori che svolgono funzioni omologhe con condanna amche al pagamento di n.5 mensilità per abusiva reiterazione dei contratti.
Il Tribunale di Vicenza dott. Campo, in data 16.12.2020 ha condannato il Ministero a risarcire un GOT per il diritto alla retribuzione non corrisposta paria quello di magistrato ordinario classe H003 (di primo grado) +7 mensilità per abusiva reiterazione.
Il Tribunale di Roma dott.ssa Papoff, in data 13.1.2021 ha condannato la Presidenza del Consiglio dei ministri al risarcimento dei danni da liquidarsi in separata sede in favore di oltre 200 GOP per ferie non retribuite, maternità, malattie ed infortuni, indennità di fine rapporto e tutela previdenziale ed abusiva reiterazioni di contratti.
Il Tribunale di Brescia dott.ssa Corazza, il 29.11.2021 ha rimesso gli atti alla Corte Costituzionale per valutare l'illegittimità della legge 374/91 per la reiterazione abusiva degli incarichi.

Critiche da parte delle associazioni
Concorso: la magistratura onoraria in servizio ha sostenuto un regolare concorso per titoli. È stata sottoposta a reiterate procedure di conferma. La Corte di Cassazione con sentenza n.4410/2011 ha sancito che tali procedure sono para-concorsuali: "il provvedimento di conferma dell'incarico di giudice di pace non si riduce ad una mera presa d'atto dell'esistenza dell'originaria nomina ed al semplice riscontro del servizio prestato e della mancanza di cause ostative al proseguo dell'incarico stesso". Ciò perché "la conferma dell'incarico rappresenta l'atto finale di un vero e proprio nuovo procedimento paraconcorsuale, che non ha alcun legame con l'originario provvedimento di nomina e non ne costituisce, pertanto la prosecuzione"
Status: i magostrati onorari a seguito sentenza dell Corte di giustizia (16 luglio 2020 C-658/18) sono stati riconosciuti lavoratori STATI subordinati a tempo determinato equiparabili a quelli già in servizio.

Retribuzione: la retribuzione non può essere equiparata ai magistrati professionali, quanto meno a quelli di primo grado.
Indennità forfettaria: la giurisprudenza di merito ha sancito che in ipotesi di reiterazione del rapporto di lavoro da parte della pubblica amministrazione sia dovuto un indennizzo da 6 a 21 mensilità globali di fatto oltre al risarcimento danni.
l'indennità da corrispondersi deve tener conto della retribuzione di fatto e di diritto percepita o dovuta.

Deve esser fatto salvo il diritto che i giudici onorari rivendicano nei giudizi già proposti in particolare: il diritto alle ferie, alla tredicesima mensilità e al pagamento degli oneri previdenziali.

Possibilità di part time e di poter esercitare con le già previste incompatibilità, altra attività lavorativa.

Previdenza: contribuzione ed anzianità pregressa.

Ricongiungimento previdenziale a carico del datore di lavoro.

Conclusioni
Analizzando i dati appena illustrati i Magistrati Onorari:
- devono constatare che - nonostante la sentenza della corte di giustizia, delle sentenze dei tribunali di merito - il ministero ed il governo a seguito della procedura di infrazione hanno non solo completamente disatteso i lavoridella commissione ministeriale ma in buona sostanza a fronte di una paventata tortuorsa stabilizzazione, hanno aumentato gli impegni e dimezzato i compensi senza fornire alcuna risposta per i diritti pregressi dei lavoratori per le retribuzioni ed indennità non percepite.
- e si domandano: in questo modo si pensa di garantire all'europa il dimezzamento dei tempi di definizione dei processi?

Voglio leggere la lettera scritta dal nostro collega Saverio Romano – Giudice di pace in Roma – al compimento dei suoi 68 anni, esodato senza alcun diritto.
"Dopo oltre vent'anni di viaggi sono riapprodato, forse, definitivamente nella mia Itaca. Ho riposto la valigia sullo scaffale più alto del mobile del ripostiglio, senza sapere cosa mi ha riservato il destino per l'ultimo tratto del mio cammino. In questi ultimi vent'anni ho incontrato tantissime persone ognuna delle quali, a prescindere dalla loro cultura e dal loro ceto, mi ha dato qualcosa e ha arricchito le mie conoscenze. Ho ascoltato ed esaminato fatti, azioni e comportamenti di migliaia di uomini e donne ed ho cercato sempre di decidere con coscienza, scienza e imparzialità applicando la legge sulla scorta delle "verità processuali" che, spesso, non corrispondono alla realtà dei fatti. Sicuramente non ho soddisfatto, con le mie decisioni, le aspettative di tanti e, certamente, ho commesso degli errori di valutazione e di diritto, ma sono, nonostante tale consapevolezza, in pace con la mia coscienza perché conscio di aver agito secondo il mio libero convincimento, in perfetta buona fede, attenendomi ai dettami della legge. Quella stessa legge, che per vent'anni mi ha concesso il potere di decidere "IN NOME DEL POPOLO ITALIANO", dal 22 novembre mi ha collocato a riposo senza riconoscermi nessuno di quei sacrosanti diritti che la Costituzione Italiana garantisce ai lavoratori e senza neanche un semplice "grazie" per il servizio reso. Lo Stato, per vent'anni, senza alcuna tutela previdenziale, senza nessun altro diritto, ha preteso doveri e prestazioni, costringendomi ad essere un "Giudice Commerciante" imponendomi dei prezzi calmierati per alcune attività intellettuali ed esigendone molte altre quali gadget da regalare con l'acquisto dei primi.
Con grande amarezza, non tanto per aver lasciato la funzione, ma per il distacco dai colleghi, dai Cancellieri e dal personale tutto, con molti dei quali nel corso degli anni si è instaurato un rapporto di solida amicizia e che non dimenticherò mai, emetto, con rammarico, ma senza risentimento, l'ultimo giudizio di colpevolezza. Questa volta non in Nome del Popolo Italiano (non solo perché non ho più il potere di poterlo fare, ma soprattutto perché credo fermamente che il Popolo Italiano non condivide e non approva questi abusi e questo sfruttamento di migliaia di professionisti che ogni giorno si prodigano per dare risposte ai cittadini che chiedono giustizia), bensì a titolo personale, dichiarando colpevoli, per quanto sopra, in concorso tra di loro, tutti i Ministri della Giustizia dal 2020 ad oggi, i Presidenti della Repubblica che li hanno nominati e non destituiti per incapacità dimostrata sul campo e tutti i parlamentari che hanno condiviso ed approvato le loro schiforme. Forse un giorno, speriamo non lontano, dopo aver fatto giustizia su infinite questioni per gli altri, i Giudici onorari otterranno anch'essi giustizia (spero non sia troppo tardi per me).
Questo il mio augurio di cuore per tutti i colleghi ancora in servizio e non che continuano a battersi per il riconoscimento dei diritti negati."

Avv. Luigi Vingiani

NSC Tour in Puglia

A cura di Nicola Magno

Accessi presso i Comandi Arma pugliesi
Inizia così il tour di NSC, Nuovo Sindacato Carabinieri delegazione Puglia, con l'intento di portare a conoscenza le iniziative poste in essere dalla preziosa attività sindacale. La delegazione pugliese dopo un brifing iniziale tenutosi nella Città di Bari lo scorso 9 novembre, unitamente al Segratrio Nazionale per il Sud Italia Francesco RUSSO ed il Coordinatore Nazionale dell'ufficio contenzioso disciplinare, amministrativo e legale Dr. Bruno BUSETTO, ha definito una scaletta di "accessi" presso vari comandi Arma del
territorio. All'indomani del brifing, ovvero nelle prime ore della mattinata, la delegazione NSC pugliese che ha fatto tappa nel salentino ha inizaito con l'accesso presso il Comando Compagnia Carabinieri di Fasano, per poi proseguire con il Comando Compagnia Carabinieri di San Vito dei Normanni, concludendo infine con quello di Brindisi. Ad attenderci ci sono stati tutti i rispettivi Comandanti di Compagnia ed anche i comandanti dei vari reparti ivi insistenti.
La delegazione sindacale ha voluto effondere con chiarezza l'intento che è alla base del Nuovo Sindacato Carabinieri, ovvero l'obiettivo finalizzato unicamente al benessere del personale.
Partendo dai cenni storici, ovvero come nasce NSC, la sua organizzazione, gli obbiettivi che si prefigge e quelli già raggiunti, per poi passare al tema più importante ossia i problemi quotidiani del carabiniere, sottolineando con forza come l'azione del Nuovo Sindacato Carabinieri sia di fondamentale importanza per la tutela dei loro diritti, infatti ogni tesserato attraverso la quota mensile versata, potrà godere di importanti servizi primi fra tutti l'assistenza del Pool disciplina e la tutela legale gratuita.
Finalmente il carabiniere non dovrà più vivere col terrore di dover sottrarre alle proprie famiglie cifre esorbitanti al fine di tutelarsi. Ogni tesserato

NSC infatti avrà la possibilità di difendersi attraverso una polizza pensata ad hoc che lo tutela nel contenzioso sia penale che amministrativo mentre viene assistito e supportato nel disciplinare dal Team del Pool disciplina diretto dal Dott. Bruno BUSETTO supportato dal vice coordinatore nazionale Dott. DEL VENTO e dal Segretario Operativo Giovanni BUCCOLIERO.

Non vi è dubbio quindi, che la tutela legale sia un elemento indispensabile che garantisce la serenità del carabiniere che si appresta a svolgere servizio.

È risaputo ormai visti i fatti di cronaca, che il vivere quotidiano pone al carabiniere seri dubbi su come improntare il proprio agire e delle possibili conseguenze ad esso riferibili. Un carabiniere che sa di poter contare sul supporto di una tutela legale è di fatto un carabiniere più sereno, più efficace, sicuro dei propri diritti e non avrà incertezze nel momento in cui dovrà prendere le proprie decisioni in servizio.

Con la classe dirigenziale attenta alle tematiche proposte, ci si è confrontati anche sul tema della disciplina, tema decisamente complesso sia per le diverse fonti normative di cui la stessa prende origine, sia per quanto attiene alla sua diversa applicazione da "caso a caso" ma anche da regione geografica a regione geografica, in relazione ai principi della "tassatività e discrezionalità" che purtroppo lascia ampi spazi interpretativi e di manovra, che spesso disattendono la consolidata giurisprudenza attivati da pregiudiziali non sempre coerenti.

Raffronto davvero unico e costruttivo dove il segretario nazionale Dr. Bruno Busetto ha presentato il suo libro "raccolta di leggi e regolamenti che disciplinano il procedimento disciplinare militare di corpo e di stato" dove commenta ed arricchisce il lettore con spunti e sentenze per una attenta interpretazione della norma scevra da pregiudiziali personali.

Il tour della delegazione pugliese ha riscosso non poco interesse anche negli accessi presso i Comandi Arma della provincia centro settentrionale BAT, accolto da comandanti del Gruppo Carabinieri di Trani e della Compagnia Carabinieri di Molfetta e poi ancora nei giorni a seguire presso il Comando Compagnia Carabinieri di Foggia P.le ed il Comando della Compagnia CC di San Severo, terminando il tour nuovamente nel barese il giorno 15 novembre, ove ad attendere la delegazione presso l'11 Reggimento Carabinieri Puglia ed il Nucleo Radiomobile di Bari.

Per meglio comprendere il profuso impegno di NSC alle tematiche che riguardano il carabiniere, nonchè a dargli voce, ci ha pensato il Segretario Regionale Nicola del Vento che intervistato dal noto canale d'informazione "Il Quotidiano Italiano", seguito da oltre 400.000 lettori, accende i riflettori su una tematica d'attualità che colpisce a volte i militari dell'Arma: "I trasferimenti"; e lo fa dando voce alla mamma di un militare che non riesce ad ottenere il trasferimento dopo quasi 20 anni di servizio, vicino la propria famiglia, colpita da non pochi problemi di natura sanitaria.

Per papà Giuseppe, invalido al 100% - malato terminale -, non c'è ormai più nulla da fare ed i medici lo rimandano a casa; la moglie Sabrina anch'essa invalida al 67% pur con l'aiuto della figlia non ha le forze per accudire il marito, chiede per tanto l'avvicinamento del figlio Nicola, carabiniere in servizio a Firenze, 700 km distante dai sui genitori, tra l'altro separato con una bambina che vive con la madre a Giovinazzo (BA), ma sebbene questi abbia presentato inumerevoli domande atte ad ottenenre il trasferimento vicino casa fosse anche "provvisorio", queste non vengono mai accolte.

"Non abbiamo esattamente ben chiaro il motivo – commenta

Nicola del Vento, del Nuovo Sindacato Carabinieri - per cui non è stato valutato nella giusta considerazione questa emergenza sanitaria, che dovrebbe permettere ad un figlio di poter accudire il padre negli ultimi momenti di vita…a livello generale c'è un forte disagio che si avverte, tant'è vero che stiamo subendo come amministrazione una criticità per quanto riguarda i suicidi".
Questo uno spaccato dei problemi di vita quotidiana di un militare, di un carabiniere, che per chi è esterno all'Arma appare complicato capirne i motivi che ostacolano lo stesso nella richiesta motivata tesa all'ottenimento di un semplice (solo nelle parole) trasferimento.

Le Amministrazioni delle volte faticano all'ascolto o probabilmente vincolati da iter burocratici non ripongono la giusta considerazione alle problematiche personali del militare, perdendosi nei meandri di poligoni interpretivi che surclassano le esigenze del quotidiano.
Tema che la delegazione pugliese ha voluto portare all'attenzione degli Ufficiali dell'Arma durante gli accessi sensibilizzando ad una maggiore "vicinanza" dei propri dibendenti.
Doveroso è anche sottolineare l'ospitalità e l'ineresse partecipativo nella riposta alla delegazione pugliese NSC da parte di quasi tutta la classe dirigenziale che ci ha ricevuti, dimostrando l'attenzione che riscuote da sempre questa associazione professionale a carattere sindacale militare NSC, che da sempre si propone in un serio, responsabile e costruttivo impegno nell'interesse del carabiniere, unica ad avere fatto visita diretta nei Comandi Arma.
Non solo, il 12 novembre in Bari, è stata presentata la seconda edizione della raccolta di leggi e regolamenti sulle disposizioni della disciplina militare, inerenti la difesa nel contenzioso disciplinare di Corpo e di Stato nell'amministrazione militare a cura del Dott. Bruno BUSETTO, segretario nazionale del Nuovo Sindacato Carabinieri e responsabile dell'Ufficio tutela e consulenza legale e disciplinare all'interno del quale è insito il Pool disciplina di NSC.
Il libro indirizzato a tutti coloro che si approcciano nella difesa del personale militare sottoposto ad "atti di accusa" da parte della P.A. militare, si prefigge di essere un compendio di leggi, regolamenti, circolari e disposizioni, riportando anche dei validi schemi da poter seguire specie per i neofiti della materia, fornendo nel contempo anche approfondimenti tecnici e raggruppando con una schematizzazione ad hoc, tempistiche e casistiche di errori che sono state spesso riscontrate essere di uso o consuetudine dell'amministrazione militare.
L'autore che vanta nel suo curriculum una specifica formazione nel settore della difesa della disciplina militare in generale, ha svolto in passato anche funzioni come polizia penitenziaria militare quale Ufficiale addetto presso il Carcere militare di Peschiera del Garda e poi è proseguito con la pratica forense presso lo studio Legale Chiarini & Partners di Bologna.
Alla presentazione del libro sono intervenuti diversi professionisti del luogo tra cui ringraziamo l'Avv. NITTI Raffaele di Bari, specializzato nella difesa disciplinare ed amministrativa dei militari, che ha fornito il suo contributo alla serata, discutendo su casi reali con esempi concreti oggetto di interesse della platea.
Numerose sono state le richieste e le curiosità del pubblico presente e tanto è stato l'apprezzamento ricevuto dal Dott. BUSETTO per la sua pregevole iniziativa che oramai sta sempre piu' delineandosi come oggetto di interesse dei piu' nello specifico settore.
Il libro, che ha la presunzione di essere un supporto che il NSC ha voluto creare sia per i suoi iscritti che per tutti i militari, essendo una versione molto meno copiosa della famosa "Guida Tecnica" ai procedimenti disciplinari, racchiude l'essenza di quello che può essere il novellato più utile nel quotidiano per approntare una <<giusta>> difesa disciplinare, pertanto è consigliato sia per i meno esperti che per i cultori della materia, senza la presunzione di sostituirsi in toto agli ausili ufficiali della P.A. ma semmai divenendone integrazione e supporto.
Il libro che non è in libera vendita, puo' essere comunque acquisito mediante contatti diretti con l'autore.

LO SPIGOLATORE

a cura del Dr. Domenico Caputo

ANNONE L'ELEFANTE DI PAPA LEONE X

L'elefante in Africa, ma soprattutto nei Paesi orientali dell'Asia, nelle aree ossia in cui vive, ha in genere sempre vantato una millenaria grande considerazione. Simbolo di forza, prosperità e longevità, assumeva grande valore sacrale soprattutto nella sua specie albina, normale quindi che pressappoco fino all'epoca rinascimentale l'elefante diventasse oggetto prezioso ed invidiabile per regali tra personaggi importanti.

Ecco allora che appena Giovanni de' Medici, figlio di Lorenzo il Magnifico, venne nominato papa con il nome di Leone X, il re del Portogallo Manuele d'Aviz, come segno di rispetto e sottomissione all'autorità della Chiesa inviò, nel 1514, una ricca serie di doni.

Venne formata una spedizione di 140 uomini, con vari tesori particolari: tessuti, broccati, oggetti in oro e gioielli. E poi, come segno della grandezza globale del Portogallo, anche animali esotici: scimmie, pappagalli, leopardi, un cavallo persiano, un rinoceronte (che però morì prima di giungere a destinazione) e, infine, un elefante caratterizzato da albinismo di quattro anni chiamato come il generale di Annibale, Annone.

Non è ben chiaro come Annone fosse arrivato in Portogallo. Forse era stato regalato a Manuele dal re di Cocincina, in India, base militare portoghese e centro nevralgico del commercio delle spezie. Oppure, raccontano altre versioni, era stato comprato dal re attraverso la mediazione di un suo rappresentante. In ogni caso, fu scelto per la sua originalità e subito inviato per stupire la corte del Papa.

La nave che trasportava Annone arrivò da Lisbona a Roma il 12 marzo 1514.

Dopo il suo arrivo venne portato in processione per le strade della capitale, tra due ali di folla entusiasta, insieme a due leopardi, una pantera, alcuni pappagalli, tacchini rari e cavalli indiani. Il pachiderma aveva sulla groppa un palanchino, fatto d'argento, a forma di castello, contenente un cofano con i doni reali.

Il Papa stesso attendeva l'arrivo del corteo a Castel S. Angelo; una volta giunto al suo cospetto, Annone si inginocchiò per tre volte in segno di omaggio, strofinandogli la proboscide sulle pantofole; poi, obbedendo ad un cenno del suo custode e guida indiano, aspirò l'acqua con la proboscide da un secchio e la spruzzò non solo contro i cardinali, ma anche contro la folla.

In un primo tempo l'elefante venne posto in una struttura chiusa nel Cortile del Belvedere, a quel tempo in costruzione, poi venne trasferito in un particolare edificio tra la Basilica di San Pietro e il Palazzo Apostolico nel vicino rione Borgo.

Il suo arrivo venne commemorato in poesie e in arte. Pasquale Malaspina, poeta ed artista del tempo, scrisse:

“Nel Belvedere prima del grande Pastore
venne condotto l’addestrato elefante
che danzava con tanta grazia e tanto amore
che difficilmente un uomo avrebbe potuto ballare meglio”.

I cronisti dell’epoca parlarono di lui come di un animale straordinariamente intelligente, che spesso si prestava a balli, spruzzi d’acqua con la proboscide e scherzi vari.
Annone divenne praticamente una mascotte nella corte papale e fu il protagonista nelle processioni in città; dato in custodia al protonotario Gian Battista Branconi Dell’Aquila, veniva portato spesso in giro per le strade di Roma, suscitando curiosità e ammirazione al suo passaggio. Il suo mantenimento costava cento ducati l’anno e due tra i più grandi artisti del tempo, Raffaello Sanzio e Pietro Aretino, ebbero modo tra l’altro di interessarsi di lui e fargli a volte da custodi.
Due anni dopo il suo arrivo a Roma, Annone si ammalò improvvisamente; i medici cercarono di curarlo, ma il 16 giugno 1516 con il Papa al suo fianco morì di angina all›età di circa sette anni, stroncato dal clima umido della città. L’elefante venne sepolto nel Cortile del Belvedere.

Apparve in un affresco commemorativo che è andato perduto (ne rimane il bozzetto), probabilmente opera di Raffaello ed in altre opere che furono così poi descritte nel suo taccuino di appunti da Francisco di Olanda tra il 1539 e il 1540:
“L’elefante meritò varie raffigurazioni: lo possiamo vedere nella Fontana dell’Elefante del Giardino Pensile di Palazzo Madama a Roma, opera di Giovanni da Udine, che lo aveva rappresentato anche in uno stucco delle Logge Vaticane. Queste opere, come quella intarsiata da Giovanni da Verona sull’interno della porta della Stanza della Segnatura nell’appartamento vaticano di Leone X, derivano da un perduto disegno di Raffaello, del quale si conosce una copia. Un ritratto di Annone è anche in una lunetta sopra una delle porte della cinta muraria intorno al Vaticano. Si può ipotizzare un discreto sorriso dietro a queste commemorazioni, che hanno per noi un profondo significato. Isabella d’Este si mostrò molto interessata alla memoria del garbato elefante: si era spento da poco il pianto straordinario per la morte della cagnetta Aura, quando prese a cuore la memoria di Annone. Sappiamo dall’agente dei Gonzaga a Mantova, Carlo Agnelli, che il 16 marzo 1516 la marchesa aveva ottenuto il tanto desiderato ritratto di Annone. Schizzi dell’elefante furono preparati anche da Giulio Romano, che rappresentò l’animale in uno stucco del soffitto nella sala Fetonte al palazzo Te di Mantova”.
Annone fu anche il soggetto della commedia satirica di Pietro Aretino, intitolata “Le ultime volontà e testamento di Annone, l’elefante”, un’opera che conteneva molti richiami e critiche ai personaggi maggiormente famosi dell’epoca, incluso Papa Leone X.
Dal canto suo il Papa, raffinato e colto umanista che si contraddistinse, tra l’altro, per la scomunica a Martin Lutero del 3 gennaio 1521 con la bolla “Decet Romanum Pontificem”, non sopravvisse molto al suo elefante.
Il 1º dicembre 1521, Leone X fu colto da un improvviso malore e morì. Il suo decesso, avvenuto quando aveva soli 46 anni di età, diede luogo a numerose dicerie e sospetti di avvelenamento, tanto che fu persino arrestato per breve tempo il suo coppiere, ma sulla circostanza non si venne a capo di nulla. La sua tomba si trova nella Basilica di Santa Maria sopra Minerva in Roma.

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 baresi@mbox.opencom.it	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 campale@tiscalinet.it	Funzionario della Direzione Generale delle Entrate della Lombardia - Area consulenza giuridica - Ufficio fiscalità generale
- Canfora Giovanni	Dirigente Ministero dell'Università e della Ricerca
- Caputo Domenico	Componente della Commissione Tributaria Regionale delle Marche. Già Segretario Generale della Commissione Tributaria Centrale - Avvocato.
- Ciarlitto Grazia	Avvocato Civilista, consigliere C.U.G.I.T., Giudice tributario presso la Commissione Tributaria provinciale di Prato
- De Tilla Maurizio Avvocato	già Presidente Fondo di Previdenza Ordine forense
- De Vito Angelo	Già Ispettore Secit Capo settore accertamento della Direzione Regionale Agenzia Entrate Lombardia Consulente esterno Commissione Bicamerale di vigilanza sull'Anagrafe Tributaria
- Fiore Francesco	Giudice Tributario Segretario Nazionale della Confederazione Giudici Tributari C.U.G.I.T. di Giudice di Pace-C.G.d.P.
- Furia Enrico info@worldbusinesslaw.net	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
- Germi Carlo gcmga@tiscalinet.it	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 frguazzone@tin.it	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
- Melani Carla	Avvocato. Formatore della figura professionale dell'Amministratore di Condominio Presidente Regionale Lazio del Tribunale Arbitrale per l'Impresa, il Lavoro e lo Sport -TAILS
- Marzano Antonio	Professore, Presidente del Consiglio Nazionale dell'Economia e del Lavoro CNEL
- Molgora Daniele	Dott. Commercialista, già Deputato e Sottosegretario al Ministero dell'Economia e Finanze, Presidente della Provincia di Brescia
- Maruggj Gregorio	Dottore in Economia e Commercio già giudice tributario in Roma
- Pasero Giuseppe	Presidente del Movimento Italiano Dirigenti Amministrazioni Stato - M.I.D.A.S. - Avvocato Tributarista
- Avv. Messina Gabriele	Avvocato cassazionista con oltre 20 anni di esperienza nelle materie civile, penale e tributario. Mediatore specializzato in materia civile e societaria; Arbitro della Camera di Commercio di Modena; ex Conciliatore della Consob; ex Arbitro della Consob.
- Pinardi Franco Antonio	Segretario Generale: Confederazione Unitaria Giudici Italiani Tributari - C.U.G.I.T., e Confederazione Giudici di Pace - C.G.d.P., Presidente Nazionale del Tribunale Arbitrale per l'Impresa il Lavoro e lo Sport, Giornalista, Cavaliere al Merito della Repubblica Italiana.
- Rana Maurangelo	Già Funzionario Tributario gestione accertamento, sanzioni e contenzioso dell'Agenzia delle Entrate -Direzione Regionale Lombardia. Avvocato esperto in diritto tributario
- Rivolta Dario	Onorevole, componente della Commissione Esteri ed Affari Comunitari della Camera dei Deputati, Presidente del Comitato della Commissione Esteri per gli Enti Internazionali Esteri - Consulente internazionale
- A 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.
Prof. Giancarlo Senese	Docente a contratto presso la Scuola superiore di Economia e delle Finanze – "Ezio Vanoni", presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze. Professore a contratto presso l'Università di Salerno – Facoltà di Economia e Commercio; CEO di Agenzia per lo Sviluppo del Mezzogiorno e del Mediterraneo – Ente No-profit, per il monitoraggio, individuazione ed utilizzo dei Fondi UE diretti ed indiretti con sede in Roma. Docente presso l'Università Federico II – Facoltà di Scienze Politiche in Economia e gestione delle imprese ed impianti sportivi.
- 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

CON IL PATROCINIO DI

RICHIESTA PATROCINIO DI

CONFEDERAZIONE GIUDICI DI PACE

9 Dicembre 2021 - ORE 15,00

Castellammare di Stabia – Reggia di Quisisana

MODIFICHE ALLA RIFORMA DELLA MAGISTRATURA ONORARIA - ASPETTI ORDINAMENTALI E PREVIDENZIALI

LE NUOVE COMPETENZE DEL GIUDICE DI PACE

Ore 15,00 Coffee di benvenuto e registrazioni partecipanti
Ore 15,30 Indirizzi di Saluto
Cav. Dott. Franco Antonio PINARDI - Segretario Generale della Confederazione Giudici di Pace
Dott. Ing. Gaetano CIMMINO - Sindaco di Castellammare di Stabia
Avv. Luisa LIGUORO - Presidente dell'Ordine degli Avvocati di Torre Annunziata
Dott. Eugenio FORGILLO - Presidente Vicario Corte di Appello di Napoli
Dott. Luigi RIELLO - Procuratore Generale Corte di Appello di Napoli

e delle Autorità Presenti

Ore 16.00

LE PROPOSTE DI MODIFICA AL D.LGS. 116/2017 e LE NUOVE COMPETENZE DEL GIUDICE DI PACE

- Tavola Rotonda -

Presiedono e Moderano: Dott. Ernesto **Aghina** – Presidente Tribunale Torre Annunziata

Avv. Luigi **Vingiani** – Segretario Confederazione Giudici di Pace

Partecipanti:

- Dott.ssa Stefania **Cacciola** - Componente Commissione Ministeriale Riforma della M.O.
- Avv. Francesco **Caia-** Componente Consiglio Nazionale Forense
- Avv. Camillo **Cancellario** - Componente Cda Cassa Forense
- Dott. Monica **Cavassa -** Componente Commissione Ministeriale Riforma della M.O.
- Sen. Giuseppe Luigi **Cucca** – Componente Commissione Giustizia
- Dott.ssa Alessandra **Dal Moro**, Componente VIII Commissione Consiglio Superiore Magistratura
- On. Avv. Andrea **Delmastro Delle Vedove** – Presidente Giunta per le Autorizzazioni
- Sen. Andrea **Ostellari** – Presidente Commissione Giustizia
- Sen. Angela Anna Bruna **Piarulli** – Componente Commissione Giustizia
- Dott. Raffaele **Piccirillo** - Capo di Gabinetto del Ministro della Giustizia
- Dott. Giuseppe **Santalucia** - Presidente Associazione Nazionale Magistrati
- Sen. Francesco **Urraro** - Componente Commissione Giustizia

Il convegno si svolgerà nel rigoroso rispetto delle misure antiCovid 19 vigenti.

Per Partecipare in Presenza registrarsi qui: CLICK HERE

Segreteria Organizzativa: Dott. Antonio Rocco info@latuteladelconsumatore.it

L'Evento sarà trasmesso sul Canale Streaming del Comune di Castellammare di Stabia

e su Piattaforma Zoom per iscrizione link: CLICK HERE

Partner Convegno:

CONSORZIO
LeadeR
PER LO SVILUPPO E LA PROMOZIONE
DELLE IMPRESE
www.consorzioleader.eu
Consorzio LeadeR per la promozione e lo sviluppo delle imprese.
L'unione delle menti e delle energie batte quelle del singolo, per conquistare fiducia, nuove strategie in Italia e all'estero, soluzioni definitive per debellare i nemici dell'impresa e del suo sviluppo.