tf

tribuna finanziaria

n. 6
novembre/dicembre
2022

CON IL PATROCINIO E L'EGIDA DI:

in PRIMO PIANO

Ma il Giudice Tributario che esce dalla riforma è indipendente o è asservito al fisco?

IN QUESTO NUMERO:

- Trattamento fiscale delle clausole di garanzia nelle cessioni di partecipazioni sociali
- Indeducibile il maggior costo della consulenza per revisione del corrispettivo pattuito
- Cambia la soglia di competenza del Giudice tributario unico
- Processo tributario: la responsabilità del funzionario che rigetta il reclamo e rifiuta mediazione
- Nuove disposizioni in tema di procedimento per cassazione
- Processo civile, ai giudici di pace più competenze su incidenti e contratti
- Quanto dura un processo per incidente stradale

...e molto altro!

Poste Italiane s.p.a. - Euro 20,00 - Registrazione al Tribunale di Milano N. 388 del 02/07/1994 - N°6/2022 novembre/dicembre
Informativa sulla privacy ex art. 13 D.lgs. 196/03 sul sito www.informativa196.it

Le copertine del 2022

Direttore Responsabile
Cav. Franco Antonio Pinardi

Direttore Editoriale
Giuseppe Pasero

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

Segreteria di redazione e revisione testi
Marica Pinardi, Panainte Raluca

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

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

Autori e fonti diverse:
www.StudioCataldi.it - Pierluigi Tramonte - Annamaria Villafrate www.avocealta.it - www.motorionline.com - www.laleggepertutti.it

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

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

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

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

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

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

Chiuso in stampa 25 ottobre 2022
Autorizzazione del Tribunale di Milano
N. 388 del 2/7/1994 - Periodico bimestrale
Anno LX - Numero 5/2022

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

Sommario n. 6/2022

FISCO / Tributi

- La Corte Costituzionale riconosce l'esenzione dall'IMU ai coniugi residenti in comuni 4
- Cartelle esattoriali, la metà è sbagliata: come difendersi 7
- Come contestare un accertamento dell'Agenzia delle Entrate 9
- Trattamento fiscale delle clausole di garanzia nelle cessioni di partecipazioni social 11
- Le disposizioni sulla giustizia tributaria nel Decreto Aiuti bis 17
- Indeducibile il maggior costo della consulenza per revisione del corrispettivo pattuito 19
- Tovagliometro e bottigliometro, legittimo l'accertamento dei ricavi 20

GIUSTIZIA TRIBUTARIA / Processo Tributario

- Il discrimen tra appalto genuino di opere o servizi e interposizione di manodopera 22
- Nuove disposizioni in tema di procedimento per Cassazione: il nuovo rito camerale ed il rinvio pregiudiziale 24
- Cambia la soglia di competenza del Giudice tributario unico 27
- Processo tributario: la responsabilità del funzionario che rigetta il reclamo e rifiuta mediazione 28
- Corte di Giustizia tributaria annulla avviso di liquidazione della Sicurtransport 36
- Ma il Giudice Tributario che esce dalla riforma è indipendente o è asservito al fisco? 37
- Le modifiche introdotte dalla L. n. 130/2022 agli istituti deflattivi della mediazione e della conciliazione nel processo tributario 63

GIUSTIZIA CIVILE / Processo di pace

- Riforma processo civile: maggiori competenze ai Giudici di Pace 70
- Processo civile, ai Giudici di Pace più competenze su incidenti e contratti 71
- Quanto dura un processo per incidente stradale 72
- Quando farsi riconoscere i diritti della proprietà privata ignorata dal Comune diventa un'odissea, il caso a Cirò 73
- La Cassazione – Annullata la multa se la Prefettura produce i documenti a meno di 10 giorni dall'udienza davanti al Giudice di Pace 74

CGdP / Vita Associativa

- Toghe onorarie, Meloni ci riceva subito o sarà sciopero 75
- Giustizia: Nordio, 'Disciplina equa e definitiva per Magistratura Onoraria' 75

Lo Spigolatore

- Quando vennero scambiati garibaldini con frati 76

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

www.tribunafinanziaria.it

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

IUSTITIA EST NORMA VITAE AD PACEM

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

La Corte Costituzionale riconosce l'esenzione dall'IMU ai coniugi residenti in comuni

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

(Corte Costituzionale, sentenza n. 209 del 13 ottobre 2022)

1. Premessa
2. Il caso
3. La motivazione della sentenza.

1. Premessa

La Corte Costituzionale, con la recentissima **sentenza n. 209 depositata il 13 ottobre 2022**, si è espressa sulla *vexata quaestio* relativa al riconoscimento dell'esenzione dall'IMU ai coniugi che risiedono anagraficamente o dimorano abitualmente in immobili diversi.

Più precisamente, con la sentenza in commento, la Consulta ha dichiarato l'**illegittimità costituzionale dell'art. 13, comma 2, quarto periodo, D. L. n. 201 del 6 dicembre 2011**, nella parte in cui stabilisce che: "*[p]er abitazione principale si intende l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare,* ***nel quale il possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente***". Infatti, secondo la Corte Costituzionale, **il citato articolo, disponendo che per poter accedere all'esenzione dall'IMU occorre il duplice requisito della dimora abituale e non considerando sufficiente la sola residenza anagrafica, si pone espressamente in contrasto con i principi costituzionali di cui agli artt. 3, 31 e 53 Cost**.
In altre parole, la Corte ha dichiarato l'illegittimità della norma nella parte in cui richiede, ai fini dell'agevolazione IMU, che l'immobile sia utilizzato come abitazione principale non solo dal soggetto passivo, ma anche dal suo nucleo familiare.

Tale illegittimità è estesa dalla Consulta anche ad altre norme, ovvero:

- all'**art. 13, comma 2, quinto periodo, D. L. n. 201/2011** nella parte in cui limita l'esenzione dall'IMU ad uno solo degli immobili situati nello stesso Comune. Più precisamente, tale disposizione statuisce che, nel caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel territorio comunale, le agevolazioni per l'abitazione principale e per le relative pertinenze in relazione al nucleo familiare si applicano solo per un immobile;
- all'**art. 1, comma 741, lettera b), L. n. 87/1953, come modificato dall'art. 5-*decies*, comma 1, D.L. n. 146/2021**, nella parte in cui prevede che il possessore e i componenti del suo nucleo familiare hanno diritto ad una sola agevolazione quando hanno residenze e dimore abituali diverse.

In pratica, con la sentenza in commento, la Corte Costituzionale ha riscritto la definizione di abitazione principale, definendola il luogo dove il soggetto passivo ha la residenza anagrafica e la dimora abituale, a nulla rilevando il luogo di residenza e dimora degli altri membri della famiglia.
In tal modo, dunque, si legittima lo "spacchettamento" del nucleo familiare sia all'interno dello stesso territorio comunale sia in Comuni diversi.

2. Il caso

La vicenda in esame trae origine da un giudizio d'impugnativa avverso avvisi di accertamento con i quali il Comune di Napoli contestava ad un soggetto l'omesso pagamento dell'IMU per le annualità dal 2015 al 2018, in relazione alla sua abitazione principale sita in Napoli.
In particolare, la CTP di Napoli (oggi denominata Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Napoli) rappresentava che:

- il contribuente, possedendo tutti i requisiti di legge, aveva reclamato il diritto all'esenzione dal tributo comunale sul presupposto che l'immobile in questione costituisse residenza e dimora abituale dell'intero nucleo familiare;
- invece, il Comune aveva negato tale diritto sul presupposto che il nucleo familiare non risiedesse interamente nello stesso immobile, poiché il coniuge risultava residente in un altro Comune.

Ebbene, con ordinanza del 22 novembre 2021, iscritta al n. 3 del registro ordinanze 2022, **la CTP di Napoli** (oggi denominata Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Napoli) **ha sollevato, in riferimento agli artt. 1, 3, 4, 29, 31, 35, 47 e 53 Cost.,**

questioni di legittimità costituzionale dell'art. 13, comma 2, quinto periodo, D. L. n. 201/2011, nella parte in cui non prevede l'esenzione dall'IMU per l'immobile adibito a dimora principale del nucleo familiare, quando anche solo uno dei suoi componenti abbia la residenza o la dimora in un immobile sito in un altro Comune.

Sul punto, **la Corte Costituzionale**, con ordinanza n. 94 del 12 aprile 2022, iscritta al n. 50 del registro delle ordinanze 2022, **ha sollevato dinanzi a sé, in riferimento agli artt. 3, 31 e 53 Cost., questioni di legittimità costituzionale del quarto periodo dell'art. 13, comma 2, D. L. n. 201/2011**, nella parte in cui, ai fini dell'agevolazione, considera quale abitazione principale quella in cui il possessore e anche l'intero nucleo familiare hanno la residenza anagrafica e la dimora abituale.

La Corte Costituzionale, con **sentenza n. 209 del 13 ottobre 2022, ha dichiarato l'illegittimità costituzione della norma censurata in riferimento agli artt. 3, 31 e 53 Cost., poiché il riferimento al "nucleo familiare" penalizza, in maniera discriminatoria ed ingiustificata, coloro che si uniscono in matrimonio o in unione civile rispetto non solo alle persone singole, ma anche alle coppie di mero fatto che godono di un'esenzione doppia**.

Infatti, afferma la Corte "*nel nostro ordinamento non possono trovare cittadinanza misure fiscali strutturate in modo da penalizzare colore che, così formalizzando il proprio rapporto, decidono di unirsi in matrimonio o di costituire una unione civile*". Da ciò ne discende che, **non considerare sufficiente ai fini dell'esenzione dall'IMU sulla prima casa la residenza e la dimora abituale in un determinato immobile, rappresenta un'evidente discriminazione rispetto ai conviventi di fatto che godono dell'esenzione per ciascun rispettivo immobile**.

Con la sentenza *de qua*, **la Corte ha disposto che l'abitazione principale è quella dove il possessore ha la residenza anagrafica e la dimora abituale, non essendo necessario che l'intero nucleo familiare abbia la residenza e la dimora nello stesso luogo, con la conseguenza che i coniugi residenti in immobili siti in Comuni diversi possono godere della doppia esenzione dall'IMU**, contrariamente a quanto previsto dall'art. 13, comma 2, D. L. n. 201/2011, dichiarato, appunto, illegittimo.

Infine, a causa del frequente fenomeno delle residenze fittizie, la Corte ha concluso che tale fenomeno può essere contrastato dai Comuni, provando l'assenza di dimora abituale.

Pertanto, poiché alla luce della nuova interpretazione, l'agevolazione IMU richiede la residenza anagrafica e la dimora abituale da parte del possessore dell'immobile, l'assenza di dimora, provata dal Comune, comporta il venir meno del diritto all'agevolazione.

3. La motivazione della sentenza

Occorre preliminarmente evidenziare che il giudizio promosso dalla CTP di Napoli (oggi denominata Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Napoli), con l'ordinanza iscritta al n. 3 del registro ordinanze 2022, e quello promosso dalla stessa Corte Costituzionale, con ordinanza iscritta al n. 50 del registro ordinanze 2022, sono stati riuniti e decisi entrambi con la sentenza in esame (n. 209 del 13 ottobre 2022), in quanto relativi a questioni fra di loro connesse. Sul punto si sottolinea, inoltre, che la Corte ha previamente trattato le questioni di legittimità costituzionale da sé sollevate, in quanto hanno un carattere pregiudiziale rispetto a quelle sollevate dalla CTP di Napoli.

La Corte ha esordito affermando, innanzitutto, **la contrarietà dell'art. 13, comma 2, quarto periodo, D. L. n. 201/2011 al principio di uguaglianza e ragionevolezza, *ex* art. 3 Cost., in quanto penalizza il "nucleo familiare"**, nella parte in cui considera necessari i requisiti di residenza anagrafica e dimora abituale non solo per il possessore dell'immobile, bensì per l'intero nucleo familiare.

Più nello specifico, **in base alla predetta disposizione, ai fini dell'agevolazione IMU, viene considerato "abitazione principale" l'immobile nel quale il possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente**. In altre parole, per poter accedere all'esenzione dall'IMU, **è necessario che l'immobile sia utilizzato come abitazione principale non solo dal soggetto passivo, ma anche dal suo nucleo familiare**.

Da questo ne discende la paradossale conseguenza che, quando ancora il nucleo familiare non si è formato (come nel caso delle coppie di fatto), è riconosciuto in capo a ciascun possessore di immobile, che vi risiede anagraficamente e dimora abitualmente, il diritto all'esenzione dal tributo comunale.

Al contrario, una volta che due soggetti decidono di formalizzare la loro unione mediante matrimonio o unione civile, tale diritto non è più riconosciuto quando anche solo uno dei componenti del nucleo familiare abbia la residenza anagrafica o la dimora abituale in un immobile diverso.

Inoltre, si rileva che, con la sentenza in esame, la Consulta ha disatteso quanto precedentemente statuito dalla Suprema Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 17408/2021, nella quale i giudici di legittimità, accogliendo un orientamento opposto rispetto a quello della Corte Costituzionale, hanno escluso la possibilità di applicare l'agevolazione IMU nel caso in cui il possessore e il suo nucleo familiare non dimorino abitualmente e non risiedano anagra-

ficamente nello stesso immobile. In altre parole, secondo l'orientamento della Suprema Corte, se due coniugi risiedono in due Comuni diversi nessuno dei loro immobili potrebbe beneficiare dell'esenzione dal tributo comunale.

Tale pronuncia di legittimità è stata successivamente neutralizzata dall'art. 5-*decies*, comma 1, D.L. n. 146/2021, con il quale il legislatore ha stabilito che "*nel caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel territorio comunale o in comuni diversi, le agevolazioni per l'abitazione principale e per le relative pertinenze in relazione al nucleo familiare si applicano per un solo immobile, scelto dai componenti del nucleo familiare*".

Tuttavia, oltre al fatto che tale disposizione ha suscitato diversi dubbi in quanto non fornisce criteri precisi per l'identificazione dell'immobile da esentare, è chiaro che sia l'orientamento che prevede un'esenzione parziale sia l'orientamento più rigido della Suprema Corte di Cassazione danneggiano le coppie unite in matrimonio o in unione civile.

Di conseguenza, anche l'**art. 5-*decies*, comma 1, D.L. n. 146/2021 è stato dichiarato illegittimo dalla Consulta, in quanto anch'esso nega una doppia esenzione per ciascuno degli immobili nei quali i coniugi hanno la dimora abituale o la residenza anagrafica**.

Sul punto, la Corte chiarisce poi che, in un contesto in continua evoluzione come quello attuale, è sempre meno raro che persone unite in matrimonio o unione civile decidano di vivere in luoghi diversi. Dunque, dispone la Corte, "*in tal caso, ai fini del riconoscimento dell'esenzione dell'abitazione principale,* ***non ritenere sufficiente la residenza e - si noti bene- la dimora abituale in un determinato immobile (…) determina una evidente discriminazione rispetto a chi, in quanto singolo o convivente di fatto, si vede riconosciuto il suddetto beneficio al semplice sussistere del doppio contestuale requisito della residenza e della dimora abituale nell'immobile di cui sia il possessore***".

Ciò posto, la Corte Costituzionale ha affermato che l'art. 13, comma 2, quarto periodo, D. L. n. 201/2011, "*disciplinando situazioni omogenee in modo ingiustificatamente diverso*", è pienamente in contrasto con il principio di eguaglianza sancito dall'art. 3 Cost.

Tale illegittimità costituzionale determina, in modo consequenziale, anche per l'illegittimità di ulteriori norme che prevedono disposizioni identiche in materia di esenzione dall'IMU.

Più in particolare, dall'illegittimità del quarto periodo dell'art. 13, comma 2, D. L. n. 201/2011 ne discende l'illegittimità:

- **del quinto periodo dell'art. 13, comma 2, D. L. n. 201/2011**, la cui *ratio* è incompatibile con tutto quanto appena affermato;
- **dell'art. 1, comma 741, lett. b), L. n. 160/2019, come modificato dall'art. 5-*decies*, comma 1, D.L. n. 146/2021**.

Ebbene, **la Consulta dichiara illegittime le predette disposizioni perché**, oltre che con l'art. 3 Cost., **sono in evidente contrasto con**:

- **l'art. 31 Cost.**, nella parte in cui non agevolano in alcun modo la formazione della famiglia, ma anzi comportano una vera e propria penalizzazione del nucleo familiare;
- **l'art. 53 Cost.**, in quanto non è riscontrabile, ai fini dell'agevolazione IMU, una maggiore capacità contributiva del nucleo familiare rispetto alle persone singole.

Infine, la Corte ha ritenuto opportuno chiarire che **le dichiarazioni di illegittimità costituzionale non determinano, in nessun modo, una situazione in cui le seconde case delle coppie unite in matrimonio o in unione civile possano usufruire dell'esenzione dal tributo comunale**.

Su questo aspetto, conclude la Consulta, le dichiarazioni di illegittimità costituzionale cercano di **responsabilizzare i Comuni e le altre autorità** preposte ad effettuare i controlli all'uopo necessari.

Difatti, ben consapevole del diffuso fenomeno delle residenze fittizie, la Consulta ha disposto che il Comune può contrastare tale fenomeno fornendo prova dell'assenza di dimora abituale e ha specificato che *"(…) i comuni dispongono di efficaci strumenti per controllare la veridicità delle dichiarazioni, tra cui (…) anche l'accesso ai dati relativi alla somministrazione di energia elettrica, di servizi idrici e del gas relativi agli immobili ubicati nel proprio territorio (…)*".

In conclusione, la Corte Costituzionale, con la sentenza n. 209 del 13 ottobre 2022, ha disposto che, ai fini dell'esenzione dall'IMU, l'**abitazione abituale è quella dove il soggetto passivo ha la residenza anagrafica e la dimora abituale, essendo irrilevante il luogo in cui risiedono e hanno la dimora gli altri membri della famiglia**.

Dunque, l'esenzione può riguardare anche immobili siti nello stesso Comune, ma a condizione che venga dimostrato il requisito della dimora abituale. Infatti, la Corte ha precisato che il Comune ha l'onere di verificare l'esistenza dei predetti requisiti, mediante la valutazione dei dati relativi ai consumi di acqua, gas e luce. Nel caso in cui il Comune riesca a dimostrare l'assenza del requisito della dimora abituale, viene meno il diritto del soggetto passivo all'agevolazione.

Avv. Maurizio Villani
Dott.ssa Marta Zizzari

Cartelle esattoriali la metà è sbagliata: come difendersi

Cartelle esattoriali, la metà è sbagliata: come difendersi, come presentare ricorso e chiedere l'annullamento. Quali sono gli errori più frequenti dell'Agenzia delle Entrate e come funziona la procedura.

Cartelle esattoriali, più della **metà** di quelle **notificate sono sbagliate**, vediamo **come** deve **difendersi** il cittadino. Come può quindi **contestarle e non pagarle**.

INDICE

- *Cartelle esattoriali, quali sono gli errori più frequenti?*
- *Cosa fare con una cartella sbagliata?*
  - *Cartelle esattoriali, come presentare ricorso*
  - *Cosa succede quando si annulla la cartella esattoriale?*
  - *Che succede se il contribuente ha già pagato?*
  - *A chi invece bisogna proporre un eventuale ricorso?*
- *Chi ha presentato ricorso deve comunque pagare?*
- *Se il ricorso è respinto cosa succede con la sospensione?*
- *Quando c'è la richiesta di sospensione cosa fa l'Agenzia delle Entrate?*
- *Entro quando deve essere inviata la dichiarazione di sospensione?*
- *Quando si saprà l'esito delle domanda?*
- *Come funziona l'annullamento delle cartelle esattoriale?*

Le chiamano **cartelle pazze**, contengono errori significativi e per questo motivo i contribuenti possono **evitare di saldare quanto richiesto**. Sono poco più della metà, il **56%**. Un numero elevato: più di una su due. Anche l'atto di pagamento che vi è stato appena recapitato ha buone possibilità di essere una cartella sbagliata. Da rispedire al mittente **senza versare un euro**.

Cartelle esattoriali, quali sono gli errori più frequenti?

Gli **errori principali** sono questi:

- decadenza e prescrizione del tributo e/o emissione di cartelle per tributi già pagati, rappresenta il 30% degli errori;
- imposte annullate da decisioni dei giudici tributari, sono circa il 12%;
- tasse automobilistiche annullate dai Giudici di Pace, l'8%;
- tassa dei rifiuti su immobili locati richiesta al proprietario invece che al conduttore, sono il 4%;
- tassazione separata calcolata però in modo non corretto, 2%.

Cosa fare con una cartella sbagliata?

La prima cosa da fare quando arriva una cartella esattoriale sbagliata è quella di rivolgersi all'**Agenzia delle Entrate**. Bisogna chiedere che venga effettuato il riesame così da ottenere **l'annullamento in autotutela**. Può essere ***totale o parziale***.

Cartelle esattoriali, come presentare ricorso

La richiesta di riesame può essere presentata anche **online**, basta collegarsi al servizio *"Consegna documenti e istanze"*. Si trova nell'area riservata del *portale dell'Agenzia delle Entrate*.

È importante sapere una cosa: la richiesta di riesame **non blocca i termini per proporre un ricorso**. Ma nel caso la cartella esattoriale riguardi dei soldi dovuto dopo un **controllo automatizzato** si può chiedere informazioni e presentare l'eventuale richiesta di riesame per l'annullamento del ruolo, contattando direttamente il **Call Center** (800.909.696 da telefono fisso) (0696668907 da cellulare) (+39 0696668933 da estero), a qualsiasi **Direzione dell'Agenzia delle Entrate** oppure collegandosi al canale telematico di assistenza **CIVIS** disponibile nell'area riservata.

Cosa succede quando si annullano le cartelle esattoriali?

Se l'Agenzia delle Entrate decide di **annullare le cartelle esattoriali** dovrà emettere un **provvedimento di cancellazione** del debito (sgravio delle somme iscritte a ruolo) e deve poi **trasmetterlo all'Agenzia della Riscossione** per interrompere tutte le procedure legate all'incasso del credito.

Che succede se il contribuente ha già pagato?

Se il contribuente ha già pagato, per evitare pro-

blemi, ha **diritto al rimborso** di quanto ha versato e che gli era stato indebitamente richiesto dall'Agente della riscossione.

A chi invece bisogna proporre un eventuale ricorso?
Se il contribuente ritiene invece che l'addebito richiesto sia del tutto infondato (o la notifica sbagliata) può presentare ricorso alla **Corte di Giustizia Tributaria** di primo grado. Ha 60 giorni di tempo per farlo. Ovvero **60 giorni** dal momento in cui è stata notificata la cartella di pagamento.

Chi ha presentato ricorso deve comunque pagare?
No, se il contribuente ritiene che il versamento delle cifre richieste nella cartella esattoriale che ritiene sbagliata possano arrecargli un grave danno economico, prima che la Corte di Giustizia tributaria di primo grado emetta una sentenza, può produrre una richiesta di sospensione agli stessi magistrati. Si tratta della **sospensione giudiziale**.
La richiesta può essere inoltrata contemporaneamente anche all'**ufficio dell'Agenzia delle Entrate** che ha emesso il ruolo. In questo caso si tratta di una **sospensione amministrativa**.

Se il ricorso è respinto cosa succede con la sospensione?
Se si ottiene la sospensione del pagamento della cartella esattoriale ma il giudice respinge successivamente il ricorso, il contribuente sarà costretto a pagare gli interessi che sono maturati durante il periodo in cui la cartella esattoriale è rimasta bloccata.

Quando c'è la richiesta di sospensione cosa fa l'Agenzia delle Entrate?
Quando il contribuente inoltra la richiesta di sospensione dal pagamento della cartella esattoriale, motivandola, l'Agenzia delle Riscossione ha l'obbligo di **accogliere l'istanza**, bloccare le procedure di recupero del presunto debito e avviare le **verifiche** necessarie con l'ente creditore al quale sarà trasmessa la dichiarazione del contribuente.
Entro quando deve essere inviata la dichiarazione di sospensione?
C'è un limite, altrimenti scatta la **decadenza**: 60 giorni dalla notifica della cartella esattoriale o di qualsiasi altro atto di riscossione.
La domanda deve essere comunque **giustificata** da almeno una di queste circostanze:

- prescrizione o decadenza del credito intervenute prima della data in cui il ruolo è stato reso esecutivo;
- provvedimento di sgravio emesso dall'ente creditore;
- sospensione amministrativa dell'ente creditore o giudiziale;
- sentenza che abbia annullato in tutto o in parte la pretesa dell'ente creditore, emessa in un giudizio al quale l'Agenzia delle entrate-Riscossione non ha preso parte;
- pagamento effettuato prima della formazione del ruolo.

Quando si saprà l'esito delle domanda?
L'ente creditore deve comunicare al debitore l'esito della domanda. Il termine massimo è di **220 giorni dalla data** di presentazione della comunicazione.
Se entro quel termine non arriva una risposta, le somme iscritte al ruolo, e che sono oggetto della comunicazione, vanno annullate di diritto.

Come funziona l'annullamento delle cartelle esattoriali?
L'annullamento non scatta nei casi di sospensione giudiziale o amministrativa o di sentenza non definitiva di annullamento al credito.
È importante ricordare che il contribuente, qualora dovesse presentare una documentazione falsa può essere punito con una sanzione amministrativa molto severa: il pagamento del 100 o 200 per cento delle somme dovute. Con un importo minimo che è di 258 euro.

Fonte: thewam.net

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

Come contestare un accertamento dell'Agenzia delle Entrate

Cosa può fare un contribuente per contestare l'Agenzia delle entrate: quali sono gli strumenti a sua disposizione e in cosa consiste il ricorso tributario. I diversi gradi di giudizio e il ricorso in Cassazione, le cifre da pagare e le tempistiche previste.

Quando un contribuente riceve un **accertamento fiscale** che ritiene illegittimo o infondato può rivolgersi alla Commissione tributaria provinciale per chiederne l'annullamento totale o parziale. Lo strumento del **ricorso tributario** è solo uno di quelli messi a disposizione del cittadino per evitare che di instaurare un contenzioso con l'Agenzia delle entrate e incappare nella riscossione coattiva dei tributi (pagamento di un tributo non pagato spontaneamente o a seguito della notificazione dell'avviso di accertamento). Tra gli altri troviamo:

- **l'autotutela**, che si verifica nei casi in cui sia l'Agenzia stessa a rendersi conto di aver commesso un errore e dunque ad annullare la riscossione del tributo o a correggerlo;
- **l'acquiescenza**, con cui il contribuente che riceve un avviso di accertamento a suo dire illecito ha l'opportunità, se rinuncia a presentare ricorso, ad ottenere una riduzione delle sanzioni;
- **l'accertamento con adesione**, grazie al quale il contribuente sancisce un accordo con l'Agenzia per il pagamento delle somme dovute riportate nell'avviso di accertamento;
- **il reclamo o la mediazione**, strumento deflativo del contenzioso tributario per prevenire ed evitare le controversie che possono essere risolte senza ricorrere al giudice;
- **la conciliazione giudiziale**, che permette di chiudere i contenziosi con il fisco.

Il ricorso tributario

Nel caso in cui il contribuente ritenga illegittimo l'accertamento emesso a suo carico, può contestare l'Agenzia delle entrate con un ricorso tributario. Si tratta di portare la questione dinanzi ad un giudice, in un processo che ha sempre due gradi di giudizio di merito:

- **il primo grado**, che si svolge dinanzi alla Corte di Giustizia Tributaria di primo grado territorialmente competente. Il contribuente potrà agire contro gli atti emessi dagli uffici dell'Agenzia delle entrate, delle dogane e dei monopoli, dagli enti locali e contro le cartelle di pagamento e i provvedimenti emessi dagli agenti e dai concessionari della riscossione;
- **l'appello**, che si svolge dinanzi alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado, si può proporre impugnazione per le sentenze emesse dalle Corti di Giustizia Tributaria di primo grado.

Vi è poi un **terzo grado di giudizio**, che permette ai contribuenti di opporsi alle decisioni della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado portando il caso in Cassazione.

Ricorso tributario, il procedimento

Per avviare un processo tributario è necessario che il contribuente presenti il ricorso alla Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di competenza. Più nello specifico l'atto emesso dagli uffici dell'Agenzia andrà contestato **entro 60 giorni** dalla data in cui il contribuente ha ricevuto il medesimo atto, con il ricorso che andrà immediatamente notificato all'ufficio che lo ha emesso. Tale comunicazione potrà avvenire:

- per consegna diretta;
- per posta, con plico raccomandato senza busta e con l'avviso di ricevimento;
- a mezzo notifica di ufficiale giudiziario.

Successivamente, entro 30 giorni dalla data in cui ha provveduto alla notifica del ricorso all'ufficio che ha emesso l'atto, il contribuente deve **costituirsi in giudizio** e dunque depositare o trasmettere alla Commissione tributaria una copia del ricorso, una fotocopia della ricevuta di deposito o della spedizione per raccomandata a mezzo del servizio postale.

Si ricorda che, anche il ricorso **non esenta il contribuente dal versamento** dovuto all'Agenzia delle entrate. Si tratta, come evidente, di un pagamento provvisorio che verrà rimborsato nel caso in cui il ricorso dovesse essere accolto.

Il passaggio successivo del processo tributario è quello che si svolge nei vari gradi di appello. A tal proposito si ricorda che:

- la sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado può essere appellata alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado entro 60 giorni a decorrere dalla notificazione dell'istanza di parte (6 mesi se non viene notificata la sentenza). Tale ricorso è proposto nei confronti di tutte le parti che hanno partecipato al giudizio di primo grado;

- la sentenze pronunciate in grado d'appello possono essere impugnate con ricorso in Cassazione;
- per controversie che riguardano tributi **di valore superiore a 3.000 euro è indispensabile l'assistenza di un difensore abilitato**

Il ricorso in Cassazione

Soffermiamo ora l'attenzione sul solo caso del ricorso in Cassazione. Si tratta dell'extrema ratio del processo per ricorso tributario che, tuttavia, potrà verificarsi solo al realizzarsi di determinate condizioni:

- problematiche legate alla giurisdizione;
- violazione delle norme sulla competenza, quando non è prescritto il regolamento di competenza;
- violazione o falsa applicazione di norme di diritto e dei contratti o accordi collettivi nazionali di lavoro;
- nullità della sentenza o del procedimento;
- omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti.

Inoltre, si ricorda che in base a quanto previsto dal comma 2-bis dell'art. 62 del D.Lgs. n. 546 del 1992, le parti possono accordarsi per impugnare la sentenza della Commissione tributaria provinciale proponendo direttamente ricorso per Cassazione. Si salta, dunque, il secondo grado di giudizio. In ultimo, per potersi verificare un ricorso in Cassazione è necessario che questo venga sottoscritto da un avvocato iscritto nell'apposito albo, munito di procura speciale.

L'esito della sentenza

Il ricorso tributario viene discusso in Camera di consiglio, ovvero senza la presenza delle parti. Spetterà alla segreteria della Commissione il compito di comunicare alle parti costituite il dispositivo della sentenza. Vediamo dunque cosa succede nei diversi casi di sentenza favorevole o sfavorevole per il contribuente che ha avviato il processo di ricorso.

Qualora la decisione della Camera di consiglio fosse sfavorevole al ricorrente, nei casi in cui è prevista la riscossione frazionata del tributo oggetto del giudizio, le somme dovute con i relativi interessi devono essere pagate in modalità differenti rispetto alla fase del processo:

- dopo la notifica dell'accertamento (dunque prima dell'avvio del processo stesso), andranno pagate le imposte dirette, l'Iva e l'imposta di registro per un ammontare pari ad un terzo della maggiore imposta. Non viene previsto invece, in questa fase, il pagamento di sanzioni;
- dopo la decisione della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado sfavorevole al contribuente, andranno pagati i due terzi del tributo con gli importi che vengono diminuiti di quanto già corrisposto;
- dopo la decisione della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado, andranno pagati gli importi residui dell'ammontare indicato nella sentenza.

In questi ultimi due punti, ovvero dopo le decisioni di primo e secondo grado, si deve considerare lo stesso procedimento di pagamento anche per le sanzioni applicate al contribuente.

Nei casi in cui, invece, la sentenza anche non definitiva si esprimesse a favore del contribuente che ha presentato il ricorso, l'ufficio dell'Agenzia che ha emesso l'atto nei suoi confronti deve, entro 30 giorni dalla notifica della sentenza, provvedere ad eseguire gli obblighi stabiliti dalla Camera di consiglio. Qualora l'ufficio non dovesse rispettare quanto previsto dalla sentenza, il contribuente può presentare un ulteriore ricorso per richiederne l'esecuzione, il cosiddetto giudizio di ottemperanza. In questo caso il ricorso va presentato al Presidente della Commissione che ha emesso la sentenza di cui si chiede l'ottemperanza.

Inoltre, nella sentenza la Commissione tributaria stabilisce anche l'ammontare delle spese processuali, indicandole a carico della parte soccombente. Se la soccombenza è reciproca o sussistono delle gravi ed eccezionali ragioni espressamente motivate, la Commissione tributaria può anche decidere di compensare le spese tra le parti del giudizio. Le sentenze favorevoli al contribuente sono immediatamente esecutive anche in ordine alle spese di giudizio.

Ptt, il processo tributario telematico

In base a quanto previsto dal decreto del direttore generale delle Finanze del 4 agosto 2015, le parti coinvolte in un ricorso tributario possono costituire un giudizio con **modalità telematiche** relativamente ai ricorsi notificati a partire dal 1° dicembre 2015, da depositare presso le Corti di Giustizia Tributaria di primo grado e secondo grado della Toscana e dell'Umbria. Si tratta di un vero e proprio avvio operativo che ha lo scopo di testare tale modalità processuale prima di estenderla a tutto il territorio nazionale.

Tutto l'iter viene gestito dal Sistema Informativo della Giustizia Tributaria (S.I.Gi.T). Le parti del processo, ovvero agenzie fiscali, enti della riscossione, camere di commercio, enti territoriali locali, professionisti e cittadini, dovranno esservi registrati ed essere in possesso di una casella di posta elettronica certificata PEC e di una firma digitale valida. Con il processo telematico si avranno delle tempistiche più brevi rispetto alle tradizionali, in quanto vengono resi più celeri gli adempimenti processuali. Le parti, inoltre, potranno presentare tutta la documentazione in via telematica ed avere accesso al fascicolo informatico del processo per consultare gli atti e i provvedimenti emanati dal giudice.

Fonte: il Salvagente

Trattamento fiscale delle clausole di garanzia nelle cessioni di partecipazioni social

Introduzione

La *vexata quaestio* del trattamento fiscale da riservare agli importi spettanti in caso di violazione delle c.d. clausole di garanzia nei contratti di cessione di azioni e/o quote è tornata a interessare il dibattito dottrinale e giurisprudenziale, per effetto della recente risposta a interpello del 14 marzo 2022, n. 110/E ("**Risposta**"), con cui l'Agenzia delle Entrate ha disatteso la posizione assunta dalla Corte di cassazione con la sentenza del 13 agosto 2020 n. 17011, che sembrava aver portato a soluzione i dubbi circa la corretta qualificazione fiscale degli importi in parola.

Il presente contributo è volto fornire una panoramica critica delle ricostruzioni interpretative adottabili e delle conseguenti implicazioni nel contesto della negoziazione privata.

La funzione delle clausole di garanzia

Come noto, le clausole di garanzia configurano patti contrattuali che correlano un'obbligazione di pagamento al verificarsi (o al mancato verificarsi) di un determinato evento indipendentemente dall'imputabilità della condotta ad una o all'altra parte, dunque senza possibilità di fornire prova liberatoria[1].

La previsione delle clausole di garanzia nei contratti di compravendita azionaria ha la finalità di assicurare il compratore in ordine alla passata corretta gestione della società *target* e all'insussistenza di passività ulteriori rispetto a quelle già note in quanto contabilizzate. Funzione precipua di tali clausole è quindi quella di salvaguardare gli assetti negoziali pattuiti dalle parti in sede di sottoscrizione del contratto dall'eventualità in cui il corrispettivo inizialmente convenuto – parametrato alla consistenza patrimoniale dichiarata della società *target* – si sia rivelato successivamente non in linea con il suo valore effettivo.

La necessità di prevedere tali clausole è legata al fatto che, come più volte ribadito dalla giurisprudenza di legittimità, il contratto di cessione azionaria ha come oggetto "immediato" la partecipazione sociale e solo in via mediata la quota parte del patrimonio sociale che tale partecipazione rappresenta[2]. Conseguentemente, da un punto di vista giuridico, la cessione ha l'effetto di trasferire le attività e le passività societarie soltanto in via indiretta[3], poiché l'acquisto della titolarità della partecipazione non attribuisce la proprietà dei beni sociali, i quali restano, invece, direttamente in capo alla società[4].

Il contratto di cessione azionaria, dunque, non garantisce automaticamente l'acquirente circa l'effettiva consistenza del patrimonio della società *target*. Di conseguenza, qualsiasi eventuale minor valore di quest'ultima rispetto al corrispettivo convenuto dalle parti non consente l'applicabilità della normativa legale apprestata in materia di vizi della cosa compravenduta, ai sensi degli artt. 1490 e ss., c.c.[5].

Ciò premesso, laddove a seguito del perfezionamento della cessione si manifestassero passività non dichiarate a causa di eventi precedenti rispetto al trasferimento, la previsione delle clausole di garanzia comporta in capo al cedente l'obbligo di corrispondere all'acquirente una determinata somma di denaro, solitamente pari al danno o alla perdita che la società *target* ha subìto.

La qualificazione fiscale delle clausole di garanzia: recenti evoluzioni interpretative

La corretta qualificazione fiscale degli importi erogati per effetto della violazione delle clausole di garanzia è stata (ed è tuttora) oggetto di un annoso dibattito in dottrina e in giurisprudenza, ad oggi non ancora sfociato in una posizione condivisa.

Tale incertezza interpretativa deriva, in particolare, dal diverso approccio che nel tempo è stato adottato al fine di qualificare fiscalmente gli importi in oggetto, alternativamente focalizzato sulla ricostruzione della natura civilistica delle clausole che ne comportano la corresponsione ovvero sugli effetti sostanziali derivanti dal relativo pagamento.

In virtù di una prima impostazione (di carattere civilistico-formale), gli indennizzi erogati a fronte della violazione delle clausole di garanzia avrebbero na-

tura eminentemente assicurativa, essendo finalizzati a risarcire il cessionario, reintegrandolo in tutto o in parte del danno subito a fronte di passività sopravvenute riferibili alla gestione della società *target* anteriore all'acquisto[6].

Una seconda interpretazione dottrinale[7] e giurisprudenziale[8] valorizza invece l'effetto economico prodotto dal pagamento degli indennizzi, concludendo per la qualificazione di questi ultimi quali rettifiche del prezzo di cessione. In base a questo approccio, in particolare, non vi sarebbe differenza ai fini fiscali tra gli importi in argomento e i pagamenti dovuti a fronte della previsione delle clausole di c.d. "aggiustamento prezzo" (le cd. *price adjustment clauses*), in base alle quali il corrispettivo spettante a fronte della compravendita azionaria viene fatto dipendere, in ultima analisi, da eventi futuri legati all'andamento finanziario della società *target*. Tale ricostruzione poggia dunque sul fatto che, in entrambi i casi, l'effetto prodotto sarebbe quello di riequilibrare i rapporti finanziari tra le parti, alterati da eventi sconosciuti al momento del perfezionamento del negozio e che, se noti a tale data, avrebbero portato i contraenti a regolamentare diversamente le condizioni economiche della compravendita sin dall'inizio[9].

I due orientamenti descritti si differenziano dunque per l'interpretazione attribuita al titolo da cui discende l'obbligo di pagamento, alternativamente considerato il risarcimento del danno consistente nella violazione delle garanzie prestate in origine (prima impostazione) ovvero la ripetizione di indebito (seconda impostazione)[10].

Ebbene, la differenza tra i due approcci interpretativi prospettati, lungi dall'essere meramente formale, ha conseguenze sostanziali dal punto di vista fiscale, ed in particolare sul piano dell'imposizione diretta[11]. Invero, privilegiando il primo approccio rassegnato – per così dire, formalistico – gli indennizzi non potrebbero che avere natura fiscale di componenti positive di reddito, imponibili ai fini IRES in capo al cessionario quali sopravvenienze attive ex articolo 88, comma 3, lett. a), del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 ("**TUIR**"), a mente del quale sono qualificate come sopravvenienze attive imponibili, *inter alia, "le indennità conseguite a titolo di risarcimento, anche in forma assicurativa, di danni diversi da quelli considerati all'art. 85, comma 1, lett. f) e all'art. 86, comma 1, lett. b)"*. Simmetricamente, in capo al cedente si verificherà l'emersione di una sopravvenienza passiva, di cui all'articolo 101, comma 4, del TUIR, pari all'importo dell'indennizzo corrisposto.

Diversamente, avallando il secondo filone interpretativo, il pagamento degli indennizzi comporterebbe, per il cessionario, l'effetto – meramente patrimoniale – di ridurre il valore fiscalmente riconosciuto della partecipazione compravenduta, per come determinato ai sensi dell'articolo 110 del TUIR, rilevante ai fini della plusvalenza (o minusvalenza) realizzata in sede di successiva cessione della partecipazione stessa.

Nell'ambito di tale dibattito, la Corte di cassazione è da ultimo intervenuta con la sentenza n. 17011 del 2020, che assume particolare rilevanza non già in relazione alla posizione adottata in merito alla natura giuridica delle clausole di garanzia – allineata a propri precedenti arresti – quanto piuttosto alle motivazioni spese per supportare la qualificazione fiscale degli indennizzi.

In dettaglio, la pronuncia sposa pienamente la prima delle tesi esaminate, che come visto riconosce alle clausole in esame un'eminente funzione di garanzia di natura assicurativa, in base alla quale "*il cedente assume un autonomo e specifico obbligo di indennizzo (altrimenti estraneo all'oggetto della garanzia legale cui il venditore è tenuto nei confronti del compratore) rappresentato dal reintegro, totale o parziale, di passività sopravvenute*"[12]. Conseguentemente, a parere della Corte, l'obbligazione che ne deriva (i.e., al pagamento degli indennizzi), si configura come una vera e propria prestazione risarcitoria.

A fronte di tale ricostruzione, la sentenza giunge quindi (coerentemente) ad affermare che, sul piano fiscale, gli importi corrisposti all'acquirente non possono qualificarsi alla stregua di "aggiustamenti prezzo", dovendo al contrario assumere rilevanza reddituale in capo a quest'ultimo quali sopravvenienze attive imponibili ai fini IRES.

L'aspetto di maggiore interesse della sentenza in rassegna è legato al fatto che, in sede motivazionale, se da una parte viene rilevata la necessità di distinguere sul piano civilistico le clausole di garanzia da quelle di aggiustamento del prezzo, dall'altra viene riconosciuto, implicitamente, che per effetto del pagamento degli indennizzi dovuti a fronte della violazione delle garanzie contrattuali si determina, di fatto, una modifica dell'assetto economico originariamente convenuto in sede di compravendita. La sentenza fa quindi rigidamente discendere dalla riconosciuta natura indennitaria delle clausole di garanzia la valenza reddituale dei pagamenti dalle stesse derivanti, senza attribuire alcun rilievo al fatto che la loro funzione economi-

ca è, nei fatti, equiparata a quella delle clausole di aggiustamento del prezzo.

Si tratta, a parere di chi scrive, dell'aspetto di maggiore criticità della ricostruzione compiuta dai Giudici di legittimità. Invero, per quanto ampia sia la rilevanza da attribuire alla qualificazione civilistica di una determinata fattispecie (nel caso di specie, le clausole di garanzia), non sussiste alcun obbligo normativo né un principio generale nell'ordinamento tributario che imponga di trattare fiscalmente le obbligazioni derivanti da tale negozio alla stessa stregua del suo inquadramento civilistico-formale[13].

Si ritiene infatti che il regime fiscale applicabile ad una certa fattispecie non possa prescindere dalla natura sostanziale delle prestazioni che da essa discendono. Pertanto, la relativa qualificazione fiscale dovrebbe essere determinata, caso per caso, privilegiando l'aspetto funzionale del negozio considerato, e ciò anche prescindendo dal *nomen iuris* (convenzionalmente) attribuitogli dalle parti. Ciò sarà possibile, evidentemente, solo a fronte della valorizzazione degli interessi tutelati dalla normativa civilistica applicabile e di un'adeguata ponderazione del contenuto economico della fattispecie trattata[14].

Di tali criticità ricostruttive sembra essere aver preso atto l'Agenzia delle Entrate, intervenuta recentemente proprio in merito alla qualificazione fiscale degli importi corrisposti a fronte della violazione delle clausole di garanzia. Con la Risposta, l'Amministrazione finanziaria ha infatti espresso considerazioni diametralmente opposte rispetto a quelle rese con la sentenza esaminata. Come si vedrà, i chiarimenti resi rivestono estremo interesse interpretativo. Nonostante sul punto fosse già in precedenza intervenuta – in senso conforme – la Direzione regionale della Lombardia con risposta a interpello n. 956-2412 dell'1 luglio 2021, da più parti si era auspicato che i chiarimenti allora resi fossero recepiti anche al livello dell'Amministrazione finanziaria centrale[15].

Ciò premesso, con la Risposta l'Agenzia delle entrate – investita della questione qualificatoria in oggetto – ha accolto la tesi interpretativa avanzata dal contribuente (cessionario di un pacchetto partecipativo) e attribuito natura patrimoniale – e non reddituale – agli importi corrisposti a titolo di indennizzo, riconoscendone ai fini fiscali la natura di componenti rettificative del costo di acquisto delle partecipazioni compravendute.

L'*iter* argomentativo che permea tali conclusioni risulta a nostro parere del tutto condivisibile. Invero, esso poggia sul presupposto che, nel caso analizzato, fosse ravvisabile una sostanziale identità di *ratio* tra la previsione delle clausole di garanzia e quelle di "aggiustamento prezzo", con ciò escludendo che il pagamento degli indennizzi configurasse una forma di risarcimento qualificabile fiscalmente in capo al cessionario come sopravvenienza attiva di cui all'articolo 88, comma 3 del TUIR[16].

Ciò in quanto, secondo l'Amministrazione finanziaria, sarebbe necessario prescindere dalla distinzione – di matrice puramente civilistica – tra gli "indennizzi" derivanti in senso lato dalla violazione delle clausole di garanzia e i pagamenti derivanti dalla lesione delle c.d. clausole di prezzo, apposte nel contratto per consentire l'aggiornamento della situazione economico-finanziaria della società le cui azioni sono compravendute, nel caso in cui essa subisse delle variazioni successivamente alla definizione dell'operazione.

Al contrario, dando preminenza alla funzione economica assolta dagli indennizzi – il cui scopo essenziale è "*adeguare il valore economico della partecipazione e, di conseguenza, il corrispettivo di vendita*" – l'Amministrazione finanziaria ha concluso che gli stessi dovessero essere assoggettati "*alla medesima disciplina fiscale che ha regolato il concorso alla formazione del reddito del componente che lo stesso va a rettificare*"[17]. Pertanto, per il cessionario l'indennizzo comporterebbe una riduzione del costo della partecipazione, mentre per il soggetto cedente una riduzione della base imponibile della plusvalenza ritratta al momento della cessione. Quale logico corollario, in capo al cedente che avesse beneficiato del regime di *participation exemption* di cui all'articolo 87 del TUIR in relazione al *capital gain* in origine realizzato, la componente "indennizzo" successivamente pagata sarebbe deducibile nella misura del 5% del relativo ammontare, nel limite del valore del *capital gain* in precedenza conseguito[18].

Merita peraltro osservare come tali chiarimenti siano stati resi nella peculiare fattispecie di cessionario IAS/IFRS *adopter* e in cui l'indennizzo ricevuto era transitato a conto economico[19]. L'Amministrazione finanziaria ha condivisibilmente escluso che tale trattamento contabile potesse ostare alla ricostruzione sin qui illustrata, in virtù della deroga al principio di derivazione rafforzata (di cui all'articolo 83 del TUIR) prevista per le operazioni di trasferimento delle partecipazioni ai sensi dell'art. 3, comma 3, del Decreto ministeriale 1 aprile 2009, n. 48 ("*Operazioni tra soggetti che redigono il bilancio in*

base agli IAS e soggetti che non li applicano").

In base a tale disposizione, fermi restando i criteri di imputazione temporale previsti dagli IAS, il regime fiscale delle operazioni di trasferimento di partecipazioni deve essere individuato a prescindere dalla rilevazione contabile delle stesse, per evitare che, laddove le parti adottino principi contabili differenti, possano determinarsi distorsioni in sede di applicazione di "*alcuni istituti di carattere fiscale che per le loro caratteristiche impongono un identico trattamento per tutti i partecipanti*"[20].

In virtù di tale principio, l'Agenzia delle entrate giunge quindi ad affermare che il passaggio a conto economico degli indennizzi in capo al cessionario IAS *adopter* non incide sul regime fiscale agli stessi applicabile, poiché diversamente si determinerebbe una distorsione nell'applicazione del regime di *participation exemption*, cioè a dire di un "*istituto (…) che, qualora non applicato coerentemente a prescindere dal sistema contabile adottato, potrebbe[ro] determinare asimmetrie impositive*"[21].

Sotto altro profilo, ed in particolare con riferimento alla rilevanza degli indennizzi ai fini IRAP, l'Agenzia delle entrate conclude che, proprio in virtù del transito a conto economico degli importi ricevuti, questi ultimi dovessero assumere rilevanza in capo al cessionario in virtù del c.d. principio di "presa diretta", ai sensi dell'articolo 5, commi 1 e 2, del Decreto Legislativo 15 dicembre 1997, n. 446[22].

Conclusioni

Dalla breve ricostruzione sopra delineata, emerge con evidenza come il contesto interpretativo rilevante ai fini della qualificazione fiscale degli indennizzi sia allo stato quanto mai incerto.

Ciò posto, pur prendendo atto dell'orientamento espresso dalla Corte di cassazione con la sentenza esaminata, si ritiene che al fine di attribuire una corretta qualificazione fiscale agli indennizzi non sia possibile prescindere dall'adozione di un approccio sostanziale, che dia rilievo alla natura economica di tali importi piuttosto che al *nomen iuris* attribuito alle clausole da cui origina l'obbligo della relativa corresponsione[23].

Si ritiene infatti che, indipendentemente dalla modalità con cui le parti hanno qualificato, da un punto di vista contrattuale, l'obbligazione assunta *ad hoc* al pagamento dell'indennizzo, il trattamento fiscale da riservare a quest'ultimo non possa che dipendere solo ed unicamente dal contenuto sostanziale e dalla finalità dell'obbligazione in argomento[24].

Pertanto, in conformità all'indirizzo espresso dall'Agenzia delle Entrate, qualora le clausole di garanzia contenute nei contratti di cessione azionaria abbiano, in effetti, finalità di riequilibrio contrattuale, rettificando le condizioni economiche originarie della compravendita a fronte della sopravvenuta scoperta di una passività già esistente, in capo al cessionario il pagamento dell'indennizzo non può che avere l'effetto (meramente patrimoniale) di incidere sul prezzo della partecipazione riducendone il costo fiscale. In tal caso, da un punto di vista economico-tributario si assisterà infatti ad un "aggiustamento" corrispondente ad una rettifica *ex post* del valore economico della società compravenduta[25].

Ad ulteriore supporto di tale posizione interpretativa depone, a nostro parere, un'ulteriore assorbente considerazione di natura sistematica. Come visto, attribuire ai fini fiscali natura risarcitoria agli indennizzi – sposando l'approccio adottato dalla Corte di cassazione – ne comporterebbe l'impossibilità *a priori* di dedurne quota parte (i.e., il 5%) qualora il trasferimento partecipativo originariamente perfezionato avesse avuto i requisiti per accedere al regime di *participation exemption*. Tale conseguenza appare tuttavia in contrasto con la ratio del regime di esenzione da ultimo richiamato, introdotto, *inter alia*, con la finalità di "*incentivare i trasferimenti aziendali per mezzo della cessione delle partecipazioni societarie che li rappresentano*"[26]. Infatti, se è vero che il pagamento degli indennizzi comporta, nella sostanza, un aggiustamento delle condizioni economiche iniziali della compravendita, avente causa in un vizio preesistente ma all'epoca non noto, allora – nella sostanza – la previsione dell'eventuale obbligo di corrisponderli ha una diretta connessione con il meccanismo di formazione del prezzo ed è funzionale ad agevolare la circolazione azionaria, poiché tutela l'acquirente da possibili risvolti patologici del rapporto negoziale[27]. Pertanto, a nostro avviso, sottrarre al "sistema" della *participation exemption* gli indennizzi e attribuire loro una valenza puramente reddituale determinerebbe un *vulnus* al regime di esenzione potenzialmente idoneo a scoraggiare il trasferimento partecipativo, in quanto tale non coerente con la ratio della *participation exemption*.

In conclusione, si ritiene quindi fuorviante attribuire in ogni caso una differente qualificazione fiscale agli indennizzi a seconda che essi siano classificati come "indennizzi previsti da clausola di garanzia" o come indennizzi derivanti da una "clausola di prezzo", nella misura in cui tali importi di denaro costituiscano, nella sostanza, una modifica del prezzo

inizialmente pattuito tra le parti con il contratto di cessione.

A valle di queste considerazioni e nonostante i condivisibili chiarimenti resi con la Risposta, non può non osservarsi come sussista ad oggi una notevole incertezza in merito all'inquadramento fiscale degli importi erogati a fronte della violazione delle clausole di garanzia. Pertanto, appare quantomai opportuna l'adozione di un approccio prudenziale nella redazione dei contratti di cessione di partecipazioni societarie, in modo tale da dotarli delle clausole idonee (*e.g., gross-up*) a gestire la variabile fiscale correlata alla qualificazione degli importi in esame.

[1] Cfr, in questi termini, M. Speranzin, "Le clausole relative all'oggetto "indiretto" (il patrimonio sociale): garanzie sintetiche e garanzie analitiche", in M. Irrera (a cura di) "Le acquisizioni societarie", Zanichelli ed, 2011, p. 197.

[2] Tra le altre, si veda sul punto Cass., sent. 15 novembre 2006, n. 26690. Per un commento sul tema, si veda E. Civerra, "Cessione di azioni: una clausola di garanzia generica e incoerente – Azioni – Il Commento", in Le Società n. 4/2017, pag. 421 e ss..

[3] Cfr., in senso analogo, F. Zanetti, S. Furian, F. Gallio e R. L., "Le rettifiche prezzo nelle acquisizioni d'azienda e la formulazione delle clausole di garanzia", in Dialoghi Tributari n. 5/2011.

[4] In senso contrario, si veda Cass., 12 settembre 2019, n. 22790, con cui è stata affermata la presunta "non completa estraneità" dei beni sociali rispetto all'oggetto della compravendita di partecipazioni sociali. Nello stesso senso, anche Cass., 10 febbraio 1967, n. 338 del 1967. Per un commento in senso critico, cfr. M. Speranzin, "Una criticabile sentenza della cassazione in materia di garanzie legali e convenzionali nel caso di trasferimento di partecipazioni sociali", in Il Corriere Giuridico, 4/2020, p. 510 e ss..

[5] Cfr., in senso analogo, B. Mandelli, "Un recente orientamento della CTP di Como in tema di cessione di quote di s.r.l. ed Imposta fissa di registro", in "Le Società" n. 8 del 2009, pag. 975. Ciò è stato più volte ribadito dalla giurisprudenza di legittimità che ha affermato che, in materia di compravendita delle azioni di una società che si assuma stipulata ad un prezzo non corrispondente al loro effettivo valore, senza che il venditore abbia prestato alcuna garanzia in ordine alla situazione patrimoniale della società stessa, il valore economico dell'azione non rientra tra le qualità di cui all'art. 1429 c.c., n. 2, relativo all'errore essenziale. Cfr. Cass. 16 giugno 2021 n.17053, Cass. 19 luglio 2007, n. 16031 e Cass. 29 agosto 1995 n. 9067. Sempre nel senso di negare l'applicabilità delle garanzie legali previste dagli artt. 1490 e ss. c.c, cfr. Cass., 21 giugno 1996, numero 5773, in Foro it., 1996, I, p. 3382; Cass. 18 dicembre 1999, n. 14287, in Riv. Not., 2000, p. 993; Cass. 13 dicembre 2006, n. 26690;

[6] In tal senso si veda, tra tutti; A. Silvestri, "La fiscalità delle garanzie del venditore nelle cessioni di partecipazioni", in Rivista di diritto tributario, fasc. 2/2017.

[7] Tra i tanti, si veda in questi termini D. Stevanato, "Acquisizioni di società e obblighi del venditore per le passività sopravvenute: la qualifica fiscale dell'indennizzo come «differenza-prezzo»", in "Dialoghi Tributari" n. 4 del 2011; F. Zanetti, "La rilevanza delle clausole per stabilire il collegamento fiscale con l'operazione originaria", in Dial. Trib., n. 5/2011, p. 521 e ss; S. Furlan-F. Gallio, "Il trattamento fiscale ai fini delle imposte dirette delle rettifiche di prezzo", in Dial. trib., 2011, p. 527 e ss.

[8] Comm. trib. prov. di Mantova, Sez. I, 22 novembre 2017, n. 171.

[9] Cfr. in senso analogo L. Miele, "Compravendita di aziende e di partecipazioni sociali: le clausole di rettifica del prezzo", in Corr. Trib., n. 38/2014, p. 2913 e ss.

[10] In senso analogo G. De Nova, op. cit.

[11] Merita precisare – nonostante non sia direttamente oggetto del presente contributo – che l'adozione dell'uno o dell'altro approccio ha impatti anche sul piano dell'imposizione indiretta. Invero, laddove si attribuisse agli importi corrisposti a fronte della violazione delle clausole di garanzia natura risarcitoria, la prestazione patrimoniale sarebbe esclusa dal concorso alla formazione della base imponibile IVA ex articolo 15, comma 1, n. 1) del D.P.R. n. 633/1972, senza quindi obbligo di emissione della fattura e con potenziale applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale. Diversamente, qualificando fiscalmente l'indennizzo corrisposto come rettifica del prezzo di cessione, si avrebbe un'operazione soggetta ad IVA (correlata ad un'operazione esente) con applicazione del principio di c.d. alternatività IVA/registro, ex articolo 40 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.

[12] Cfr., nello stesso senso, anche Cass. 19 ottobre 2012, n.17948, Cass., 24 luglio 2014, n. 16963 e Cass., 13 marzo 2019, n. 7183.

[13] Cfr., nello stesso senso, L. Bazzoni, P. Piantavigna, "Cessione di partecipazioni: indennizzi imponibili i pagamenti da dichiarazioni di garanzia – regime tributario delle dichiarazioni di garanzia pattuite nell'ambito di contratti di compravendita di partecipazioni", in GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria, 3/2021, p. 241 e ss.
[14] Nello stesso senso, si veda G. Fransoni, "Note in tema di compravendita di partecipazioni e regime fiscale delle somme corrisposte per la violazione delle clausole di garanzia, in Diritto e pratica tributaria", n. 5/2012, p. 11055 e ss.
[15] Cfr., per un commento, T. Marino- S. Angelucci,

"Rilevanza IRES e IRAP delle clausole di garanzia dei contratti di compravendita di partecipazioni", in Il Fisco, n. 6/2022, p. 1-529.

[16] Si osserva che la medesima impostazione è stata in passato avallata anche dalla giurisprudenza di merito, ed in particolare dalla sentenza n. 171/1/17 della Commissione tributaria provinciale di Mantova.

[17] L'Agenzia delle entrate si era espressa in questi stessi termini anche con risoluzione n. 184/E del 13 luglio 2009 e risoluzione n. 154/E del 15 dicembre 2004.

[18] A mente dell'articolo 101 del TUIR, infatti, rappresentano sopravvenienze passive (deducibili), inter alia, "il mancato conseguimento di ricavi o altri proventi che hanno concorso a formare il reddito in precedenti esercizi". Ebbene, la componente (negativa) "indennizzo" si configura come una rettifica del capital gain originariamente tassato – in parte, per effetto del regime di partecipation exemption – in un precedente esercizio. Cfr., in senso analogo, M. Santocchi, "Le integrazioni del corrispettivo di cessione delle partecipazioni", in F. Brunelli (a cura di) AA.VV., "La participation exemption", Milano, 2016, p. 209 e ss.

[19] Nel caso di specie, infatti, il diritto alla percezione dell'indennizzo è sorto a seguito di dodici mesi dalla data della cessione, con la conseguenza che, ai sensi dell'IFRS 3, il relativo importo è transitato a conto economico.

[20] In questo senso, cfr. la Relazione illustrativa al Decreto IAS; in tali casi, come precisato con Circolare n. 7/E del 28 febbraio 2011, par. 4.4, "nell'ipotesi in cui solo una controparte rediga il bilancio in conformità agli IAS/IFRS, sarà solo quest'ultima a rielaborare, ai fini fiscali, la rappresentazione di bilancio IAS compliant".

[21] Cfr., in questi termini, la Risposta nonché quanto in precedenza affermato dall'Amministrazione finanziaria con Circolare n. 7/E del 28 febbraio 2011.

[22] Le medesime considerazioni erano state espresse con la citata risposta a interpello n. 956-2412 dell'1 luglio 2021 da parte della DRE Lombardia. Per una critica a tale ricostruzione, in particolare a causa degli effetti di disalignment prodotti, si veda T. Marino – S. Angelucci, op. cit., p. 1-529.

[23] Cfr., in questo senso, L. Bazzoni, P. Piantavigna, op. cit., p. 241 e ss..

[24] Allo stesso modo e di riflesso, il fatto che le parti abbiano convenzionalmente considerato l'indennizzo come un aggiustamento prezzo potrà essere oggetto di contestazione da parte dell'Agenzia delle entrate, laddove la componente corrisposta abbia, nella sostanza, funzione risarcitoria.

[25] Cfr. in senso analogo T. Marino – S. Angelucci, op. cit., p. 1-529.

[26] Cfr., tra le altre, Circolare n. 36/E del 2004.

[27] Cfr., in senso analogo, M. Santocchi, op. cit., p. 209 e ss.

Fonte dirittobancario.it
Autrici Irene Pellecchia, Giulia Zoppis

Cartella esattoriale, è possibile l'annullamento? Cosa dice Agenzia delle Entrate

(Adnkronos) – Annullamento della cartella esattoriale, è possibile? Per chiederlo è necessario seguire la procedura descritta sul sito dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione, ma c'è anche un altro elemento da controllare che può aiutare il contribuente a vincere il ricorso contro il fisco.

Sono centinaia i ricorsi arrivati alla Riscossione perché le cartelle sono state inviate da indirizzi pec non iscritti nei registri pubblici, e che quindi risultavano sconosciute al destinatario. I giudici tributari non sono tutti d'accordo sulla legittimità di questi atti: alcuni danno ragione al contribuente, altri all'Agenzia delle Entrate.

Finora, l'AdeR ha ribattuto che l'articolo 3 bis della legge 53/1994 – che regola la notificazione degli atti e ritiene validi solo quelli comunicati tramite pec risultanti negli elenchi pubblici – non si applica agli atti della Riscossione. Poi, visti i ricorsi vinti da molti contribuenti e le tante cartelle esattoriali annullate, ha deciso di registrare le caselle pec usate per inviare le cartelle ai contribuenti.

Questo cambiamento di rotta da parte dell'Agenzia delle Entrate può essere usato dal contribuente, perché somiglia molto a un'ammissione di colpa da parte della Riscossione.

Come ricorda Money.it, ci sono altri due modi per annullare una cartella esattoriale: inviando una richiesta di autotutela all'ente pubblico creditore oppure facendo ricorso all'autorità giudiziaria competente.

Le disposizioni sulla giustizia tributaria nel Decreto Aiuti bis

L'**articolo 41-*bis*** del **Decreto Aiuti *bis*** (**D.L. 115/2022**, convertito, con modificazioni, dalla **L. 142/2022**), inserito nel corso dell'iter parlamentare di conversione, contiene alcune disposizioni in materia di **giustizia tributaria**.

In primo luogo, con il comma 1 della disposizione in esame il legislatore provvede a correggere un errore di redazione all'interno del nuovo **articolo 4-*quinquies*** del **D. Lgs. 545/1992**, come modificato dalla L. 130/2022, che, come noto, ha introdotto un'organica **riforma della giustizia tributaria**.

L'**articolo 4-*quinqiues***, in particolare, stabilisce che i magistrati tributari nominati all'esito del superamento del relativo concorso debbano svolgere un **tirocinio formativo** di almeno sei mesi presso le corti di giustizia tributaria. Per ogni tirocinante è previsto un magistrato tributario **affidatario**.

Il comma 2 della disposizione in esame, nella sua formulazione originaria, stabiliva erroneamente che la redazione della scheda valutativa competesse al magistrato tributario "***in tirocinio***". Per effetto della modifica introdotta dall'**articolo 41-*bis*** in esame il redattore della scheda viene correttamente individuato nel magistrato "***affidatario***".

In secondo luogo, l'**articolo 41-*bis*** interviene sulla già ricordata L. 130/2022, inserendo nel suo articolato due puntuali modifiche.

La prima riguarda il **comma 9** dell'**articolo 1** della legge di riforma della giustizia tributaria, secondo il quale "*ai magistrati ordinari che abbiano optato per il transito nella giurisdizione tributaria (…) si applica l'articolo 211 dell'ordinamento giudiziario, di cui al regio decreto 30 gennaio 1941, n. 12. Le stesse disposizioni si applicano anche ai magistrati amministrativi, contabili o militari che abbiano optato per il transito nella giurisdizione tributaria (…)*".

Orbene, il **comma 2, lettera a)** dell'**articolo 41-*bis*** del **Decreto Aiuti *bis*** introduce alla disposizione appena riportata un nuovo periodo in base al quale "***La riammissione nel ruolo di provenienza avviene nella medesima posizione occupata al momento del transito***".

La seconda modifica apportata alla **L. 130/2022** concerne l'**articolo 5** che disciplina la **definizione agevolata dei giudizi tributari pendenti innanzi alla Corte di cassazione** (istituto introdotto proprio a seguito della riforma del processo tributario).

In particolare, il **comma 2, lettera b)**, dell'**articolo 41-*bis* elimina** dal testo del ricordato articolo 5 il **limite temporale del 15 luglio 2022** per identificare le controversie da includere nelle modalità di definizione agevolata.

In sostanza, quindi, il legislatore ha **ampliato** il **perimetro di applicazione** del nuovo istituto processuale espungendo dal testo originario della disposizione che lo disciplina il limite temporale a cui bisognava fare riferimento per individuare i procedimenti ammissibili alla definizione.

In estrema sintesi, si ricorda che l'**articolo 5 L. 130/2022** prevede, per le liti tributarie pendenti innanzi alla Cassazione (escluse quelle indicate specificamente dal comma 6 della stessa norma), due modalità di **definizione agevolata**, su istanza degli interessati, in funzione dell'andamento del giudizio e del valore della controversia. In particolare:

- qualora l'**Agenzia delle entrate** risulti **integralmente soccombente** in tutti i precedenti gradi di giudizio e il valore della controversia **non superi i 100mila euro**, il giudizio può essere definito previo versamento del **5%** del valore della lite;
- se, invece, l'**Agenzia delle entrate** risulta **soccombente in tutto o in parte** in uno dei gradi di merito e il **valore** della lite **non supera i 50mila euro**, la lite può essere definita previo pagamento di un importo pari al **20%** cento del valore della controversia.

In entrambi i casi, **il valore della lite** deve essere determinato ai sensi dell'**articolo 16, comma 3, L. 289/2002**. Ne consegue che per valore della controversia, da assumere a base del calcolo per la definizione, si intende l'**importo dell'imposta** che ha formato oggetto di contestazione in primo gra-

do, **al netto** degli **interessi**, delle **indennità di mora** e delle eventuali **sanzioni** collegate al tributo, anche se irrogate con separato provvedimento; per le controversie relative esclusivamente a sanzioni non collegate al tributo, il valore della lite è determinato dall'importo delle stesse. Il valore della lite va determinato con riferimento a ciascun atto introduttivo del giudizio, indipendentemente dai tributi in esso indicati.

La **modalità di attuazione** dell'**articolo 5 L. 130/2022** sono state dettate dal **Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 16 settembre 2022**, che ha peraltro approvato, unitamente alle relative istruzioni, il **modello** da utilizzare per presentare **istanza di definizione agevolata**. A tal proposito si ricorda che:

- la **definizione** si **perfeziona** con la presentazione della **domanda** da parte del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio o da chi vi è subentrato o ne ha la legittimazione **entro centoventi giorni** dalla data di entrata in vigore della L. 130/2022 (**16 settembre 2022**) e con il **pagamento** degli **importi dovuti** (qualora non ci siano importi da versare, la definizione si perfeziona con la sola presentazione della domanda);
- a partire dal 16 settembre 2022 e **fino al 16 gennaio 2023** (considerato che il centoventesimo giorno cade di sabato 14 gennaio), per ciascuna controversia tributaria autonoma, ossia relativa al singolo atto impugnato, va presentata all'Agenzia delle entrate una **distinta domanda di definizione**, esente dall'imposta di bollo, utilizzando esclusivamente il modello approvato con il ricordato provvedimento direttoriale con allegata la copia di un documento di identità del firmatario dell'istanza e la quietanza del versamento effettuato mediante modello F24; la presentazione è effettuata tramite invio all'indirizzo di posta elettronica certificata (PEC) dell'Ufficio dell'Agenzia delle entrate che è parte nel giudizio di merito;
- per **controversie tributarie pendenti** si intendono quelle per le quali il ricorso per cassazione è stato notificato alla controparte entro la data di entrata in vigore della L. 130/2022 (16 settembre 2022), purché, alla data della presentazione della domanda, non sia intervenuta una sentenza definitiva; gli effetti della definizione perfezionata prevalgono su quelli delle eventuali pronunce giurisdizionali non passate in giudicato prima dell'entrata in vigore dell'articolo 5 della L. 130/2022;
- sono **escluse dalla definizione** le **controversie** concernenti, anche solo in parte, le **risorse proprie** tradizionali UE, l'**imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione** e le somme dovute a titolo di **recupero di aiuti di Stato**;
- il **pagamento** dell'importo da versare per la definizione deve avvenire in un'**unica soluzione** (è escluso, quindi, il pagamento rateale); ai fini del versamento è esclusa la possibilità di procedere alla compensazione (si ricorda che l'istituzione dei **codici tributo** per il versamento, tramite modello F24, delle somme dovute a seguito della definizione agevolata dei giudizi tributari pendenti innanzi alla Corte di cassazione è avvenuta con la **risoluzione 50/E/2022**).

Fonte ecnews.it
Autore Gennaro Napolitano

Fisco, l'Agenzia delle Entrate registra le pec e ferma i ricorsi

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato sui pubblici registri le pec usate per l'invio delle cartelle esattoriali ponendo un freno ai ricorsi che chiedevano l'annullamento delle stesse perché provenienti da un indirizzo "non valido"
L'Agenzia delle Entrate – Riscossione ha inserito nei pubblici registri tutte le caselle Pec utilizzate per inviare le cartelle esattoriali ai contribuenti risolvendo così una mancanza calla base di moltissimi ricorsi avviati dai contribuenti. La vicenda è stata sollevata ad agosto con un'inchiesta del quotidiano Il Messaggero. Accadeva, infatti, che i giudici tributari, sempre più spesso, si erano trovati a dover decidere la validità delle cartelle esattoriali notificate dal Fisco che venivano consegnate da caselle pec "sconosciute".
L'appiglio dei ricorsi era la legge 53 del 1994, che stabilisce che la notificazione in via telematica degli atti "può essere eseguita esclusivamente utilizzando un indirizzo di posta elettronica certificata del notificante risultante dai pubblici registri". Se l'atto arriva da un indirizzo "non ufficiale", ossia non contenuto in uno dei tre registri pubblici (Ipa, Reginde e IniPec), si considera come "inesistente". Il punto sta proprio qua. L'Agenzia delle Entrate – Riscossione ha da sempre inviato le cartelle da pec non registrate. E lo ha fatto sostenendo in tutti i contenziosi tributari, che per gli atti di riscossione la legge 53 del 1994 non si applicava. Una tesi, tuttavia, non accolta da tutti i giudici tributari cosi è accaduto che nell'ultimo periodo sono aumentate le sentenze che hanno dato ragione ai contribuenti, anche in secondo grado, nelle Commissioni tributarie regionali. Così, per porre fine alla questione, l'Agenzia ha iniziato a pubblicare gli indirizzi usati sui pubblici registri.

Fonte ilsalvagente.it - Autore Valentina Corvino

Indeducibile il maggior costo della consulenza per revisione del corrispettivo pattuito

Secondo la Corte di Cassazione il maggior compenso versato spontaneamente dall'imprenditore al professionista non costituisce costo inerente all'attività dell'impresa

Nel diritto tributario ci sono questioni che sono complicate e questioni che sono semplici; ma talvolta ci sono anche questioni semplici che si complicano.

La recente **sentenza numero 29342 della Corte di Cassazione, datata 7 ottobre 2022**, tratta del semplicissimo caso in cui **il valore di una consulenza era stata stabilita contrattualmente tra le parti e, a consulenza conclusa, l'imprenditore aveva corrisposto al professionista, senza nessuna pretesa da parte sua, un maggior corrispettivo per la prestazione**.

Il caso non è così inusuale come può sembrare: alcune consulenze possono rivelarsi più onerose del previsto per colui che le presta, oppure il professionista può ottenere un risultato tanto soddisfacente da indurre l'imprenditore a elargire un bonus.

Del resto i bonus usati come incentivi per i collaboratori, anche non contrattualmente previsti e determinati, non rappresentano una pratica estranea alla sfera degli usi.

Essendo questi compensi elargiti nel contesto di una consulenza inerente all'attività dell'impresa, e come tale deducibile, si potrebbe facilmente ritenere che lo sia anche il maggior costo derivante dalla revisione del corrispettivo, in seguito ad accordo, possibilmente anche verbale.

Invece l'inaspettata sentenza 29342/2022 ci dice che non è così.

La Corte di Cassazione emana il seguente **principio di diritto**: "*in materia di costi deducibili dal reddito d'impresa [...]* ***non è inerente all'attività d'impresa il maggior compenso che il contribuente si sia spontaneamente offerto di pagare alla controparte per remunerare prestazioni di consulenza già ricevute ed effettuate*** *in esecuzione di un titolo contrattuale che prevedeva in anticipo, per i medesimi servizi, un minor corrispettivo predeterminato*".

Secondo la Corte, infatti, "***l'attribuzione patrimoniale aggiuntiva in questione non è compatibile, coerente e correlata, quale costo, all'attività imprenditoriale svolta idonea a produrre redditi***", in quanto "***la volontaria assunzione dell'obbligo di pagare ulteriori somme, per le medesime prestazioni ricevute, pone la causa concreta del surplus del costo al di fuori della corrispettività con l'attività funzionale all'impresa, rendendolo fiscalmente neutro***".

Puntualizzando che nella situazione in esame non si rileva nessuna ipotesi di evasione o elusione, dato che il maggior costo per l'impresa è anche maggior ricavo per il professionista, fondamentalmente, secondo la Corte di Cassazione, **il costo deducibile e inerente è quello rappresentato dal corrispettivo pattuito contrattualmente; la maggiorazione spontaneamente elargita dall'imprenditore non sarà deducibile in quanto**, semplificando per chiarezza, **inquadrabile come una sorta di regalia**.

Da un punto di vista teorico possibilmente questa interpretazione può considerarsi coerente con il diritto, ma chi scrive dubita del fatto che sia anche rappresentativa di una corretta rappresentazione della realtà, dalla quale il diritto tributario dovrebbe stare attento a non discostarsi troppo.

Fonte FISCOeTASSE.com

Tovagliometro e bottigliometro, legittimo l'accertamento dei ricavi

I costi della lavanderia relativi ai tovaglioli e il numero di bottiglie di acqua e vino consumate possono essere posti alla base della ricostruzione del reddito con il metodo analitico induttivo

In tema di accertamento analitico-induttivo (articolo 39, comma 1, lettera d), del Dpr n. 600/1973) è pienamente legittimo l'operato dell'Amministrazione finanziaria che, sulla base sia del numero di tovaglioli portati in lavanderia sia sul consumo di acqua minerale e vino, costituendo gli stessi elementi oggettivi e fondamentali nelle consumazioni erogate annualmente, determina di conseguenza il reddito presunto realizzato dall'attività di ristorazione. Questo, in sintesi, è il principio di diritto contenuto nella sentenza della Commissione tributaria provinciale di Ravenna n. 261/02/22, del 1° settembre 2022.

I fatti

La vicenda processuale oggetto del giudizio tributario trae origine dalla presentazione da parte di una società di persone, che svolgeva l'attività di ristorazione, di un ricorso contro un avviso di accertamento notificato dalla Dp di Ravenna, con cui l'Amministrazione finanziaria provvedeva all'accertamento, con metodo analitico-induttivo, in rettifica del reddito dichiarato, del valore della produzione netta ai fini Irap, e delle operazioni imponibili Iva, per l'anno di imposta 2014.

Più in dettaglio, per effetto dell'atto impositivo notificato dall'Amministrazione finanziaria, preceduto da un controllo "a tavolino" (tramite cioè, l'esibizione della documentazione richiesta), venivano accertati, per ricavi induttivi non contabilizzati, un maggior reddito d'impresa pari ad euro 89.668, e un maggiore valore della produzione netta, nonché un maggior volume d'affari di eguale importo, con recupero a carico della società di Irap e Iva per gli importi pari ad euro 3.497 ed euro 8.967, oltre a una maggiore imposta Irpef ed addizionali a carico dei soci, calcolate per trasparenza sul maggior reddito d'impresa. Con l'avviso di accertamento emesso dall'Ufficio veniva altresì irrogata la sanzione cumulata di euro 13.105.

L'Agenzia delle Entrate, costituitasi in giudizio, rivendicava la legittimità del proprio operato.

In particolare, l'Agenzia, nelle proprie controdeduzioni, fra le altre cose, sottolineava che "*l'accertamento analitico induttivo a carico della società (ed i conseguenti recuperi d'imposta a carico dei soci) è fondato sul rinvenimento nella documentazione extracontabile di numerose bottiglie di vino pregiato presenti nel magazzino dell'attività economica esercitata – ristorante di fama nazionale "A. C." in Milano Marittima –, ma non registrate in contabilità*".

L'Amministrazione finanziaria nel giudizio tributario di primo grado chiedeva, quindi, il rigetto del ricorso della società, e la condanna della stessa al pagamento delle spese processuali.

Le motivazioni dei giudici provinciali

La Commissione tributaria provinciale di Ravenna, ritiene pienamente legittimo l'accertamento dell'Agenzia delle entrate e di conseguenza, rigetta il ricorso presentato dalla società di ristorazione.

I Giudici Tributari, sviluppando poi il ragionamento logico-giuridico posto alla base del percorso motivazionale della propria pronuncia, hanno, in secondo luogo puntualmente osservato che le eccezioni poste dalla ricorrente, in riferimento alle presunzioni utilizzate dall'Ufficio per la propria ricostruzione analitica-induttiva dei maggiori ricavi del ristorante, non sono fondate.

A tale proposito, la Commissione provinciale, nella parte centrale della motivazione della propria decisione, entrando in particolare nel merito dei fatti concreti oggetto del proprio giudizio, ha, infatti, sottolineato che "*le presunzioni operano nella fase ricostruttiva, ma, contrariamente a quanto vorrebbe la ricorrente non sono irragionevoli nell'an e nel quantum, trattandosi di ristorante pacificamente 'di lusso', la cui clientela è disposta all'esborso di un notevole corrispettivo per la fruizione del servizio di ristorazione e di due indici ricostruttivi di sicuro ancoraggio: tovaglioli lavati nel corso dell'anno, ('tovagliometro') e consumo medio della bottiglia da 750 ml di vino da parte di tre commensali, ('bottigliometro'), il cui risultato, in termini di pasti somministrati e non contabilizzati, da aggiungere a quelli documentati nelle ricevute e nella fatture, è convergente ed omogeno*".

La Ctp ha poi precisato che "*ne deriva che il consumo medio della bottiglia da 750 ml di vino da parte, mediamente, di tre commensali – e non due, come vorrebbe la ricorrente – è una circostanza fattuale corroborata dal 'tovagliometro' e, come tale, idonea ad accreditare i maggiori ricavi non contabilizzati*

nell'an e nel quantum determinato dall'atto impositivo".

La giurisprudenza di legittimità sulle ricostruzioni fondate sui consumi

La pronuncia in esame si inserisce in un consolidato indirizzo giurisprudenziale di legittimità che ha visto più volte confermate le ricostruzioni indirette dei maggiori ricavi operate dall'amministrazione finanziaria basate su tovagliometro, bottigliometro, farinometro, caffettometro, lenzuolometro e recentemente anche sul guantometro.Per quanto riguarda, ad esempio, i ristoranti, la Cassazione ha stabilito che l'accertamento analitico-induttivo può fondarsi sia sul numero di tovaglioli portati in lavanderia – che sono indice dei coperti e, quindi, degli incassi (Cassazione sentenze n. 20060/2014, n. 18475/2009, n. 12438/2007, n. 8869/2007, n. 8643/2007) – sia sul consumo di acqua minerale, costituendo lo stesso un elemento fondamentale, se non addirittura indispensabile, nelle consumazioni erogate (Cassazione sentenza n. 17408/2010).

Più in dettaglio, sempre con specifico riferimento alle attività di ristorazione, la Suprema corte riconosce che anche i ricavi desumibili sulla base del solo dato dei pasti consumati possono, di per sé, legittimare una ricostruzione indiretta degli stessi, con conseguente recupero a tassazione dell'eventuale differenza che dovrebbe emergere rispetto a quelli dichiarati. Ricordano, infatti, i Giudici di legittimità, come sia del tutto legittimo l'accertamento analitico-induttivo fondato sul "*consumo unitario dei tovaglioli utilizzati (risultante, per quelli di carta, dalle fatture o ricevute di acquisto, e per quelli di stoffa, dalle ricevute della lavanderia), costituendo dato assolutamente normale quello secondo cui, per ciascun pasto, ogni cliente adoperi un solo tovagliolo e rappresentando, quindi, il numero di questi un fatto noto idoneo, anche di per sé solo, a lasciare ragionevolmente e verosimilmente presumere il numero dei pasti effettivamente consumati*", anche se la ragionevolezza impone sempre di sottrarre dal totale una percentuale di sfrido per usi vari, come l'utilizzo per pasti a soci, dipendenti e camerieri (Cfr Cassazione sentenze: n. 15808/2006, n. 9884/2002).

La Corte di cassazione poi, con l'ordinanza n. 21860 del 7 settembre 2018, dando vita al farinometro, ha stabilito l'importante principio di diritto secondo il quale è perfettamente legittimo l'accertamento analitico-induttivo – ex art. 39, comma 1, lettera d) del Dpr n. 600/1973 – fondato sul consumo delle materie prime, quali lievito e farina, effettuato da parte della Amministrazione finanziaria nei confronti di una attività di panetteria.

Per quanto concerne, invece, il caffettometro la Suprema Corte, ad esempio con l'ordinanza n. 21130 del 24 agosto 2018, ha ribadito, con riguardo ad un bar, la validità del caffettometro per rideterminare da parte del Fisco gli incassi.In particolare, con tale pronunciamento i Giudici di legittimità hanno confermato la sentenza della Commissione tributaria regionale la quale aveva ritenuto legittimo l'operato dell'Amministrazione finanziaria, che aveva correttamente calcolato in 8 grammi la polvere di caffè occorrente per una tazzina di caffè, tenendo conto degli sfridi.

Per quanto riguarda poi il guantometro nei confronti di un dentista preme evidenziarsi che la Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 4168, del 21 febbraio 2018, aveva ritenuto legittimo l'operato della Agenzia delle Entrate che, sulla base e per gli effetti dell'art. 39, comma 1, lettera d) del Dpr n. 600/1973, operando, quindi, un accertamento analitico-induttivo a carico del contribuente, aveva verificato il consumo dei guanti monouso utilizzati dal contribuente per la sua attività di odontoiatra, determinando di conseguenza il reddito presunto.

La giurisprudenza di merito sulle ricostruzioni analitiche-induttive

Anche le Commissioni tributarie, ora Corti di giustizia tributarie di primo e secondo grado, si sono in più occasioni uniformate alla citata consolidata giurisprudenza di legittimità, avallando le ricostruzioni indirette dei maggiori redditi operate dal Fisco. Si vedano, fra le altre, le seguenti sentenze: Ctr Abruzzo n. 932/04/2017, Ctr Veneto n. 1025/2017, Ctr Lombardia n. 3465/2017, Ctp Padova n. 641/2016, Ctp Aquila n. 567/2016, Ctp di Pisa n. 136/2007, Ctp di Ravenna n. 243/2011. In particolare, con tale ultima decisione la Commissione romagnola ha stabilito che il numero di bare utilizzate, per i servizi erogati da un'impresa funebre e la "contabilità in nero" scoperta dai verificatori in sede di accesso presso l'azienda costituiscono presunzioni gravi, precise e concordanti che possono legittimare la rettifica dei redditi mediante l'accertamento analitico-induttivo, ex articolo 39, comma 1, lettera d) del Dpr n. 600/1973, dando luogo al barometro.

Per quanto riguarda infine il "lenzuolometro", per gli accertamenti del fisco nei confronti di chi svolge l'attività di affittacamere, giova evidenziarsi che la Commissione tributaria provinciale di Ravenna, ad esempio, con la sentenza n. 69/02/20, del 31 agosto 2020, ha stabilito l'importante principio di diritto secondo il quale in tema di accertamento induttivo – ex articolo 39, comma 2, del Dpr n. 600/1973 – è pienamente legittimo l'operato dell'Amministrazione finanziaria che, sulla base del numero delle lenzuola lavate annualmente, determina di conseguenza il reddito presunto realizzato dall'attività di un affittacamere.

Sempre in tema di lenzuolometro la Cassazione con l'ordinanza n. 30402/2011, intervenendo ancora una volta in materia di ricostruzioni indirette dei ricavi/corrispettivi effettuate dall'Amministrazione finanziaria, ha stabilito che è legittimo l'accertamento analitico-induttivo a carico di un affittacamere, basato sull'acquisto e sul lavaggio della biancheria (lenzuola e coperte).Tutto ciò dimostra una grande attenzione ed una capillare attività di controllo, posta in essere dalla Amministrazione finanziaria, attraverso metodi induttivi di ricostruzione di maggiori ricavi, che trovano poi puntuale conferma sia da parte delle Commissioni tributarie di primo e secondo grado, e sia da parte Corte di cassazione (Cassazione sentenze n. 6951/2017, n. 24902/2013, n. 7871/2012, n.11154/2010, n. 22122/2010, n. 3542/2010, n. 21147/2009, n. 10077/2009, n. 13915/2009, n. 15754/2009, n. 13952/2008, n. 6465/2002 n. 51/1999).

Il discrimen tra appalto genuino di opere o servizi e interposizione di manodopera

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

La **Corte di Giustizia Tributaria di Secondo Grado della Puglia – Sezione Staccata di Lecce**, con **sentenza n. 2893/22 del 07 novembre 2022**, ha accolto l'appello proposto dal contribuente avverso la sentenza della CTP di Lecce che aveva rigettato il ricorso presentato dalla società edile, rappresentata e difesa in entrambi i gradi di giudizio dall'**Avv. Maurizio Villani**.

In particolare, la vicenda ha ad oggetto l'impugnazione di un avviso di accertamento, relativo all'anno d'imposta 2015, con il quale l'Agenzia delle Entrate ha contestato alla società edile un maggior reddito di impresa ed un maggior volume di affari, con conseguente rettifica ai fini IRES, IRAP ed IVA, il tutto per una pretesa impositiva superiore a trecentomila euro.

Nello specifico, l'Agenzia delle Entrate poneva a base delle proprie contestazioni solo ed esclusivamente una verifica dell'Ispettorato del Lavoro, all'esito della quale veniva contestata la nullità dei contratti di appalto - stipulati tra la società contribuente e una cooperativa operante nel sistema dell'ausiliariato - per la mancanza dei requisiti specifici richiesti dalle norme vigenti (art. 29 del d.lgs.276/2003).

Più nel dettaglio, a fronte della contestazione da parte dei funzionari dell'Ispettorato del Lavoro circa la nullità dei contratti di appalto per la mancanza dei requisiti specifici richiesti, l'Agenzia delle Entrate ha riqualificato la prestazione resa nei suddetti contratti di appalto come "somministrazione di manodopera" e, su tale diversa qualificazione, ha applicato il diverso trattamento fiscale, cui consegue l'inapplicabilità dell'IVA, l'indeducibilità dei costi ai fini IRAP nonché l'indeducibilità di quei costi eccedenti il costo riferito alla retribuzione dei lavoratori dipendenti della cooperativa.

In altri termini, **la controversia fiscale ha riguardato il sostanziale inquadramento normativo del rapporto giuridico intercorso tra la società e la cooperativa, con lo scopo di accertare se, nel caso di specie, si configurava un'ipotesi di contratto di appalto ovvero di somministrazione di manodopera**.

La società, nel costituirsi in giudizio, ha ricostruito puntualmente l'origine e lo scopo di ogni singola operazione commerciale, mediante la produzione di corposa documentazione, volta a dimostrare che le operazioni attenevano ad un contratto di appalto e che, pertanto, il regime fiscale applicato era legittimo e corretto.

Ad ulteriore conferma dell'illegittima riqualificazione operata dall'Ufficio, nelle more del giudizio, la società contribuente ha evidenziato che **la controversia oggetto di giudizio** (relativa all'anno d'imposta 2015), **era già stata oggetto di due diverse pronunce** - una emessa dal Tribunale Civile di Lecce – Sez. Lavoro (relativa ai rapporti con l'INAIL) e l'altra emessa dalla **Commissione Tributaria Provinciale di Lecce** (ma con riferimento ad altro anno d'imposta, 2014) - **le quali, confermando la tesi difensiva della società, avevano ritenuto che i contratti intercorsi tra le due imprese erano da qualificarsi come "*contratti di appalto genuini*" e, quindi, leciti**.

In particolare, la Corte di Giustizia di Secondo Grado con la sentenza in commento, condividendo le argomentazioni del Tribunale di Lecce -Sez. Lavoro e quelle dei giudici della CTP di Lecce per l'anno d'imposta 2014, ha rilevato che **il metro di giudizio per la valutazione della genuinità dell'appalto** si rinviene nella giurisprudenza di legittimità (Cass. 15557/2019) secondo cui: <<*l'appalto di opere o servizi espletato con mere prestazioni di manodopera è lecito purché il* ***requisito della "organizzazione dei mezzi necessari da parte dell'appaltatore"****, previsto dall'art. 29 del d.lgs. n. 276 del 2003, costituisca un servizio in sé, svolto con organizzazione e gestione autonoma dell'appaltatore, senza che l'appaltante, al di là del mero coordinamento necessario per la confezione del prodotto, eserciti diretti interventi dispositivi e di controllo sui dipendenti dell'appaltatore.*>>.
In particolare, **la Corte** - facendo leva ed evidenziando le risultanze probatorie emerse in sede di giu-

dizio del lavoro (relative alle deposizioni di tre testi escussi), da cui era emersa l'assenza di controlli da parte della società contribuente sul personale della cooperativa, l'utilizzo di mezzi propri da parte della cooperativa, la presenza di soggetti della cooperativa che fungevano da coordinatori delle maestranze, una differenziazione delle lavorazioni nonché la presenza di più subappalti presso lo stesso stabilimento – **ha ritenuto che il rapporto giuridico intercorso tra la società contribuente e la cooperativa, fosse riconducibile ad un appalto genuino e non, invece, ad una somministrazione di manodopera**.

In altri termini, correttamente la Corte di Giustizia di Secondo Grado della Puglia – Sez. staccata di Lecce, ha ritenuto che, affinché possa configurarsi un genuino appalto di opere o servizi ai sensi dell'art. 29, comma 1, del d. lgs. n. 276 del 2003, è necessario verificare che all'appaltatore sia stata affidata la realizzazione di un risultato in sé autonomo, da conseguire attraverso una effettiva e autonoma organizzazione del lavoro, con reale assoggettamento al potere direttivo e di controllo sui propri dipendenti, impiego di propri mezzi e assunzione da parte sua del rischio d'impresa, dovendosi invece ravvisare un'interposizione illecita di manodopera nel caso in cui il potere direttivo e organizzativo sia interamente affidato al formale committente.

Alla luce delle ampie giustificazioni fornite dalla contribuente, nonché dei precedenti pronunciati dal Tribunale del Lavoro e dalla CTP di Lecce (per l'anno d'imposta 2014), correttamente, quindi, i giudici di secondo grado in riforma della sentenza di primo grado, hanno accolto le doglianze della società, annullando l'avviso di accertamento impugnato e, peraltro, condannando l'Agenzia delle Entrate alle spese del giudizio.

Avv. Antonella Villani
Avv. Maurizio Villani

La giustizia predittiva parte dal processo tributario

La prima frontiera dell'applicazione della giustizia predittiva in Italia potrebbe essere rappresentata dal processo tributario. Non si tratta di uno scenario fantalegale, ma della prospettiva che apre l'avvio del progetto Pro.di.gi.t avviato dal Consiglio di presidenza della Giustizia tributaria (Cpgt) e dal ministero dell'Economia e delle Finanze (Mef). L'iniziativa sarà finanziata dalle risorse del Pon Governance e Capacità Istituzionale 2014-2020: 8,3 milioni di euro.

Il progetto, si legge sul sito Pongovernance1420.gov.it, ha l'obiettivo di aumentare il livello di digitalizzazione delle attività interne del Cpgt, reingegnerizzare il sito internet, implementare la banca dati nazionale di giurisprudenza di merito nell'ambito del sistema informativo del Mef. Ma, soprattutto, il progetto punta a creare un modello sperimentale di miglioramento della prevedibilità delle decisioni: la famosa giustizia predittiva.

In questo modo, la giustizia tributaria (appena riformata dalla legge 130/2022) diventerà frontiera di un nuovo approccio all'amministrazione delle controversie, affidando, in prospettiva, ai cittadini e agli enti economici la responsabilità di decidere se e quando agire in giudizio conoscendo, in anticipo, quello che potrebbe essere il probabile esito di un contenzioso. Si tratta di una svolta epocale per la quale, tuttavia, siamo solo all'avvio dei primi cantieri. Il sistema, prima di diventare pienamente operativo, dovrà essere alimentato da sentenze che, a loro volta, dovranno essere vagliate dai massimatori (per questo verranno messi in campo circa 90 giudici tributari) che ne verificheranno coerenza e affidabilità. Si parla di un milione di sentenze da "organizzare" al fine di istruire l'intelligenza artificiale che dovrà elaborare le previsioni sugli esiti delle cause. È chiaro che l'obiettivo ultimo è quello di produrre un effetto deflattivo sul contenzioso tributario. Ma è altrettanto immaginabile che la sperimentazione sarà solo il primo banco di prova per l'utilizzo di strumenti che, una volta dimostrata la loro efficacia, potranno essere utilizzati anche in altre aree del sistema Giustizia.

Inutile dire che l'iniziativa ha suscitato qualche preoccupazione negli operatori. A cominciare dagli avvocati. Il XXXV Congresso nazionale forense ha approvato una mozione presentata dall'Unione nazionale delle camere degli avvocati tributaristi (Uncat), in cui si chiede l'istituzione di un'Autorità per la verifica degli strumenti di IA applicati al diritto tributario. L'impegno (giusto e condivisibile) verso una maggiore efficacia ed efficienza dell'accertamento fiscale non può, a detta dell'Uncat, essere perseguito a scapito dei principi costituzionali di difesa, capacità contributiva e legalità.

Fondamentale sarà l'attività di selezione delle sentenze che serviranno a formare il sistema e a definirne l'orientamento. Non a caso, Mef e Cpgt hanno coinvolto nel progetto anche il Consiglio nazionale forense e il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti ed esperti contabili.

Si tratta di un passaggio importante che dice una cosa molto chiara a tutti professionisti italiani del mercato dei servizi legali: il cambiamento è già qui.

Fonte Legalcommunity
Autore Nicola di Molfetta

Nuove disposizioni in tema di procedimento per Cassazione: il nuovo rito camerale ed il rinvio pregiudiziale

Con il D.Lgs n. 149/2022 è stata data attuazione alla Legge 26 novembre 2021, n. 206, recante "*Delega al Governo per l'efficienza del processo civile e per la revisione della disciplina degli strumenti di risoluzione alternativa delle controversie e misure urgenti di razionalizzazione dei procedimenti in materia di diritti delle persone e delle famiglie nonché in materia di esecuzione forzata*".

A tal fine, come previsto dall'articolo 1, comma 1, della legge delega, il testo normativo elaborato dal Governo si propone di realizzare il riassetto "*formale e sostanziale*" della disciplina del processo civile di cognizione, del processo di esecuzione, dei procedimenti speciali e degli strumenti alternativi di composizione delle controversie, mediante interventi sul codice di procedura civile, sul codice civile, sul codice penale, sul codice di procedura penale e su numerose leggi speciali, in funzione degli obiettivi di "**semplificazione, speditezza e razionalizzazione del processo civile**", nel rispetto della garanzia del contraddittorio e attenendosi ai princìpi e criteri direttivi previsti dalla stessa legge.

Dal punto di vista temporale, il Decreto Legislativo in commento n. 149/2022 viene presentato nel rispetto delle tempistiche imposte dal comma 2 della legge delega, e in conformità a quanto stabilito nel PNRR, al quale la suddetta riforma, come le ulteriori poste in essere nel generale settore della giustizia, è strettamente correlata.
Dal punto di vista delle finalità, l'intero impianto del decreto legislativo tende a perseguire i tre obiettivi sopra descritti, posti dalla delega quale sovraordinata e complessiva linea direttrice di riferimento. Per raggiungere tali obiettivi, il decreto legislativo si sviluppa attraverso molteplici aree tematiche, che nel loro complesso sono rivolte a tenere conto delle necessità di intervento sul processo ordinario di cognizione, nei differenti gradi nei quali lo stesso si articola, e negli ulteriori riti e modelli speciali propri del sistema processuale civile nei quali maggiormente la delega ha individuato la necessità di un cambiamento, anche attraverso le correlate misure ordinamentali e organizzative e ulteriori interventi normativi finalizzati a operare al di fuori del contesto processuale stricto sensu considerato, rafforzando il settore della giustizia alternativa o complementare.

In questa prospettiva, i tre obiettivi della semplificazione, della speditezza e della razionalizzazione enunciati nell'incipit della legge delega, pur mantenendo ciascuno una loro specificità, operano sovente, all'interno delle singole innovazioni proposte, in forma congiunta, contribuendo nel loro insieme a perseguire il valore dell'effettività della tutela giurisdizionale.
La riforma, per quello che più interessa la trattazione in oggetto, contiene numerosi interventi semplificatori e acceleratori anche con riferimento alle impugnazioni.

Per il giudizio in Cassazione sono state previste modifiche volte a rendere più celere, rispetto all'ordinaria sede camerale, la definizione dei ricorsi inammissibili, improcedibili o manifestamente infondati (comma 9, lettera e), Legge n. 206/2021) e a introdurre un nuovo istituto, il rinvio pregiudiziale in Cassazione, consistente nella possibilità per il giudice di merito, qualora debba decidere una questione di diritto sulla quale ha preventivamente provocato il contraddittorio tra le parti, di sottoporre direttamente la questione alla Corte di cassazione per la risoluzione del quesito posto.

Più in dettaglio, principiando alla prima modifica sopra menzionata, si rileva che le modifiche del procedimento camerale hanno investito due profili. Viene introdotto, da un lato, un procedimento camerale accelerato, diverso da quello ordinario, per la definizione dei ricorsi inammissibili, improcedibili o manifestamente infondati e viene semplificata, dall'altro lato, la procedura camerale di trattazione, dal momento che ora la medesima è estesa anche alle ipotesi di improcedibilità (art. 375, comma 1 bis). È stata prevista la riscrittura dell'articolo 380-bis c.p.c., con l'abrogazione del procedimento camerale davanti alla sesta sezione, come disciplinato, appunto, dall'articolo 380-bis c.p.c. Parallelamente, si prevede un unico rito camerale, quello attualmente dettato dall'articolo 380-bis.1 c.p.c.

L'unificazione dei riti camerali avviene, dunque, nel segno della prevalenza del procedimento dettato dall'articolo 380-bis.1 c.p.c.; giova osservare che il procedimento per la decisione in camera di consiglio non si riferisce soltanto alla sezione semplice, ma anche alle Sezioni Unite.

Da ciò ne deriva una semplificazione del rito in camera di consiglio, che viene confermato come quello di regola da utilizzare, mentre la trattazione in udienza pubblica svolge un ruolo del tutto marginale, riservato ai casi in cui la questione di diritto è di particolare importanza.
Il procedimento ex articolo 380-bis.1 c.p.c. rimane regolato secondo la disciplina attualmente in vigore, ma sono state previste alcune modifiche per renderlo maggiormente rispondente alle finalità della legge delega. Esso diventa più disteso, giacché le parti verranno rese edotte dell'adunanza sessanta giorni prima (anziché quaranta giorni prima). L'ampliamento del termine si attaglia, invero, ad un procedimento destinato ad applicarsi in un variegato ventaglio di casi, diversi tra di loro e da quello in cui ricorre la particolare rilevanza della questione di diritto sorta.

Coerente con il principio di sinteticità degli atti è, poi, la previsione secondo cui le memorie – che le parti hanno la possibilità di depositare entro i dieci giorni prima dell'adunanza – devono essere sintetiche e avere carattere illustrativo. Ottempera ad un criterio direttivo della delega la previsione della semplificazione della fase decisoria del procedimento camerale, con l'introduzione del modello processuale della deliberazione, motivazione contestuale e deposito del provvedimento. Al termine della camera di consiglio, l'ordinanza, succintamente motivata, può essere immediatamente depositata in cancelleria; rimane ferma la possibilità per il collegio di depositare l'ordinanza nei successivi sessanta giorni.

Scompare la sesta sezione con il suo rito, ma non viene meno la funzione di filtro finora assicurata da quella apposita sezione. Per la definizione dei ricorsi inammissibili, improcedibili e manifestamente infondati, il provvedimento normativo in esame introduce, in attuazione di una precisa indicazione della legge delega contenuta nella lettera e), un procedimento accelerato rispetto a quello ordinario. Nella sede finora destinata ad accogliere, con l'articolo 380-bis, il rito della sesta sezione, nasce un nuovo modulo procedimentale.

Quando non è stata ancora fissata la data della decisione in udienza o in camera di consiglio, il Presidente della sezione o un Consigliere da questo delegato formula una sintetica proposta di definizione del giudizio ove ravvisi l'inammissibilità, l'improcedibilità o la manifesta infondatezza. La proposta di definizione del ricorso dovrà essere comunicata agli avvocati delle parti. Le parti sono chiamate a valutare la proposta di definizione del ricorso. Se entro quaranta giorni dalla comunicazione della proposta la parte non chiede la decisione, il ricorso si intende rinunciato.

Il presidente o il consigliere della sezione pronuncia quindi decreto di estinzione, liquidando le spese, con esonero, in favore della parte soccombente che non presenta la richiesta di fissazione della camera di consiglio, dal pagamento dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per la stessa impugnazione previsto dall'articolo 13, comma 1-quater, del testo unico delle spese di giustizia di cui al decreto del Presidente della Repubblica 30 maggio 2002, n. 115.
Così brevemente delineate le novità riguardanti la semplificazione del rito camerale (che, come prima detto, viene confermato come il procedimento da utilizzare di regola), è opportuno ricordare che le nuove disposizioni si applicheranno ai giudizi introdotti con ricorso notificato dal primo gennaio 2023, ma le novità per il rito camerale si applicheranno altresì ai giudizi introdotti con ricorso notificato prima del primo gennaio 2023, ma per i quali non è stata ancora fissata udienza o adunanza camerale.

La seconda innovazione importantissima apportata dal D.Lgs 149/2022 è la introduzione dell'articolo 363-bis c.p.c., rubricato «Rinvio pregiudiziale», il quale testualmente prevede che il giudice di merito possa disporre, con ordinanza e dopo aver sentito le parti, il rinvio pregiudiziale degli atti alla Corte di Cassazione per la risoluzione di una questione esclusivamente di diritto, quando concorrono le seguenti condizioni:

1. la questione è necessaria alla definizione anche parziale del giudizio e non è stata ancora risolta dalla Corte di Cassazione;
2. la questione presenta gravi difficoltà interpretative;
3. la questione è suscettibile di porsi in numerosi giudizi.

Al fine di circoscrivere i motivi di rinvio pregiudiziale, si è previsto (analogamente a quanto richiesto per le ordinanze con cui vengono sollevate le questioni di legittimità costituzionale) che l'ordinanza di rinvio debba essere motivata e che nella moti-

vazione il giudice debba dare conto delle diverse possibili opzioni interpretative.
Il rinvio pregiudiziale comporta ovviamente che il procedimento di merito resti sospeso dal giorno in cui è depositata l'ordinanza, salvo il compimento degli atti urgenti e di quell'attività istruttoria che non dipenda dalla soluzione della questione oggetto del rinvio pregiudiziale, come può avvenire in caso di pluralità di domande connesse solo soggettivamente.

Si è poi previsto che il Primo Presidente, entro novanta giorni, valuti la sussistenza dei presupposti di cui si si è detto. In caso positivo, assegna la questione alle sezioni unite o alla sezione semplice (secondo le ordinarie regole di riparto degli affari tra l'una e le altre) per l'enunciazione del principio di diritto; in caso negativo, pronuncia decreto con cui dichiara l'inammissibilità della questione. Stante il presupposto della rilevanza della questione, poi, si è previsto che la Corte, sia a sezioni unite che a sezione semplice, pronunci in pubblica udienza con la requisitoria scritta del pubblico ministero, e con facoltà per le parti di depositare brevi memorie, nei termini di cui all'articolo 378. Con la sentenza che enuncia il principio di diritto o con il decreto che dichiara inammissibile la questione, infine, la Corte dispone la restituzione degli atti al giudice a quo. Il principio di diritto enunciato dalla Corte, per espressa previsione della legge delega, è vincolante tanto nel procedimento nell'ambito del quale è stata rimessa la questione quanto, nel caso in cui questo si estingua, nel nuovo processo in cui venga proposta la medesima domanda tra le stesse parti.

È importante considerare che il nuovo istituto del rinvio pregiudiziale è applicabile anche al processo tributario. L'acceso dibattito, circa la possibilità di far rientrare nel termine 'giudice di merito' altresì il giudice tributario, pare ormai essersi definitivamente sopito e ciò sia perchè, com'è noto, le pronunce del giudice tributario sono sempre ricorribili per cassazione per violazione di legge, sia perché l'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 546 del 1992 (codice del processo tributario) stabilisce che i giudici tributari applicano le norme del predetto decreto e, per tutto quanto da esse non disposto e con esse compatibile, le norme del codice di procedura civile.

Quindi, in virtù di tale espresso rinvio, dovrebbe applicarsi ai giudici tributari anche l'art. 363 bis c.p.c. Peraltro, nel progetto di riforma del giudizio tributario era stato introdotto un istituto analogo al rinvio pregiudiziale, poi però eliminato proprio alla luce del rinvio generale previsto dal citato art. 1, comma 2". Ciò posto, quindi, il nuovo istituto del rinvio pregiudiziale sarà operativo anche per i processi tributari.

Si ricorda, infine, che il ricorso al nuovo rinvio pregiudiziale sarà possibile per i procedimenti di merito pendenti al 30 giugno 2023.

Dott.ssa Ludovica Loprieno
Avv. Alessandro Villani

Una "tallonata" da Agenzia delle entrate, l'altra da decreto ingiuntivo: "salve" due ditte

Si tratta di due società, una a Casarano e l'altra a Lecce: la prima operante nel settore automobilistico, l'altra in quello degli pneumatici. Quest'ultima è peraltro risultata in regola con la fatturazione e i pagamenti

LECCE - La giustizia "salva" due aziende salentine colpite dalla crisi economica. La prima è una società del Casaranese, specializzata nel commercio di auto che, nei giorni scorsi si è vista annullare le sanzioni elevate dall'Agenzia delle entrate pari a 20mila euro per l'omesso versamento dell'Iva.

La sentenza è stata emessa dalla Corte di giustizia tributaria di primo grado, presieduta da Giovanni Romano, la quale ha annullato interamente la cartella esattoriale (che faceva riferimento al 2016 ed era stata notificata nel 2021) inviata alla società, difesa dall'avvocato Mirko Petrachi del Foro di Lecce. Decisiva per la scelta del giudice si sarebbe rivelata la dimostrazione dello stato di crisi, tanto che la ditta si era ritrovata costretta a procedere con dei licenziamenti e alla cancellazione dal registro delle imprese.

E non è tutto. Anche un altro imprenditore salentino ha rischiato di dover definitivamente chiudere la propria attività a causa di un decreto ingiuntivo di oltre 15mila euro. Il Tribunale lo ha però revocato per assenza di presupposti. Le somme, infatti, sono risultate già versate. Il tutto sarebbe partito da una fornitura di pneumatici per la quale un noto rifornitore nazionale ha chiesto e ottenuto un decreto ingiuntivo nei confronti di una ditta leccese, relativamente a un totale di 66 fatture.

Cambia la soglia di competenza del Giudice Tributario unico

Per le cause dal valore superiore ai tre mila euro sarà necessario l'organo collegiale, mentre il Giudice tributario monocratico si occuperà delle altre.

Tra le novità introdotte con la riforma del processo civile e tributario ce n'è una importante che riguarda il **Giudice tributario unico** che, da 1 gennaio 2023, sarà competente per le controversie dal **valore non superiore a tre mila euro**, così come disposto dalle modifiche all'art.4 bis del D.lgs.n°546/1992 denominato «competenza del giudice monocratico».

Si tratta di novità che non risulta essere completamente assoluta per il processo tributario: a ben vedere, infatti, già nel 1992, con l'art. 70 del D.lgs. n.546, era stata prevista la giurisdizione del giudice unico per il giudizio di ottemperanza riferito ad importi fino a venti mila euro (oltre alle spese di lite). Lo scopo delle modifiche introdotte ora è quello di deflazionare il contezioso delle Corti di Giustizia tributaria quando le cause risultino di **modico valore**, così da poterle escludere dal giudizio collegiale e, pertanto, sveltire e semplificare il procedimento.

Il legislatore vuole poi distinguere le questioni tributarie più complesse (per l'ammontare dell'importo e per la documentazione interessata) da quelle più semplici e di valore più irrisorio, motivo per cui è stata fissata la soglia di appena tre mila euro.

In questo contesto, così come previsto dal processo tributario, le parti hanno la possibilità di **difendersi da sole** dinnanzi al giudice tributario, non essendo obbligatoria una difesa da parte di un legale di fiducia o mediante patrocinio gratuito.

L'unica differenza sostanziale tra il giudizio tributario esercitato davanti al giudice monocratico e quello del processo tributario è, dunque, la **modicità del valore della causa**: il procedimento per il resto rispetta le medesime regole in entrambi i casi. A specificare questo principio è lo stesso art. 4, che al comma 3 prevede «nel procedimento davanti alla corte di giustizia tributaria di primo grado in composizione monocratica, si osservano, in quanto applicabili e ove non derogate dal presente decreto, le disposizioni ivi contenute relative ai giudizi in composizione collegiale». Il legislatore, dunque, conferma la volontà di **equiparare il giudizio tributario** svolto dinnanzi al giudice unico a quello che avviene davanti all'organo collegiale.

Nei casi in cui il valore della causa non risulti determinabile a priori, proprio i virtù del limite di tre mila euro imposto per giudice monocratico, il caso verrà assegnato alla valutazione dall'organo collegiale, mentre possono essere devolute al giudice tributario unico le liti tributarie inerenti atti con i quali vengono rettificate le perdite fiscali dichiarate dal contribuente, che tengono conto dell'importo dell'imposta virtuale sulle perdite oggetto della rettifica dall'ufficio impositore.

In ogni caso, depositato il fascicolo di parte, **spetta al Presidente** della Corte di giustizia tributaria di primo grado **stabilire chi sia competente** per la causa, dopo aver effettuato la verifica del suo valore. Nel caso in cui, per errore, una lite dovesse essere assegnata al giudice monocratico al posto che all'organo collegiate, dopo le necessarie verifiche d'ufficio il primo rimetterà la lite al Presidente il quale la assegnerà nuovamente all'organo collegiale.

Fonte laleggepertutti.it
Autore Giordana Liliana Monti

Processo tributario: la responsabilità del funzionario che rigetta il reclamo e rifiuta mediazione

Il presente lavoro si propone di esaminare la valenza degli strumenti deflattivi nella composizione della lite sorta tra contribuente e Amministrazione finanziaria; strumenti, quelli in oggetto, allineati rispetto alla generale tendenza del legislatore, volta a riconoscere sempre maggior rilievo a modelli fondati sulla ricerca di una soluzione quanto più condivisa tra le parti.

Affrontato l'inquadramento generale dei principi che contraddistinguono il processo tributario, infatti, si passano in rassegna le peculiarità che interessano gli istituti del reclamo e della mediazione; il tutto, alla luce della novità introdotta dalla **L. n. 130/2022** che, per ciò che concerne i fini della presente trattazione, ha determinato l'inserimento del **comma 9-bis** all'interno dell'**art. 17-bis D.lgs. n. 546/1992**, aprendo all'imputazione della responsabilità amministrativa in capo al funzionario che "immotivatamente" rigetti il reclamo o rifiuti la proposta di mediazione.

Da ultimo, si espongono delle conclusioni tratte alla luce dell'analisi condotta nella parte precedente.

Indice degli argomenti

- Natura giuridica e principi del processo tributario
- Strumenti deflattivi: la crisi del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria?
- Il reclamo e la mediazione
- L'esposizione a responsabilità amministrativo-contabile del funzionario: disamina del neo-introdotto comma 9-bis con L. n.130/2022
- Brevi considerazioni conclusive

Natura giuridica e principi del processo tributario

Il processo tributario ha trovato compiuto inquadramento nel **D.lgs. n. 546/1992** (oggi parzialmente riformato in forza dell'entrata in vigore della **L. n. 130/2022**[1]) il quale, a sua volta, è intervenuto per sostituire il precedente impianto normativo contrassegnato dalle disposizioni contenute nel **D.P.R. n. 636/1972**.

Le principali novità introdotte dal D.lgs. n. 546/1991 interessano:

- l'articolazione del processo tributario in due gradi di giudizio di merito dinnanzi alla Commissione tributaria provinciale (oggi Corte di giustizia tributaria di primo grado) e, per l'appello, alla Commissione tributaria regionale (oggi Corte di giustizia tributaria di secondo grado), cui si addiziona il ricorso per Cassazione[2], al quale si applicano, per quanto compatibili, le norme dettate dal codice di procedura civile;
- l'ampliamento della giurisdizione tributaria secondo quanto previsto dall'art. 2, D.lgs. n. 546/1992, alla lettera del quale "appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversia aventi ad oggetto tributi di ogni genere e specie comunque denominati";
- edura civile, in conformità a quanto disposto dall'art. 1 del presente decreto, secondo cui: "i giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile";
- la fruizione degli strumenti cautelari disciplinati agli artt. 47, 52 e 62-bis del decreto in oggetto;
- l'istituzione dell'obbligo della difesa per le liti aventi un valore economico pari o superiore ad euro 3.000;
- l'introduzione della condanna al pagamento delle spese di giudizio, a carico della parte risultante soccombente a conclusione del processo[3];
- la previsione del giudizio di ottemperanza funzionale a rendere esecutive le pronunce, in cui risulti soccombente l'Amministrazione finanziaria;
- la costituzione del Consiglio di Presidenza (a cui si aggiunge oggi la locuzione "della giustizia tributaria"), quale organo di autogoverno della magistratura tributaria.

Ciò detto, occorre precisare che se nessuna particolare difficoltà ha sollevato il riconoscimento della natura giurisdizionale (e non amministrativa)[4] alle Corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado (si ripete, ex Commissioni tributarie provinciali e regionali), lo stesso non è accaduto in riferimento alla determinazione della **natura del processo tributario**, considerati i due macro-orientamenti contrastanti in proposito.

Nello specifico, la tesi più risalente nel tempo (ma minoritaria) attribuisce al rito tributario "**natura**

dichiarativa", in relazione al quale l'atto impositivo costituirebbe soltanto un mezzo processuale funzionale ad introdurre un generico giudizio di cognizione. Il precipitato di quanto detto, allora, si sostanzierebbe nell'istaurazione del processo tributario volto, non tanto ad ottenere l'annullamento dell'atto impugnato, quanto piuttosto, all'ottenimento di una pronuncia di merito sostitutiva dell'atto dell'Ufficio.

Di segno diametralmente opposto, invece, è l'orientamento della dottrina prevalente che attribuisce al rito tributario "**natura impugnatoria**", considerato che si tratta di un processo in cui si impugnano atti amministrativi, salvi i casi in cui il contribuente presenti istanza di rimborso oppure impugni il "silenzio-dissenso" manifestato dall'Amministrazione finanziaria.

Più nel dettaglio, il giudizio tributario è un giudizio di **impugnazione-merito**, piuttosto che impugnazione-annullamento[5]. Secondo un consolidato indirizzo giurisprudenziale[6], infatti, l'impugnazione davanti al giudice tributario attribuisce a quest'ultimo non solo la cognizione dell'atto, ma anche del **rapporto tributario**, trattandosi di una cd. "impugnazione-merito", in quanto diretta alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva dell'accertamento operato dall'Amministrazione finanziaria. Ne discende, "che il giudice che ritenga invalido l'avviso di accertamento non per motivi formali, ma di carattere sostanziale, non deve limitarsi ad annullare l'atto impositivo, ma deve esaminare nel merito la pretesa tributaria, e, operando una motivata valutazione sostitutiva, eventualmente ricondurla alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte"[7].

Dalla natura impugnatoria del rito tributario, si precisa, discendono i seguenti corollari:

- l'inammissibilità delle azioni di accertamento negativo della pretesa erariale aventi carattere preventivo;
- l'inammissibilità delle azioni cautelari ante causam, finalizzate ad inibire o sindacare un'attività amministrativa prima che questa si sia tradotta nell'emanazione di un atto impugnabile;
- l'impossibilità per l'amministrazione finanziaria di fondare la propria pretesa su ragioni giuridiche diverse da quelle indicate nell'atto impugnato;
- l'impossibilità per il ricorrente di sottoporre alla cognizione del giudice questioni estranee all'oggetto dell'impugnativa;
- l'inammissibilità di proporre domande riconvenzionali.

Affrontando argomentazioni inerenti al rito tributario, poi, risulta tanto doveroso quanto necessario richiamare l'intervento di riforma costituzionale, avvenuto nel 1999, proteso a modificare l'art. 111 Cost. per recepire l'**art. 6, par. 1 della CEDU**[8], che ha incastonato nel nostro ordinamento il principio del giusto processo.

Nel dettaglio, mentre il primo comma dell'art. 111 Cost, riformulando la locuzione di "equo processo" contenuta all'art. 6 CEDU, statuisce che "La giurisdizione si attua mediante il **giusto processo** regolato dalla legge", il secondo comma, invece, cristallizza il principio del contraddittorio tra le parti e di terzietà/imparzialità del giudice; infine, i commi sesto e settimo, già presenti nella precedente formula dispositiva, ribadiscono l'obbligo di motivazione che involge i provvedimenti giurisdizionale, oltreché prevedere l'impugnazione per violazione di legge per Cassazione.

Alla luce di quanto esposto se per un verso è possibile affermare che il valore "copernicano" dell'art.111 Cost. si estende, senza problematicità, anche dal rito tributario; per altro, invece, risulta oltremodo necessario mettere in evidenza le peculiarità del giudizio in oggetto, rilevando la non perfetta sovrapposizione con il principio in esame. Ne è una dimostrazione quanto segue.

La locuzione "**ragionevole durata del processo**", ad esempio, ha sollevato notevoli punti di frizione in rapporto alla condizione di una delle parti processuali e, di riflesso, rispetto alle istanze di risarcimento dell'altra. Invero, si potrebbe sostenere che il principio della "ragionevole durata del processo" possa applicarsi anche al rito tributario, in ragione del fatto che (come s'è anticipato) trovano applicazione gli stessi principi valevoli nel rito ordinario; sennonché la stessa Corte di Strasburgo ha affermato, con sentenza del 12 luglio (nota come caso *Ferrazzini*), l'impossibilità di applicare tale principio alle controversie di natura fiscale. Più nel dettaglio, prevalendo in questa tipologia di contenzioso la **natura pubblica del rapporto**, in ragione della particolare condizione di una delle parti necessarie (ovvero L'Amministrazione finanziaria), risulta difficile (se non del tutto erroneo) parlare di totale aderenza rispetto ai principi del rito ordinario. Tale impostazione, conclude la Corte, determina "un'esclusione a priori dei diritti ed obblighi di natura civile[9] dalla sfera tributaria dato che la relazione che si instaura tra contribuente e Fisco, ricade, appunto, nel nocciolo duro delle prerogative del potere di imperio".

Contrassegnano, di contro, e senza ostruzionismi interpretativi, il processo tributario i seguenti principi:

- il principio **dispositivo**: il quale vincola il giudice tributario a pronunciarsi nei limiti del contenuto della domanda posta in essere dalle parti, secondo la formula che impone la "corrispondenza tra chiesto e pronunciato".
- Il principio **dell'impulso d'ufficio**: in forza del

quale i poteri istruttori del giudice tributario trovano enunciazione all'interno delle disposizioni generali contenute all'art. 7, D.lgs. n.546/1992. Si precisa che le facoltà declinate all'interno della disposizione sono attribuite al giudice "ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti". Di conseguenza, i poteri integrativi sopracitati potranno essere esercitati solo nelle ipotesi in cui la carenza probatoria, non imputabile alla negligenza delle parti, debba essere necessariamente colmata per addivenire ad una decisione[10].

- Il principio di **concentrazione** e di **collegialità della trattazione**: che contribuisce a segnare la distanza rispetto al rito ordinario, posto che il rito tributario risulta carente della separazione tra fase istruttoria e fase decisionale[11].
- Il principio di **documentalità**: il quale conferisce ai documenti una posizione privilegiata rispetto agli altri strumenti probatori. L'operatività di questo principio, tuttavia, non deve indurre a pensare che l'oralità all'interno di questo rito sia inesistente. Essa, semplicemente, è solo ridotta, in ragione della natura e delle peculiarità di questo rito.

Strumenti deflattivi: la crisi del principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria?

Il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria può trovare una sua definizione nella "non attitudine di un diritto a subire atti di disposizione, in conseguenza della sua natura o di una espressa previsione legislativa"[12].

Partendo da questo enunciato, circoscrivendo l'ambito di applicazione alla tematica tributaria, risulta che il **titolare del diritto di credito**, ossia l'Amministrazione finanziaria, **non possa disporre arbitrariamente di questo diritto**, posto che lo stesso è inserito all'interno di una "cornice" che si cura di interessi generali, non riconducibili alla mera sfera privatistica.

Tuttavia, per comprendere la portata del principio in esame, è opportuno esaminare alcuni principi costituzionali, i quali sinergicamente cooperano nella determinazione del significato da attribuire alla indisponibilità dell'obbligazione tributaria.

In primo luogo, si menziona il principio di **riserva di legge ex art. 23 Cost**, alla lettera del quale "Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge". L'essenza di questo principio evidenzia come la disciplina tributaria sia oggetto esclusivo della potestà legislativa, con ciò sottraendo in capo all'Amministrazione finanziaria qualunque facoltà di disporne.

Pari collocazione costituzionale, inoltre, è riconosciuta al principio di **capacità contributiva ex art. 53 Cost**, in base al quale "Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva". In forza di questo principio, il legislatore (non l'Amministrazione), bilancia l'imposizione erariale con la capacità contributiva facendo in modo che la pretesa erariale, per ogni soggetto passivo risulti calibrata con la propria capacità di generare ricchezza.

Infine, denominatore comune dei principi sopraelencati è l'**art. 3** che custodendo in sé la bipartizione tra **uguaglianza formale e sostanziale**, obbliga l'Amministrazione a trattare in modo uguale situazioni uguali ed in modo differente situazioni dissimili.

Sulla scorta di quanto argomentato, emerge che il fine preminente del legislatore fosse quello di rendere inefficace ogni (eventuale) slancio arbitrario dell'Amministrazione finanziaria diretto modificare, *motu proprio*, non solo le **procedure di riscossione**, ma anche l'**oggetto della pretesa erariale**. Detto in altri termini, l'obbligazione tributaria sorge ogni qualvolta si realizzano i presupposti che il legislatore ha espressamente considerato. Di conseguenza, l'indisponibilità dell'obbligazione tributaria si traduce, ad esempio, nell'impossibilità, per l'Amministrazione finanziaria, di accordare esenzioni o agevolazioni (o peggio, modificare l'imposizione in forza di un accordo negoziale costituito con il contribuente), se non per dare esecuzione ad un dispositivo specifico.

Ma se così è, come si concilia l'indisponibilità con gli strumenti deflattivi?

Effettivamente, in forza di una visione approssimativa, gli strumenti in oggetto, potrebbero entrare in contrasto con il principio di cui sopra, considerata la loro natura transattiva-negoziale.

Per risolvere la questione, allora, occorre domandarsi se davvero ci si trovi nell'ambito dell'**art. 1966 c.c.** e dunque, se si tratti "concretamente" di diritti di cui le parti possono disporre liberamente per transigere.

Così, a ben guardare, la risposta non può che essere negativa.

Invero, strumenti quali **reclamo-mediazione e conciliazione** (fuori e dentro l'udienza) **non subordinano la loro ragion d'essere alla facoltà contrattuale** civilmente intesa, in primo luogo perché i soggetti in esame non si trovano in posizione di parità e, in secondo luogo, perché l'Ufficio (come spiegato precedentemente) non può disporre liberamente del diritto di credito vantato nei confronti del contribuente.

Per tale ragione, ogni qualvolta ci si accosti a questa tipologia di istituti, si deve abbandonare l'idea di un rapporto negoziale che sorge tra Amministrazione finanziaria e contribuente, perché dall'individuazione dei presupposti del tributo fino ad arrivare

alla quantificazione/riduzione delle relative sanzioni, non si farà altro che percorrere rigorosamente il sentiero già tracciato dal legislatore, all'interno del quale non esiste margine alcuno per l'esercizio dell'autonomia contrattuale[13].

Il reclamo e la mediazione

Il legislatore, per mezzo delle modifiche apportate con la **L. n.130/2022**, è nuovamente intervenuto per affinare la disciplina concernente l'utilizzo degli strumenti deflattivi, in species reclamo-mediazione, nella dialettica tra Amministrazione e contribuente.

Quest'ultimo approdo legislativo, infatti, si inserisce all'interno di un iter normativo pregresso (si pensi all'art. 17-bis del D.lgs. n. 546/1992, introdotto dall'art. 9, comma 9 del D.l. n.98/2011, successivamente modificato dall'art. 9 del D.lgs. n. 516/2015 e da ultimo dall'art. 10 del D.l. n.50/2017) che esprime, in maniera limpida, il fine del legislatore, ossia dotare i soggetti coinvolti di **strumenti funzionali ad anticipare la risoluzione della controversia**; altresì, collocando l'intervento del giudice tributario in una fase successiva e circoscritta alla mancata risoluzione della controversia, oppure alla mancata fruizione degli strumenti in esame.

Sulla scorta di quanto premesso, il presente elaborato procede lungo la disamina degli istituti deflattivi del reclamo e della mediazione.

L'**art. 17-bis del D.lgs. n. 546/2017** non lascia alcun dubbio sul fatto che **reclamo e ricorso debbano coincidere** (sia nella forma che nella sostanza), non fosse altro che per il dato testuale della disposizione che, in apertura, recita "il ricorso produce anche gli effetti del reclamo"[14].

Questa analogia fa sì che gli elementi essenziali del ricorso debbano trovare manifestazione già all'interno del reclamo, giustificando, in caso di assenza, l'inammissibilità dell'atto proposto.

Nello specifico, a norma del secondo comma dell'**art. 18 del D. lgs. n.546/1992**: "Il ricorso deve contenere l'indicazione: a) della commissione (oggi Corte di giustizia tributaria) cui è diretto; b) del ricorrente e del suo legale rappresentante, della relativa residenza o sede legale o del domicilio eventualmente eletto nel territorio dello Stato, nonché del codice fiscale e dell'indirizzo di posta elettronica certificata; c) dell'ufficio nei cui confronti il ricorso è proposto; d) dell'atto impugnato e dell'oggetto della domanda; e) dei motivi".

Ancora, proseguendo l'analisi dell'art. 18, il **quarto comma** dispone che "Il ricorso è inammissibile se manca o è assolutamente incerta una delle indicazioni di cui al comma 2, ad eccezione di quella relativa al codice fiscale e all'indirizzo di posta elettronica certificata, o non è sottoscritta a norma del comma precedente".

Per attenuare la rigidità delle conseguenze previste dal precetto sopraesposto, nell'ipotesi in cui manchi uno dei requisiti indefettibili del ricorso, la dottrina prima e la giurisprudenza dopo hanno avanzato una soluzione più "elastica", addivenendo ad escludere l'inammissibilità del reclamo/ricorso quando vi sia modo di accertare la sostanziale regolarità dell'atto e l'osservanza delle regole processuali. La bontà della risoluzione avanzata, poi, ha trovato accoglimento nella pronuncia **n. 21170/2005 della Cassazione**, attraverso la quale il Collegio ha stabilito che "l'irregolarità…resta sanata ogniqualvolta debba ritenersi raggiunto lo scopo del meccanismo processuale"[15].

Entrando nel merito degli elementi ritenuti essenziali del reclamo/ricorso, si torna al secondo comma dell'art. 18 D.lgs. n. 546/1992 e al requisito (tassativo) che si sostanzia nell'**indicazione della Commissione tributaria** a cui il soggetto passivo presenta istanza. In merito si precisa che determinerà l'inammissibilità del reclamo/ricorso solo l'omissione in toto dell'indicazione del giudice tributario; con la conseguenza che l'eventuale dichiarazione di incompetenza della Commissione individuata, determinerà, semplicemente, "la possibilità di riassumere il giudizio innanzi alla Commissione tributaria indicata come competente[16]", senza determinare dunque ripercussioni nefaste sull'atto.

Il secondo requisito indifferibile sia del reclamo che del ricorso, è costituito dall'**indicazione del ricorrente e del suo legale rappresentante**. Sul punto il comma 7, dell'art. 12 del D.lgs. n. 546/1992 parla di "conferimento d'incarico" e non di *procura ad litem* secondo quanto previsto nel rito civile. Tuttavia, nel rito tributario, è pacificamente riconosciuta la sinonimia tra i due termini con la previsione, in aderenza a quanto disposto nel rito ordinario, che il conferimento dell'incarico possa distinguersi in generale e speciale.

La puntuale e attenta definizione dell'oggetto della domanda rappresenta il terzo elemento essenziale del reclamo/ricorso. Il **petitum** espresso in termini chiari e precisi, infatti, oltre ad assurgere ad elemento fondamentale dell'atto, rappresenta una considerevole occasione per far sì che si ottenga una pronuncia giudiziale favorevole; e ciò, in considerazione del fatto che l'oggetto del reclamo possiede proprio la funzione di circoscrivere il contesto (argomentativo) entro cui si svolgerà l'eventuale giudizio. Inoltre, proprio la necessità di una puntuale perimetrazione del petitum, considerati gli effetti che dallo stesso scaturiscono, ha indotto gli interpreti a prevedere l'inammissibilità del reclamo/ricorso tutte le volte in cui la domanda sia non solo

assente, bensì anche solo incerta[17].
Infine, rende inammissibile il reclamo l'assenza dei **motivi della domanda**, anch'essi tesi a delimitare l'ambito cognitivo e di accertamento del giudice, nel solco di quanto tracciato del principio della "corrispondenza tra chiesto e domandato". Come per il ricorso, anche per il reclamo, il contribuente è chiamato ad indicare tutti i motivi e le deduzioni che ritiene fondamentali sia in sede di reclamo che, eventualmente, in sede di istaurazione del contenzioso; il legislatore, infatti, non consente d proporre istanze di reclamo prive di motivazioni o con motivazioni oggettivamente carenti, che non consentono all'Ufficio di riesaminare correttamente l'atto oggetto di impugnazione. Resta salva, secondo quanto stabilito all'art 24 D.lgs. n. 546/1992, "l'integrazione dei motivi di ricorso, resa necessaria dal deposito di documenti non conosciuti ad opera delle parti o per ordine della commissione".
Da ultimo, gli esiti della procedura di reclamo potranno consolidarsi in tre distinte direzioni.
In primo luogo, si avrà il raggiungimento dell'epilogo di maggior favore per il contribuente, se l'istanza contenuta nel reclamo verrà **accolta nella sua totalità**. Diversamente, nella seconda ipotesi si potrà avere un **accoglimento parziale** del reclamo ed infine, nella terza eventualità, il contribuente potrà essere travolto dagli effetti negativi del **rigetto** (o del silenzio) da parte dell'Ufficio. Ne deriva che, a fronte dei negativi esisti sopradescritti, l'ordinamento riconosce in capo al contribuente la **facoltà di costituirsi in giudizio**, istaurando la lite innanzi alla Commissione tributaria provinciale competente (oggi, Corte di giustizia di primo grado).
Esaminate le peculiarità che interessano il reclamo, si passa in rassegna il valore deflattivo **della mediazione**, partendo dal dato testuale inserito all'interno dell'art. 17-bis del D.lgs. n. 56471992 che riconosce al contribuente, per le controversie di valore non superiore a cinquantamila euro, la facoltà di proporre la rideterminazione dell'ammontare della pretesa.
L'istituto deflattivo disciplinato all'art. 17-bis non rappresenta un unicum nel panorama ordinamentale nazionale, coesistendo in esso anche la **mediazione civile**[18], la quale, quanto meno per le finalità perseguite, presenta punti di contatto con la mediazione tributaria. Difatti, così come la mediazione civile cerca di raccordare posizioni antagoniste, allo stesso modo, il fine della mediazione tributaria si sostanzia nella ricerca di punto "paretiano" tra la pretesa erariale dell'Amministrazione finanziaria e le esigenze del contribuente. Di contro, l'elemento che funge da spartiacque e che esclude qualunque commistione tra i due istituti, è costituito dall'**assenza** (nel rito tributario) **della terzietà del soggetto** che conduce la mediazione tra le parti. Invero, nella fase di proposizione del reclamo, l'eventuale proposta di mediazione sarà verificata sì da un organo "diverso ed autonomo" (rispetto a quello che ha emanato l'atto impugnato), che tuttavia **è parte integrante della stessa Amministrazione finanziaria** (quasi fosse l'oggettivizzazione di un'endiadi). L'assenza di una figura terza ed indipendente, inoltre, viene spiegata dall'Agenzia delle Entrate come esercizio di un potere prettamente amministrativo, sulla scorta del quale "in campo tributario l'istituto del reclamo/mediazione di configura maggiormente come espressione dell'esercizio di un potere di autotutela"[19].
Alla luce di quanto fin qui esposto, è necessario comprendere in che modo l'Ufficio procede alla valutazione della proposta di mediazione.
Ora, a sostegno dell'Ufficio interviene il comma 8 dell'art. 17-bis, che individua i presupposti per la mediazione stabilendo che "L'organo destinatario […] formula d'ufficio una proposta di mediazione avuto riguardo all'eventuale **incertezza delle questioni controverse**, al grado di **sostenibilità della pretesa** e al principio di **economicità dell'azione amministrativa**"[20].
Effettuate, con dovizia di particolari, le valutazioni di cui sopra ed appurato che sussistono margini per giungere ad un accordo, l'ufficio si troverà davanti a plurime opzioni, ovvero:

- se il contribuente, congiuntamente al reclamo, aveva già formulato una proposta di mediazione completa anche della rideterminazione dell'ammontare della pretesa, l'ufficio lo può invitare a sottoscrivere l'accordo medesimo;
- se il contribuente non aveva allegato una proposta di mediazione, l'ufficio può comunicare una propria proposta motivata;
- inoltre, l'ufficio può invitare il contribuente al contraddittorio nel caso in cui non reputi possibile o opportuno formulare immediatamente una proposta. In questa fase il contribuente potrà partecipare personalmente o conferendo procura al proprio difensore; egli potrà, altresì, non presentarsi, sicché verrà annotata la mancata comparizione. Infine, si precisa che all'esito di questa procedura dovrà essere redatto apposito verbale, poi doverosamente sottoscritto dal contribuente, dal suo difensore e dal funzionario incaricato del contraddittorio.

Da ultimo, si puntualizza che l'**accordo di mediazione** si **conclude** al momento della sottoscrizione delle parti di un atto contenente: l'indicazione degli importi dovuti (tributo, interessi, sanzioni) e le modalità con cui procedere al versamento. Diversamente, la **procedura di mediazione** si **perfe-**

ziona con il versamento dell'intero importo dovuto, o della prima rata in caso di pagamento rateale.
Si conclude, evidenziando che a seguito del perfezionamento dell'accordo, la pretesa tributaria (così come rideterminata) non è più contestabile, dunque l'accordo non sarà più impugnabile.

L'esposizione a responsabilità amministrativo-contabile del funzionario: disamina del neo-introdotto comma 9-bis con L. n.130/2022

Ai sensi dell'**art. 4, comma 1, lett. e) L. n. 130/2022**, l'**art.17-bis** è stato integrato con il comma 9-bis che, testualmente, recita: "In caso di rigetto del reclamo o di mancato accoglimento della proposta di mediazione formulata ai sensi del comma 5, la soccombenza di una delle parti, in accoglimento delle ragioni già espresse in sede di reclamo o mediazione, comporta, per la parte soccombente, la condanna al pagamento delle relative spese di giudizio. Tale **condanna** può rilevare ai fini dell'eventuale **responsabilità amministrativa del funzionario** che ha immotivatamente rigettato il reclamo o non accolto la proposta di mediazione".
Si stabilisce, dunque, la possibile imputazione di responsabilità in capo al funzionario che, immotivatamente, rigetta il reclamo o rifiuta la proposta di mediazione.
Procedendo con ordine, allora, occorre, in primo luogo, capire a che tipologia di responsabilità si riferisce il comma sopra richiamato.
La risposta non può che rievocare il *genus* della **responsabilità del pubblico dipendente**, per poi riferirsi, in *species*, alla **responsabilità amministrativo-contabile** gravante sul medesimo.
La responsabilità del pubblico dipendente è disciplinata dall'**art. 28 Cost.** a mente del quale i funzionari e i dipendenti dello Stato e degli enti pubblici sono direttamente responsabili, secondo le leggi penali, civili ed amministrative, degli atti compiuti in violazione di diritti. In tali casi, prosegue il dettato costituzionale, la responsabilità si estende allo Stato e agli enti pubblici.
Appare evidente che si tratta di una responsabilità diretta e solidale, in forza della quale il terzo danneggiato ha facoltà di agire in via risarcitoria sia nei confronti del dipendente pubblico (che ha cagionato in concreto il danno ingiusto), sia nei confronti della pubblica amministrazione a cui il medesimo appartiene e a cui è strettamente legato in ragione del rapporto di immedesimazione organica che intercorre con la P.A. Quest'ultima, a sua volta, in un secondo momento, potrà rivalersi nei confronti dell'autore dell'illecito, incardinando un giudizio dinnanzi alla Corte dei Conti.
Il suddetto impianto è stato cristallizzato, altresì, in sede di legislazione ordinaria, negli **artt. 22 e 23 del D.P.R. n. 3/1957 (Testo Unico Impiegati Civili dello Stato)** secondo i quali l'obbligo risarcitorio, in capo al dipendente, sorge solo nell'eventualità in cui egli abbia arrecato il danno con dolo o colpa grave. Ne deriva che nell'ipotesi di colpa lieve, l'azione potrà essere esperita solo nei confronti della P.A. Si specifica, infine, che hai fini dell'imputazione della responsabilità non rileva necessariamente la finalità perseguita da parte del pubblico dipendente, né che sia sussistente un rapporto di impiego formalmente detto, considerato che sarà sufficiente che il soggetto agente abbia svolto una funzione pubblica tipica dell'amministrazione a cui appartiene[21].
Tanto doverosamente premesso, si passa in rassegna la responsabilità amministrativo-contabile.
Nel momento in cui, il dipendente, nell'inosservanza dolosa o gravemente colposa dei doveri di servizio, cagiona un pregiudizio alla P.A. di appartenenza, si configura un'ipotesi di responsabilità amministrativa definibile come **danno erariale**. Sottocategoria di quest'ultima voce di danno, invece, è il cd. **danno contabile**, che si configura solo nelle ipotesi in cui il dipendente è adibito alla mansione specifica del maneggio di denaro pubblico.
Questa peculiare forma di responsabilità, successivamente, ha trovato compiuta disciplina nel **D.lgs. n. 174/2016**, ossia nel Codice di giustizia contabile[22].
Passando ai tratti salienti della responsabilità erariale, si può osservare quanto segue.
Secondo l'**art. 1** della **L. n. 20/1994**[23], la responsabilità amministrativa è personale, limitata a fatti od omissioni commessi con dolo o colpa grave. Ancora, i presupposti costitutivi della responsabilità in oggetto, che è devoluta alla **giurisdizione della Corte dei Conti**, sono:

- la sussistenza di un vincolo funzionale tra P.A. e dipendente che arrecato il danno ingiusto;
- imputabilità a titolo di dolo, colpa grave;
- la sussistenza del pregiudizio economico subito dall'ente;
- nesso di causalità da rinvenire tra la condotta del dipendente e il danno erariale realizzato.

È importante precisare che il danno erariale inferto alla P.A. non si riconduce solo alla **perdita materiale** oggettivamente intesa (il danno economico), ma anche alla **perdita immateriale**, eventualmente, connessa alla prima (come la perdita del prestigio dell'Amministrazione).
Infine, si rammenta che la responsabilità amministrativa e la responsabilità civile del dipendente rappresentano **due strade alternative** (ma distinte) per ottenere il risarcimento. Invero, come precisato dalle Sezioni Unite[24], l'**azione** proponibile dal **Procuratore contabile non si indentifica** con

quella che l'**Amministrazione** può autonomamente esperire contro l'autore del danno, essendo notevole l'essenza distintiva dei due giudizi. Nello specifico, nel giudizio contabile, il Procuratore contabile non agisce quale rappresentante dell'Amministrazione danneggiata, bensì quale portatore di interessi pubblici (tra i quali capeggiano il buon andamento della P.A. ed il corretto impiego delle risorse pubbliche); di contro, nel giudizio civile, l'Amministrazione agisce per ottenere il pieno ristoro rispetto al danno subito, agendo a protezione di un interesse particolare, ossia il suo[25].

Brevi considerazioni conclusive

Il restyling operato al sistema tributario, ancora una volta parziale e non organico, se per un verso, manifesta l'attualità della "questione tributaria", per altro, evidenzia l'impiego di strumenti inadatti anche a fronte delle più nobili intenzioni del legislatore.

Le perplessità, declinate in forma quanto più sintetica possibile, involgono almeno quattro macro-interrogativi.

La prima questione, attiene il sentiero "quasi obbligato" che il contribuente è chiamato a percorrere, una volta sollevata l'illegittimità dell'atto impositivo, attivando strumenti che perseguono (per natura) obiettivi differenti. Come noto, mentre il reclamo mira a far valere un vizio dell'atto, la mediazione, invece, tende alla risoluzione della controversia attraverso il meccanismo proposta/accettazione di un accordo. Se così è, rimane da chiedersi perché il contribuente, che parte per eccepire l'illegittimità dell'atto, presentando reclamo, debba essere messo nella condizione di smentire sé stesso proponendo, con la stessa azione, proposta di mediazione che, in quanto accordo, non fa che restituire valenza all'atto impugnato?

La seconda vicenda, riguarda il problema mai risolto della sostanziale/effettiva terzietà del soggetto che conduce la mediazione tributaria. La disposizione garantisce, al comma 4 dell'art. 17-bis, che provvederanno alla mediazione "apposite struttura diverse ed autonome" rispetto a quelle che hanno curato l'istruttoria dell'atto impositivo, ma dov'è la terzietà se gli uffici fanno capo alla medesima Amministrazione che ha emesso l'atto?

Il terzo problema, attiene proprio il tema della responsabilità amministrativo-contabile del funzionario. Difatti, l'assenza di chiarezza riferita agli elementi soggettivi dell'illecito (il funzionario risponde per dolo, colpa grave o colpa lieve?) ed il timore che anche l'errore possa fungere da presupposto per l'addebito di una responsabilità tanto gravosa, quale è quella amministrativo-contabile, rischia di riproporre lo scenario antecedente alla modifica del reato d'abuso d'ufficio ex 323 c.p. Nel dettaglio, andando aldilà dell' opinione di chi scrive (secondo la quale, per riordinare un sistema, risultano inefficaci sia la bulimia normativa che l'isterismo da "caccia alle streghe"), è verosimile che si ritorni alla riesumazione della spiacevole prassi "della burocrazia difensiva", in ragione del fatto che il funzionario, per timore d'esporsi ed essere coinvolto in procedimenti giudiziari, possa decidere d'astenersi tout court dall'invio dell'accertamento, precludendo all'Amministrazione di svolgere in modo analitico la sua funzione accertativo-impositiva e ledendo il principio generale di buon andamento dell'attività amministrativa.

A ciò si aggiunge che, se occorreva rendere espressa la formale/puntuale attenzione che il funzionario doveva riservare al reclamo-mediazione, forse, sarebbe bastato modificare il predicato presente al quinto comma dell'art. 17-bis, operando una variazione (da "formula" a "deve formulare") che, verosimilmente, avrebbe contribuito ad arginare l'ipertrofia normativa in materia tributaria.

Concludendo, come quarto ed ultimo dilemma, non si comprende perché il richiamo alla possibile responsabilità del funzionario, involga solo reclamo-mediazione e non la conciliazione, se è vero (come è vero) che anche la stessa, risulta inserita nel novero degli strumenti deflattivi tesi a rendere meno conflittuale il dialogo tra soggetti le cui istanza, da sempre, risultano agli antipodi.

[1] Legge 31 agosto 2022, n. 130 recante "Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributari". Tra le novità entrate in vigore a far data dal 16 settembre 2022, si segnalano: il mutamento di denominazione delle Commissioni tributarie provinciali-regionali che diventano "Corti di giustizia tributaria di primo grado" e "Corti di giustizia tributaria di secondo grado"; la giurisdizione tributaria verrà esercitata dai nuovi magistrati a tempo pieno, reclutati mediante procedura concorsuale; nel reclamo-mediazione la condanna al pagamento delle spese processuali rileva ai fini della responsabilità amministrativa del funzionario che "immotivatamente" abbia rigettato il reclamo o rifiutato la proposta di mediazione; viene introdotto il comma 5-bis all'interno dell'art.7 secondo cui il giudice, chiamato a fondare la decisione sugli elementi di prova che emergono in giudizio, procede all'annullamento dell'atto impositivo se manca la prova della sua fondatezza o la prova della sua fondatezza risulti contraddittoria o comunque insufficiente a dimostrare le ragioni oggettive su cui si fonda la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni; si riformula la sospensione dell'atto impugnato nel senso che l'udienza cautelare viene fissata nei trenta giorni successivi al relativo deposito, e non più entro la prima camera di consiglio utile; si riconosce in capo al giudice la facoltà di ammettere la prova testimoniale in forma scritta, se ritenuta necessaria a i fini della decisione ed anche senza accordo delle parti; per le controversie aventi un valore non superiore ad euro 50.000, assoggettate agli strumenti deflattivi del reclamo-mediazione, si riconosce in

capo al giudice la possibilità di formulare una proposta conciliativa alle parti, la quale si perfeziona con la redazione del processo verbale che determina, a sua volta, l'estinzione del giudizio per cessata materia del contendere; in relazione alle spese di giudizio da imputare alla parte soccombente si prevede una maggiorazione del 50% qualora una delle parti ovvero il giudice, abbia formulato una proposta conciliativa, non accettata dalla controparte senza giustificato motivo; infine, si prevede una definizione agevolata dei giudizi pendenti dinanzi alla Corte di Cassazione di valore non superiore ad euro 50.000 oppure ad euro 100.000 (a seconda dell'esito dei giudizi precedenti); definizione, che si perfeziona con la tempestiva presentazione della domanda da parte dei soggetti legittimati e con il pagamento degli importi dovuti (in mancanza di importi da versare, la definizione si perfeziona con la sola presentazione della domanda).

[2] In ambito tributario, al ricorso per Cassazione e al relativo procedimento si applica, se compatibile, quanto disposto nel codice di rito civile. Per l'analisi della disciplina, si consultino rispettivamente gli artt: 62-62 -bis, 63, D.lgs. n. 546/1992.

[3] Art. 15, comma 1, D.lgs. n.546/1992: "La parte soccombente è condannata a rimborsare le spese di giudizio che sono liquidate con la sentenza".

[4] In relazione alla natura giurisdizionale e non amministrativa delle ex Commissioni tributarie provinciali/regionali, cfr. Corte Cost. 27 dicembre 1974, n.287.

[5] D. STEVANATO, Introduzione al processo tributario, Padova, 2015: "Invero, l'impugnazione dell'atto impositivo costituisce il veicolo attraverso il quale il giudice tributario entra nel merito del rapporto tributario e si pronuncia sullo stesso. Ovviamente, occorre distinguere a seconda che l'atto risulti essere affetto da vizi formali o sostanziali. Nel primo caso, infatti, la cognizione del giudice non si estende al rapporto d'imposta ma si arresta al giudizio sull'atto. Nel secondo caso, invece, il giudice non può limitarsi all'annullamento dell'atto impugnato ma deve esaminare nel merito la pretesa erariale ed effettuare una propria motivata valutazione sostitutiva sulla base degli elementi in atti e sempre entro i limiti posti dalle domande di parte".

[6] Cfr., ex multis, Corte di Cass. 24 settembre 2014, n. 20052; Corte di Cass. 9 ottobre 2013, n. 22937; Corte Cass. 25 giugno 2014, n.14421.

[7] Corte Cass. 24 settembre 2014, n. 20052.

[8] Art. 6, par. 1-Convenzione europea dei Diritti dell'Uomo- "Ogni persona ha diritto ad un'equa e pubblica udienza entro un termine ragionevole, davanti ad un tribunale indipendente e imparziale costituito per legge, al fine della determinazione dei suoi diritti e dei suoi doveri di carattere civile, sia della fondatezza di ogni accusa penale che gli venga rivolta".

[9] Tra i quali certamente si annovera il diritto di chiedere il risarcimento conseguente al protrarsi della lite ex art. 6, par. 1, CEDU.

[10] A conferma di questo orientamento, si cfr. Corte di Cass. 4 maggio 2004, n.8439.

[11] Nel rito civile le parti possono eventualmente costituirsi tardivamente fino alla prima udienza di comparizione ex art. 171, comma 2, c.p.c. inoltre, le attività istruttorie riconosciute loro proseguono per tutta la durata del processo, o meglio, fino al deposito delle memorie istruttorie e fatte salve le preclusioni di legge. Ancora, sempre nel rito civile, trova riconoscimento l'istituto della contumacia dell'attore. Diversamente, nel rito tributario, la costituzione in giudizio del ricorrente non soltanto deve avvenire anteriormente alla prima udienza, ma deve essere effettuata a pena di inammissibilità del ricorso "entro il termine perentorio di 30 giorni dalla proposizione del ricorso", ex art. 22, D.lgs. n. 546/1992. A ciò di aggiunge, sempre nel giudizio tributario, che la mancata costituzione del ricorrente preclude ogni azione al resistente; di contro, nei casi in cui si perfeziona la costituzione del primo, la costituzione del resistente si perfeziona "entro 60 giorni dal giorno in cui il ricorso è stato notificato", attraverso il deposito del proprio fascicolo presso la segreteria della Corte di giustizia tributaria. Infine, per entrambi, è fatta salva la possibilità di procedere all'integrazione dei motivi del ricorso, quando la medesima è "resa necessaria dal deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine della Commissione", ex art 24, comma 2, D.lgs. n. 546/1992.

[12] Cfr. S. PUGLIATTI, L'atto di disposizione e il trasferimento dei diritti, in Diritto Civile, Metodo-Teoria-Pratica, Milano, 1951.

[13] Ad integrazione di quanto espresso, e per maggiori approfondimenti, si riporta una parte del parere, n. 140/2018, reso dalla Corte dei Conti sezione regionale Lombardia, alla lettera del quale: "Secondo l'impostazione dottrinale e giurisprudenziale tradizionale, nel nostro ordinamento, vige il principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, in primo luogo quale corollario del principio di legalità, in connessione quindi alla natura vincolata dell'azione amministrativa in materia tributaria. Tale assunto si fonda sull'articolo 23 della Costituzione, secondo il quale nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge. Pertanto, secondo questa impostazione, la necessaria previsione dell'obbligazione tributaria in disposizioni imperative, vincolanti sia per i soggetti passivi del tributo che per l'Ente impositore, comporta il necessario esercizio, da parte di quest'ultimo, dei poteri conferitigli, senza esercizio alcuno di discrezionalità."

[14] Art. 17-bis, comma 1, D.lgs. n. 546/1992: "Per e controversie di valore non superiore a cinquantamila euro, il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo e può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa. Il valore di cui al periodo precedente è determinato secondo le disposizioni di cui all'articolo 12, comma 2. Le controversie di valore indeterminabile non sono reclamabili, ad eccezione di quelle di cui all'articolo 2, comma 2, primo periodo".

[15] Corte Cass. 31 ottobre 2005, n. 21170: "Le previsioni di inammissibilità, proprio per il loro rigore sanzionatorio, devono essere interpretate in senso restrittivo, limitandone cioè l'operatività ai soli casi nei quali il rigore estremo è davvero giustificato; ciò anche tenendo presente l'insegnamento fornito dalla Corte Costituzionale,

con particolare riguardo al processo tributario, secondo il quale le disposizioni processuali tributarie devono essere lette in armonia con i valori della «tutela delle parti in posizione di parità», evitando irragionevoli sanzioni di inammissibilità".

[16] S. D'ANDREA, Manuale del processo tributario, Pisa, 2020.

[17]In merito si riporta la sentenza della CTR per la Liguria del 24 marzo 2021, n. 248, dove di afferma che "L'assoluta incertezza sugli elementi costitutivi dell'atto impugnato rende il ricorso inammissibile". A conclusione è pervenuta la CTR ligure recependo, in totalità, quanto deciso dalla CTP. Invero quest'ultima aveva precedentemente dichiarato l'inammissibilità del ricorso sulla scorta di ripetuti errori materiali che inficiavano la chiarezza dell'atto. Bene, nel caso di specie, risultava impossibile individuare il petitum a causa dei numerosi contenziosi pendenti in ordine alle questioni dedotte, ed essendo ipotizzabili ben tre iniziative processuali.

[18] D.lgs. 4 marzo 2010, n. 28 "Attuazione dell'articolo 60 della legge 18 giugno 2009, n. 69, in materia di mediazione finalizzata alla conciliazione delle controversie civili e commerciali (10G0050).

[19] Agenzia delle Entrate, circ. 38/E del 29 dicembre 2015.

[20] D. STEVANATO, op.cit. "In sede di valutazione l'ufficio dovrà considerare il rating della controversia: l'Agenzia delle Entrate dovrà infatti elaborare una scheda di valutazione di sostenibilità della pretesa, denominato "mediarating", con cui sarà determinato il grado di probabilità della soccombenza – in alternativa di vittoria- basandosi sul grado di sostenibilità della prova in giudizio e sulla fondatezza degli elementi addotti dall'istante. Tale calcolo preventivo permetterà di ottenere una verosimile previsione circa l'eventuale sentenza di primo grado e in tal modo indirizzerà gli uffici a seguire il percorso più conveniente".

[21] Tale ricostruzione è confluita nella sentenza n. 13246 del 2019, resa a Sezioni Unite dalla Corte di Cassazione. Nel dettaglio, la pronuncia in oggetto ha rivoluzionato il sistema della responsabilità della P.A. tracciando un regime cd. "a doppio binario", all'interno del quale coesistono due forme di responsabilità che differiscono in base alla finalità perseguita dal dipendente. Così, si avrà responsabilità diretta della P.A. ex art. 2043 c.c. laddove vi sia un interesse istituzionale ed un rapporto di immedesimazione organica tra P.A. e dipendente; di contro, nelle ipotesi in cui l'agente sia sospinto da un interesse strettamente personale, la P.A. di appartenenza sarà chiamata a rispondere a titolo di responsabilità indiretta ex art. 2049 c.c.

[22] Decreto legislativo 26 agosto 2016, n. 174 Codice di giustizia contabile, adottato ai sensi dell'articolo 20 della legge 7 agosto 2015, n. 124.

[23] Legge 14 gennaio 1994, n. 20 Disposizioni in materia di giurisdizione e controllo della Corte dei Conti.

[24] Cass. SS. UU. 19 febbraio 2019, n. 4883.

[25] Cass. SS. UU. 1aprile 2020, n. 7645: "La responsabilità per danno erariale tutela l'interesse pubblico generale al buon andamento della p.a., mentre la responsabilità civile proposta dalla singola amministrazione tende infatti al pieno ristoro del danno, in funzione riparatoria e compensativa".

Fonte giuricivile.it
Autore Giulia Ferraro

Corte di Giustizia tributaria annulla avviso di liquidazione della Sicurtransport

La Corte di Giustizia Tributaria di II grado della Sicilia ha annullato l'avviso di liquidazione da 506.160 euro emesso dall'Agenzia delle Entrate di Palermo

La Corte di Giustizia Tributaria di II grado della Sicilia ha annullato l'avviso di liquidazione da 506.160 euro emesso dall'Agenzia delle Entrate di Palermo nei confronti della **Sicurtransport** e di altre società del gruppo (operanti nel settore della vigilanza privata) per imposta ipotecaria richiesta con riferimento alle ipoteche iscritte a garanzia di una **transazione fiscale milionaria con l'Agenzia delle Entrate di Palermo**.

Le società – e il notaio che ha autenticato l'atto – avevano impugnato il citato avviso di liquidazione, eccependo vari vizi di illegittimità. Infatti l'Ufficio aveva ritenuto che l'iscrizione ipotecaria effettuata nell'interesse ed a favore dell'Agenzia delle Entrate e dell'Inps, a garanzia dell'adempimento delle obbligazioni discendenti dalla transazione fiscale e previdenziale, dovesse essere assoggettata all'imposta ipotecaria nella misura proporzionale del 2% del valore dell'ipoteca. Differentemente da quanto sostenuto dall'Agenzia, la difesa, rappresentata dall'avvocato Angelo Cuva e dal professor Giulio Andreani, ha evidenziato che l'ipoteca è volta a tutelare l'interesse del creditore e non del debitore essendo costituita al fine di garantire l'adempimento delle obbligazioni discendenti dalla transazione fiscale.

Il ricorso
La Ctp di Palermo ha rigettato il ricorso ritenendo, tra l'altro, che l'Agenzia delle Entrate in quanto dotata di una autonoma personalità giuridica, non rientri tra i soggetti ai quali si applica l'esenzione di invocata dai ricorrenti. La Corte di Giustizia di II grado, assorbendo gli altri motivi e facendo un analisi degli orientamenti della Corte di Cassazione, ha accolto l'appello condannando l'Agenzia delle Entrate al pagamento delle spese di giudizio. La pronuncia della Corte di II grado, ha osservato il professor Cuva, "fornisce una corretta interpretazione della normativa vigente in materia di trattamento fiscale delle garanzie collegate all'adempimento dell'obbligazione tributaria e costituisce un importante precedente per il rilevante contenzioso in essere dinanzi a varie commissioni tributarie riguardante le iscrizioni ipotecarie eseguite in riferimento alle transazioni fiscali sottoscritte dalle Società del Gruppo Ksm – Sicurtransport".
Fonte qds.it

Ma il Giudice Tributario che esce dalla riforma è indipendente o è asservito al fisco?

Una interessante ordinanza della Corte di Giustizia Tributaria di Venezia denuncia molteplici profili di incostituzionalità della riforma tributaria adottata con la legge 130 del 2022.

Da subito gli operatori del settore avevano rilevato alcune incredibili disposizioni contenute nella legge. A partire da una bugia del legislatore evidente e spudorata "i giudici tributari vanno in pensione a 70 anni" mentre tutti sanno (tranne Draghi, Cartabia e Franco ex ministro del MEF) che il giudice tributario non ha diritto ad alcun trattamento previdenziale.
Autorevoli commentatori hanno poi evidenziato che la riforma non tocca – di fatto – il giudizio di legittimità che invece – da solo – dura mediamente il doppio dei 2 gradi di giudizio di merito.
Noi giudici abbiamo protestato con uno sciopero il licenziamento dei giudici "vecchi" senza che nessuno spiegasse come rimpiazzarli e come garantire la celerità a ranghi dimezzati.
Abbiamo anche sbugiardato il MEF sugli aumenti dei compensi. I compensi – risibili per chi tratta materie complesse e spesso di importi sostanziosi – sono stati addirittura diminuiti (un giudice tributario farà fatica a portare a casa mille euro al mese) uno scandalo!
La riforma è piena di idiozie, dall'inizio alla fine. Si distraggono magistrati togati dai tribunali (alcuni dei quali sono in gravissimo ritardo) per mandarli a fare i giudici tributari a tempo pieno (licenziando giudici ormai esperti), quindi i tempi della giustizia ordinaria aumenteranno (e ricordiamo che l'Italia, per tempi della giustizia, combatte un epico derby col Burghina Faso — al 130esimo posto della vergogna).
Adesso questa ordinanza solleva il sospetto che i giudici siano asserviti al MEF che è – solitamente - una parte del giudizio, con buona pace del dettame costituzionale sulla indipendenza della magistratura e sulla sua imparzialità e obbiettività.
Il solo grave sospetto che il giudice non sia terzo farebbe inorridire non solo il povero contribuente, ma le istituzioni europee, eppure ….
L'ordinanza è illuminante.

Avv. Dott. Francesco Fiore - Cav. Dott. Franco Antonio Pinardi

Documento firmato digitalmente
Ordinanza n. 408/2022
Depositata il 31/10/2022
Il Presidente Giuseppe Caracciolo
Il Segretario Monia Baldissin

La Corte di Giustizia Tributaria di I grado di VENEZIA Sezione 1, riunita in udienza il 29/09/2022 alle ore 11:30 con la seguente composizione collegiale:

CARACCIOLO GIUSEPPE, Presidente
PRIMICERIO GIUSEPPE, Relatore
PINZELLO ANTONIO, Giudice

in data 29/09/2022 ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

- sul ricorso in riassunzione n. 249/2021

proposto da

Gruppo Pam S.p.a. – 01166060267

Difeso da
Antonio Franchini - FRNNTN44C28L736T
Andrea Manzitti - MNZNDR61H24D969E
Loris Tosi - TSOLRS57A29L736O
Antonio Viotto - VTTNTN67E15F770C

Rappresentato da
Arturo Bastianello - BSTRTR63L27G224N

ed elettivamente domiciliato presso loris.tosi@venezia.pecavvocati.it

contro Agenzia Entrate Direzione Regionale Veneto **elettivamente domiciliato presso** dr.veneto.gtpec@pce.agenziaentrate.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T5B06T200207-

2014 IVA-ALTRO 2006 2
a seguito di discussione in pubblica udienza

ELEMENTI IN FATTO E DIRITTO

letti gli atti; udite le parti alla pubblica udienza fissata per la discussione;

RITENUTO IN FATTO

Il Gruppo Pam s.p.a., con ricorso notificato nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, impugnava l'avviso di accertamento in epigrafe in materia di Iva per l'anno 2006, per l'indicato valore di € 42.595.253,00. L'atto impugnato ha per base il processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di finanza in data 2/11/2009, avente ad oggetto acquisti e rivendite di telefoni cellulari, dal quale sono scaturiti:

- un primo filone ove è contestato alla società la conoscenza e/o compartecipazione a una c.d. frode carosello IVA, recuperando a tassazione l'IVA detratta dalla Gruppo Pam sugli acquisti effettuati dai propri fornitori;
- un secondo filone ove è contestato l'applicazione del regime intracomunitario alle cessioni da parte del Gruppo Pam alle controparti commerciali estere. Tali contestazioni sono state oggetto di precedenti ed autonomi avvisi di accertamento, con riguardo agli anni di imposta 2003 – 2004 e 2005, avverso i quali risultano proposti autonomi ricorsi con riferimento ai due diversi filoni di cui sopra. L'accertamento, ora in esame, è il primo che, in unico atto, racchiude entrambe le contestazioni.

Al momento dell'esame del ricorso avverso l'atto in questione con riferimento ai ricorsi relativi alla contestazione della conoscenza/ compartecipazione da parte della ricorrente ad una c.d. frode carosello IVA (c.d. primo filone) erano intervenute decisioni della Commissione Tributaria Regionale del Veneto che avevano affermato l'illegittimità della pretesa erariale gravate, a loro volta, innanzi la Suprema Corte di Cassazione. Questa Commissione valutava, pertanto, preliminarmente se fosse applicabile, con riferimento alle questioni pendenti avanti il giudice di legittimità, la sospensione del procedimento ex art. 295 c.p.c. Avendo l'organo adito ritenuto tale sospensione possibile, provvedeva nel merito solo con riguardo al c.d. "secondo filone" e con Ordinanza n. 1073/1/2018, depositata il 18/12/2018, così pronunciava:
«PQM La Commissione, non definitivamente pronunciando, ritiene fondato il ricorso con riguardo alla contestata applicazione del regime intracomunitario (c.d. "secondo filone") e per l'effetto annulla l'atto impugnato con riguardo a tale motivo, sospende ex art. 295 c.p.c. per il resto (c.d. primo filone) il presente contenzioso in attesa dell'esito dei ricorsi pendenti avanti la Corte di Cassazione, revocando la precedente ordinanza del 6/11/18».

Avverso tale ordinanza, parte resistente Agenzia delle Entrate proponeva, da un canto, ricorso per regolamento di competenza avanti la Corte di Cassazione e, dall'altro appello avanti la Commissione tributaria regionale del Veneto per la parte in cui riteneva «fondato il ricorso con riguardo alla contestata applicazione del regime intracomunitario (c.d. "secondo filone") e per l'effetto annulla l'atto impugnato con riguardo a tale motivo».

La controversia originata dall'appello dell'Agenzia è tuttora pendente avanti la Commissione tributaria regionale del Veneto (RGA 327/2020) mentre con Ordinanza n. 16180/2021 la Suprema Corte ha accolto il ricorso dell'Agenzia, cassando l'Ordinanza impugnata e disponendo «la prosecuzione del giudizio avanti la Commissione tributaria provinciale di Venezia».

La Suprema Corte ha, difatti, precisato che:
"Il divieto di pronuncia di sentenze non definitive o limitate solo ad alcune domande, sancito dall'art. 35, comma 3, d.lgs. n.546/1992, costituisce un precetto a carattere eccezionale, che introduce una deroga rispetto al regime previsto per il processo civile dall'art. 279 c.p.c. giustificata -come precisato dalla Relazione ministeriale sullo schema del d.lgs. n. 546 del 1992 per la riforma del contenzioso tributario dall'esigenza di evitare gli inconvenienti a cui il frazionamento dei giudizi da' generalmente luogo anche nel processo civile, avuto specifico riguardo alla peculiare struttura del processo tributario ed al sistema di riscossione frazionata dei tributi contro cui l'istituto delle sentenze non definitive e, a maggior ragione, quello delle impugnazioni differite che solitamente si accompagna, verrebbe inevitabilmente a confliggere".

In ottemperanza alla menzionata Ordinanza n. 16180/2021 della Corte di Cassazione, la Società Gruppo Pam S.p.a ha formulato istanza di riassunzione con istanza di prosecuzione del giudizio (rgr 758/2015) avanti codesta Commissione tributaria provinciale -medio tempore divenuta Corte di Giustizia Tributaria di primo grado- di Venezia affinché, rigettata ogni eccezione, istanza o deduzione avversaria, previa conferma della già disposta sospensione dell'atto impugnato e previa conferma della pronuncia di annullamento dell'atto impugna-

to con riferimento ai rilievi del c.d. "secondo filone", vengano accolte le seguenti conclusioni: nel merito, dichiarare l'illegittimità, in tutto o in parte, dell'avviso di accertamento impugnato e, per l'effetto, dispone l'annullamento, totale o parziale; in via subordinata, dichiarare l'illegittimità, in tutto o in parte, del connesso provvedimento di irrogazione delle sanzioni amministrative e, per l'effetto, disporne l'annullamento, totale o parziale, dichiarando non dovute, in tutto o in parte, le sanzioni; in ogni caso, condannare l'Agenzia delle entrate alla restituzione del contributo unificato, nonché delle somme eventualmente percette nelle more del giudizio, aumentate di rivalutazione monetaria ed interessi legali, ed al pagamento delle spese del giudizio ai sensi dell'art. 15 del D.Lgs. n. 546/1992.

Nuovamente fissata ed espletata la pubblica udienza ai fini della decisione della residua materia oggetto di contesa -in conformità alle domande rispettive delle parti- ed udite le parti medesime all'udienza del giorno 29 settembre, la Corte –riunita in camera di consiglio- si è riservata di deliberare a mente dell'art.35 co.2 D.Lgs. 546/1992.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1) Premessa

Questa Corte ritiene di non poter adottare alcuna decisione nella controversia dianzi descritta, senza avere prima sottoposto alla Corte Costituzionale la questione di legittimità di alcune delle norme che disciplinano l'ordinamento giudiziario tributario così come sono state di recente novellate a mezzo della legge n.130 del 1.09.2022.

Si tratta, in particolare:

a. dell'art. 24 comma 1 lettera d) ed e) e del comma 2-bis dello stesso art.24 del D.Lgs. 545/1992 (così come modificato dalla legge n. 130/2022); dell'art.24-bis del D.Lgs.545/1992 (così come inserito nel tessuto normativo preesistente dalla legge n.130/2022) e di tutte le norme del D.Lgs.545/1992 nella loro formulazione vigente (novellate o meno che siano state dall'anzidetta Legge) che attribuiscono competenza gestionale e di supporto amministrativo in ordine all'organizzazione giudiziaria tributaria al MEF anziché ad altra Amministrazione Centrale dello Stato, in specie, tra esse, l'art.13 del D.Lgs.545/1992 (dettato in materia di "trattamento economico dei componenti delle Corti di giustizia tributaria"), l'art.32 del predetto D.Lgs (dettato in materia di personale addetto agli uffici di segreteria delle Corti) e gli art. da 36 a 41 che compongono il capo quarto del D.Lgs.545/1992 (il quale è appunto intitolato "I servizi amministrativi del contenzioso") del cui specifico oggetto si dirà più oltre, oltre che l'art.43 del medesimo D.Lgs.545/1992 che compone il capo V intitolato alle norme finali e transitorie;
b. del comma 5 dell'art.8 della legge n.130/2022 che disciplina la composizione del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria per la consiliatura successiva all'entrata in vigore della anzidetta legge;
c. dei commi 4-ter e 5 dell'art.11 (nuova formulazione) del D.Lgs 545/1992, nella parte in cui contemplano come requisito di accesso al concorso interno per il tramutamento alle funzioni superiori che il componente dell'ordinamento giudiziario tributario abbia garantito almeno un rapporto del 60% tra provvedimenti depositati entro il termine di un mese e provvedimenti complessivamente depositati;
d. del combinato disposto dell'art.7 e dell'art.12 comma 1 lett. a) del D.Lgs.545/1992 nella parte in cui disciplina una specifica ipotesi di "decadenza" degli appartenenti all'ordine giudiziario tributario.
e. del comma 14 dell'art. 1 della legge n.130/2022 nella parte in cui attribuisce al Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria il potere di applicare ex officio ad altro organo giudiziario il giudice tributario ogni volta in cui individui delle sedi in cui non è possibile assicurare l'esercizio della funzione giurisdizionale;
f. nuovamente del comma 14 dell'art.1 della legge n.130/2002 in combinato disposto con l'art.13 del D.lgs.545/1992 sempre nella parte in cui attribuisce al Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria il potere di applicare ex officio ad altro organo giudiziario il giudice tributario ogni volta in cui individui delle sedi in cui non è possibile assicurare l'esercizio della funzione giurisdizionale, ma in una diversa prospettiva di conflitto con i parametri costituzionali;
g. dell'art. 1-bis; dell'art. 8 comma 1; dell'art. 9 comma 2 e comma 2-bis; dell'art. 11 comma 1 del D.Lgs.545/1992 così come novellate di recente dalla ridetta legge n.130/2002, nella parte in cui le anzidette norme assegnano ai giudici tributari onorari lo stabile e istituzionale esercizio di funzioni collegiali, pur nella prevista esistenza di un magistrato professionale a ciò destinabile. Per ciascuno delle anzidette norme o coacervi di norme verranno di volta in volta indicate le norme parametro della Carta Costituzionale con cui ritiene che si instauri il contrasto.

2) Sulla rilevanza delle questioni prospettate.

Prima di esporre gli argomenti a sostegno della ritenuta non manifesta infondatezza della questione di illegittimità costituzionale a riguardo delle norme

più sopra emarginate (nella versione attualmente vigente e nel contesto ordinamentale che risulta dalle rilevanti innovazioni introdotte dalla legge n.130/2022) questa Corte reputa necessario indagarne la rilevanza ai fini della soluzione della presente controversia.

Ed invero, il fatto della recentissima entrata in vigore di una legge di intenso riassetto dell'organizzazione giudiziaria tributaria impone -ormai imprescindibilmente- che questa Corte si interroghi anzitutto in ordine alla assicurata conservazione delle guarentigie di autonomia ed indipendenza di ogni singolo componente di questo organo giudicante (così come di tutti gli altri di cui si compone l'ordinamento giudiziario tributario), guarentigie che la Carta Costituzionale riferisce non solo al giudice inquadrato nella organizzazione giudiziaria ordinaria ma -sia pure con la mediazione della legge ordinaria (art.108 Cost.)- anche a tutti gli altri giudici inquadrati nelle giurisdizioni speciali, ed impone ancora che questa Corte si interroghi circa la coerenza intrinseca del disegno ordinamentale che ne risulta, nella prospettiva dei principi di buon andamento e di imparzialità dell'amministrazione, di cui pure l'organizzazione giudiziaria tributaria partecipa nonché -infine- che si interroghi circa la ragionevolezza di una vistosa diseguaglianza di disciplina che caratterizza -pregiudicandoli- gli appartenenti all'ordinamento giudiziario tributario rispetto agli appartenenti agli altri ordinamenti giudiziari nazionali.

La persistenza di tali dubbi di contrarietà a Costituzione delle menzionate norme ordinarie appare a questa Corte del tutto idonea a sottrarre a questa Corte medesima quella serenità che deve imprescindibilmente presiedere e preesistere all'atto del giudicare e ne determina -fino al momento dello scioglimento di tali dubbi da parte del Giudice delle Leggi- la paralisi della funzione decisoria, non più libera di esprimersi in autonomia perché viziata dalla consapevolezza della esistenza di norme che sono idonee ad incidere sullo status dei giudicanti in modo tale da condizionarne decisivamente l'imparzialità.

Ed invero, questa Corte è consapevole del fatto che con il presupposto della "rilevanza" del dubbio di costituzionalità nella giurisprudenza costituzionale si è inteso esprimere "il rapporto che dovrebbe correre fra la soluzione della questione e la definizione del giudizio in corso" (Corte cost., sentenza n. 13/1965) ovvero "il nesso di pregiudizialità fra la risoluzione della questione di legittimità costituzionale e la decisione del caso concreto" (Corte cost. sent. n. 77/1983) così che -in sintesi- "l'applicabilità della disposizione al giudizio principale è sufficiente a radicare la rilevanza della questione, che non postula un sindacato più incisivo sul concreto pregiudizio ai principi costituzionali coinvolti" (Corte Cost. sent. n. 174/2016).

In questa prospettiva, il presupposto di cui si è detto appare senz'altro ricorrente nella vicenda in esame, atteso che nel processo sottoposto all'esame di questa Corte risultano senz'altro influenti e decisive -ai fini dell'esplicazione della funzione decisoria- quelle norme che, pur non essendo direttamente applicabili per la soluzione della controversia dedotta nel giudizio "a quo", attengono allo status del giudice, alla sua composizione nonché, in generale, alle garanzie e ai doveri che riguardano il suo operare.

Ed infatti, secondo la costante giurisprudenza del Giudice delle Leggi (tra le altre, Corte cost., n. 125/1977; Corte cost., n. 196/1982; Corte cost., n. 18/1989), l'eventuale incostituzionalità di tali norme, "è destinata ad influire su ciascun processo pendente davanti al giudice del quale regolano lo status, la composizione, le garanzie e i doveri, cioè la 'protezione' dell'esercizio della funzione, nella quale i doveri si accompagnano ai diritti".

Né conta, sotto questo profilo, che si tratti di magistratura speciale, anziché di magistratura ordinaria, siccome il Giudice delle leggi ha in plurime occasioni chiarito (in specie sentenza n.433 del 2000; sentenza n.53 del 1970 e sentenza n. 108 del 1962) che anche a riguardo della giurisdizione tributaria "il principio dell'indipendenza degli organi giurisdizionali ... non trova fondamento nel richiamato art. 104 Cost. (relativo alla magistratura ordinaria nel suo complesso) ma nell'art. 101, comma secondo, Cost. in connessione, quanto ai giudici speciali, con l'art. 108 Cost." e che "Il giudizio di costituzionalità volto ad accertare se una legge applichi puntualmente tale norma costituzionale deve essere circoscritto - non diversamente da quanto previsto per i componenti le giurisdizioni speciali - ad accertare se la disciplina stabilita prescriva almeno un minimo di requisiti che rendano ragionevole la presunzione della loro corrispondenza all'imperativo della Costituzione".

Non vi è perciò perplessità circa il fatto che le norme della cui costituzionalità si dubita non siano solo "astrattamente" rilevanti ai fini della soluzione della controversia sottoposta all'esame, ma siano anche "concretamente" rilevanti in quella prospettiva, perché è appunto dallo scioglimento del dubbio a riguardo della loro conformità a costituzione che deriva lo stesso esito della lite, che potrà essere conforme a diritto solo in quanto chi si appresta a giudicare si senta libero di farlo e perciò in grado di esercitare il proprio dovere di "ius dicere".

Non può dunque prescindersi, nella specie di causa, dal preliminare vaglio della costituzionalità del-

le norme che sono state più sopra indicate e che condizionano la libera espressione dell'autonomia di giudizio che è fondamento "immanente" della funzione di rendere giustizia.

3) Sulla non manifesta infondatezza delle questioni proposte

Sarà doveroso effettuare un esame ripartito e specifico di ogni singolo dubbio di contrarietà a costituzione.

3.1) L'effetto di accentuazione del rapporto di dipendenza dei giudici tributari dal Ministero Economia e Finanze, titolare sostanziale dell'interesse oggetto delle controversie tributarie, determinato dall'entrata in vigore della Legge novellatrice n.130 del 2022, in ingravescente contrasto con i principi costituzionalmente garantiti dell'indipendenza e dell'imparzialità dei giudici rispetto all'assetto normativo preesistente, che già appariva idoneo a pregiudicare la garanzia dei ridetti fondamentali principi in materia di giurisdizione.

Si tratta, in specie dei principi dettati non solo dagli art. 101; 104, 105 e 110 della Carta ("I giudici sono soggetti soltanto alla legge"; "La magistratura costituisce un ordine autonomo ed indipendente da ogni altro potere"; "Spettano al Consiglio superiore della magistratura, secondo le norme dell'ordinamento giudiziario, le assunzioni, le assegnazioni ed i trasferimenti, le promozioni e i provvedimenti disciplinari nei riguardi dei magistrati"; "…spettano al Ministro della giustizia l'organizzazione e il funzionamento dei servizi relativi alla giustizia"), in combinato disposto con l'art.108 della Carta ("La legge assicura l'indipendenza dei giudici delle giurisdizioni speciali"), ma anche dell'art. 6, paragrafo 1, della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU), firmata a Roma il 4 novembre 1950, ratificata e resa esecutiva con legge 4 agosto 1955, n. 848 così come interpretato ed applicato dalla giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo (Corte EDU) in tema di "equo processo", norma -quest'ultima- che funge da disciplina interposta ai fini della valutazione della conformità a Costituzione della legge ordinaria nazionale, per effetto del rinvio contenuto nell'art.117 Cost. (in termini Corte Cost. 24.10.2007 n.348 e Corte Cost. 11.3.2011 n.80). In quest'ultima ottica, non può non menzionarsi Corte CEDU 10.1.2012, Pohoskal v. Poland, secondo la quale l'indipendenza del giudicante va valutata da una prospettiva "obiettiva", alla luce della disciplina che ne prevede le modalità di selezione e che stabilisce le regole di protezione contro le pressioni esterne; nel mentre l'imparzialità del giudicante medesimo va verificata in prospettiva "soggettiva" -quasi come espressione della psicologia individuale del giudicante- onde acclarare se (indipendentemente da una concreta sussistenza di pregiudizio) sia garantita al giudicante la consapevolezza dell'assenza di condizionamenti esterni.

Il coacervo di queste disposizioni di rango costituzionale ha consentito al Giudice delle leggi di esprimere (sentenza n.284 del 1986) quel principio generalmente applicabile a tutti i giudici latamente intesi (della cui violazione qui appunto si dubita) secondo il quale "L'indipendenza del giudice consiste nell'autonoma potestà decisionale, non condizionata da interferenze dirette, ovvero indirette provenienti dall'autorità di governo o da qualsiasi altro soggetto; essa concerne non solo l'ordine giudiziario nel suo complesso (art. 104 Cost.) ma anche i singoli organi, ordinari (art. 107) e speciali (art. 108), al fine di assicurare che l'attività giurisdizionale, nelle varie articolazioni, come la sua intrinseca essenza esige, sia esercitata senza inammissibili influenze esterne. Anche se concettualmente distinta, l'indipendenza ha ricorrenti e stretti legami con l'imparzialità, ….".

3.1.1) Orbene, l'art. 1 della legge n.130/2022 (recentemente emanata) ha previsto quanto di seguito:

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

.....

-q) all'articolo 24:

.....

dopo il comma 2 sono aggiunti i seguenti:

2 -bis . Al fine di garantire l'esercizio efficiente delle attribuzioni di cui al comma 2, presso il Consiglio di presidenza è istituito, con carattere di autonomia e indipendenza, l'Ufficio ispettivo, a cui sono assegnati sei magistrati o giudici tributari, tra i quali è nominato un direttore. L'Ufficio ispettivo può svolgere, col supporto della Direzione della giustizia tributaria del Dipartimento delle finanze, attività presso le corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, finalizzate alle verifiche di rispettiva competenza.

-r) dopo l'articolo 24 è inserito il seguente:

«Art. 24 -bis (Ufficio del massimario nazionale) .

1. È istituito presso il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria l'Ufficio del massimario nazionale, al quale sono assegnati un direttore, che ne è il responsabile, e quindici magistrati o giudici tributari.

.....

6. L'Ufficio del massimario nazionale si avvale delle risorse previste nel contingente di cui all'articolo 32 e dei servizi informatici del sistema informativo

della fiscalità del Ministero dell'economia e delle finanze".
Le anzidette norme vanno ad aggiungersi alle altre che già implicavano siffatta dipendenza, così da attribuire ora al MEF una specifica e pervasiva competenza (sebbene di carattere strumentale ed organizzativo) anche in materia di ispezioni negli uffici giudiziari e di massimazione e messa a disposizione degli operatori del settore giudiziario delle pronunce di merito adottate dalle Corti di Giustizia Tributaria.

3.1.2) Le norme preesistenti alla novellazione di che trattasi sono -in specie- gli art.13 del D.Lgs. n.545/1992, l'art.24; l'art.32 e gli artt. da 36 a 43 del predetto D.Lgs. che costituiscono il formante normativo che consente di affermare che la Giurisdizione Tributaria è organicamente inquadrata nell'apparato amministrativo del MEF ed in specie nella "Direzione centrale per gli affari giuridici e per il contenzioso tributario presso il Dipartimento delle entrate del Ministero delle finanze".

La prima di dette norme attribuisce al Ministro delle finanze la funzione di determinazione del compenso fisso mensile e del compenso aggiuntivo (correlato al numero dei ricorsi definiti) spettante ai componenti delle corti di giustizia tributarie di primo e secondo grado presenti nel ruolo unico di cui all'articolo 4, comma 39-bis, della legge 12 novembre 2011, n. 183.

Le altre norme dianzi richiamate attribuiscono all'anzidetto Ministro -anche per il tramite della ridetta "Direzione"- competenza in merito:

- all'adeguamento e l'ammodernamento delle strutture e dei servizi, sentiti i presidenti delle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, sulla scorta delle proposte formulate dal Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria oltre che alla redazione della relazione del Ministro delle finanze di cui all'art. 29, comma 2, anche in ordine alla produttività comparata delle commissioni, sulla scorta degli elementi predisposti dal Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria;
- al servizio automatizzato per la gestione delle attività degli uffici di segreteria delle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado e del consiglio di presidenza della giustizia tributaria e per le rilevazioni statistiche sull'andamento dei processi comprese la formazione e la tenuta dei ruoli, oltre che la competenza ad emanare norme regolamentari per la disciplina delle modalità di gestione di tale servizio;
- alla rilevazione e l'esame delle questioni di rilevante interesse o di ricorrente frequenza nelle controversie pendenti dinanzi alle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, e -contempo- alla formula e proposta al Ministro di indirizzi per gli uffici periferici ai fini della difesa dell'Amministrazione finanziaria, in ordine alle questioni rilevate ed esaminate, secondo criteri di uniforme e corretta interpretazione della legge, oltre che in materia di esame dell'attività di rappresentanza e difesa degli uffici periferici dinanzi alle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, con conseguente facoltà di impartire le direttive del caso per la loro organizzazione;
- alla rilevazione ed esame dei motivi per i quali più frequentemente i ricorsi avverso atti degli uffici periferici sono accolti dalle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado ai fini della successiva elaborazione delle direttive per gli uffici periferici e la formulazione delle conseguenti proposte al Ministro oltre che per la formulazione delle proposte di modifiche legislative ritenute necessarie;
- alle rilevazioni statistiche relative alle controversie pendenti, ai ricorsi proposti ogni anno, alle varie fasi dei processi in corso ed alla loro definizione, nonché' ai provvedimenti adottati;
- alla alimentazione della banca dati del servizio di documentazione tributaria gestita dal sistema centrale di elaborazione del Ministero delle finanze Ufficio del massimario mercè la rilevazione, la classificazione e l'ordinamento in massime delle decisioni delle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado aventi sede nella medesima circoscrizione, provvedendo alle esigenze del persone degli appositi uffici del massimario nell'ambito del contingente di personale indicato nell'art. 10 della legge 29 ottobre 1991, n. 358;
- all'organizzazione di corsi di aggiornamento, d'intesa con la scuola centrale tributaria per i componenti delle Corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado concernenti la disciplina del processo in relazione al sistema normativo dei singoli tributi ed alle modificazioni sopravvenute;
- alla nomina della Commissione (che a sua volta si avvale dei servizi e del personale della Direzione centrale degli affari giuridici e del contenzioso del Ministero delle Finanze) che provvede alla formazione degli elenchi di cui ai commi 3 e 5 dello stesso 43 finalizzati alla selezione dei giudici tributari di prima nomina.

A tutto ciò si aggiunge il fatto che l'art.32 del richiamato D.Lgs. prevede espressamente e tassativamente che il personale addetto agli uffici di segreteria delle Corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado è composto da dipendenti del Ministero delle finanze compresi in un apposito contingente del personale indicato nell'art. 10 della legge 29 ottobre 1991, n. 358 ed inoltre prevede che il

Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro, sia competente a determinare annualmente le variazioni da apportare alle dotazioni del contingente in relazione alle variazioni del numero di sezioni e del flusso dei ricorsi presso ogni corte di giustizia tributaria di primo e secondo grado.

3.1.3) Siffatte intrusive competenze "strumentali" sono esercitate dall'Amministrazione finanziaria in condizione di palese conflitto di interessi che è la legge stessa a determinare allorché attribuisce a detta Amministrazione funzioni propriamente strumentali all'organizzazione degli uffici giudiziari e -contempo- funzioni strumentali alla migliore valorizzazione delle funzioni degli enti ed uffici periferici che esercitano in giudizio (davanti ai medesimi uffici giudiziari) i compiti di difesa delle ragioni dell'Erario, come infatti si desume da molteplici passaggi delle menzionate disposizioni del capo quinto del D.Lgs.545/1992: si veda, a puro titolo di esempio, l'art.37 a mente del quale "la direzione centrale per gli affari giuridici e per il contenzioso tributario presso il Dipartimento delle entrate del Ministero delle finanze ..... sentita quando occorre l'Avvocatura generale dello Stato, in particolare quando si tratti di questioni sulle quali non vi sia un univoco orientamento giurisprudenziale, formula e propone al Ministro indirizzi per gli uffici periferici ai fini della difesa dell'Amministrazione finanziaria, in ordine alle questioni rilevate ed esaminate, secondo criteri di uniforme e corretta interpretazione della legge", nonché "esamina l'attività di rappresentanza e difesa degli uffici periferici dinanzi alle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado e, se necessario, impartisce le direttive del caso per la loro organizzazione".
Un vero e proprio Giano bifronte che non è da credere che possa con la medesima capacità di astrazione dalla cura dei propri concreti interessi - occuparsi di affari con detti interessi concettualmente confliggenti.
L'inquadramento della organizzazione giudiziaria tributaria all'interno di un apparato che della medesima organizzazione giudiziaria -in concreto- si serve per la realizzazione di fini suoi propri appare a questa Corte giudicante istituzionalmente in conflitto con i principi di autonomia ed indipendenza che devono permeare non solo la sostanza della funzione giurisdizionale ma anche la sua apparenza nei confronti dei consociati, i quali hanno il diritto di non dover temere che il giudice innanzi al quale si presentano sia pregiudizialmente schierato a favore di una delle parti del processo.
Massimamente questo timore potrebbe palesarsi per il fatto che -come si è detto- non vi è autonomia in capo agli organi della giurisdizione tributaria neppure nell'atto in cui dispongono del personale ausiliario, essendo quest'ultimo funzionalmente ed amministrativamente dipendente (con chiara sotto ordinazione gerarchica, confermata dal fatto che il disposto dell'art.15 del D.Lgs.545/1992 prevede che "Il presidente di ciascuna corte di giustizia tributaria di primo e secondo grado esercita la vigilanza ... sulla qualità e l'efficienza dei servizi di segreteria della propria commissione, al [solo] fine di segnalarne le risultanze al Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze per i provvedimenti di competenza") proprio dell'Amministrazione cui risale l'interesse concreto che si agita negli atti sottoposti al controllo giurisdizionale, solo formalmente adottati dalle "Agenzie", la cui totale cointeressenza con l'Amministrazione centrale è tuttavia palesata dal fatto che i vertici di quelle sono nominati proprio da quest'ultima.
Non è chi non veda -d'altronde- che (come ebbe modo di rilevare l'organo di autogoverno della giurisdizione tributaria nella "Relazione per l'anno 2000) "la collocazione del personale degli uffici di segreteria nell'amministrazione finanziaria finisce per determinare condizionamenti, anche involontari, comunque non corrispondenti alla funzione di garanzia imparziale della giurisdizione e alla par condicio delle parti nel processo", tanto che non è infrequente il caso di chi in precedenza, come dipendente della Amministrazione Finanziaria, si sia trovato a svolgere attività accertativa, e si trovi poi (a seguito di assegnazione per trasferimento presso gli uffici giudiziari) a coadiuvare proprio quel giudice a cui è sottoposto in esame il frutto della predetta attività accertativa.
Maggiormente la giurisdizione tributaria è esposta a rischio di (almeno apparente) assenza di indipendenza ed autonomia ora che le segnalate novelle introdotte dalla legge n.130 del 2022 riconoscono alla Direzione della giustizia tributaria del Dipartimento delle finanze una pervasiva "funzione di supporto" anche nella materia delle attività ispettiva che dovrebbe essere esercitata in istituzionale autonomia da parte dell'Organo di autogoverno proprio per la relazione propedeutica che essa instaura con l'esercizio delle funzioni disciplinari, materia peculiarmente delicata allorché si affronti il tema qui in argomento, in una con analoga attività di supporto.
Tanto più che un'analoga funzione di supporto (non meno pervasiva, per quanto in diverso ambito) è riconosciuta in capo alla ridetta Direzione financo ai fini delle attività che si espletano nell'Ufficio del massimario nazionale (in aggiunta alla persistente funzione di organizzazione e supporto ai fini dell'espletamento dei corsi di corsi di aggiornamento che è riconosciuta alla Scuola centrale tributaria a

mente del richiamato art. 41 del D.Lgs. 545/1992, essa pure incardinata nell'Amministrazione centrale di riferimento) ciò che induce giustificatamente a temere che lo stesso sapere giurisprudenziale -sia nel momento della sua formazione che nel momento della sua raccolta e selezione- possa essere sottoposto al condizionamento ab externo, con fini contrastanti con quelli della garanzia delle pari opportunità a favore di ciascuna parte del processo. Rischio che deve considerarsi addirittura accentuato per il fatto che (proprio per effetto della disciplina novellatrice che ha inteso modificare la natura del rapporto di servizio degli assumendi Magistrati Tributari, rispetto agli attualmente incardinati Giudici Tributari) tutti i futuri i componenti delle Corti di Giustizia finiranno per diventare (sia pure nel lungo periodo) "lavoratori dipendenti" in senso stretto dell'Amministrazione (come si desume dal novellato art.9 del D.Lgs. 545/1992) ed anzi legati ad essa da un rapporto di dipendenza "esclusiva" (secondo la regola della richiamata legge di Ordinamento Giudiziario Ordinario), così da perdere finanche quella parvenza di "terzietà" che è stata fino ad oggi assicurata dalla origine onoraria (e quindi non esclusiva) del rapporto di servizio, ciò che ha sollecitato fino ad oggi - nella percezione della pubblica opinione più avveduta- una parvenza di "estraneità" (quanto meno psichica) di ciascun giudice tributario rispetto all'Amministrazione nella quale la struttura è incardinata.

In questo senso è invero condivisibile l'assunto esposto in dottrina secondo cui "la professionalizzazione del giudice tributario enfatizza in forma esponenziale la rilevanza del requisito dell'indipendenza", sotto questo profilo la legge novellatrice "si pone in antitesi rispetto a quel percorso di progressiva revisione della Giustizia Tributaria che parte da lontano e che con graduali passaggi -in una graduale e virtuosa azione congiunta del legislatore e della Corte Costituzionale- ha consentito di consacrarne la natura giurisdizionale e la conformità a Costituzione".

Per altro verso, mentre i "Magistrati Tributari" risulteranno essere per lo meno tutelati sotto il profilo della eterodeterminazione con fonte normativa primaria del trattamento economico che ad essi spetta (art.13-bis del D.Lgs.545/1992 come ex novo introdotto dalla legge n.130/2022), permane invece nei confronti dei Giudici Tributari attualmente in servizio (e che in servizio resteranno per un periodo transitorio inusitatamente lungo: si stima che solo a partire dall'anno 2052 resteranno in servizio esclusivamente Magistrati tributari e non più Giudici) la per molti versi inaccettabile modalità di determinazione del "composito" trattamento economico spettante a questi ultimi (tutt'ora apparentato al sistema retributivo del "cottimo puro") a mezzo di fonte normativa di origine propriamente amministrativa (decreto ministeriale), senza che il legislatore abbia inteso almeno munire di criteri di indirizzo generale l'esercizio della potestà delegata, perciò rimessa al vero e proprio arbitrio del Ministro di tempo in tempo nominato.

Per non dire del fatto che finanche il controllo della liquidazione della parte variabile del compenso è istituzionalmente impedita al Giudice Tributario, siccome la dianzi richiamata norma ne assegna la funzione alla "direzione regionale delle entrate nella cui circoscrizione ha sede la Corte Tributaria di appartenenza", senza neanche prevedere che al Giudice Tributario competa l'omologo del diritto alla ricezione della "busta paga" che invece compete ex lege a tutti i lavoratori di qualunque genere e specie, e ciò rende addirittura "cieco" l'arbitrio che l'Amministrazione centrale ha, mercè l'astratta facoltà di esercitare provvedimenti premiali o lesivi nei confronti di chi giudica la conformità a diritto dei provvedimenti che alla ridetta Amministrazione concretamente interessano (sia pure per il tramite dell'adozione da parte degli Enti che all'Amministrazione medesima fanno riferimento).

Non sembra infondato quindi ritenere che un siffatto "sistema" -trasversale a tutto l'impianto del testo normativo che disciplina l'organizzazione giudiziaria tributaria- determini lesione proprio a ciò che codesta ill.ma Corte Costituzionale ha ritenuto essere "il requisito essenziale posto dalla Costituzione a presidio del retto esercizio della funzione giurisdizionale" e cioè "quello della indipendenza del giudice, la cui attività deve essere immune da vincoli che possano comportare la sua soggezione formale o sostanziale ad altri organi, e deve altresì essere libera da prevenzioni, timori, influenze, che possano indurre il giudice a decidere in modo diverso da quanto a lui dettano scienza e coscienza" (sentenza n.128 del 1974).

3.1.4) Detto quanto precede a riguardo della non manifesta infondatezza dei dubbi che questa Corte esprime circa la legittimità del coacervo delle norme indicate sub a) della premessa, è doveroso che questa Corte remittente esprima anche una propria opinione a riguardo della ammissibilità del dubbio di costituzionalità negli esatti termini in cui esso è stato proposto.

Infatti, questa Corte remittente non ignora che codesta ill.ma Corte Costituzionale - con l'ordinanza n. 227 del 20 ottobre 2016- ha dichiarato la manifesta inammissibilità delle questioni di legittimità di alcune (insieme ad altre) delle norme qui censurate, sollevate con riferimento agli analoghi parametri qui indicati, da parte della Commissione tributaria

provinciale di Reggio Emilia, con ordinanza del 23 settembre 2014.
In quella specie il Giudice delle leggi ha ritenuto che il rimettente avesse invocato "plurimi interventi additivi, diretti da un lato a delineare un nuovo assetto dell'ordinamento e dell'organizzazione della giustizia tributaria, e dall'altro lato ad aggiungere una nuova causa di astensione del giudice tributario, fondata sul difetto della sua apparente indipendenza per ragioni ordinamentali, o comunque a prefigurare un analogo rimedio processuale"; ha ritenuto inoltre che "in relazione al censurato inquadramento del personale delle segreterie nell'amministrazione finanziaria, il giudice a quo" avesse omesso "del tutto di indicare la direzione e i contenuti dell'intervento correttivo richiesto, tra i molteplici astrattamente ipotizzabili", ed altre omissioni che qui non è utile richiamare per extenso, sicché ha concluso "che queste omissioni comportano l'indeterminatezza e l'ambiguità dei petita, e di conseguenza, secondo la costante giurisprudenza costituzionale, l'inammissibilità delle questioni", anche alla luce del fatto che "l'eterogeneità delle disposizioni contestate non è superata - e anzi è accentuata - dal fatto che le questioni sono genericamente poste 'anche in correlazione' o 'in rapportò con altre norme di variegato contenuto, talune di natura regolamentare, o con interi testi legislativi, in difetto di qualsiasi argomento che consenta di collegare le singole norme evocate ai predetti parametri".
Per altro verso, l'ill.mo Giudice delle leggi ha ritenuto che "interventi di questo tipo - manipolativi di sistema - sono in linea di principio estranei alla giustizia costituzionale, poiché eccedono i poteri di intervento della Corte, implicando scelte affidate alla discrezionalità del legislatore".
Tutto ciò atteso, questa Corte intende espressamente chiarire che con la presente ordinanza di rimessione non si è inteso certo invocare un intervento di riscrittura o di novellazione di tutte le norme che sono state censurate come coacervo sub a) della "premessa", ovvero anche di quelle altre che sono state richiamate nel corpo della motivazione della questione.
Si è inteso invece evidenziare come, per effetto di una molteplicità di disposizioni normative (tra cui quelle indicate appaiono solo quelle "di maggior rilievo ed evidenza") l'affidamento proprio al Ministero dell'Economia e delle Finanze dei compiti di supporto e di organizzazione personale e strumentale riguardo dell'ordinamento giudiziario tributario ed il vero e proprio inquadramento organico nel ridetto plesso Amministrativo della categoria del "personale giudicante" (sia onorario che di carriera) a detto Ordinamento Giudiziario assegnato creino un vulnus insanabile e persistente (anche oltre il termine del lunghissimo periodo transitorio che è stato delineato con la legge n.130/2022) alle guarentigie di autonomia ed indipendenza che costituiscono il necessario "prius" della funzione giudicante.
E perciò questa Corte, fuor da ogni ambiguità ed indeterminatezza, si rivolge all'eccellentissima Corte in indirizzo al solo fine di chiedere che essa -ove ritenga non manifestamente infondati i dubbi di legittimità nella presente ordinanza prospettati in riferimento alle norme della Carta che declinano i principi di indipendenza ed autonomia delle magistrature speciali- dichiari illegittime le norme censurate (e tutte le altre che sono rette dalla stessa premessa logica e metodologica) nella parte in cui implicano che la giurisdizione tributaria sia amministrativamente inquadrata nel Ministero delle Finanze, anziché nel Ministero della Giustizia che ne è il naturale "destinatario", secondo la esplicita previsione dell'art.110 della Carta, a mente del quale non possono che spettare al Ministero della Giustizia tutte le competenze in materia di organizzazione e il funzionamento dei servizi relativi alla giustizia (qualunque ne sia la materia sottoposta alla competenza del giudice ed indipendentemente dal fatto che si tratti di giurisdizione ordinaria o di giurisdizione speciale) salvo che non sussista deroga esplicita a detta regola nella stessa Carta Costituzionale.
Questa la reciproca ed intima connessione che collega tra loro le norme che sono state qui censurate e che sono tutte emblema del perpetrato vulnus normativo ai principi di autonomia ed indipendenza della giurisdizione, mercè l'identificazione di un apparato amministrativo di riferimento che versa in patente ed intimo conflitto di interessi nell'atto in cui appetisce alla definizione in termini a sé favorevoli delle liti che davanti alla Giurisdizione Tributaria sono chiamate, per quanto non ne sia parte in senso formale.
Ogni altra ipotizzabile modifica non è chiesta né prospettata come necessaria, essendo proprio ed esclusivamente la questione della appartenenza allo specifico plesso di Amministrazione Centrale del rapporto di servizio che pertiene ai singoli Magistrati o Giudici tributari il nucleo della qui prospettata questione di legittimità costituzionale.

3.1.5) Per altro verso -per quanto attiene alla valenza, che potrebbe considerarsi "manipolativa…. implicando scelte affidate alla discrezionalità del legislatore", dell'intervento qui richiesto al Giudice delle leggi- questa Corte remittente osserva che in realtà nell'intervento richiesto non vi è nulla che lasci pensare ad esubero rispetto ai compiti tipici del Giudice delle leggi, consistenti nell'accertare la nullità di una o plurime disposizioni di leggi che si-

ano lesive dei principi costituzionalmente garantiti, ad esse sostituendo -come già in tante occasione il Giudice delle leggi ha fatto- la regola che promana già "ope constitutionis", regola che è appunto rinvenibile -nella specie di causa- nell'identificazione del plesso amministrativo "naturalmente" designato dalla Carta per l'assolvimento del compito di che trattasi, e cioè il Ministero della Giustizia, in ossequio all'esplicita indicazione contenuta nell'art.110 Cost.
Se poi dovesse essere altro il timore che la ecc.ma Corte Costituzionale nutre, a riguardo di possibili pregiudizi alla funzionalità del sistema complessivo, anche a causa dell'effetto radicalmente ablatorio delle pronunce di illegittimità costituzionale, rammentiamo a noi stessi quali sono i più recenti approdi della giurisprudenza costituzionale (da ultimo Corte Cost. n.41/2021) a riguardo dell'eventuale scissione tra accertamento dell'incompatibilità della normativa impugnata con la Costituzione e caducazione della norma stessa, con differimento nel tempo del momento di produzione degli effetti dell'incostituzionalità. E ciò fino al punto da fissare un termine -posposto- di vigenza della normativa impugnata a un dies futuro stabilito dalla stessa Corte in via del tutto discrezionale, onde consentire al legislatore di intervenire -nelle more- e di disciplinare nel dettaglio i contorni della nuova realtà normativa costituzionalmente imposta.

Anche altre tecniche decisorie analoghe e meno intrusive rispetto a quella dianzi delineata consentirebbero comunque di ottenere il risultato che qui si prefigura, ma non è certo compito del giudice remittente quello di illustrare e proporre le modalità con le quali l'ecc. Corte adita potrebbe voler assolvere alla propria funzione.

3.2) Lesione dei principi di cui agli art.48, 104, primo comma, e 107 e 108 Cost. per effetto del realizzato squilibrio (nella fase transitoria di applicazione della legge n.130/2022) del rapporto proporzionale tra elettorato attivo ed elettorato passivo, con riserva di posti a favore di alcune categorie soltanto di componenti dell'organico della Giurisdizione Tributaria.

L'art.8 co.5 della legge n.13/2022 prevede come di seguito:
"In sede di prima applicazione della presente legge, ai fini della sua migliore implementazione, entro sessanta giorni dalla pubblicazione della graduatoria di cui all'articolo 1, comma 7, sono indette le elezioni per la scelta della componente togata del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria. Nell'ambito della componente togata deve essere assicurata, in ogni caso, la rappresentanza in Consiglio di almeno un magistrato tributario proveniente dalla magistratura ordinaria, uno da quella amministrativa, uno da quella contabile e uno da quella militare, fra coloro che sono utilmente collocati nella graduatoria di cui all'articolo 1, comma 7. Ai fini di cui al periodo precedente, il rispettivo corpo elettorale è formato dai magistrati tributari e dai giudici tributari provenienti dalla corrispondente magistratura. Fermo quanto previsto nei periodi precedenti, sono eleggibili nella componente togata i soli giudici tributari e magistrati tributari che possano ultimare la consiliatura prima del collocamento a riposo".
La predetta norma è di difficile intelligenza non solo a riguardo della sua efficacia nel tempo e della sua concreta operatività, ma soprattutto a riguardo degli obiettivi che il Legislatore si ripromette di conseguire attraverso una disciplina così inusitata e contorta.

3.2.1) Quanto al primo aspetto della indicata questione, parrebbe di intendere dalla collocazione della norma nel contesto dell'articolo 8, intitolato alle "Disposizioni transitorie e finali" oltre che dal suo incipit ("In sede di prima applicazione della presente legge") che il Legislatore abbia inteso dettare una disciplina di carattere eccezionale e derogatorio rispetto all'art.17 del D.Lgs.545/1992, riferita alla sola ed unica consiliatura che inizierà dopo l'entrata in vigore della ridetta Legge n.130/2022 - così alterando il rispetto della cadenze cronologiche delle consiliature correnti in modo che quella attuale venga a cessare solo al momento dell'espletamento delle prime elezioni dopo l'entrata in vigore della legge, da indirsi, per la scelta della componente togata del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, "entro sessanta giorni dalla pubblicazione della graduatoria di cui all'articolo 1, comma 7, ..."- in modo che poi dalla consiliatura successiva si debba ritornare alla applicazione della disciplina ordinaria prevista dal ridetto art.17.
Se questa è -come appare ragionevole supporre- la corretta interpretazione da attribuirsi alla anzidetta disposizione, questa Corte non può non significare che il primo elemento di incongruenza che si rileva è proprio quello della correlazione tra le due dianzi menzionate disposizioni, atteso che comma 2 dell'art. 17 tutt'ora prevede che "Il consiglio di presidenza è composto da undici componenti eletti dai giudici tributari ....", e perciò sembrerebbe escludere dall'elettorato attivo (almeno per le consiliature successive alla prima successiva all'entrata in vigore della legge n.30/2022) i magistrati tributari, finendo con il configurarsi anch'essa come una "norma transitoria", e cioè applicabile solo fino a che ci saranno giudici tributari a comporre l'ordine giudiziario di che trattasi, con il conseguente conflitto tra due disposizioni di genere sostanzialmen-

te transitorio e con il conseguente difetto di una disciplina “a regime”, pensata perciò per l’epoca in cui l’ordine giudiziario tributario sarà composto da soli magistrati tributari.
Ma non meno incongruente (sia pure rispetto alla previsione di altra norma) è il fatto che il trascritto comma 8 preveda che “Fermo quanto previsto nei periodi precedenti, sono eleggibili nella componente togata i soli giudici tributari e magistrati tributari che possano ultimare la consiliatura prima del collocamento a riposo”, mentre l’art.18 del D.Lgs.545/1992 continua a prevedere che “I componenti del consiglio di presidenza, che nel corso del quadriennio cessano per qualsiasi causa di farne parte o, se eletti in qualità di giudice, conseguono la nomina a presidente, sono sostituiti per il restante periodo dal primo dei non eletti di corrispondente qualifica”.
Sicché, per conservare coerenza astratta e compatibilità tra le due disposizioni occorre ritornare a supporre che la prima di esse due sia a sua volta una norma di carattere eccezionale e derogatorio, ciò che implica che solo per la prima delle consiliature successive all’entrata in vigore della legge n.130/2022 il legislatore abbia imposto che siano elegibili i soli componenti dell’ordine giudiziario tributario che “possano ultimare la consiliatura prima del collocamento a riposo”, e che anzi ciò abbia intenzionalmente imposto proprio al fine di impedire che l’effetto di sostituzione automatica previsto dalla norma sia idoneo ad alterare la voluta composizione “bloccata” del Consiglio per tutta la durata della consiliatura.
Senonché, questa possibile interpretazione di genere teleologico contiene in sé i germi dell’imperfetta realizzazione della supposta intenzione del legislatore, proprio perché la norma “ordinaria” dell’art.18 non è stata dettata per disciplinare solo l’ipotesi di cessazione dal servizio per raggiunti limiti di età bensì invece qualsivoglia ipotesi di cessazione dal servizio e finanche l’ipotesi di tramutamento (per promozione) delle funzioni di giudice ricoperte al momento dell’elezione, sicché la semplice limitazione dell’elettorato attivo in ragione del dato anagrafico non pare idonea a tenere indenne in termini assoluti la prima consiliatura dalla alterazione di quella aprioristica riserva di seggi a favore di specifiche categorie di componenti dell’ordine giudiziario che il legislatore ha ritenuto di imporre.
Ciò detto a riguardo delle più evidenti discrasie determinate dalla nuova disposizione, è anche necessario lumeggiare che la ridetta disciplina implica una restrizione non solo dell’elettorato passivo (perché nessun altro componente dell’ordine giudiziario tributario può aspirare ad essere eletto a quattro tra gli undici posti di componente “togata” del CPGT, riservati alle specifiche categorie di cui oltre si dirà) ma anche una restrizione dell’elettorato attivo (perché per i quattro seggi dianzi detti è espressamente previsto che “il rispettivo corpo elettorale è formato dai magistrati tributari e dai giudici tributari provenienti dalla corrispondente magistratura”).
Orbene, l’alterazione della regola “democratica” ordinaria secondo cui elettorato attivo ed elettorato passivo competono a tutti i componenti della categoria di cui è esponente l’ente esigendo che si trovino in posizioni omogenee (come è sicuramente predicabile a riguardo di tutti i componenti dell’ordine giudiziario tributario) non è soltanto contrastante con le norme di rango costituzionale di cui più oltre si dirà, ma è anche contrastante con la logica comune, almeno per la specifica condizione storica nella quale la norma (eccezionale e derogatoria) è chiamata ad operare.
Si tratta infatti di una elezione che riguarderebbe un corpo elettorale passivo assai esiguo: i componenti dell’ordine giudiziario “utilmente collocati nella graduatoria di cui all’articolo 1, comma 7” che è riservata a “I magistrati ordinari, amministrativi, contabili o militari, non collocati in quiescenza, presenti alla data di entrata in vigore della presente legge nel ruolo unico di cui all’articolo 4, comma 39 -bis , della legge 12 novembre 2011, n. 183 e collocati nello stesso ruolo da almeno cinque anni precedenti tale data” purché non abbiano compiuto i sessanta anni di età alla data di scadenza del termine per l’invio della domanda di partecipazione e non abbiano ricevuto nel quinquennio antecedente alla data di pubblicazione dell’interpello il giudizio di demerito di cui all’articolo 11, comma 5, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, come modificato dal comma 1 del presente articolo (come si evince dal combinato disposto dei commi 4 e 6 del ridetto art.1 della legge 130/2022).
D’altronde, i requisiti di partecipazione all’anzidetto concorso sono così rigorosi (specie per ciò che concerne l’ultimo, relativo al “giudizio di demerito”, di cui anche in seguito si dirà specificamente) che è da supporre che di collocati utilmente nella ridetta graduatoria ce ne saranno ben pochi, specie per ciò che concerne le categorie dei giudici tributari provenienti dalle giurisdizioni speciali i quali sono notoriamente in percentuale ridottissima tra i circa 2.600 giudici tributari oggi residui.
Per non parlare poi della scarsa appetibilità della partecipazione al ridetto concorso da parte dei potenziali candidati, alla luce delle oggettive asperità ed incertezze che il transito finirà per portare con sé e che qui non è il caso (per ragioni di necessaria sintesi) di lumeggiare.

È perciò agevole supporre che il corpo elettorale passivo idoneo a concorrere per l'elezione della consiliatura di che trattasi possa essere addirittura di valore nullo (almeno per qualcuna delle categorie a cui è riservato uno dei quattro seggi in considerazione) o tutt'al più che la selezione si rivolga verso un numero di canditati non maggiore dei seggi che sono per legge riservati.
In conclusione si può dire che la riserva di posti è stata dal Legislatore pensata e voluta in riferimento ad una platea di candidabili di cui il Legislatore stesso ignorava la effettiva esistenza e consistenza ed a riguardo della quale avrebbe comunque dovuto dubitare che l'esiguità del numero dei candidabili avrebbe messo a dura prova la stessa "trasparenza" della vicenda elettorale.
Detta prospettabile eventualità di concreta carenza di candidati avrebbe in definitiva l'effetto di bloccare "sine die" il rinnovo della consiliatura, finendo per "stabilizzare" gli attuali componenti, alla stregua di un rapporto di lavoro a tempo indeterminato, sicché se -per celia- si volesse trovare un potenziale lobbysta di siffatta disposizione normativa è proprio all'interno dell'attuale consiliatura che andrebbe ricercato

3.2.2) Dopo aver premesso alcune delle più patenti incongruenze (in punto di efficacia nel tempo e di concreta operatività) a cui rischia di dare luogo la disciplina "transitoria" ora in esame occorre sinteticamente affrontare il profilo della questione relativo agli obiettivi che è possibile supporre che il legislatore abbia voluto realizzare per il tramite di essa.
Benvero, una riserva di seggi a favore di una sparuta minoranza di candidabili nel contesto di una vasta categoria di omogenei, in combinazione con una riduzione dell'elettorato attivo riferito a detti seggi, sezionato per settori resi omogenei dalla medesima origine professionale (le categoria magistratuali di provenienza), non può costituire soltanto un inaccettabile privilegio "di censo" (magari finalizzato anche ad incentivare l'appetibilità del transito, nella prospettiva di acquisire un agevole "status" di facile eleggibilità e con la sicura certezza di poter operare un agevole transito a ritroso una volta terminata la consiliatura, così come consente la preclara disposizione dell'art. 1 comma 9 della legge n.130/2022), perché ciò tradirebbe un disequilibrio troppo smaccato.
E perciò, la più probabile ragionevole intenzione che consenta di superare l'impressione di un esercizio propriamente arbitrario del potere legislativo è che in tal modo si sia voluto "riequilibrare" la enorme sproporzione numerica che nell'ordine giudiziario verrà a crearsi tra quanti sono appartenenti alla "categoria" dei giudici e quanti sono appartenenti alla "categoria" dei magistrati, tanto che poi di detto riequilibrio si è pensato di bloccare l'effetto anche nel corso della consiliatura (nei termini già dianzi illustrati), così accentuandosi però quel "dualismo" di cui si dirà in altro capitolo della presente ordinanza.
I motivi che possono avere indotto ad un siffatto "riequilibrio" non possono che risiedere in un "sospetto", e cioè il sospetto che un organo di autogoverno inevitabilmente espressione totalitaria della componete maggioritaria del corpo elettorale (e cioè della "categoria" dei giudici tributari) non sarebbe stato dotato della obiettività necessaria per dare equanime attuazione delle norme di legge nel corso del (disagiato) periodo di applicazione della disciplina transitoria.
Nondimeno, anche questa più ottimistica rilettura della ratio legislatoris non manca di stendere un'ombra funesta sulla non facile convivenza che nel periodo retto dalla menzionata disciplina transitoria sarà da praticarsi nel rapporto tra le due anzidette "categorie" di componenti dell'ordine giudiziario tributario.

3.2.3) Con il preludio di questa pesante zavorra è possibile venire -infine- alla identificazione dei parametri costituzionali con cui a questa Corte remittente sembra che confligga la disciplina recata dall'art.8 co.5 della legge n.13/2022, compito che non sarebbe stato possibile assolvere convenientemente se non alla luce di quanto si è detto in precedenza a riguardo delle incongruenze di cui la disciplina stessa è gravida.
In termini occorre muovere dalla premessa che -mutuando da Corte Cost. n.44 del 1968 e da Corte Cost. 142 del 1973- al Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, come organo di autogoverno di tale magistratura speciale, deve intendersi affidato -sia pure in assenza di una guarentigia espressamente prevista dalla Carta Costituzionale- il compito (garantito dall'art.108 Cost.) di rendere effettiva l'autonomia della magistratura tributaria, così da collocarla nella posizione di "ordine autonomo ed indipendente da ogni altro potere", e conseguentemente sottrarla ad interventi o influenze esterni, suscettibili di turbarne comunque l'imparzialità e di compromettere l'applicazione del principio consacrato nell'art. 101, secondo cui i giudici sono soggetti solo alla legge. Gli è perciò estraneo il profilo della rappresentanza degli interessi "di categoria" e men che meno quello della composizione dei conflitti all'interno della categoria
Vi è allora da considerare che -se realmente (per quanto ottimisticamente) deve supporsi che la riserva di posti in seno al primo Consiglio post-rifor-

ma è dettata dalla finalità di consentire a ciascuno degli eletti ai posti espressamente riservati di meglio tutelare, nel corso della intera consiliatura, gli interessi della sua "sottocategoria sezionale" di provenienza- detti eletti non possono che essere considerati rappresentativi di quegli interessi soltanto e perciò dei soli componenti dell'ordine giudiziale che ne sono portatori e non già dell'intero corpo elettorale.

Senonché, pare a questa Corte che pur non potendosi escludere la legittimità costituzionale di una rappresentatività differenziata riferita a componenti di un organo collegiale di autogoverno di un unico ordine, ciò possa avvenire (specie se si tratti di un ordine di rilevanza costituzionale, per quanto dalla costituzione non direttamente disciplinato, ed a maggior ragione perché ai magistrati tributari di nuova assunzione si applicheranno le stesse norme di ordinamento giudiziario che valgono per i magistrati ordinari, con innegabile apparentamento di disciplina) a condizione che tale rappresentatività differenziata sia razionalmente correlata alla specificità delle distinzioni (di funzioni o di status) interne all'ordine e perciò origini dalla necessità di dare voce non già ad interessi settoriali ma a specifici caratteri funzionali delle differenziate componenti dell'ordine medesimo.

Alle stesse conclusioni -mutatis mutandis- risulta essere pervenuto il Giudice delle leggi nella sentenza n.168 del 1963 allorché (dopo avere disconosciuto la necessità che a tutte le categorie di magistrati sia attribuita, nella composizione del CSM, una rappresentanza proporzionale alla rispettiva consistenza numerica, e dopo avere dichiarato perciò legittima l'attribuzione di una rappresentanza numerica più elevata per la categoria dei magistrati di cassazione, avendo riguardo, non tanto al numero degli appartenenti alle varie categorie, quanto alla loro qualificazione) ha ritenuto che sia consentito al legislatore ordinario -in questa prospettiva ordinamentale - "disciplinare diversamente situazioni differenziate, quando trovino logica giustificazione, come nella specie, in relazione alle esigenze del funzionamento del Consiglio Superiore, nella maggiore esperienza e prestigio dei magistrati di cassazione".

Nella stessa pronuncia dianzi citata il Giudice delle leggi ha anche escluso l'illegittimità costituzionale della ivi censurata norma dell'art.23 comma terzo della legge istitutiva del CSM, relativamente alla distinzione da essa prevista fra le varie categorie dei magistrati per ciò che riguarda l'elettorato attivo, distinzione che quindi è stata ritenuta non lesiva del generale precetto dell'eguaglianza del voto sancito dall'art. 48 della Costituzione e dei principi che si desumono dagli artt. 104, 105 e 107 (secondo i quali, nel Consiglio superiore, la Magistratura dovrebbe essere rappresentata con carattere unitario ed omogeneo, e non già in relazione alle singole categorie dei magistrati) appunto perché con la ridetta disposizione il legislatore si è limitato ad adottare -per quanto attiene alla modalità dell'elezione- "il sistema della votazione per categorie, in corrispondenza con l'eleggibilità, pure per categorie, stabilita dallo stesso art. 104 della Costituzione, ciò che non impedisce che i magistrati siano posti in grado di esprimere il voto in condizioni di perfetta parità fra loro; e, rispetto all'eletto, con pari efficacia".

In tal modo, infatti, "la composizione dell'organo resta omogenea, nel senso che i componenti, pur provenienti da categorie differenziate, si trovano tutti in posizione giuridica, sotto ogni aspetto, parificata".

Ed ancor più hanno valenza ai fini che qui rilevano le considerazioni contenute nella pronuncia del Giudice delle leggi n.87 del 1982 (con cui è stata dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 23, secondo comma, della legge istitutiva del CSM, nella parte in cui prevede che i posti riservati ai magistrati di cassazione possano essere assegnati a magistrati che abbiano conseguito la rispettiva nomina, ancorché non esercitino le rispettive funzioni), nella quale è detto che "La circostanza che il Consiglio sia stato concepito a garanzia dell'indipendenza di tutta la magistratura, senza che i suoi componenti magistrati possano considerarsi come veri e propri rappresentanti delle categorie di appartenenza, non toglie infatti che le deliberazioni spettanti a tale collegio riguardino in molteplici occasioni-caratteristiche e situazioni proprie delle singole partizioni dell'ordine in questione: ....." Sicché, "sarebbe arbitrario desumerne che il legislatore sia completamente libero, senza doversi attenere a criteri di sorta, costituzionalmente rilevanti allo scopo della definizione delle varie categorie".

In entrambe le anzidette pronunce la discrezionalità del Legislatore nella materia ora in esame è stata senz'altro riconosciuta, ma solo perché essa è stata "razionalmente" esercitata nel rispetto del "nesso con l'ordinamento giudiziario" nel rapporto tra le funzioni in atto esercitate dagli elegibili ed i posti consiliari oggetto di riserva, giacché (come si dice nella pronuncia ultima citata) "ciò che conta, agli effetti della valida composizione del Consiglio superiore (e della sua sezione disciplinare), è che questi posti, non arbitrariamente fissati dal legislatore ordinario, risultino in concreto ricoperti da magistrati che vi abbiano diritto, sulla base di legittime disposizioni del l'ordinamento giudiziario (o delle altre leggi comunque pertinenti alle funzioni ed allo stato giuridico dei magistrati stessi)".

Nella specie qui indagata -invece- le condizioni di giustificazione della deroga al principio di proporzionalità del rapporto tra elettori ed eletti non appaiono sussistere - almeno, non in termini "non arbitrari"- perché la riserva dei posti prevista dal citato comma 5 dell'art.8 non è già finalizzata ad esprimere i diversi caratteri funzionali delle distinte categorie di cui l'ordine è composto (come potrebbe essere stato se la riserva fosse stata pensata, per esempio, in relazione alla distinzione tra componenti degli organi di primo grado e componenti degli organi di secondo grado) ma esprime invece il solo fatto delle differenziate provenienze dei componenti di un organismo unitario, provenienze che -una volta realizzatosi il transito dall'uno all'altro ordine giudiziario- perdono di rilievo alcuno e non hanno effetto di determinare alcun differenziato carattere funzionale tra i componenti dell'ordine giudiziario tributario.
Ne deriva il legittimo dubbio circa il fatto che un sistema elettorale (sia pur parzialmente) caratterizzato dalla riserva per categorie di "provenienza" è destinato a riprodurre nel Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, "anche dal punto di vista formale, una rappresentanza di interessi non consentanea con il carattere unitario dell'organo" perché una tale differenziazione non trova alcuna logica giustificazione che non sia quella di un privilegio antidemocratico.
Ed è per questo che la funzione di garanzia a detto organo assegnata può considerarsi (anche solo in apparenza) pregiudicata "ab imis" allorché la rappresentatività libera e diffusa dei componenti dell'ordine giudiziario tributario, sia alterata dal sospetto che la riserva di posti consiliari qui indagata sia finalizzata a proteggere interessi tutt'affatto diversi da (ed anzi in contrasto con) quelli che l'organo di autogoverno dovrebbe realizzare.

3.3) Il contrasto con l'art.3 della Costituzione per violazione del principio di ragionevolezza da parte del combinato disposto di norme che dispongono l'irrogazione di una misura espulsiva di natura sostanzialmente disciplinare, in difetto della predisposizione di un procedimento disciplinare che consenta di valutare la gravità del fatto e la proporzionalità della sanzione.
L'art.7 del D.Lgs.545/1992 prevede che:
" I componenti delle Corti di Giustizia Tributaria di primo e secondo grado debbono:
a. essere cittadini italiani;
b. avere l'esercizio dei diritti civili e politici;
c. non aver riportato condanne per delitti comuni non colposi o per contravvenzioni a pena detentiva o per reati tributari e non essere stati sottoposti a misure di prevenzione o di sicurezza;
....."
A sua volta l'art. 12 del ridetto D.Lgs. n.545/1992 prevede che:
"Decadono dall'incarico i componenti delle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado i quali:
a. perdono uno dei requisiti di cui all'art. 7";
.....

3.3.1) Il combinato disposto delle due norme dianzi trascritte genera una vera e propria sanzione automatica espulsiva (denominata "rimozione") correlata a qualsivoglia condanna inflitta al componente dell'ordine giudiziario (che sia in servizio onorario o di carriera) per delitti comuni non colposi o per contravvenzioni a pena detentiva o per reati tributari ovvero ancora correlata alla sottoposizione a misure di prevenzione o di sicurezza.
La natura disciplinare di tale "sanzione" non può essere messa in discussione, trattandosi di una conseguenza che solo fittiziamente consegue alla perdita di un requisito, perché detto requisito caratterizza bensì la fase di attribuzione del munusma, nel momento in cui si determina l'evento che integra la condizione per l'applicazione dell'effetto espulsivo (e cioè in corso di servizio), esso requisito si è consumato e non è più elemento costitutivo dello status del giudice.
L'effetto espulsivo è quindi correlato al fatto in sé e non alla perdita del "requisito", il quale ultimo è interposto del tutto fittiziamente nella relazione di causa ed effetto, appunto per non doversi riconoscere che l'effetto stesso è il risultato di un automatismo normativo del quale l'organo di autogoverno è chiamato a prendere semplicemente atto, restando privato di qualunque potestà di valutazione "nel merito".

3.3.2) Orbene l'applicazione automatica di tale sanzione pone dubbi di contrasto con l'art.3 della Costituzione per violazione del principio di ragionevolezza: che il giudizio sulla concreta lesività della condanna vada imprescindibilmente rimesso all'apprezzamento del giudice al fine del necessario adattamento e proporzionamento della sanzione rispetto alla condotta concretamente assunta dall'incolpato è appunto imposto dalla necessità di impedire che comportamenti di diversa offensività deontologica siano puniti allo stesso modo, con vulnus di quella intima razionalità che permea di sè il principio di uguaglianza.
La necessaria adozione di tale misura punitiva appare, infatti, basata su di una presunzione assoluta, del tutto svincolata, oltre che dal controllo di proporzionalità da parte del giudice disciplinare, anche dalla verifica della sua concreta congruità.
In specie, appare violato il principio di "proporzio-

ne", fondamento della razionalità che domina il principio di uguaglianza -inteso come regola di "indispensabile gradualità sanzionatoria" -, principio che è stato evocato in più di una circostanza da codesta ill.ma Corte Costituzionale, in termini tali che si è ritenuto che esso postuli un chiaro rapporto di adeguatezza della sanzione al caso specifico, ciò che può raggiungersi solo mercè la concreta valutazione degli specifici comportamenti messi in atto in occasione della commissione dell'illecito (tra le altre, Corte costituzionale, sentt. n. 447 del 1995, n. 197 del 1993, n. 16 del 1991, n. 40 del 1990 e n. 971 del 1988).
In alcune delle anzi citate pronunce codesta ill.ma Corte Costituzionale ha avuto presente proprio la questione della compatibilità tra infrazione di rilievo penale e prosecuzione del rapporto di impiego al fine di affermare che l'infrazione va valutata senza automatismo alcuno, graduando e adeguando la sanzione al caso concreto.
Per quanto debba riconoscersi al legislatore ordinario ampia discrezionalità nella identificazione delle condotte punibili in sede disciplinare e delle sanzioni applicabili alle stesse, è a questa Corte remittente del tutto chiaro che una tale discrezionalità incontra imprescindibilmente il limite della non manifesta irragionevolezza, sub specie della giusta proporzione tra sanzione e fatto sanzionato, il quale ben potrebbe integrare elementi tali da non pregiudicare in alcun modo la prosecuzione del rapporto di servizio, per quanto si tratti di un rapporto di servizio del tutto peculiare quale quello che concerne un appartenente ad ordine giudiziario.
In questa prospettiva, giova anche il richiamo allo specifico precedente di Corte Costituzionale, sentenza n. 236 del 2016, con cui è stata dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 567, secondo comma, codice penale, e nella motivazione della quale il giudice delle leggi, ha chiarito che laddove emergano sintomi di manifesta irragionevolezza, per sproporzione, di un trattamento sanzionatorio rispetto al disvalore del fatto sanzionato, è ben possibile l'intervento del giudice delle leggi attraverso una valutazione da condurre alla stregua di precisi punti di riferimento già rinvenibili nel sistema legislativo, idonei a ricondurre a coerenza le scelte già delineate a tutela di un determinato bene giuridico, senza alcuna sovrapposizione alla discrezionalità del legislatore.
Orbene, alla stessa stregua i caratteri del procedimento disciplinare riferito ai componenti di un ordine giudiziale (indipendentemente dalla tipologia amministrativa o giurisdizionale dello stesso, di che già si è detto in precedenza), identificabili nella apprestata peculiare tutela di situazioni connesse allo statuto di indipendenza della magistratura, inducono ad escludere che sanzioni di genere automatico, avulse da un confacente rapporto di adeguatezza con il caso concreto e di coerenza generale, possano trovare legittimazione alla luce delle garanzie che la Carta Costituzionale appresta in quest'ambito e che sono state già più volte richiamate.
Solo nella opportuna sede disciplinare potrà essere ponderata -non già in astratto, ma con specifico riferimento a tutte le circostanze del caso concreto- la gravità dei fatti in rapporto alla loro portata oggettiva, la natura e l'intensità dell'elemento psicologico nel comportamento contestato unitamente ai motivi che l'hanno ispirato e, infine, la personalità dell'incolpato, in relazione, soprattutto, alla sua pregressa ttività professionale e agli eventuali precedenti disciplinari.

3.3.3) Si verte qui -invece- nella più tipica delle ipotesi di sanzione espulsiva applicata "de iure" quale conseguenza automatica, prevista direttamente dalla legge, della condanna in sede penale per reati di qualsivoglia genere e tipo, in assenza di una valutazione circa la loro gravità e circa la loro attinenza a quei beni che il procedimento disciplinare mira a tutelare (i criteri di "onore e disciplina" a cui deve essere informato l'esercizio delle pubbliche funzioni, in ossequio al precetto dell'art.54 Cost.), quale è apprezzabile solo mercè l'espletamento di un procedimento disciplinare, che nella specie manca del tutto, per quanto sia proprio con riferimento alla più grave delle sanzioni disciplinari (quella espulsiva) che si impone il vaglio più attento, onde acclarare se l'illecito contestato al componente dell'ordine giudiziario sia di tale entità che ogni altra sanzione risulti insufficiente alla tutela di quei valori che la legge intende perseguire.
Ed anzi è da dire che l'incongruenza della disciplina qui indubbiata si manifesta a maggior ragione per la peculiare organizzazione dell'ordine giudiziario di che trattasi nel quale -come detto- convivono giudici onorari e magistrati di carriera, gli appartenenti alla prima delle quali categorie può anche provenire da magistratura (ordinaria o speciale).
Proprio per questa ragione e per il fatto che ai magistrati (ordinari o speciali) che diventano anche componenti dell'ordine giudiziario tributario si applicano statuti disciplinari specifici -nessuno dei quali contempla un automatismo rigoroso e cieco come quello regolato dal combinato disposto delle norme di che trattasi- potrebbe venirsi a verificare l'ipotesi che in conseguenza di condanna per i reati o in conseguenza di applicazione di misure di prevenzione o di sicurezza quali quelle previste dal qui citato art.7, lo stesso soggetto finisca per decadere dall'incarico di giudice tributario ma non

invece da quello di giudice ordinario o di giudice speciale nelle categorie "di provenienza".
Eventualità non statisticamente peregrina, quest'ultima, che rende ancor più manifesto quanto sia stridente ed incongrua la conseguenza espulsiva automatica di cui qui si tratta.
Né sembra ostare alla esplicitazione in questa sede dei dubbi di conformità a Costituzione di cui si è detto il fatto che codesta ill.ma Corte Costituzionale con la sentenza n.197/2018 abbia dichiara non fondate le questioni di illegittimità costituzionale dell'art. 12, comma 5, del decreto legislativo 23 febbraio 2006, n. 109, recante «Disciplina degli illeciti disciplinari dei magistrati, delle relative sanzioni e della procedura per la loro applicabilità, nonché modifica della disciplina in tema di incompatibilità, dispensa dal servizio e trasferimento di ufficio dei magistrati, a norma dell'articolo 1, comma 1, lettera f), della legge 25 luglio 2005, n. 150», sollevate, in riferimento all'art. 3 della Costituzione, dalla Sezione disciplinare del Consiglio superiore della magistratura sulla scorta di argomenti non dissimili da quelli prospettati dianzi.

Infatti, nella specie ivi presa in considerazione si trattava della legittimità costituzionale di norma affatto disomogenea rispetto a quella qui sospettata, nella quale (come ha rilevato lo stesso Giudicante) "la questione ora all'esame non concerne, tuttavia, un automatismo legato al sopravvenire di una condanna in sede penale per determinati reati, bensì un diverso automatismo insito nella previsione di un'unica sanzione fissa (la rimozione) per chi sia ritenuto responsabile dal giudice disciplinare di un preciso illecito, anch'esso di natura meramente disciplinare (nel caso in esame, quello di cui all'art. 3, comma 1, lettera e, del d.lgs. n. 109 del 2006)".
E perciò, l'automatismo ivi censurato risulta collegato alla identificazione di specifici fatti di reato ed a specifiche pene applicate, sicché il giudizio di disvalore risulta effettivamente adottato -sia pure in termini eteronomi rispetto al competente organo disciplinare- da parte di un Legislatore che ha in tal modo esercitato una discrezionalità avveduta e specifica e non certo acritica e cieca come in riferimento alla disciplina di che trattasi.
E' ben per questo che in quella occasione (del tutto disomogenea rispetto alla presente) il Giudice delle leggi ritenne che non potesse essere "ritenuta manifestamente irragionevole la scelta del legislatore di colpire indefettibilmente con la sanzione della rimozione la totalità delle condotte rientranti nell'alveo applicativo dell'art. 3, comma 1, lettera e), del d.lgs. n. 109 del 2006…", non senza avere chiarito le ragioni del discrimine rispetto all'esito di altra e contraria pronuncia (la n.170/2015) che aveva avuto ad oggetto un illecito disciplinare (violazioni stabilite dall'art. 2, comma 1, lettera a), del d.lgs. n. 109 del 2006) abbracciante "condotte di natura eterogenea, e connotate ictu oculi da gradi di disvalore fortemente differenziati, anche soltanto dal punto di vista dell'elemento soggettivo (risultando sanzionabili a quel titolo anche condotte caratterizzate da mera imperizia o trascuratezza, che sono invece a priori escluse dall'ambito applicativo dell'illecito disciplinare di cui in questa sede è discorso, il quale richiede invece la prova della positiva consapevolezza da parte del magistrato delle qualità soggettive della persona da cui egli riceva prestiti o agevolazioni)".
Orbene, pare a questa Corte remittente che considerazioni analoghe a quelle espresse nella pronuncia ultima citata sarebbero da riferirsi alla fattispecie qui oggetto di esame la quale -infatti- si caratterizza per peculiare omogeneità rispetto alla fattispecie sottoposta ad esame nella ridetta pronuncia.
Non è quindi manifestamente infondato il sospetto di contrasto con l'art. 3 della Costituzione, per violazione del principio di ragionevolezza, del combinato disposto degli art. 7 e 12 del D.Lgs. 545/1992 nella parte in cui impone l'applicazione della sanzione massima della rimozione in relazione indiscriminatamente a tutte le ipotesi di condanna per delitti comuni non colposi o per contravvenzioni a pena detentiva o per reati tributari ovvero ancora alle ipotesi di sottoposizione a misure di prevenzione o di sicurezza senza consentire all'organo disciplinare deputato disciplinare alcuna possibilità di graduazione della sanzione in ragione della diversa intensità del disvalore della condotta di volta in volta tenuta dal magistrato.

3.4) Previsione di una sanzione disciplinare mascherata da requisito di accesso al concorso interno per il tramutamento alle funzioni superiori. Commi 4-ter e 5 dell'art.11 (nuova formulazione) del D.Lgs 545/1992, con violazione dei principi di autonomia e indipendenza del giudice (art.101 e 108 Cost), oltre che violazione principio di buon andamento dell'organizzazione dei pubblici uffici (art.97 Cost).

L'art. 11 del D. Lgs.545/1992 (nella sua attuale formulazione, a seguito della novella realizzata mercè la legge n.130/2002) prevede quanto di seguito: "4-ter. L'assegnazione degli incarichi è disposta nel rispetto delle seguenti modalità':

a. la vacanza nei posti di presidente, di presidente di sezione, di vice presidente delle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado e di componente delle corti di giustizia tributaria è portata dal Consiglio di presidenza a conoscenza di tutti i componenti delle corti di giustizia tributaria in

servizio, a prescindere dalle funzioni svolte, con indicazione del termine entro il quale chi aspira all'incarico deve presentare domanda;

b. alla nomina per ciascuno degli incarichi di cui alla lettera a) si procede sulla base di elenchi formati relativamente ad ogni corte di giustizia tributaria e comprendenti tutti gli appartenenti alle categorie indicate negli articoli 3, 4 e 5 per il posto da conferire, che hanno comunicato la propria disponibilità all'incarico e sono in possesso dei requisiti prescritti. Alla comunicazione di disponibilità all'incarico deve essere allegata la documentazione circa l'appartenenza ad una delle categorie indicate negli articoli 3, 4 e 5 ed il possesso dei requisiti prescritti, nonché la dichiarazione di non essere in alcuna delle situazioni di incompatibilità indicate all'articolo 8. Le esclusioni dagli elenchi di coloro che hanno comunicato la propria disponibilità all'incarico, senza essere in possesso dei requisiti prescritti, sono deliberate dal Consiglio di presidenza;

c. la scelta tra gli aspiranti è adottata dal Consiglio di presidenza, salvo giudizio di demerito del candidato, secondo i criteri di valutazione ed i punteggi stabiliti dalla tabella F e, nel caso di parità di punteggio, della maggiore anzianità anagrafica.

5. Il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria esprime giudizio di demerito ove ricorra una delle seguenti condizioni:

a. sanzione disciplinare irrogata al candidato nel quinquennio antecedente la data di scadenza della domanda per l'incarico per il quale concorre;

b. rapporto annuo pari o superiore al 60 per cento tra il numero dei provvedimenti depositati oltre il termine di trenta giorni a decorrere dalla data di deliberazione e il totale dei provvedimenti depositati dal singolo candidato".

3.4.1) Si tratta di un articolato complesso di disposizioni a mezzo del quale pare di scorgere che sia stata introdotta nell'ordinamento giudiziario tributario una sanzione disciplinare mascherata da requisito per l'accesso al concorso interno finalizzato al tramutamento alle funzioni superiori -nella parte in cui si esclude l'accesso al concorso per coloro che abbiano registrato un rapporto inferiore al 60% tra provvedimenti tardivamente depositati e provvedimenti complessivamente depositati - con lesione dei principi di autonomia e indipendenza costituzionalmente imposti dalle norme più volte richiamate.

Senonché, è stato condivisibilmente affermato in dottrina che "il sistema della responsabilità disciplinare del magistrato rappresenta l'interfaccia del principio costituzionale dell'indipendenza: la posizione super partes del magistrato non può essere disgiunta dal corretto esercizio delle sue funzioni e da ogni suo comportamento".

A questo sistema fanno da presidio le disposizioni dell'art.101 Cost. (secondo il quale il magistrato è soggetto soltanto alla legge) e dell'art.104 Cost. (secondo il quale la magistratura costituisce un ordine autonomo ed indipendente da ogni altro potere) con la conseguenza imposta dall'art.110 Cost. (che limita le prerogative dell'Amministrazione all'organizzazione ed al funzionamento dei servizi relativi alla giustizia), principi che sono da estendersi alle magistrature speciali a mente della previsione dell'art.108 Cost..

Disciplinando per legge l'esercizio del potere disciplinare nei confronti dei magistrati, l'Ordinamento mira a realizzare non solo il fine di assicurare che i magistrati siano effettivamente perseguiti e sottoposti a sanzione per i loro comportamenti scorretti, negligenti o abusivi, ma anche il fine di assicurare che i magistrati non siano arbitrariamente perseguiti.

Sono presidio di questa seconda finalità i princìpi di necessaria tipicità dell'illecito e della sanzione disciplinare nonché di controllo giurisdizionale o almeno amministrativo dell'esercizio del potere disciplinare e della corretta irrogazione ed applicazione delle sanzioni che ne derivano.

Per quanto sia inadeguata ed arcaica la disciplina dettata a riguardo della materia disciplinare nell'ambito dell'ordinamento giudiziario tributario (art.15-16 del D.Lgs.545/1992, che il legislatore della novella non si è curato affatto di modificare ed aggiornare) non par dubbio che anche in quest'ultimo ambito i richiamati princìpi debbano essere salvaguardati e rispettati, attesa la disposizione già più volte citata dell'art.108 Cost.

3.4.2) Vi è poi da rimarcare che è nozione comune quella secondo cui occorre che vi sia chiara distinzione tra procedimento disciplinare e valutazione di professionalità, giacché si tratta di due fattispecie completamente diverse per natura, finalità e conseguenze, che non possono essere giustapposte o confuse.

Il sistema delle valutazioni non si limita a verificare la violazione di alcune disposizioni ma mira, in positivo, a considerare la professionalità del magistrato, che costituisce una "precondizione della sua indipendenza ed assolve alla duplice funzione di assicurare la correttezza delle decisioni prese, e quindi della adeguatezza del servizio giustizia, ed al tempo stesso di consentire la progressione in carriera dei magistrati, selezionati in base alle loro capacità tecniche e alle loro attitudini".

Riguardo all'oggetto, ci si può qui limitare ad evi-

denziare che mentre il giudizio disciplinare verte su singoli comportamenti che rilevano in quanto sussumibili in una delle condotte qualificate come illeciti disciplinari, il giudizio di professionalità riguarda il lavoro del magistrato nel suo complesso.
Che la valutazione di professionalità non abbia portata sanzionatoria nei confronti dei magistrati emerge chiaramente dal recente parere n. 17 (2014) del Consiglio consultivo dei giudici europei, riguardante la valutazione del lavoro dei giudici, la qualità della giustizia e il rispetto dell'indipendenza giudiziaria (in http://tinyurl.com/pbo7ksb).

3.4.3) Tutti questi principi appaiono misconosciuti e violati nel momento in cui si prevede (come si fa nella norma qui sospettata di illegittimità costituzionale) che l'accesso al concorso interno per tramutamento a funzioni più elevate sia condizionato da un criterio puntuale e specifico mirato su un parametro di laboriosità puramente numerico e correlato (in termini percentuali) al mero rispetto di un termine massimo (30 giorni) per il deposito delle sentenze, pur mancando un pregresso vaglio disciplinare a riguardo della concreta gravità della condotta idonea a violare un siffatto parametro di laboriosità.

Sia consentito un paragone con quanto accade in ambito di Giurisdizione ordinaria che è resa ancor più omogena alla Giurisdizione tributaria per effetto della previsione dell'attuale art.8 co.1 del D.Lgs.545/1992 secondo il quale: "Ai magistrati tributari reclutati ai sensi dell'articolo 4 si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni contenute nel titolo I, capo II, dell'ordinamento giudiziario, di cui al regio decreto 30 gennaio 1941, n. 12".
In ambito disciplinare, l'art. 2, co. 1, lett. q) del D.Lgs. 109/2006 prevede "il reiterato, grave e ingiustificato ritardo nel compimento degli atti relativi all'esercizio delle funzioni", con presunzione di non gravità del ritardo che non ecceda il triplo dei termini previsti dalla legge. In concreto, è noto che la giurisprudenza disciplinare del CSM ritiene (salvi casi peculiari, nei quali anche questo termine si suppone superabile) che non sia soggetto a provvedimento disciplinare il ritardo di deposito entro un termine non superiore all'anno.
A sua volta, le circolari adottate dal CSM in materia di valutazione di professionalità contemplano tra gli indicatori della diligenza, il "rispetto dei termini per la redazione e il deposito dei provvedimenti, o comunque per il compimento di attività giudiziarie", rinviando per il relativo accertamento all'esame dei prospetti statistici comparati o alle indicazioni dei dirigenti degli uffici.
La circolare, inoltre, prescrive che il parametro della diligenza è positivo quando "i termini generalmente osservati per la redazione e il deposito dei provvedimenti, o comunque per il compimento di attività giudiziarie, sono conformi alle prescrizioni di legge o sono comunque accettabili in considerazione dei carichi di lavoro e degli standard degli altri magistrati dello stesso ufficio addetti alla medesima tipologia di provvedimenti, salvo che sussistano ragioni obiettivamente giustificabili, quali il periodo di ferie o di assenza giustificata a qualsiasi titolo".
Riguardo allo schema relativo al deposito dei provvedimenti, le disposizioni vigenti nel settore giudiziario ordinario prevedono che la rilevazione sia limitata ai ritardi nel deposito delle sentenze superiori ai sessanta giorni rispetto al termine fissato dalla legge o, nei casi in cui è previsto, dallo stesso giudice, operando un'ulteriore differenziazione con riferimento ai ritardi di rilevanza disciplinare, a quelli superiori ai centottanta giorni, a un anno e ai due anni. La valutazione è quindi più ampia e non è limitata ai soli ritardi di rilievo disciplinare.
Ciò posto, pare a questa Corte che un sistema -come quello giudiziario tributario- che non garantisce una reciproca non interferenza tra il sistema della responsabilità disciplinare e quello della valutazione di professionalità e non garantisce al magistrato oggetto di valutazione in quest'ultima sede gli strumenti (da radicarsi nel procedimento di accertamento della responsabilità disciplinare) per dimostrare che i rilevati "ritardi" nel deposito delle decisioni non siano imputabili a sua negligenza ma a fattori esterni ed incolpevoli, sia un sistema fortemente sospetto di lesione dei fondamentali principi di indipendenza e autonomia.
E ciò, in maniera del tutto indipendente dalla natura giudiziale o amministrativa che il legislatore abbia ritenuto di prescegliere per caratterizzare gli strumenti di verifica della correttezza dell'addebito disciplinare.
Infatti se già con la sentenza n.497/2000 codesta Ill.ma Corte Costituzionale aveva avuto modo di affermare che "le ragioni che hanno indotto il legislatore a configurare il procedimento disciplinare per i magistrati secondo paradigmi di carattere giurisdizionale sono state più volte esaminate [...]: da un lato l'opportunità che l'interesse pubblico al regolare e corretto svolgimento delle funzioni giudiziarie e lo stesso prestigio dell'ordine giudiziario siano tutelati nelle forme più confacenti alla posizione costituzionale della magistratura e al suo statuto di indipendenza; dall'altro l'esigenza che alla persona del magistrato raggiunto da incolpazione disciplinare sia riconosciuto quell'insieme di garanzie che solo la giurisdizione può assicurare", con la successiva pronuncia n. 87/2009 codesta Corte medesima ha ritenuto di sganciare totalmente le valutazioni relative al rispetto della norma costitu-

zionale dalla natura del procedimento disciplinare regolato dalla legge, così da attribuire rilievo alla funzione giurisdizionale nella sua stessa ontologia. Lo si desume dal passo della motivazione di tale ultima pronuncia in cui si legge che la correlazione tra la garanzia dell'indipendenza del magistrato e la facoltà di scelta del difensore da lui ritenuto più adatto "prescinde dalla natura giurisdizionale o amministrativa del procedimento disciplinare, che dipende dai caratteri che il legislatore ha scelto di attribuire al procedimento stesso e agli organi in esso coinvolti". Difatti, "indipendentemente dalla natura che la legge attribuisce al procedimento e all'autorità disciplinare, dalla garanzia costituzionale di indipendenza deriva una particolarità di questo procedimento, quando esso riguardi un magistrato, in quanto per quest'ultimo, a differenza di quanto accade per altre categorie di personale pubblico [...], la Costituzione impone che sia assicurata, anche in sede disciplinare, la massima espansione del diritto di difesa", così che poi "l'esigenza di indipendenza [...] prescinde dal dato oggettivo, relativo alla natura dell'organo e del procedimento disciplinare, e dipende dal dato soggettivo, relativo alla titolarità della funzione giurisdizionale".

3.4.4) E, non è solo nella prospettiva della lesione delle guarentigie poste a presidio dell'esercizio della giurisdizione che siffatta norma appare censurabile, giacché essa rischia anche di determinare un vulnus allo stesso criterio di ragionevolezza normativa ed al principio di buon andamento dell'organizzazione dei pubblici uffici (art. 97 Cost), specie con riferimento alle peculiari condizioni di organizzazione dell'ordinamento giudiziario tributario nel corso del periodo di transitoria compresenza di magistrati onorari e magistrati di carriera.
Da un canto, infatti, una previsione di tal genere costituisce un chiaro disincentivo alla produttività dei singoli che saranno tendenzialmente stimolati ad assumere il minor carico possibile di provvedimenti da redigere, proprio al fine di poter rispettare la proporzione fissata con riguardo al parametro del giugulatorio termine di cui si è detto (per vero inaudito in tutti gli altri comparti giurisdizionali, ordinari o speciali).
D'altro canto, la ridetta proporzione costituisce un evidente (e forse anche insuperabile) ostacolo per la pronta e congrua riduzione delle vacanze di ruolo che nell'ordinamento giudiziario immancabilmente verranno a determinarsi (specie in riferimento alle posizioni apicali ed agli uffici giudiziari di secondo grado, affidati ai componenti più anziani tra quelli in servizio) a causa del combinato intrecciarsi della riduzione dell'età massima di servizio dei giudici onorari attualmente in ruolo e del lento evolversi della vicenda concorsuale (così come prefigurata dalla legge) attraverso la quale saranno da assumersi in servizio i magistrati tributari di nuovo conio.
Di quest'ultima ineludibile emergenza è consapevole lo stesso legislatore che in proposito ha espressamente previsto -al comma 14 dell'art. 1 della legge n.130/2022 - che "Il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, entro il 31 gennaio 2023, individua le sedi delle corti di giustizia tributaria nelle quali non è possibile assicurare l'esercizio della funzione giurisdizionale in applicazione dell'articolo 11, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, come modificato dal comma 1, lettera n) , numero 2.2), del presente articolo, al fine di assegnare d'ufficio alle predette sedi, in applicazione non esclusiva, giudici tributari appartenenti al ruolo unico di cui all'articolo 4, comma 39 -bis , della legge 12 novembre 2011, n. 183".
Non par dubbio perciò a questa Corte remittente che siano molteplici -e tutti di rango costituzionale- i principi che la norma ora in esame viola e misconosce.

3.5) Violazione dei principi di indipendenza ed inamovibilità del giudice tramite la mascherata moltiplicazione di incarichi di servizio onorario nominalmente definiti "applicazione non esclusiva" (artt.106-107 Cost) a mente del comma 14 dell'art. 1 della legge n.130/2022. Violazione del principio di ragionevolezza normativa e del principio di buon andamento dell'organizzazione dei pubblici uffici (artt.97 Cost.)

Con la disposizione trascritta al termine del capo che precede il Legislatore ha ritenuto di poter far ricadere sulle spalle dei residui giudici tributari (in servizio onorario) le strutturali inefficienze del sistema che si verranno a generare proprio per effetto delle modifiche organizzative previste nelle altre disposizioni della legge di cui è parte la disposizione qui sospetta di illegittimità costituzionale.
Si consideri che si tratta di effetti che al Legislatore sono noti anche nel dettaglio, perché la relazione del Servizio Studi congiunto (Camera e Senato) A.S. n.2636, alla pag. 95 riporta i seguenti elementi significativi: "Sulla base dei dati riportati nella tabella, il ruolo dei giudici tributari onorari, attualmente 2.608 in organico, **è destinato ad esaurirsi** totalmente **nell'anno 2052**. In particolare, nei primi 5 anni dall'entrata in vigore della riforma cesseranno dal servizio n. 1.118 giudici (43%); dopo 10 anni il numero delle cessazioni si attesta a n. 1.623 giudici (62%)".
Nella ridetta relazione si riferisce inoltre che:" Nella Relazione tecnica si precisa, altresì, che in relazione alla minore spesa derivante dal **contrarsi** della dotazione di **personale del ruolo** ad esaurimento,

la riforma del settore promossa dal disegno di legge in esame determina risparmi di spesa per circa 3,3 mln di euro nel 2023, per circa 10,89 mln di euro nel 2024 e per circa 5,2 mln di euro nel 2025, che **restano acquisiti a vantaggio dei saldi di finanza pubblica**".

Nella medesima relazione, tuttavia, non si azzardano stime a riguardo dei tempi di assunzione e di entrata in servizio effettivo degli assumendi Magistrati Tributari, i cui termini dipendono non solo dai previsti 5 anni di progressiva indizione dei previsti concorsi ma anche dai tempi di durata delle procedure concorsuali, dall'effettivo risultato da realizzarsi a mezzo delle ridette procedure di selezione, nonché dalla durata del periodo di uditorato dei candidati effettivamente selezionati.

Proprio per questo -è lecito supporre- il Legislatore del 2022 ha previsto un meccanismo di arbitraria moltiplicazione "ex officio" degli incarichi onorari "a carico" di ciascun giudice tributario oggi in servizio, del tutto slegato dalla intenzionale disponibilità del singolo -che ne diventa mero destinatario inconsapevole- e del tutto slegato da criteri e parametri di regolamentazione di un potere che ha tutti i crismi per essere esercitato in modalità cieca e puramente utilitaristica, anche in relazione ai programmati "risparmi di spesa" di cui si è detto.

Grazie a detto meccanismo il Consiglio di Presidenza anzidetto diventerà titolare della potestà di fare tutto ciò che gli aggrada con il rapporto di servizio del singolo giudice tributario (arbitrariamente selezionato) ancora in servizio al 31 gennaio 2023, fino al punto di destinare un presidente di Corte di Giustizia Tributaria ad esercitare funzioni di giudice in un qualunque collegio di ufficio diverso dal proprio; fino al punto di assegnare nella sede di Messina un giudice in servizio ad Aosta; fino al punto di assegnare alla Corte di Giustizia di secondo grado di un qualunque distretto un giudice che presta servizio nella Corte di Giustizia di primo grado dello stesso distretto.

Il tutto con provvedimenti legittimati dalla sola motivazione della impossibilità di "assicurare l'esercizio della funzione giurisdizionale", tetragoni rispetto a qualunque esigenza personale del giudice-oggetto e finanche alle stesse logiche comuni del servizio (carenza dei titoli per l'esercizio delle nuove funzioni; incompatibilità ambientali o personali, etc.) e che forse finiranno soltanto per accelerare l'effetto di moria del personale giudicante "ad esaurimento".

In difetto di qualunque limite cronologico che valga a garantire la stretta transitorietà dell'incarico "in applicazione", siffatti provvedimenti finiranno per inevitabilmente stabilizzare la costituzione di nuovi rapporti di servizio, con patente violazione della regola del pubblico concorso (art.106 Cost) ed in evidente contraddizione con la regola per cui i giudici tributari oggi in servizio sono stati assunti solo ed esclusivamente per assolvere le loro funzioni nell'ufficio per il quale hanno formulato istanza (art.9 del D.Lgs.545/1992 nella formulazione antecedente alla novella) e non invece per essere inquadrati in un ruolo nazionale e successivamente essere destinati agli uffici territoriali (come invece succede per il magistrato di carriera e comunque nella magistratura ordinaria oltre che nelle altre speciali oggi esistenti).

E di ciò questa Corte ritiene di poter trovare conferma nella pronuncia autorevole di codesto Giudice delle leggi (la n.156 del 1963) con la quale è stata riconosciuta la legittimità dell'art.101 della legge di ordinamento giudiziario ordinario (il quale consente che, anche senza il consenso degli interessati, siano adottati, per esigenze di servizio, provvedimenti di modificazione della ripartizione dei magistrati fra i vari uffici dell'organo giudiziario composito al quale sono "assegnati", come pure provvedimenti i quali, per ragioni contingenti - volte ad assicurare la continuità e la prontezza della funzione giurisdizionale - facciano luogo alla destinazione di un magistrato a una sede o una funzione diversa da quelle alle quali egli sia permanentemente "assegnato"), solo in considerazione del fatto che tali provvedimenti sono connotati dal carattere della temporaneità, così da non incidere sullo "status" del soggetto a cui si applicano.

E, questa condizione di salvezza è stata ritenuta imprescindibile nonostante il sopra indicato sistema della assunzione del giudice ordinario a ciò concettualmente non osti, diversamente da ciò che accade a riguardo del giudice tributario.

Né d'altronde si potrà osservare in contrario che l'inamovibilità che è disciplinata dall'art.107 Cost. è solo relativa (e cioè condizionata dal fatto che non sia l'Amministrazione a disporre la nuova destinazione ma che il provvedimento sia adottato dall'organo di autogoverno), perché invece l'art.107 ridetto prescrive espressamente che il giudice non possa essere destinato "ad altre sedi o altre funzioni" se non a seguito di decisione dell'organo di autogoverno che sia adottata con le "garanzie" stabilite dall'ordinamento giudiziario (ovvero con il consenso del giudice), garanzie che nella specie di che trattasi sono del tutto inesistenti, per quanto dovrebbero considerarsi anche esse presupposto minimo per la a Costituzione delle leggi che devono dare concreta attuazione all'art.108 della Carta.

A questo proposito, non guasta rimarcare che -in ambito di giurisdizione ordinaria- il legislatore del 2006 ha introdotto alcuni istituti con cui -proprio per venire incontro alle critiche concernenti il contrasto con l'art.107 Cost. - si è inteso colmare il difetto

di garanzie che caratterizzava le procedure di trasferimento giustificate da "motivi paradisciplinari": s'intende fare riferimento, in modo particolare, al trasferimento cautelare d'ufficio, di cui all'art. 13, II comma, del decreto legislativo n. 109/2006 – applicabile qualora «sussistano gravi elementi di fondatezza dell'azione disciplinare», e nei casi in cui ricorrano «motivi di particolare urgenza» – ed al trasferimento provvisorio dell'incolpato, di cui all'art. 22, I comma, ult. periodo, del medesimo decreto legislativo.
Modifiche che confermano che le deroghe all'inamovibilità, costituendo strumenti eccezionali di governo dell'ordine giudiziario, necessitano di peculiari garanzie procedimentali che costituiscano usbergo per qualunque attentato all'indipendenza ed all'autonomia dell'ordine giudiziario.
Ritiene perciò questa Corte remittente che non sia manifestamente infondato il dubbio di illegittimità costituzionale del comma 14 dell'art. 1 della legge n.130/2022, in quanto confliggente con i principi di inamovibilità, indipendenza ed autonomia dei componenti degli ordini giudiziari, anche speciali; con il principio di obbligatorietà del pubblico concorso per l'assunzione o l'attribuzione di munera all'interno della Pubblica Amministrazione, oltre che con i principi di razionale organizzazione degli uffici pubblici.

3.6) Violazione del principio di eguaglianza dei cittadini di fronte alla legge (art.3 Cost.) per effetto del combinato disposto degli art.13 e 13 bis del D.Lgs. n.545/1992 nonché del comma 14 dell'art.1 della legge n.130 del 2022.
Ritiene questa Corte remittente che la norma già indagata nel paragrafo precedente sia ulteriormente sospetta di contrarietà a Costituzione anche in una diversa prospettiva e perciò con violazione di parametri costituzionali del tutto diversi.
L'esame della questione suppone una digressione ricostruttiva.

3.6.1) La legge n.130 del 2022 ha disposto -con l'introduzione dell'art. 1-bis nel tessuto delle preesistenti previsioni del D.Lgs.545/1992- che "La giurisdizione tributaria è esercitata dai magistrati tributari e dai giudici tributari nominati presso le corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, presenti nel ruolo unico nazionale di cui all'articolo 4, comma 39-bis, della legge 12 novembre 2011, n. 183, alla data del 1° gennaio 2022".
L'art.8 comma 1 dell'anzidetta legge n.130/1992 ha poi previsto che ai (soli) "magistrati tributari reclutati ai sensi dell'articolo 4 si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni contenute nel titolo I, capo II, dell'ordinamento giudiziario, di cui al regio decreto 30 gennaio 1941, n. 12".
Si è così venuta a creare l'anomala condizione di una giurisdizione speciale articolata in un ordine unico (ai cui componenti il citato art.1-bis conferisce la medesima dignità di esercizio della giurisdizione), tuttavia distinto in due sottocategorie, la prima delle quali è composta da magistrati "a tutto tondo", assunti per concorso o per diretto transito dagli altri ordini giudiziari (ordinario o speciali) e a cui -come già si è detto- si applica la disciplina di status tipica dei magistrati ordinari, e la seconda delle quali resta composta (come già in precedenza) da personale onorario, cui altro non può applicarsi che la disciplina generica relativa ai "munera" che non danno luogo a rapporto di lavoro dipendente, come è confermato dal disposto del comma primo dell'art.11 del D.Lgs.545/1992, a tenore del quale "La nomina dei giudici tributari presenti nel ruolo unico di cui all'articolo 4, comma 39-bis, della legge 12 novembre 2011, n.183, alla data del 1° gennaio 2022, a una delle funzioni dei componenti delle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado non costituisce in nessun caso rapporto di pubblico impiego".
Non è qui da spendere troppi argomenti per affermare che la onorarietà del giudice tributario è "di pura facciata" (strumentale a consentire all'Amministrazione di avvalersi di riconosciute professionalità a basso costo), perché di ciò si trova conferma nelle stesse disposizioni normative che hanno realizzato una riforma organica della magistratura onoraria nel settore della giustizia ordinaria, ed in specie nell'art.1 del D.Lgs.116 del 2017 che ne delinea i seguenti caratteri precipui: 1) inderogabile temporaneità dell'incarico; 2) impegno richiedibile non superiore a due giorni lavorativi per settimana; 3) esercizio delle funzioni giudiziarie secondo principi di autoorganizzazione dell'attività, tutti caratteri che non sono affatto predicabili a riguardo del giudice tributario al quale è conferito un incarico stabile per tutta la sua vita lavorativa; per il quale l'organo di autogoverno è arrivato a definire carichi sostenibili annui di 120 sentenze per giudice; che è inserito in una organizzazione strutturata per legge in organi collegiali che pregiudica qualsivoglia facoltà di autorganizzazione.
Ed è appunto per questo che anche ai giudici tributari onorari -diversamente da quanto avviene per i giudici onorari ordinari per i quali le norme del capo III del D.Lgs.116/2017 prevedono solo compiti complementari- è consentito l'accesso alle funzioni apicali nella giurisdizione tributaria (Presidente di Corte di primo o di secondo grado; presidente di sezione delle Corti di Primo o di secondo grado) a condizione di rivestire o di avere rivestito (contempo) funzioni di magistrato in altra giurisdizione (magari anche in esecuzione del disposto

dell'art.106 co.3 Cost.), ovvero anche indipendentemente dall'esistenza di tale condizione, atteso che l'esercizio delle funzioni di vicepresidente di sezione nelle Corti di primo e di secondo grado (e quindi di presidente di collegio) è consentito ai "componenti che abbiano esercitato, per almeno cinque anni le funzioni di giudice tributario, purché in possesso del diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio" e -rispettivamente- ai "componenti che abbiano esercitato per almeno dieci anni le funzioni di giudice tributario regionale purchè in possesso del diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio" (art. 3 del D.Lgs.545/1992).

Anche per il futuro è previsto (art.5 del D.Lgs.545/1992) che "I giudici delle corti di giustizia tributaria di secondo grado sono nominati tra i magistrati tributari di cui all'articolo 1-bis, comma 2, e i giudici tributari presenti nel ruolo unico di cui all'articolo 1-bis, comma 1", così concretizzandosi la non remota possibilità che fino all'anno 2052 (secondo i dati relativi al pronosticato termine di esaurimento del ruolo dei giudici tributari onorari rimarcati nella relazione del Servizio Studi congiunto (Camera e Senato) A.S. n.2636, richiamata al paragrafo 3 che precede) le funzioni di Presidente di collegio nelle Corti tributarie di primo e secondo grado (non meno che le funzioni apicali nell'organizzazione giudiziaria) saranno rivestite contempo da appartenenti all'una ed all'altra delle due menzionate categorie, e cioè da magistrati tributari e da giudici tributari.

Anzi, l'art. 9 co.2-bis continua a prevedere anche per il futuro che "Per le corti di giustizia tributaria di secondo grado i posti da conferire sono attribuiti in modo da assicurare progressivamente la presenza in tali commissioni di due terzi dei giudici selezionati tra i magistrati ordinari, amministrativi, militari e contabili, in servizio o a riposo, ovvero gli avvocati dello Stato, a riposo", così garantendo -sia pure a particolari condizioni- che ai componenti della categoria "ad esaurimento" sia assegnata la maggioranza dei posti nella composizione delle Corti di secondo grado.

La ratio di quest'ultima disposizione sembra rinvenibile nella maggiore esperienza - anche rispetto ai magistrati professionali nuovi assunti- che va riconosciuta a chi ha esercitato da maggior tempo le funzioni giudiziarie tributarie, sia pure nella veste di "personale onorario".

3.6.2) Nonostante la dianzi evidenziata pari dignità e la piena ed integrale "intercambiabilità" ai fini dell'esercizio delle funzioni giudiziarie e nonostante la totale stabilità del rapporto di servizio fino al momento della quiescenza riconosciuta ad entrambe le categorie di personale giudiziario (stabilità che per il personale onorario è in concreto garantita per un trentennio dal momento dell'entrata in vigore della richiamata legge n.130/2022), resta -come si è detto- totalmente differenziato lo "status" che la legge attualmente vigente riconosce alle due categorie di componenti dell'ordine giudiziario tributario, ciò che poi si riflette in una ingiustificata discrepanza dei trattamenti economici riconosciuti a ciascuna di esse, sia pur a fronte di identiche funzioni esercitate, vuoi nell'esercizio dell'attività di "jus dicere" vuoi nell'esercizio dei compiti di governo della Giurisdizione.

Ed infatti il legislatore del 2022 ha confermato per il personale onorario il sistema del "misto-cottimo" articolatamente disciplinato dall'art.13 del D.Lgs.545/1992 con l'espresso limite del massimo percepibile di € 72.000,00 per anno (cui in concreto sono in grado di ambire i soli presidenti delle due Corti metropolitane nazionali, mentre tutti gli altri ambiscono a compensi spesso inferiori ai livelli di garanzia del minimo di sussistenza) mentre l'art.13-bis del ridetto D.Lgs. 545/1992 prevede ora che "Ai magistrati tributari reclutati per concorso, secondo le modalità di cui all'articolo 4, si applicano le disposizioni in materia di trattamento economico previsto per i magistrati ordinari, in quanto compatibili", così come l'art.1 comma 8 della legge n.130/2022 prevede -in favore dei giudici tributari già magistrati (ordinari o speciali) che abbiano optato per il definitivo transito nella giurisdizione tributaria- che anche ad essi "si applicano tutte le disposizioni in materia di trattamento economico previste per i magistrati ordinari, in quanto compatibili", prevedendo aggiuntivamente in favore di questi ultimi che essi "continuano a percepire, a titolo di indennità, per ventiquattro mesi successivi alla data di immissione nelle funzioni di magistrato tributario, il compenso fisso mensile di cui all'articolo 13, comma 1, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, nella misura più elevata tra quello attribuito per la funzione già svolta in qualità di giudice tributario e quello corrispondente alla nuova funzione attribuita dopo il transito nella giurisdizione tributaria", a sostanziale titolo di ristoro dei disagi per il ridetto transito, per quanto il precedente comma 7 abbia comunque garantito per questi ultimi che essi hanno "diritto a mantenere il posto già ricoperto di giudice tributario nell'ufficio di appartenenza e la relativa funzione", e perciò indipendentemente dalla concreta sussistenza dei ridetti "disagi".

Pare quindi che l'unica previsione che accomuna le due distinte sottocategorie -in termini di disciplina di status- sia quella dell'art.14 del D.Lgs. 545/1992, a mente del quale "Ai componenti delle corti di giu-

stizia tributaria di primo e secondo grado si applicano le disposizioni della legge 13 aprile 1988, n. 117, concernente il risarcimento dei danni cagionati nell'esercizio delle funzioni giurisdizionali".
Vale anche la pena di evidenziare qui che -in tema di disparità dei trattamenti propriamente economici- la forbice dell'ingiustificata discriminazione si è vieppiù accentuata per effetto della disposizione del comma 3 dell'art.4 della legge n.130/1992 che ha abolito il sistema di redistribuzione al personale giudiziario onorario di parte del contributo unificato (al tempo appositamente pensato onde reperire i fondi grazie ai quali aggiornare il trattamento economico di tale personale) palesemente non compensato da un aumento della quota "fissa" del trattamento, così che verrà "appiattito" -polverizzandolo- l'unico introito effettivamente premiale per il maggior contributo offerto alla velocizzazione del sistema processuale, nel mentre ciò garantisce all'Amministrazione un evidente risparmio di spesa, vieppiù incrementale in ragione del progressivo ridursi del numero dei componenti della categoria "ad esaurimento".
Pare di intendere che si tratti di "risorse" che (insieme alle altre di cui già si è detto) vengono recuperate a carico della categoria ad esaurimento onde si possano sopportate i costi della nuova categoria di personale professionale.
A ciò si aggiunge la riduzione, sia pure graduale, del limite massimo dell'età di cessazione dal servizio antecedentemente fissato in 75 anni (ed ora in anni 70, a mente della novellata disposizione dell'art.9 comma 2 del D.Lgs.545/1992), senza che tale vera e propria decurtazione di appannaggio (che non può essere sostituito da alcun trattamento di quiescenza, proprio perché per il giudici tributari è misconosciuto qualsivoglia effetto del rapporto di pubblico impiego) trovi indennizzo di sorta, per quanto è notorio che molti tra gli attuali giudici in servizio abbiano rinunciato alle proprie attività professionali (forse anche per ragioni di incompatibilità) o si siano adattati ad onerosi trasferimenti di sede appunto fidando sulla lunga durata del rapporto di servizio, sia pure onorario, garantita per legge.

3.6.3) Senonché, l'incongruenza di un simile regime di compatibilità di funzioni a fronte di totale disparità di status non si traduce esclusivamente -in prospettiva futura- nell'inusitato disagio in cui verrà a trovarsi il capo dell'ufficio giudiziario allorché dovrà "tabellarmente" disciplinare la distribuzione degli affari correnti tra tutti i componenti dell'ufficio, nell'evidente conflitto di interessi tra quelli di loro che appetiscono ad una tale assegnazione (perché intanto guadagnano in quanto producano) e quelli che non appetiscono ad una tale assegnazione (perché guadagnano comunque, anche se non producono), ma si traduce anche in una patente e ingiustificata discriminazione di trattamento che non trova giustificazione alcuna nemmeno nella differenziata disciplina di status di cui dianzi si è detto.
Ritiene infatti questa Corte remittente che non possa valere per questa peculiare situazione il principio già più volte enunciato dal Giudice delle Leggi (sentenza n. 60 del 2006, ordinanze n. 479 del 2000 e n. 272 del 1999) -secondo cui è impossibile "assimilare le posizioni dei giudici onorari e dei magistrati che svolgono professionalmente e in via esclusiva funzioni giudiziarie", con la conseguenza dell'ulteriore "impossibilità di comparare tali posizioni ai fini della valutazione del rispetto del principio di uguaglianza, a causa dello svolgimento a diverso titolo delle funzioni giurisdizionali, connotate dall'esclusività solo nel caso dei magistrati ordinari di ruolo che svolgono professionalmente le loro funzioni")- perché qui non si tratta di comparare disposizioni incidenti sullo status ma disposizioni che incidono sugli stessi risultati concreti dello svolgimento delle prestazioni di lavoro, ciò che prescinde dalla circostanza che si tratti di funzioni giurisdizionali e che si tratti di differenziati rapporti di servizio, potendosi predicare l'illegittimità di una siffatta arbitraria discriminazione in relazione a qualsivoglia posizione lavorativa ed in qualsivoglia ambito, anche indipendentemente dai suoi connotati caratterizzanti.
Vi è infatti nella disciplina emanata con già citata norma del comma 14 dell'art.1 della legge n.130/1992 (che ha previsto che il potere di "applicazione ex officio" ad altra sede sia esercitabile soltanto "in danno" dei giudici tributari appartenenti al ruolo unico di cui all'articolo 4, comma 39 -bis , della legge 12 novembre 2011, n. 183 e non anche dei magistrati tributari assunti per concorso o per diretto transito dalle altre magistrature) una violazione del fondamentale principio di equa distribuzione degli oneri tra componenti del medesimo ordine professionale, che nella specie è addirittura aggravato dalla circostanza che l'onere è imposto a chi già gode di minore tutele.
Sperequazione, questa, che si pone addirittura in rapporto inverso con la logica che presiede all'assunzione in servizio dei componenti delle due categorie, nel senso che finiscono per diventare discrezionalmente "amovibili" quelli che sono stati assunti per l'esercizio delle funzioni in una sede di servizio predeterminata ed esclusiva, mentre invece restano "inamovibili" quelli che sono stati assunti per comporre un ruolo unico nazionale, salvo successiva destinazione alla sede di servizio che

sarà determinata in ragione di apposite graduatorie di merito.
E si tratta di sperequazione che è anche contraria alla regola della giusta e sufficiente remunerazione delle prestazioni di lavoro (art.36 Cost), atteso che i giudici tributari "applicati ex officio" -in ragione delle disposizioni novelle già in precedenza citate (che hanno determinato l'abolizione del sistema di redistribuzione del contributo unificato sub specie di compenso variabile) e in ragione della ritenuta non duplicabilità del compenso fisso per i compiti espletati in regime di applicazione "non esclusiva"- finiranno per percepire -a fronte dell'assunzione di un ulteriore munus non meno gravoso di quello "originario"- il solo compenso "variabile" determinato in misura puramente simbolica secondo i criteri che sono fissati nel ridetto art.13 del D.Lgs.546/1992, il quale rimanda ai decreti del Ministero delle Finanze, tutt'ora fermi a valori dell'anno 2002.
Anche indipendentemente dal conflitto con queste logiche di sistema, emerge comunque con chiarezza che non vi è ragionevolezza alcuna nella prevista disparità di soggezione ad un potere che -se realmente fosse imprescindibile al fine di garantire il minimum indispensabile di esercizio del servizio giudiziario- nondimeno dovrebbe coinvolgere tutti i componenti dell'organizzazione giudiziaria che siano in grado di svolgere le ridette imprescindibili funzioni, salvo riconoscere che la norma di che trattasi è connotata da ingiustificata disparità di trattamento e finanche da caratteri incomprensibilmente "punitivi".
Ed è perciò che questa Corte dubita della contrarietà all'art.3 Cost della disciplina introdotta con il comma 14 dell'art. 1 della legge n.130/2022, anche in combinato disposto con gli art.13 e 13-bis del medesimo D.Lgs, se ed in quanto le discipline contenute in dette ultime norme servono a dar maggiormente conto dell'ingiustificata disparità di trattamento che la prima delle ridette norme provoca alla luce della già macroscopica differenza di trattamento economico che le seconde due predeterminano.

3.7) Illegittimità costituzionale dell'art. 1-bis; dell'art. 8 comma 1; dell'art. 9 comma 2 e comma 2-bis; dell'art. 11 comma 1 del D.Lgs.545/1992 così come novellate di recente dalla ridetta legge n.130/2002, nella parte in cui le anzidette norme non prevedono, in ossequio all'art.106 Cost. che ai giudici tributari con rapporto di servizio onorario siano attribuibili soltanto funzioni monocratiche.

3.7.1) Nel paragrafo che precede si è detto -sia pure per grandi linee, perché ragioni di sintesi impediscono maggiore dettaglio- quale sia la manifesta sperequazione di trattamento che distingue lo status del personale onorario della magistratura tributaria rispetto allo status del personale "di carriera". Mette appena conto rammentare qui che siffatta differenziazione non sembra possa trovare persistente giustificazione nel fatto che al "personale onorario" si conceda di espletare -oltre al munus di che trattasi- anche altri uffici o attività professionali che con l'esercizio del ridetto munus restano compatibili.
Infatti, è ormai acquisito (proprio per effetto della giurisprudenza del Giudice delle Leggi) il principio secondo il quale "A seguito di interventi legislativi riformatori nel settore del pubblico impiego (nel cui ambito si colloca anche la disciplina del part-time come compiutamente delineata "anche attraverso la riscrittura delle regole relative alle incompatibilità, già poste dal decreto legislativo n. 29/93") anche ad opera dell'art. 1, comma 56, l. n. 662/93 che ha apportato "una decisiva modifica ad uno di canoni fondamentali del rapporto del pubblico impiego, e cioè quello della esclusività della prestazione" e ad opera del comma 56-bis che "ha completato il disegno legislativo disponendo l'abrogazione (e non più l'inapplicabilità) di tutte le norme che vietano ai pubblici dipendenti a part-time l'iscrizione ad albi professionali e l'esercizio di altre prestazioni di lavoro", ne è derivato un sistema che non solo non reca "pregiudizio al corretto funzionamento degli uffici", essendo anzi diretto "a privilegiare, in modo non irragionevole, il valore dell'efficienza della pubblica amministrazione", ma non compromette nemmeno i principi evocati dal rimettente a sostegno della sollevata questione. Nell'elidere il vincolo di esclusività della prestazione in favore del datore di lavoro pubblico, il legislatore, proprio per evitare eventuali conflitti di interessi, ha provveduto, infatti, a porre direttamente (ovvero ha consentito alle amministrazioni di porre) rigorosi limiti all'esercizio, da parte del dipendente che richieda il regime di part-time ridotto, di ulteriori attività lavorative e, in particolare, di quella professionale forense, che se esercitata nel rispetto di quei limiti e condizioni risulta pienamente legittima" (Corte Cost. 11/6/01, n. 189).
D'altronde, se realmente il Legislatore avesse inteso comprovare che è interesse del ridetto personale onorario proseguire nel contemporaneo esercizio dei ridetti impegni, sarebbe stato agevole prevedere (come in altri disegni di legge si era proposto di fare, nella prospettiva della riforma poi adottata mercè la legge 130/2022) un concorso riservato al ridetto personale (o almeno aperto a tutti i giudici onorari in servizio) onde consentire che la

selezione del personale professionale da assumere sotto forma di rapporto (esclusivo) di pubblico impiego facesse emergere le opportune vocazioni di coloro che tali impegni non hanno o che detti impegni non intendono proseguire.
Il ridetto Legislatore ha invece ritenuto di prescegliere la diversa via dello stretto corridoio (irto di condizioni e sbarramenti che impediscono la partecipazione al maggior numero di giudici oggi in servizio) attraverso il quale consentire ad un solo sparuto numero di giudici onorari di aspirare ad un simile risultato, tuttavia privilegiando le assunzioni ab esterno, secondo uno sviluppo così diluito nel tempo che il regime transitorio prefigurato per la realizzazione di questo intento rischia di essere più lungo del periodo che è intercorso tra la precedente riforma del 1992 e quella odierna.
In tal modo detto Legislatore ha di fatto prescelto di continuare ad avvalersi dell'apporto del personale onorario (riconoscendone la insostituibilità), pur senza attribuire a quest'ultimo il controvalore -sotto ogni punto di visuale- di una tale collaborazione.

3.7.2) Preme allora a questa Corte remittente evidenziare che siffatta scelta si è tradotta in norme che -alla luce del concreto assetto che l'ordinamento giudiziario tributario ha finito per assumere in ragione della novella e nella prospettiva del rigore logico che deve informare l'intero ordinamento giuridico, e non solo alcuni ambiti di esso- appaiono collidere con la lettera della carta Costituzionale, ed in specie con l'art.106 Cost.
Il sospetto di contrarietà a Costituzione delle norme dianzi emarginate trova il suo nutrimento proprio negli argomenti che codesta ecc.ma Corte ha diffusamente utilizzato per motivare la pronuncia n.41 del 2022, nella quale è convalidato l'assunto secondo cui le previsioni del ridetto art. 106 Cost. (la regola del necessario concorso per l'assunzione; la limitazione all'esercizio di funzioni di "giudice singolo", sia pure declinate a riguardo dei magistrati onorari) sono espressione ineludibile della scelta del Costituente per l'affidamento -in via generale- dell'esercizio della giurisdizione ai "magistrati togati".
Ed ora che la legge ordinaria ha previsto anche nel settore della giustizia tributaria le modalità per l'assunzione di "magistrati togati", pare a questa Corte remittente che non sia più eludibile la piena e puntuale applicazione di tale norma costituzionale, senza che di ciò possa farsi differimento "sine die", come di fatto avviene per effetto del regime transitorio di cui si è detto.
Si tratta di disposizioni -queste ultime- che sono inserite nel titolo IV della Carta Costituzionale (che si intitola alla "Magistratura" tout court) e che perciò stesso non possono che considerarsi applicabili anche alle magistrature speciali, e tanto più con riguardo a quelle magistrature speciali per le quali nessuna norma di deroga è espressamente prevista rispetto alla "disciplina comune" dettata dalla Carta.
In patente conflitto con le predette norme costituzionali, invece, il legislatore del 2022 è giunto a prevedere che -come si è già detto- sia garantita ai giudici tributari (onorari) la maggioranza dei posti di componente delle Corti di secondo grado e che soltanto questi ultimi siano utilizzabili in "applicazione" per la stabile composizione dei collegi di qualsivoglia ufficio (e quindi anche di quelli delle Corti di secondo grado) ogni volta in cui ciò appaia necessario per garantire l'esercizio minimo della funzione giudiziaria tributaria.
In virtù di siffatte disposizioni potrebbe anche in futuro, e fino all'anno 2052, realizzarsi l'evenienza (che oggi è regola) che i collegi delle Corti di giustizia tributaria di primo grado e financo quelli di secondo grado siano composti in via esclusiva con personale onorario, nonostante esistano e siano idoneamente utilizzabili per la bisogna i magistrati professionali cui spetta pozione titolo.

3.7.3) Tuttavia, come già si è accennato, l'art.106 Cost. esprime la chiara scelta del Costituente per la regola generale secondo cui i magistrati (ordinari o speciali che siano) sono nominati esclusivamente a seguito dell'espletamento di un pubblico concorso, regola rispetto alla quale costituisce eccezione espressa la sola eventualità prevista dal terzo comma della stessa disposizione.
Codesta ill.ma Corte Costituzionale ha infatti messo in luce, proprio nella dianzi richiamata pronuncia che "Tale assetto, …. costituisce, come si evince anche dai lavori preparatori, il punto di arrivo di un complesso dibattito, in sede di lavori dell'Assemblea Costituente, riguardo alle modalità più idonee di assunzione dei magistrati in coerenza con le scelte fondamentali in ordine all'autonomia e all'indipendenza dell'ordine giudiziario da ogni altro potere (art. 104, primo comma, Cost.) e alla soggezione del giudice solo alla legge (art. 101, secondo comma, Cost.), nonché al divieto di istituzione di giudici straordinari o giudici speciali (art.102, secondo comma, Cost.). La regola generale del pubblico concorso è stata individuata come quella più idonea a concorrere ad assicurare la separazione del potere giurisdizionale dagli altri poteri dello Stato e la sua stessa indipendenza, a presidio dell'ordinamento giurisdizionale, posto dalla Costituzione, nel Titolo IV della sua Parte II, quale elemento fondante dell'ordinamento della Repubblica. Questa Corte ha da lungo tempo chiarito che il siste-

ma generale di reclutamento mediante pubblico concorso è strumentale all'indipendenza della magistratura, osservando che, pur se la sua prescrizione, contenuta nell'art. 106, primo comma, Cost., costituisce essenzialmente una norma di garanzia di idoneità a esercitare le funzioni giurisdizionali, nondimeno la stessa concorre a rafforzare e a integrare l'indipendenza della magistratura (sentenza n. 1 del 1967), non diversamente dalla garanzia dell'inamovibilità (art. 107, primo comma, Cost.)".
Già in precedenza era stato sottolineato in proposito che «la funzione della interpretazione ed applicazione della legge richiede il possesso della tecnica giuridica» da parte dei giudici togati (sentenza n. 76 del 1961).
Ed è sempre codesta ill.ma Corte ad aver messo in chiaro che se "Il Costituente non ha, però, previsto in termini assoluti l'esclusività dell'esercizio della giurisdizione in capo alla magistratura nominata a seguito di pubblico concorso, da una parte, ha contemplato la possibilità, con riserva assoluta di legge, di forme di partecipazione diretta del popolo all'amministrazione della giustizia (art. 102, terzo comma, Cost.)" ,..... d'altra parte ha ritenuto che "potesse essere compatibile con la regola generale della giurisdizione esercitata da una magistratura professionale alla quale si accede mediante pubblico concorso" sicché "tale ritenuta compatibilità si tradusse nella formulazione del secondo comma dell'art. 106 Cost.: «La legge sull'ordinamento giudiziario può ammettere la nomina, anche elettiva, di magistrati onorari per tutte le funzioni attribuite a giudici singoli»" (sentenza n.41 del 2022).
Alla luce di queste autorevoli indicazioni (che confermano quelle analoghe contenute nella sentenza n.99 del 1964), non par dubbio a questa Corte remittente che anche nell'ambito della magistratura speciale tributaria sia tempo di "tracciare un perimetro invalicabile" e così riaffermare la volontà dei Costituenti di limitare le funzioni dei magistrati onorari alla giustizia minore, tale essendo considerata quella amministrata dai «giudici singoli» con conseguente esclusione di questi ultimi da ogni attività collegialmente organizzata, salva la possibilità di un'«assegnazione precaria e occasionale», riferita a «singole udienze o singoli processi», per la <<supplenza in collegi di tribunale>> che codesta ecc.ma Corte ha -in via di deroga- ritenuto essere compatibile con il dettato del secondo comma dell'art. 106 Cost., facendo esercizio del potere di interpretazione adeguatrice e solo in virtù dei caratteri di eccezionalità e temporaneità dell'incarico di supplenza, onde si possa in tal modo scongiurare «il rischio dell'emergere di una nuova categoria di magistrati» (sentenza n. 103 del 1998).

Tutt'oggi, invece, vige la previsione -ad opera delle disposizioni qui censurate- dello stabile svolgimento da parte dei giudici tributari di funzioni (nient'affatto di giudici singoli, ma) collegiali presso le Corti tributarie di primo e di secondo grado, dove detto personale onorario è strutturalmente inserito, come già sopra descritto, previsione che appare essere del tutto fuori sistema e si pone in radicale contrasto con l'art. 106, primo comma, Cost.
D'altronde, una siffatta riconduzione dell'ordinamento giudiziario tributario a conformità con la Costituzione è oggi possibile senza che si creino peculiari disservizi per la comunità degli utenti proprio in virtù delle innovazioni introdotte dalla legge n.130/2022 che ha disciplinato la figura del Magistrato Tributario professionale (addirittura consentendo che i ruoli organici degli stessi, ritenuti sufficienti per l'assolvimento del compito di giudicare, siano quanto prima occupati da magistrati transitandi dalle altre magistrature ordinaria o speciali) ed ha contempo previsto lo svolgimento di funzioni giudiziarie monocratiche di primo grado (art.4-bis del D.Lgs.546/1992) alle quali potranno essere convenientemente assegnati tutti gli attuali giudici onorari, così realizzandosi più rapidamente quel traguardo di smaltimento degli arretrati a cui il Legislatore del 2022 si è fatto vanto di avere provveduto.

4) In conclusione, appaiono a questa Corte non manifestamente infondati i dubbi che le norme di paragrafo in paragrafo analiticamente menzionate siano in contrasto con le norme parametro di rango costituzionale esse pure di volta in volta enucleate nel corso dello svolgimento della motivazione della presente ordinanza, sicché si impone la rimessione della questione alla Corte Costituzionale, affinché verifichi la fondatezza di ciascuno dei predetti dubbi.

P.Q.M.

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Venezia, visto l'art. 23 della legge 11 marzo 1953, n. 87;
- sospende il giudizio in corso;
- dispone l'immeditata trasmissione degli atti alla Corte costituzionale a cura della segreteria di questa commissione che provvederà, altresì, alla comunicazione della presente ordinanza alle parti, al Presidente del Consiglio dei ministri, nonché ai Presidenti delle due Camere del Parlamento e ad ogni altro incombente previsto dal predetto art.23

Il Presidente
Dott. Giuseppe Caracciolo

Le modifiche introdotte dalla L. n. 130/2022 agli istituti deflattivi della mediazione e della conciliazione nel processo tributario

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

1. La fase di reclamo-mediazione e la conciliazione ante riforma
2. Le modifiche apportate dalla L. n. 130/2022
2.1. Le novità dell'istituto deflattivo del reclamo-mediazione
2.2. La conciliazione proposta dalla Corte di Giustizia tributaria
2.3. La condanna alle spese del giudizio nel caso di mancata conciliazione

1. La fase di reclamo-mediazione e la conciliazione ante riforma

Per mediazione tributaria, si intende una proposta di accordo che il contribuente inserisce nell'istanza di reclamo contro determinati atti emanati dall'Agenzia delle Entrate. Lo scopo di tale mediazione è, pertanto, quello di evitare il ricorso alla giustizia tributaria per la risoluzione di quelle controversie risolvibili in sede amministrativa attraverso un esame volto ad anticipare l'esito ragionevolmente atteso del giudizio.La mediazione tributaria inizialmente è stata applicata con riferimento agli atti suscettibili di reclamo notificati a decorrere dal 1° aprile 2012 e precisamente gli atti ricevuti dal contribuente a decorrere da tale data.

L'art. 17-bis, inserito nel D.lgs n. 546/1992 dall'art. 39, comma 9 D.L. n. 98 del 6 luglio 2011(conv. con modificazioni dalla L. n. 111/2011) e modificato, altresì, dal D.L. n. 50 del 24 aprile 2017 (convertito con modificazioni dalla legge 21 giugno 2017, n. 96) prevede come obbligatorio il ricorso alla mediazione tributaria **se il valore della causa non è superiore a € 50.000**. Tale limite è stato variato rispetto al precedente di € 20.000 a seguito dell'entrata in vigore della c.d. Manovra correttiva di aprile 2017 (D.L n.50 del 24 aprile 2017, convertito con modificazioni dalla legge 21 giugno 2017, n. 96).

La modifica *de qua* è stata applicata agli atti impugnabili notificati a decorrere dal 1° gennaio 2018.

In sintesi, l'istituto del reclamo-mediazione in ambito tributario è una procedura, da esperire obbligatoriamente, a pena di improcedibilità, prima della costituzione in giudizio, per le controversie di valore **non superiore ad € 50.000** (inteso come importo delle imposte, al netto di sanzioni e interessi) derivanti da atti di accertamento, avvisi di liquidazione, atti di irrogazione sanzioni (in tal caso, il valore della lite è dato dalle sole sanzioni), iscrizioni a ruolo (e, dunque, cartelle di pagamento a seguito di avvisi bonari), rifiuti espressi o taciti di rimborsi di tributi, sanzioni e interessi, dinieghi o revoche di agevolazioni.

Nello specifico, tale istituto deflattivo consiste nella presentazione, entro il termine di presentazione del ricorso (60 giorni dalla notifica dell'atto reclamabile), di un unico atto contenente sia il ricorso che l'istanza di mediazione all'Ufficio.

Trascorsi novanta giorni dal ricevimento del reclamo da parte dell'Ufficio, senza che sia stata conclusa la mediazione ovvero che sia intervenuto l'accoglimento, anche parziale, o il diniego dell'istanza, inizia a decorrere il termine di 30 giorni per l'eventuale costituzione in giudizio del contribuente.

A tal proposito, la Corte Costituzionale, con ordinanza **n. 38 del 15 febbraio 2017**, è intervenuta sull'istituto in oggetto precisando che il legislatore ha perseguito l'interesse generale alla deflazione del contenzioso tributario in modo ragionevole, prevedendo il rinvio dell'accesso al giudice con riferimento alle liti (quelle nei confronti dell'Agenzia delle entrate) che, come è ben noto, rappresentano il numero più consistente delle controversie tributarie e, parimenti, a quelle liti che comportano le minori conseguenze finanziarie sia per la parte privata che per quella pubblica.

Pertanto, a parere del Giudice delle Leggi, la predetta scelta legislativa è stata il risultato del corretto esercizio della discrezionalità legislativa, non censurabile né sul piano del diritto alla tutela giurisdizionale, né su quello del rispetto dei princìpi di uguaglianza e ragionevolezza.

Nonostante le pregevoli finalità deflattive dell'istituto del reclamo-mediazione, tuttavia, analizzando i recenti dati, emerge che l'istituto *de quo* ha assunto una mera veste formale.

Difatti, secondo i dati relativi all'anno 2021, a fronte di oltre 35.000 istanze presentate, soltanto il 6,7% si è chiusa con un accordo di mediazione e la questione è stata identica anche negli esercizi prece-

denti, sin dall'introduzione nel 2011.
In sostanza, sino ad oggi, tale procedimento è stato esclusivamente formale tanto dal lato dell'Agenzia delle Entrate, quanto del contribuente.
Tenuto conto della finalità deflattiva del contenzioso perseguita dall'istituto del reclamo-mediazione e anche al fine di incoraggiare un'adeguata istruttoria dei reclami pervenuti e una ponderata valutazione delle proposte di mediazione, **la novella legislativa di cui all'art. 4, co.1 lett. e) della L. n. 130/2022, ha aggiunto all'articolo 17-bis, il comma 9-bis, a norma del quale, nelle controversie in esame ex art. 17-bis cit., in caso di rigetto del reclamo o di mancato accoglimento della proposta di mediazione, la soccombenza di una delle parti, in accoglimento delle ragioni già espresse in sede di reclamo o mediazione, comporta, per la parte soccombente, la condanna al pagamento delle relative spese di giudizio** (di questo ne daremo adeguata contezza di seguito).
Di converso, la **conciliazione giudiziale**, disciplinata dagli articoli da 48 a 48-ter del D.lgs n. 546/92,

> **rappresenta un accordo tra ente impositore e contribuente e ha come principale effetto la riduzione delle sanzioni, che può essere al 40% del minimo, se perfezionata entro il primo grado di giudizio oppure al 50% del minimo, se perfezionata entro il secondo grado**.

La conciliazione causa l'estinzione del processo per cessazione della materia del contendere, con decreto presidenziale (**se in sede di esame preliminare del ricorso**) o sentenza (**se in udienza**).
Nel dettaglio, la conciliazione *de qua*, come modificata dall'art. 9, comma 1, lett. s), t) del D. Lgs. n. 156/2015, è il mezzo attraverso il quale il contribuente può definire, in tempi ristretti, un contenzioso, già in atto o anche solo potenziale, godendo di una riduzione delle sanzioni amministrative, variabile in base al grado di giudizio in cui si perfeziona.
La disciplina della conciliazione è contenuta negli articoli 48 (conciliazione fuori udienza), 48 bis (conciliazione in udienza) e 48 *ter* (definizione e pagamento delle somme dovute).

• La conciliazione fuori udienza (art. 48, D. Lgs. n. 546/1992).

Tale istituto deflattivo presuppone la presentazione di una istanza congiunta sottoscritta personalmente dalle parti o dai difensori, per la definizione totale o parziale della lite. Qualora la data di trattazione è già fissata, provvede la Corte di Giustizia Tributaria che, verificata la sussistenza delle condizioni di ammissibilità, dichiara con sentenza la cessazione della materia del contendere. Se l'accordo è parziale, la Corte provvede per tale parte con ordinanza, procedendo alla ulteriore trattazione della causa.
Nel caso in cui la data di trattazione non è ancora fissata, provvede il presidente della sezione con decreto.

• La conciliazione in udienza (art. 48 bis, D. Lgs. n. 546/1992).

Tale conciliazione può essere proposta:

1. da **ciascuna delle parti entro dieci giorni liberi prima della data di trattazione**, riferibile sia al primo che al secondo grado, con istanza di trattazione in pubblica udienza;
2. dalla **Corte in udienza** la quale, sussistendo le condizioni di ammissibilità, **invita le parti a conciliarsi**, rinviando eventualmente la causa alla successiva udienza per il perfezionamento dell'accordo.

In caso di raggiungimento dell'accordo e, a seguito della valutazione di legittimità, il Collegio redige il processo verbale nel quale vengono analiticamente indicate le somme dovute a titolo di imposta, sanzioni e interessi, nonché i relativi termini e le modalità di pagamento. Il processo verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme. A seguito dell'avvenuta conciliazione, la Corte dichiara, con sentenza, l'estinzione del giudizio per cessata materia del contendere.
Di seguito si riportano gli aspetti normativi salienti dell'istituto:

1. l'estensione della conciliazione ai giudizi pendenti in secondo grado;
2. la possibilità di conciliare le controversie che ricadono nell'ambito di applicazione dell'istituto del reclamo/mediazione di cui all'articolo 17 bis, D. Lgs. n. 546/1992, cioè le cause tributarie di valore non superiore a 50.000 euro, e quelle relative al classamento e all'attribuzione della rendita catastale, anche se di valore indeterminabile, instaurate a seguito di rigetto dell'istanza di reclamo ovvero di mancata conclusione dell'accordo di mediazione;
3. l'estensione dell'istituto alle controversie sorte a seguito di diniego espresso o tacito di rimborso. I commi 4 dell'art. 48 e comma 3 dell'art. 48 bis, infatti, prevedono ora, rispettivamente, che l'accordo conciliativo e il processo verbale costituiscono "***titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente***";
4. l'accordo conciliativo si perfeziona non più con il versamento dell'importo, ma con la sottoscrizione dell'accordo conciliativo o del processo verbale;
5. **il versamento delle somme dovute** o, in caso di versamento rateale, della prima rata, va effettuato **entro venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo o di redazione del**

processo verbale. Gli importi dovuti a titolo di conciliazione devono essere diminuiti delle eventuali somme versate dal contribuente a titolo di iscrizione provvisoria;

6. in caso di rateazione il contribuente potrà optare per il versamento di massimo otto rate trimestrali, elevate a sedici per importo maggiori di cinquanta mila euro, a seguito del rinvio operato dall'articolo 48 ter, comma 4, del D. Lgs. n.546/92;
7. **le sanzioni amministrative si applicano nella misura del 40% e nella misura del 50% del minimo previsto dalla legge, se la conciliazione si perfeziona rispettivamente nel primo e nel secondo grado di giudizio.**

Sul punto si precisa che la giurisprudenza e la dottrina auspicavano da tempo una riscrittura dell'art. 48 D.lgs. n. 546/92 con **lo scopo di affrancare il giudice da un ruolo esclusivamente notarile e attribuirgli, di conseguenza, un ruolo propulsivo o comunque più incisivo**.

Tale ruolo propulsivo del giudice tributario è stato in parte attuato con l'aggiunta da parte della L.n.130/2022 dell'art.48 bis.1 prevedendo il nuovo istituto della conciliazione, su proposta del giudice tributario, nella fase di mediazione.

Tanto chiarito, occorre evidenziare che il nuovo **canale deflattivo della** *"Conciliazione proposta dalla corte di giustizia tributaria"* **introdotto con l'art. 48-bis.1, si aggiunge alla fase di reclamo-mediazione obbligatoria di cui all'art. 17-bis, D.lgs. 546/1992, di cui illustreremo più approfonditamente di seguito**.

2. Le modifiche apportate dalla l. N. 130/2022

2.1. Le novità dell'istituto deflattivo del reclamo-mediazione

L'**articolo 4, comma 1, lett. e) aggiunge all'art. 17-bis del D.lgs. 546/1992 il comma 9-bis**, il quale disciplina l'ipotesi in cui, a seguito del rigetto dell'istanza di reclamo o della proposta di mediazione, senza un giustificato motivo, laddove in sede giudiziale vi sia accoglimento delle ragioni già espresse in sede di reclamo o mediazione, la parte soccombente deve essere condannata al pagamento delle relative spese di giudizio. L'eventuale condanna dell'Amministrazione può rilevare ai fini della responsabilità amministrativa del funzionario che ha immotivatamente rigettato il reclamo o non accolto la proposta di mediazione.

Il reclamo mediazione si configura particolarmente come espressione dell'esercizio di un potere di autotutela, nonché di una più attenta determinazione dell'ente impositore, che va stimolato ed incoraggiato, per indurre l'ufficio a rivedere i propri errori prima dell'intervento del giudice tributario. L'ufficio che procede all'istruttoria del reclamo mediazione presentato, se non intende accogliere il reclamo o l'eventuale proposta di mediazione del contribuente, ne può formulare una propria.

Nel valutare il reclamo mediazione, l'ufficio deve tenere presenti tre criteri specifici previsti dalla legge, l'«**eventuale incertezza delle questioni controverse**», il «**grado di sostenibilità della pretesa**» e il «**principio di economicità dell'azione amministrativa**». A questi tre criteri, si aggiungono ora le novità della riforma, con l'ufficio che, in caso di rigetto immotivato del reclamo, subirà la condanna al pagamento delle spese di giudizio, condanna che può rilevare ai fini della responsabilità amministrativa del funzionario che ha rigettato l'istanza o non accolto la proposta di mediazione.

Il legislatore, con la nuova formulazione dell'art. 17-bis del D.lgs n.546/1992, con l'introduzione del citato comma 9-bis, si pone lo scopo di deflazionare il contenzioso ponendo, a carico del funzionario responsabile dell'ente, l'onere di prestare particolare attenzione alle ragioni espresse dal contribuente già in fase di mediazione.

Difatti, sempre l'articolo 17-bis prevede che "*per le controversie di valore non superiore a cinquantamila euro, il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo e può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa*".

È di tutta evidenza che la fase della mediazione, propedeutica al deposito del ricorso in Commissione (ora Corte di Giustizia tributaria), è **obbligatoria** e le relative motivazioni sono le medesime del ricorso; pertanto, il mancato esame delle ragioni addotte dal contribuente o, addirittura, la mancata costituzione in giudizio dell'ente, fa nascere, in caso di soccombenza, una responsabilità diretta in capo al responsabile del servizio, dirigente o posizione organizzativa, all'uopo delegato.

L'indubbia attenzione posta dalla legge alla materia della **responsabilità amministrativa**, merita un approfondimento.

Orbene, in considerazione del dettato legislativo giova, preliminarmente, chiarire che, generalmente, nell'ambito della responsabilità amministrativa dei dipendenti della pubblica amministrazione, occorre distinguere tra:

a. **responsabilità diretta del funzionario nei confronti dei terzi.**
   Tale responsabilità è disciplinata dall'art. 28 Cost, secondo cui i funzionari rispondono del danno prodotto con il loro comportamento nell'esercizio delle proprie attribuzioni direttamente verso i terzi estranei all'amministrazione, allorché abbiano

agito con dolo o colpa grave. Tale responsabilità è disciplinata dagli articoli 22 e seguenti del T.U. n.3/1957;

b. **responsabilità patrimoniale dei funzionari verso l'amministrazione.**
La responsabilità de qua è contemplata dall'art. 82 R.D. n.2440 del 18 novembre 1923, secondo cui i funzionari che, per azione od omissione, anche solo colposa, nell'esercizio delle loro funzioni, cagionino danno all'amministrazione sono tenuti a risarcirlo.
Tale responsabilità si fa valere dalla Procura della Corte dei conti innanzi alle sezioni giurisdizionali della stessa Corte, secondo le disposizioni contenute nella legge n. 20/1994 e nella legge n. 639/1996.

Alla luce di tanto, con specifico riferimento alla **responsabilità amministrativa dei dipendenti dell'Amministrazione Finanziaria, l'articolo 2-septies del D.L. 564/1994, convertito in legge, con modifiche, dalla L. 30.11.1994, n. 656**, statuisce una **eccezione al regime ordinario della colpa previsto dall'articolo 82 del Regio Decreto 18-11-23 n. 2440**.

In particolare, a norma del citato art. 2-septies, co. 1, rubricato "*Responsabilità patrimoniale dei dipendenti dell'Amministrazione finanziaria*":

"*1. Nell'attività di interpretazione delle disposizioni tributarie e, comunque, nell'applicazione delle disposizioni di cui agli articoli 2-bis, 2-quater e 2-sexies* ***i dipendenti dell'Amministrazione finanziaria che svolgono le relative funzioni rispondono patrimonialmente solo in caso di danno cagionato per dolo o colpa grave. (…)***".

La *ratio* di tale specifica previsione, esclusiva per i dipendenti dell'Amministrazione Finanziaria, è rinvenibile nella circostanza che essi, nell'esercizio delle specifiche funzioni di cui all'articolo 2-septies citato, sono sottoposti a rischi maggiori e più gravosi rispetto a quelli che incombono sugli altri impiegati o funzionari dello Stato.

La responsabilità amministrativa in esame è la responsabilità patrimoniale in cui incorre il dipendente della Amministrazione Finanziaria che cagiona un danno economico a seguito dell'attività di interpretazione delle disposizioni tributarie (norma tributaria di imposizione, norma tributaria di esenzione, norma procedimentale e norma processuale) e comunque nell'applicazione dei seguenti istituti (in virtù del richiamo alle disposizioni di cui agli articoli 2-bis, 2-quater e 2-sexies):

- accertamento con adesione;
- autotutela;
- conciliazione giudiziale.

Ciò posto, appare opportuno rilevare che, il fatto che **l'articolo 2-septies del D.L. 564/94** conv., con mod., dalla legge 656/94 non richiami **l'articolo 2-quinquies dello stesso decreto-legge** (relativo alla chiusura delle liti fiscali pendenti), vuole significare che nell'applicazione di tale istituto, il personale dell'Amministrazione Finanziaria (preposto al controllo dell'ammissibilità e della validità della domanda di chiusura delle liti) **risponde anche per colpa lieve**.

Di converso, il mancato richiamo dell'art. 2-ter del D.L. 564/94 conv., con mod., dalla legge 656/94 (relativo all'accertamento con adesione ai fini di altre imposte indirette) da parte del citato articolo 2-septies non sta a significare che il personale della Amministrazione Finanziaria (preposto all'applicazione dell'accertamento con adesione ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni, dell'imposta di registro, dell'imposta ipotecaria, dell'imposta catastale e dell'imposta comunale sull'incremento di valori degli immobili) risponde anche per colpa lieve.

Tale assunto è avvalorato dal fatto che l'accertamento con adesione "ai fini di altre imposte indirette" è applicabile alle medesime condizioni di cui all'art. 2-bis del D.L. 564/94 conv., con mod., dalla legge 656/94.

Tanto chiarito, si sottolinea che la condotta del funzionario dell'Amministrazione **ai fini di una responsabilità deve concretizzarsi nell'emanazione di un atto di natura provvedimentale che per dar luogo alla responsabilità dell'amministrazione deve necessariamente essere non soltanto un atto illegittimo** (elemento oggettivo), ma anche un atto del quale deve essere accertata la colpevolezza nelle modalità dell'agere pubblico, ossia che tale provvedimento sia l'esito di una condotta dolosa o gravemente colposa (solo colposa in relazione alla chiusura delle liti pendenti) (elemento soggettivo). Il danno comprende sia la diminuzione patrimoniale (danno emergente) sia il mancato guadagno (lucro cessante) ossia gli aumenti patrimoniali non conseguiti a causa dell'evento dannoso.

In altri termini, gli elementi costituitivi della responsabilità amministrativa dei funzionari dell'Amministrazione Finanziaria sono:

a. **una condotta riconducibile ad un soggetto legato alla p.a. da un rapporto d'impiego o di servizio nell'Amministrazione Finanziaria**. L'evento dannoso deve essere riconducibile all'autore secondo i criteri comuni del rapporto causale. Esso deve porsi come conseguenza inevitabile della condotta cui è riconducibile. La nozione di causalità è quella delineata dall'art. 40 c.p. secondo cui l'evento dannoso non può essere attribuito all'agente se non è conseguenza immediata e diretta all'azione od omissione. Il concetto di causalità adeguata di natura penalistica trasfusa nel diritto amministrativo consente

di accertare se ed in che misura l'entità della lesione è riconducibile all'autore;

b. esistenza di un **danno valutabile economicamente**;

c. **l'evento dannoso di natura patrimoniale è inteso sotto il duplice profilo del danno emergente o del lucro cessante**;

d. la sussistenza di un **rapporto di dipendenza tra l'Amministrazione Finanziaria e l'esercizio delle funzioni specificate dall'art. 2-septies citato**;

e. **dolo, colpa grave** (nel caso di accertamento con adesione; autotutela; conciliazione giudiziale) o **colpa lieve** (nel caso di chiusura di liti pendenti).

In conclusione, la novella legislativa in esame, nel disciplinare la responsabilità amministrativa del funzionario che abbia immotivatamente rigettato il reclamo o non accolto la proposta di mediazione, non richiama il suddetto art. 2-septies, dovendosi pertanto interpretare nel senso che, nella fase del reclamo- mediazione, il funzionario amministrativo che abbia immotivatamente rigettato il reclamo o non accolto la proposta di mediazione è passibile di responsabilità per una condotta anche solo colposa.

Più nel dettaglio, si tratta della responsabilità dei funzionari e dipendenti pubblici nei confronti dei terzi e nei confronti della loro amministrazione. In effetti, essa è la responsabilità in cui incorre il soggetto che ha un rapporto di servizio con un ente pubblico, il quale, violando i doveri che derivano da tale rapporto, può cagionare un danno (erariale) alla Pubblica amministrazione.

È fuori da ogni dubbio, tuttavia, che l'onere di dimostrare la colpevolezza del presunto autore del "danno" nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, sia in capo alla Procura della Corte dei conti la quale, però, potrà celermente attivarsi a seguito di segnalazione degli ispettori della Ragioneria generale dello Stato, o in capo agli stessi contribuenti ove essi si sentiranno vessati da funzionari poco diligenti o, più probabilmente, trascurati da responsabili particolarmente oberati di lavoro.

In ogni caso, tali circostanze, ove ripetute, non potranno non essere considerate, dagli Organismi Indipendenti di Valutazione o dai Nuclei di Valutazione, ai fini della valutazione della performance individuale.

Ad ogni modo, ci si augura che tali innovative disposizioni inducano gli uffici ad assolvere meglio i propri compiti istituzionali e a dimostrare maggiore cautela durante la delicata fase di mediazione, dando formale attuazione ai principi cardine del contenzioso quali l'eventuale incertezza della questione, il grado di sostenibilità della pretesa nonché l'economicità dell'azione amministrativa.

2.2 La conciliazione proposta dalla Corte di Giustizia tributaria

L'**art. 4, comma 1, lett. g) della L. n. 130/2022** dispone che, per le controversie soggette a reclamo ai sensi dell'art. 17-bis, la Corte di giustizia tributaria possa proporre alle parti una conciliazione, avuto riguardo all'oggetto del giudizio e all'esistenza di questioni di facile e pronta soluzione.

Precisamente, la nuova procedura tributaria prevede che, oltre alla fase obbligatoria di reclamo-mediazione di cui all'art. 17-bis cit., la Corte di giustizia tributaria possa formulare una proposta conciliativa, così aprendo, di fatto, un ulteriore canale deflattivo.

Sul punto, giova sottolineare che la locuzione «ove possibile» delimita la portata applicativa dell'istituto, in quanto è la stessa disposizione che stabilisce che il giudice dovrà aver riguardo, nell'assumere tale provvedimento:

- **all'oggetto del giudizio;**
- **e all'esistenza di questioni di facile e pronta soluzione.**

L'istituto in esame sembra ricalcare il modello della proposta di conciliazione del giudice ex art. 185-bis c.p.c. a norma del quale «*Il giudice, alla prima udienza, ovvero fino a quando è esaurita l'istruzione, formula alle parti, ove possibile, avuto riguardo alla natura del giudizio, al valore della controversia e all'esistenza di questioni di facile e pronta soluzione di diritto, una proposta transattiva o conciliativa. La proposta di conciliazione non può costituire motivo di ricusazione o astensione del giudice*». Tale strumento processual-civilistico, introdotto con D.L. 21 giugno 2013, n. 69, poi convertito, con rilevanti modificazioni, in L. 9 agosto 2013, n. 98, consente al giudice civile di formulare e rivolgere formalmente alle parti una propria proposta conciliativa della lite, a partire dalla prima udienza e fin quando non sia terminata la fase istruttoria, nell'ottica della deflazione immediata del processo.

In riferimento alle **modalità operative e procedurali della proposta conciliativa** attivata dalla Corte di giustizia tributaria, l'**art. 48-bis.1 del D.lgs. 546/1992** così chiarisce:

a. la proposta può essere formulata dalla Corte di giustizia tributaria sia in udienza (in tal caso la proposta deve essere comunicata alle parti non comparse) che fuori udienza (in tal caso la proposta deve essere comunicata alle parti) (comma 2);

b. la causa può essere **rinviata alla successiva udienza per il perfezionamento dell'accordo conciliativo. Tuttavia, laddove l'accordo non**

si perfezioni, si procede nella stessa udienza alla trattazione della causa (comma 3);

c. la conciliazione si perfeziona con la **redazione del processo verbale** che costituisce titolo per la riscossione (comma 4);
d. intervenuta la conciliazione, il giudice dichiara **estinto il giudizio** per cessazione della materia del contendere (comma 5).

La proposta di conciliazione non può costituire motivo di ricusazione o astensione del giudice. Inoltre, alla luce del nuovo art. 48-bis. 1, si è reso necessario "adattare" il sistema operativo relativo alla definizione e al pagamento delle somme dovute. A tal fine, **l'art. 4, comma 1, lett. h) della L. 130/2022 integra l'art. 48-ter del D.lgs. n. 546 del 1992**, tenendo conto dell'introduzione, nel processo tributario, della conciliazione su proposta del giudice.

Per la definizione e il pagamento delle somme dovute, anche in forma rateale, si applica l'articolo 48-ter del Dlgs 546/1992. Esso stabilisce che le sanzioni si applicano nella misura del 40% del minimo previsto dalla legge, in caso di perfezionamento della conciliazione nel corso del primo grado di giudizio e nella misura del 50% del minimo previsto dalla legge, in caso di perfezionamento nel corso del secondo grado di giudizio.

Il versamento delle somme dovute o, in caso di rateazione, della prima rata, deve essere effettuato entro venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo conciliativo di cui all'articolo 48 o di redazione del processo verbale di cui agli articoli 48-bis e 48-bis.1. In caso di mancato pagamento delle somme dovute o di una delle rate (compresa la prima) entro il termine per la rata successiva, l'ufficio procede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni, nonché della sanzione di cui all'articolo 13 del Dlgs 471/1997, di norma, quella del 30%, aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta. È esclusa la decadenza in caso di lieve inadempimento dovuto a: insufficiente versamento della rata, per una frazione non superiore al 3% e, in ogni caso, a 10mila euro; tardivo versamento della prima rata, non superiore a sette giorni. L'iscrizione a ruolo non è eseguita se il contribuente si avvale del ravvedimento entro il termine di pagamento della rata successiva o, in caso di ultima rata o di versamento in unica soluzione, entro 90 giorni dalla scadenza.

In conclusione, con l'introduzione della forma conciliativa *de qua*, è stato attuato un **doppio canale verso la mediazione stragiudiziale** (preventiva e successiva, rispetto alla pendenza del processo) con una variabile conciliativa endoprocessuale che appare avere pregevoli potenzialità se utilizzata con metodo al ricorrere dei presupposti previsti dalla norma e, ancor più, se connessa a una fase di mediazione stragiudiziale.

2.3. La condanna alle spese di giudizio nel caso di mancata conciliazione

L'articolo 4, comma 1, lett. d) cit. prevede un addebito delle spese di giudizio, maggiorate del 50%, per la parte che, a seguito del rifiuto di una proposta di conciliazione formulata dall'altra parte o dal giudice, si veda riconosciuta nel merito una pretesa inferiore rispetto al contenuto della proposta conciliativa.

Nel dettaglio, il disegno di legge interviene sull'art. 15 del decreto legislativo n. 546 del 1992, che disciplina le **spese del giudizio tributario**, per sostituirne il comma 2-octies.

In riferimento alle spese di giudizio, come chiarito dalla Corte Costituzionale con sentenza n. **152 del 23.06.2016**, la **regola generale è che le spese seguono la soccombenza** per cui devono essere rimborsate alla controparte le spese di costituzione in giudizio e di difesa nella misura stabilita dal giudice, laddove, al contrario, la **compensazione delle spese di lite si pone come ipotesi eccezionale**. Tuttavia, l'**art. 92 del c.p.c.** così espressamente precisa: "*Se vi è soccombenza reciproca ovvero nel caso di assoluta novità della questione trattata o mutamento della giurisprudenza rispetto alle questioni dirimenti, il giudice può compensare le spese tra le parti, parzialmente o per intero*".

E ancora, l'**art. 96 del c.p.c.** disciplina l'ulteriore previsione di "*responsabilità aggravata*", c.d. lite temeraria, applicabile nel caso in cui, alla sostanziale inconsistenza della pretesa, si aggiunga una pretestuosa e inopportuna attività processuale colpevolmente coltivata: in tale ipotesi il giudice può disporre, anche di ufficio, la condanna ad un ulteriore somma a titolo di risarcimento del danno subito dalla controparte che va a sommarsi alle spese di lite vere e proprie.

Nel **processo tributario, le spese del giudizio** (che comprendono, oltre al contributo unificato, gli onorari e i diritti del difensore, le spese generali e gli esborsi sostenuti, oltre il contributo previdenziale e l'IVA, se dovuti) **sono disciplinate dall'art. 15 D.lgs. 546/1992** che, in ossequio alle regole generali predette, per il processo tributario così dispone:

a. le spese di giustizia seguono la soccombenza **(art. 15, commi 1 e 2-ter)**;
b. le spese di giudizio possono essere compensate in tutto o in parte dalla Corte di giustizia tributaria soltanto in caso di soccombenza reciproca o qualora sussistano gravi ed eccezionali ragioni che devono essere espressamente motivate **(art. 15, comma 2)**;

c. se la parte soccombente ha agito o resistito in giudizio con malafede o colpa grave:
   - la Corte di giustizia tributaria può condannare, su istanza dell'altra parte, oltre che alle spese, al risarcimento dei danni liquidati, anche d'ufficio nella sentenza;
   - inoltre, anche d'ufficio, la Corte di giustizia tributaria può condannare la parte soccombente al pagamento, a favore della controparte, di una somma equitativamente determinata (art. 15, comma 2-bis, richiama l'art. 96, primo e terzo comma, c.p.c., in materia di responsabilità aggravata per la c.d. lite temeraria);

d. nelle controversie di cui all'articolo 17-bis, le spese di giudizio sono maggiorate del 50 % a titolo di rimborso delle maggiori spese del procedimento **(art. 15, comma 2-septies)**;

e. qualora una delle parti abbia formulato una proposta conciliativa, non accettata dall'altra parte senza giustificato motivo, restano a carico di quest'ultima le spese del processo ove il riconoscimento delle sue pretese risulti inferiore al contenuto della proposta ad essa effettuata. Se è intervenuta conciliazione le spese si intendono compensate, salvo che le parti stesse abbiano diversamente convenuto nel processo verbale di conciliazione **(art. 15, comma 2-octies nella sua versione previgente)**.

Tanto premesso, è di tutta evidenza che la modifica legislativa del comma 2-octies dell'articolo 15, rispetto alla precedente formulazione (che già poneva le spese del giudizio a carico della parte soccombente che rifiutava, senza motivo, una conciliazione per poi vedersi riconosciuta dal giudice una pretesa inferiore a quanto proposto in sede conciliativa, il disegno di legge), così interviene:

- coordina il contenuto dell'art. 2-octies con la possibilità che la proposta di conciliazione venga dalla Corte di giustizia tributaria di primo e di secondo grado;
- aggiunge all'obbligo di pagare le spese processuali, la specifica previsione della loro maggiorazione nella misura del 50 % ove il riconoscimento delle sue pretese risulti inferiore al contenuto della proposta ad essa effettuata (nella versione previgente non era indicata una soglia percentuale).

Le considerazioni sopra esposte inducono a ritenere che la formulazione del nuovo comma 2-octies, possa contribuire a integrare, nel processo tributario, la piena uguaglianza delle parti processuali, contribuendo a sanzionare l'Amministrazione finanziaria laddove quest'ultima, non di rado, agisce o resiste in giudizio in maniera irragionevole e dissennata.

In conclusione, tale novella è di notevole pregio in quanto il riconoscimento di una somma aggiuntiva del 50% delle spese, pur in assenza di un concreto danno subito, concorre a potenziare le garanzie processuali, fornendo una più incisiva efficacia deterrente all'instaurarsi o alla prosecuzione di liti manifestamente infondate e insostenibili.

Avv. Maurizio Villani
Avv. Lucia Morciano

Riforma processo civile: maggiori competenze ai Giudici di Pace

Le novità della riforma del processo civile approvata dal Governo: compentenza giudici di pace con soglie piu alte.

In uno degli ultimi consigli dei Ministri del Governo Draghi, lo scorso 28 settembre 2022, sono stati approvati definitivamente tre decreti legislativi in materia di riforma della giustizia civile e penale e dell'ufficio per il processo, volti a velocizzare i tempi della giustizia come richeisto dal PNRR.
Si tratta in particolare dei seguenti:

1. Norme sull'ufficio per il processo in attuazione della legge 26 novembre 2021, n. 206, e della legge 27 settembre 2021, n. 134
2. **Attuazione della legge 26 novembre 2021, n. 206, recante delega al Governo per l'efficienza del processo civile e per la revisione della disciplina degli strumenti di risoluzione alternativa delle controversie** e misure urgenti di razionalizzazione dei procedimenti in materia di diritti delle persone e delle famiglie nonché in materia di esecuzione forzata
3. Attuazione della legge 27 settembre 2021, n. 134, recante delega al Governo per l'efficienza del processo penale nonché in materia di giustizia riparativa e disposizioni per la celere definizione dei procedimenti giudiziari

I decreti sono stati pubblicati ieri in Gazzetta Ufficiale Il provvedimento sul processo civile è il d.lgs 149 del 10 ottobre 2022.
Vediamo di seguito le novità previste sui compiti affidati ai giudici di pace che vedono allargarsi il perimetro di azione, a partire da giugno 2023.

Competenze giudici di pace

Vengono modificate le soglie vigenti, previste dal decreto legislativo 13 luglio 2017, n. 116 , portante la *Riforma organica della magistratura onoraria e altre disposizioni sui giudici di pace, nonche' disciplina transitoria relativa ai magistrati onorari in servizio*, in vigore dal 15 agosto 2017 (c.d. Riforma Orlando).
All'epoca le figure del giudice onorario di Tribunale, e del giudice di Pace erano state accorpate nell'unica figura del Giudice onorario di pace. Resta invece distinta la figura del vice procuratore onorario. Si prevedeva che il magistrato onorario fosse nominato con decreto del Ministro della Giustizia e che svolgesse le sue funzioni come lavoratore autonomo senza l'instaurazione di un rapporto di pubblico impiego.
Ora la nuova modifica intende **ampliare il raggio d'azione dei giudici di pace per alleggerire il carico di lavoro sui giudici ordinari** con il fine ultimo di velocizzare i tempi di gestione dei fascicoli. In questo modo si spera di attuare il **taglio del 40% della durata dei processi civili che il PNRR impone di conseguire entro il 2026.**

A questo fine le soglie di valore delle cause di competenza si innalzano:

- **da 5 a 10mila euro il limite per le cause relative a beni mobili e**
- **da 20 a 25mila quello per le controversie che riguardano il risarcimento dei danni da incidenti stradali o nautici.**

Le cause relative a beni mobili possono riguardare sia la materia contrattuale che le liti relative a insidie (ad esempio le buche stradali) e l'opposizione a decreti ingiuntivi. Nel 2021 i procedimenti in queste materie sono stati circa 183mila, mentre per l'ambito del risarcimento danni ha contato circa 108 mila cause.
Di questi ben **il 38% era già di competenza dei giudici di pace ma la percentuale è destinata a salire di molto** visto in particolare il raddoppio della soglia per il contenzioso su beni mobili.
Come detto, l'estensione della competenza scatterà dal 30 giugno 2023.

Regolarizzazione giudici di pace

Sulla regolarizzazione dei giudici onorari che comprendono giudici di pace, onorari di tribunale e viceprocuratori onorari) la legge di bilancio 2022 234 2021 ha previsto novità molto contestate come l'accesso previo concorso e l'inquadramento come funzionari per chi sceglie l'attività esclusiva.
La commissione europea aveva fatto alcuni rilievi per elementi di non conformità della disciplina vigente, con il diritto Ue con un parere del 15 luglio 2021 e la mancata attuazione ha comportato un secondo richiamo . L'Italia deve adeguare le norme entro il 15 novembre altrimenti può scattare il parere negativo motivato.

Processo civile, ai Giudici di Pace più competenze su incidenti e contratti

La riforma del processo civile ha innalzato le soglie di valore. Comprese le liti sui danni causati da buche stradali e animali

Campo d'azione più largo per i giudici di pace. Il decreto legislativo di riforma del processo civile, approvato definitivamente dal Consiglio dei ministri, ha innalzato le soglie di valore per le liti di loro competenza, portando da 5 a 10mila euro il limite per le cause relative a beni mobili e da 20 a 25mila quello per le controversie che riguardano il risarcimento dei danni da incidenti stradali o nautici. L'obiettivo è alleggerire il numero dei fascicoli che pesano sui giudici ordinari e velocizzare i tempi di definizione dei procedimenti, in modo da raggiungere entro il 2026 il taglio del 40% della durata dei processi civili previsto dal Pnrr.
Prosegue intanto il percorso di stabilizzazione della magistratura onoraria individuato dalla legge di bilancio 2021 (la 234). In estate si è tenuto il concorso per coloro che avevano una maggiore anzianità di servizio. Ma le acque restano agitate. Il 15 luglio scorso la Commissione europea ha inviato un'altra lettera di messa in mora, secondo la quale ci sono ancora elementi di non conformità con il diritto Ue. L'Italia ha tempo fino a metà novembre per mettersi in regola, altrimenti può scattare il parere motivato. La questione andrà quindi affrontata dal nuovo governo.

L'estensione
L'incremento dei fascicoli che arriveranno sui tavoli dei giudici di pace potrebbe riguardare soprattutto le cause relative ai beni mobili (il valore soglia che definisce la competenza è raddoppiato) che comprendono diverse voci fra cui, la materia contrattuale (inadempimenti, difetti eccetera), le liti relative a insidie (ad esempio le buche stradali) e l'opposizione a decreti ingiuntivi. Stime esatte non ce ne sono ma, nel 2021, i procedimenti iscritti per queste materie sono stati oltre 183mila. Di meno (circa 108mila) quelle sul risarcimento danni per incidenti, stradali o nautici, per le quali la soglia sale da 20 a 25mila euro.

La stabilizzazione
Le modalità con cui la legge di bilancio 2021 ha cercato di regolarizzare i magistrati onorari (oltre ai giudici di pace, giudici onorari di tribunale e viceprocuratori onorari) non hanno spento le proteste.
Le nuove regole prevedono il superamento di un concorso e l'inquadramento come funzionario per chi sceglie l'attività esclusiva. «Ma bisogna rinunciare a tutto il pregresso, come ferie e previdenza - dice Mariaflora Di Giovanni, presidente di Unagipa (Unione nazionale giudici di pace)-. E non possiamo essere considerati amministrativi, poiché emettiamo sentenze».
Di fronte a nuove denunce, il 15 luglio scorso la Commissione ha inviato un'altra lettera di costituzione in mora (la prima, del luglio 2021, contestava il non riconoscimento dello status di lavoratore). La risposta dell'Italia dovrà arrivare entro metà novembre, altrimenti la Commissione valuterà se inviare un parere motivato. «Speriamo nel nuovo Governo - continua Di Giovanni - poiché in passato molti esponenti di Fratelli d'Italia, fra cui Giorgia Meloni, hanno condiviso le nostre battaglie».

Il giudice zittisce l'imputato per non offendere i carabinieri: avvocati in sciopero

In un'aula di giustizia del Tribunale di Nola, un acceso scambio di battute tra avvocato e giudice è proseguito fra relazioni ed esposti, che hanno portato a prese di posizione delle organizzazioni di appartenenza e addirittura alla proclamazione di uno sciopero da parte della camera penale per il 5 dicembre.
E' accaduto nel corso di un processo per minacce con l'uso di armi con un unico imputato. La tensione è esplosa tra il difensore di quest'ultimo, Paola Caruso, iscritta al Foro di Nola, e il giudice onorario Rossana Ferraro, che peraltro è anche avvocato iscritto al Foro di Santa Maria Capua Vetere, nell'udienza del 14 novembre scorso, durante l'esame dell'imputato, quando quest'ultimo ha iniziato a parlare, su domanda del legale, della perquisizione effettuata a casa sua dai carabinieri che cercavano (e non hanno trovato) l'arma usata.

Fonte Il Riformista - Autore Francesca Sabella

Quanto dura un processo per incidente stradale?

Tutto ciò che può allungare una causa di risarcimento del danno per un incidente stradale: come abbreviare i tempi.

Un nostro lettore ci chiede **quanto dura un processo per incidente stradale**. Ci son diverse variabili che possono influire sulla durata di un processo civile e, in particolare, per quello di risarcimento del danno. Forse la più determinante è quella relativa alla contemporanea pendenza di un processo penale per l'eventuale sussistenza del reato di lesioni o di omicidio stradale, cosa che sospenderebbe il processo civile. Ci sono poi altri fattori che possono allungare la causa per incidente stradale come, ad esempio, la necessità di procedere all'escussione di testimoni, all'acquisizione di perizie per i danni al veicolo, per le lesioni fisiche e per l'accertamento delle modalità dell'incidente (non tutti gli incidenti infatti sono "reali").

C'è poi un ultimo aspetto che può incidete sulla durata del processo: la competenza del giudice, se cioè questa spetta al giudice di pace o al tribunale.

In ogni caso, salvo quanto vedremo qui di seguito, possiamo dire che, in media, **un processo per incidente stradale dura dai 3 ai 6 anni**.

Vediamo, più nel dettaglio, cosa potrebbe succedere nel corso della causa che ne potrebbe allungare i tempi.

Le perizie

Se l'assicurazione contesta l'esistenza o le modalità del sinistro, bisognerà procedere a una prima perizia volta a verificare **come si è svolto il sinistro**. A questo punto il giudice nominerà un consulente tecnico d'ufficio. Esso avrà anche il compito di verificare di chi fosse la **responsabilità per l'incidente**, cosa che effettuerà ricostruendo la dinamica dello scontro (attraverso le foto, l'analisi dei luoghi, della segnaletica e dei danni riportati dai veicoli). Le cose si complicano se è poi necessario **quantificare i danni al veicolo** e le **lesioni fisiche** subite dai danneggiati. Anche in questo caso infatti il giudice dovrà conferire un incarico a dei periti che, previo giuramento, procedano ad analizzare le cose e le persone coinvolte nel sinistro.

Al deposito delle perizie possono seguire eventuali contestazioni delle parti, il che allungherebbe il processo.

La presenza di un **verbale della polizia** potrebbe accelerare quantomeno la fase della ricostruzione delle modalità del sinistro. Ecco perché è sempre bene far in modo che le autorità accorrano sul posto.

I testimoni

Ad allungare i tempi del processo può essere il **numero dei testimoni**. Quando sono tanti, il giudice procede a sentirli in modo scaglionato, ossia in varie udienze. Semmai uno o più testimoni, per una ragione o per un'altra, **non dovessero presentarsi** si porrà la necessità di effettuare un rinvio dell'udienza, il che allontanerà i tempi per ottenere la sentenza. Per accelerare il processo sarà quindi bene focalizzarsi su **pochi ma buoni testimoni**.

La competenza

Le cause per incidente stradale devono essere trattate dal **Giudice di Pace** se l'entità del risarcimento richiesto non è superiore a 50mila euro. Superato tale limite si deve andare in **tribunale**.

Ebbene, è noto – anche se non è una regola ferma – che le cause dinanzi al giudice di pace durano di meno rispetto a quelle innanzi al tribunale. Ragion per cui, semmai si volesse accelerare l'iter del giudizio, si potrebbe limitare la domanda di indennizzo a tale importo.

Il processo penale

Se, a seguito dell'incidente, è stato aperto un processo penale per lesioni o per omicidio stradale, la vittima potrebbe costituirsi **parte civile** nel processo penale per chiedere una prima "trance" del risarcimento (la cosiddetta **provvisionale**). Una scelta del genere sospende il processo civile che riprenderebbe solo con l'emissione della sentenza del processo penale.

Il più delle volte, però, non si inizia mai un processo civile se si ha intenzione di procedere alla costituzione di parte civile; il processo civile verrebbe avviato solo all'esito del processo penale per la liquidazione del residuo danno, quello cioè ulteriore alla provvisionale.

Le incertezze del processo

Ci possono essere altri eventi che potrebbero influire sulla durata del processo, allungandolo. Ecco qualche esempio:

- un errore nelle notifiche degli atti processuali che anticipano il giudizio;
- la morte di una delle parti del giudizio;
- la morte di uno degli avvocati;
- la sostituzione del giudice;
- l'eventuale trasferimento o la maternità del giudice;
- il carico del lavoro del giudice che potrebbe indurlo a effettuare rinvii, tra un'udienza e l'altra, particolarmente lunghi;
- eventuali scioperi di giudici o di avvocati;
- l'indisponibilità di uno dei testimoni per l'escussione;
- la difficoltà ad effettuare la notifica ai testimoni.

Fonte laleggepertutti.it
Autore Angelo Greco

Quando farsi riconoscere i diritti della proprietà privata ignorata dal Comune diventa un'odissea, il caso a Cirò

Prima la multa e l'ordinanza di sgombero, poi i ricorsi al Giudice di pace e infine al Tar danno ragione ai coniugi che però ancora oggi attendono ancora di rientrare in possesso dell'area

L'area prima e dopo l'intervento del Comune

Accade molto più spesso, in Calabria più che nel resto d'Italia, l'esatto contrario di questa curiosa vicenda che si sta consumando a Cirò. Infatti solitamente la richiesta di parcheggi di pubblica utilità, tanto per ambulanze quanto, o ancora più, per scarico e carico, è spesso soggetta a procedure che, appena trova il più piccolo degli intoppi, fa penare i cittadini che alcune volte devono attendere mesi, ed anche anni, prima che vengano effettivamente predisposti dai comuni che ne ricevono richiesta. I signori Mario Critelli ed Alessandra Anania, marito e moglie, hanno dovuto invece prima subire le conseguenze di quello che possiamo, forse, definire un vero e proprio eccesso di zelo per poi, finalmente, **vedere riconosciuti i propri diritti da proprietà privata da due giudici diversi, per evitare un vero e proprio esproprio comunale**.

Andiamo per gradi e cerchiamo di ricostruire i fatti: i coniugi iniziano ad intervenire, nel 2020, su di un immobile regolarmente accatastato che prevede una doppia corte di pertinenza esclusiva, una già recintata e l'altra aperta. Gli interventi di semplice abbellimento riguardano immediatamente la recinzione con delle piante. La sorpresa, quasi immediata è quella di ricevere, quasi subito, **multa ed ordinanza di sgombero**. Armati di pazienza e soprattutto avvocati, **i coniugi si rivolgono alla legge**, ottenendo ragione di fronte al Giudice di Pace di Cirò che, semplicemente, annulla i provvedimenti perché riconosce la proprietà dei ricorrenti. Il Comune, a guida amministrazione Paletta, non si accontenta di appellare al provvedimento dando mandato legale, al costo di 2480,50 euro, al fine di "recuperare" una multa di 147 euro ma addirittura **fa deliberare al Consiglio Comunale l'istituzione di un parcheggio per disabili ed uno per carico e scarico merci proprio sull'area riconosciuta come proprietà privata da catasto e giudice**.

A questo punto i coniugi Critelli **non hanno altra strada che il Tribunale amministrativo regionale e gli avvocati devono diventare tre**. I legali Pasqualino Capalbo, Stefania Martucci e Francesco Bastone devono così imbastire un **ricorso con richiesta di sospensiva d'urgenza** (che viene rigettata con la condanna alle spese). Inizia anche un **ricorso ed appello per competenze che andrà a costare al Comune più di 10.000 euro circa**. Ma la tenacia di avvocati e coniugi, finalmente, porta al giudizio di merito che vede **accolte le istanze del ricorso con una sentenza che, nuovamente, riconosce tutte le ragioni dei legittimi proprietari privati annullando i provvedimenti del Comune di Cirò** rimproverando all'amministrazione, tra le altre cose, che non avesse tenuto conto e menzione, sia nella motivazione della delibera del Consiglio comunale impugnata, che nemmeno nella successiva ordinanza del Comandante della Polizia Municipale, di dover produrre elementi idonei a provare la natura pubblica dell'area.

Questa sentenza datata 12 ottobre ultimo scorso, consentirà l'immediata rimozione dei parcheggi ed il legittimo uso e possesso dell'area? Dal comando dei Vigili Urbani sembrerebbe che proprio oggi dovesse venire il miracolo che era stato quasi assicurato già lunedì scorso. I coniugi sembra siano ben contenti di non adire ulteriormente a vie legali per danni e ristoro spese che, guarda caso, nella sentenza che da ragione ai privati, vengono compensate (mentre nella parte di ricorso in cui si chiedeva sospensiva sono toccate ai ricorrenti, ed anche questo è purtroppo abbastanza usuale). Ma invece, ci viene da chiederci, per tutte le spese legali affrontate dal Comune, chi pagherà o è stato già liquidato? La collettività, ovviamente, dunque anche Mario Critelli ed Alessandra Anania che quasi quasi devono essere pure contenti che **hanno dovuto attendere "solo due anni" e due sentenze che non potevano far altro che riconoscere il diritto alla proprietà privata**; devono e possono essere pure soddisfatti perché ci hanno perso "solo" soldi e tanta pazienza. Ma chi non ha la possibilità di impiegare tempo e risorse, anche in ragione di un miglioramento utile alla propria attività imprenditoriale, che tipo di reazioni ed opinioni può avere nei confronti delle pubbliche amministrazioni che sono lentissime nell'assicurare diritti (come quelli dei parcheggi per disabili e carico scarico merci) e pronte nell'appropriarsi di proprietà private? Ma soprattutto, in questo caso specifico, quando i coniugi Critelli potranno vedere la loro corte libera da quei parcheggi abusivi?

La Cassazione - Annullata la multa se la Prefettura produce i documenti a meno di 10 giorni dall'udienza davanti al Giudice di Pace

Non è vero che nell'opposizione contro la sanzione amministrativa davanti al giudice di pace l'amministrazione può produrre tutti i documenti almeno fino alla prima udienza senza alcuna preclusione vero: possono essere depositati senza limiti di tempo la copia del rapporto, con gli atti relativi all'accertamento, alla contestazione e alla notifica della violazione. Ma le altre carte devono essere messe agli atti almeno dieci giorni prima l'udienza di discussione, altrimenti scatta la preclusione.

E l'inutilizzabilità dell'atto di convocazione del trasgressore può far risultare tardiva l'ordinanza-ingiunzione. Lo stabilisce la Cassazione con l'ordinanza 32226/22 pubblicata il 2 novembre 2022 dalla seconda sezione civile. Accolto il ricorso proposto dalla società e dagli ex soci: sbaglia il tribunale a confermare la decisione del giudice di pace che respinge l'opposizione contro l'ordinanza del Prefetto; l'ufficio territoriale del Governo rigettava il ricorso contro il verbale d'infrazione notificato alla sas per il veicolo beccato dal sistema Sirio Ves 1 a circolare nella corsia riservata ai mezzi pubblici.

Per i Giudici di Legittimità, infatti, di cui ha scritto il sito Cassazione.net, rileva Giovanni D'Agata, Presidente dello "Sportello dei Diritti", il motivo è fondato e, al riguardo, hanno ricordato che: "Trova ingresso la censura secondo cui l'ordinanza del Prefetto è tardiva: di fronte al ricorso che risale al 2 maggio, infatti, il provvedimento risulta pronunciato soltanto il 30 ottobre, dunque ben oltre il termine complessivo di centottanta giorni – sessanta per la trasmissione al Prefetto e centoventi per l'emissione dell'atto – previsto dagli articoli 203 e 204 C.d.s.

E ciò perché manca la prova della convocazione per l'audizione personale richiesta dal trasgressore e dei conseguenti effetti interruttivi e sospensivi. I documenti prodotti dalla prefettura devono essere considerati inutilizzabili, tranne il rapporto e l'ordinanza-ingiunzione: è rimasto ordinatorio, invero, soltanto il termine previsto dall'articolo 7, comma settimo, del decreto legislativo 150/11, mentre risulta perentorio quello ex articolo 416 C.p.c., che si applica per il richiamo operato dal primo comma dell'articolo 7 citato agli altri documenti depositati dall'amministrazione. Oltre alla lettera di convocazione personale, nella specie, sono inutilizzabili gli atti interni dell'amministrazione che indicano la data dell'audizione e la mancata comparizione dell'interessato cui la convocazione risulta notificata per compiuta giacenza".

Fonte www.deanotizie.it
Autore Franco Falco

I cani randagi lo fanno cadere dalla bici: fa causa al Comune

Buche e cani randagi. Sono queste le cause che rischiano di far sborsare al Comune di Caserta migliaia di euro di risarcimento danni. L'Ente di Palazzo Castropignano deve fare i conti con cinque citazioni in giudizio presentate nelle scorse settimane da altrettante persone che chiedono di essere risarcite per i danni subiti a causa di quelle che vengono considerate 'inadempienze' o comunque 'responsabilità' del Comune.

Il Comune di Caserta è stato citato in giudizio dinanzi al Giudice di Pace per i danni riportati da quattro automobili a causa di buche non segnalate. I sinistri sono avvenuti in via Lorenzetti il 27 febbraio 2021, via Melvin Jones il 30 settembre 2022, viale Carlo III il 31 dicembre 2021, e in via Eleutero Ruggiero il 13 gennaio 2021.

A questi si è aggiunto anche l'incidente avvenuto in via Melvin Jones il 3 aprile 2022 e che ha visto come protagonista una persona che viaggiava in sella a una bicicletta ma che ad un certo punto è caduto perché si è trovato davanti diversi cani randagi che attraversavano la carreggiata.

Toghe onorarie, Meloni ci riceva subito o sarà sciopero

(ANSA) - ROMA, 01 DIC

Non c'è "alcuna risposta dello Stato italiano alla Commissione Europea" e nessuna azione per "la effettiva stabilizzazione" dei magistrati onorari, "con tutele economiche e lavoristiche proprie della funzione ricoperta secondo le promesse dell'attuale maggioranza di Governo", lamenta la Consulta.

Un intervento che non ha "nessun costo insostenibile". "Anche il nuovo Esecutivo pare immobile e silente, indifferente a qualsivoglia sollecitazione di porre termine a una condizione di servilismo ottocentesca che non ha pari nel nostro ordinamento".

E il "disprezzo per migliaia di servitori dello Stato", avverte l'associazione delle toghe onorarie, potrebbe portare al "blocco del sistema giustizia già dal prossimo mese di gennaio" (ANSA).
FH/ S0A QBXB

Giustizia: Nordio, 'Disciplina equa e definitiva per Magistratura Onoraria'

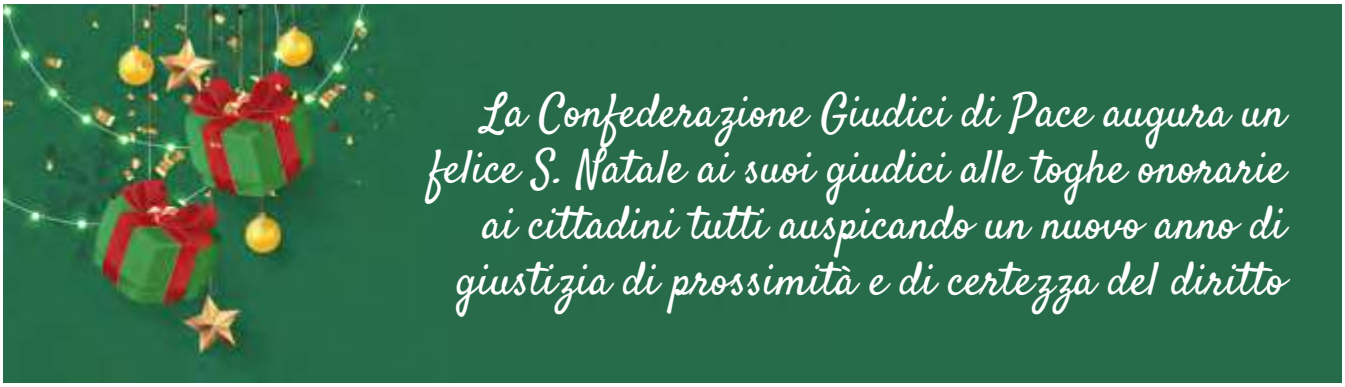
Martedì 06 Dicembre 2022 14.22.09

ADN0801 7 CRO 0 ADN CRO NAZ GIUSTIZIA: Giustizia: Nordio, 'Disciplina equa e definitiva per Magistratura Onoraria' = 'è tema che ci sta particolarmente a cuore' Roma, 6 dic.
(Adnkronos)

"Sarà disciplinato in modo definitivo, equo e ragionevole lo status della magistratura onoraria, questo è un tema che ci sta particolarmente a cuore".

Ad assumere l'impegno è il ministro della GIUSTIZIA, Carlo Nordio, che in commissione al Senato ha illustrato le linee programmatiche.
(Coc/Adnkronos)

ISSN 2465 - 1222 06-DIC-22 14:21



LO SPIGOLATORE

a cura del Dr. Domenico Caputo

QUANDO VENNERO SCAMBIATI GARIBALDINI CON FRATI

Siamo nel 1849, esattamente il 17 luglio, in Toscana presso Cetona, in provincia di Siena; Giuseppe Garibaldi è in fuga da dieci giorni dal Gianicolo di Roma con i suoi fedelissimi e dopo aver oltrepassato il confine tra lo Stato Pontificio e il Granducato di Toscana nei pressi di Acquapendente, è ormai ai piedi della collina sulla quale il borgo di Cetona si stende e si sta riposando steso sul prato.

Il messaggio che il Generale aveva indirizzato ai suoi eroici combattenti era stato perfettamente chiaro, quasi angoscioso: "*Soldati che meco divideste sino ad ora le fatiche e i perigli delle patrie battaglie, che ricca dote di gloria ed onore otteneste; voi tutti che or meco eleggeste l'esilio, ecco ciò che dovete attendervi: il caldo e la sete di giorno, il freddo e la fame di notte. Per voi non vi è altra mercede che fatica e perigli, non tetto non riposo, ma miseria assoluta, veglie strapazzose, marce eccessive, combattimenti ad ogni passo. Chi ama l'Italia mi segua*".

Comunque il gonfaloniere (praticamente il sindaco) di Cetona, tal Rolando Gigli appreso dell'arrivo del Generale fuggiasco è ben lieto di ospitarlo nel suo borgo insieme ai suoi compagni e pure i cetonesi stessi accorrono lieti per offrire una serena tregua ai combattenti ed in particolare ad Anita che incinta di cinque mesi è completamente esausta.

Garibaldi e la moglie sono quindi ospiti del gonfaloniere Rodolfo Gigli nel suo palazzo, mentre i garibaldini trovano rifugio nei giardini del Parco Terrosi. L'intera comunità di Cetona si adopera offrendo loro provviste, buon vino, foraggio per i cavalli e armamenti. Le donne di Cetona, inoltre, regalano ad Anita, un elegante vestito di seta verde (che non fu mai indossato dalla donna che lo lasciò in Romagna in cambio di viveri ed aiuti ed attualmente è conservato nel museo di San Marino).

In questo clima festoso, si racconta che un garibaldino perde la testa e preleva senza pagarle e forse furtivamente alcune margherite da una bottega per farne dono ad una fanciulla del posto intervenuta. Scoperto il fatto, viene immediatamente convocato il Consiglio di Guerra e decretata seduta stante addirittura la fucilazione dello sciocco soldato da eseguirsi nel vicino oliveto.

Ovviamente i cetonesi ne restano fortemente turbati e, facendo presente il mo-

desto valore dell'oggetto del furto, intervengono immediatamente presso Garibaldi invocando la grazia per il responsabile, la cui esecuzione avrebbe turbato la solennità del memorabile giorno.

Il Generale però si mostra irremovibile, ma ecco due gentili fanciulle del posto gli afferrano spavaldamente le braccia dicendo che non avrebbero lasciato la presa se non fosse stata concessa la grazia. A quel punto, sia pure con una certa riluttanza, la grazia viene accordata.
Comunque la sosta a Cetona dei garibaldini viene ricordata per un altro rilevante episodio.

Mentre una pattuglia procede in avanscoperta a cavallo lungo la strada per Chiusi, viene assalita da alcuni contadini al grido di Viva Maria. Nell'imboscata muore un giovane garibaldino e gli altri sei vengono arrestati. L'episodio testimonia la forte ostilità dei cittadini di Chiusi, sobillati – secondo alcuni autori – dal Vescovo Ciofi e dall'Arciprete Leandri nei confronti di Garibaldi e del suo esercito considerati ladri e briganti, oltre che miscredenti e colpevoli di aver cacciato il papa da Roma.

Il mattino del giorno dopo Garibaldi ed i suoi si apprestano a ripartire ringraziando caldamente i cetonesi per l'accoglienza e l'assistenza prestate, quando apprendono dello scontro presso Chiusi ed il Generale invia allora dei messi per chiedere l'immediata liberazione dei suoi detenuti a Chiusi.

Ancora il giorno appresso, 19 luglio, Garibaldi giunto nella vicina Sarteano, a circa sei chilometri da Cetona, medita la rappresaglia mandando un drappello dei suoi di nuovo verso Cetona esattamente nel vicino convento dei frati di San Francesco, esistente dal 1212 e fondato dallo stesso Francesco, facendo arrestare una dozzina di monaci ivi presenti che a due a due vengono avviati a piedi verso il campo di Sarteano.

Ecco ci risiamo c'è da pensare, il "solito" Garibaldi mangiapreti e anticlericale all'ennesima potenza, Piero Terrosi tenente della guardia civica e quindi responsabile militare di Cetona si reca subito dal Generale per sottolineare l'enormità dell'iniziativa di rappresaglia e per perorare il rilascio e l'incolumità dei religiosi, ricevendone peraltro immediata assicurazione ma con l'impegno da parte sua di non rivelarla a nessuno, in quanto il sequestro dei monaci aveva il solo scopo di forzare la volontà dei reggenti chiusini a non trattenere ulteriormente i garibaldini arrestati, pena l'annunciata soppressione dei frati in ragione di due frati per ogni garibaldino.

La mossa si dimostra efficace, i sei garibaldini cavalleggieri vengono rilasciati, i dodici frati vengono rilasciati per tornare sani e salvi al loro cenobio, a parte il disagio…di una marcia di andata e ritorno a piedi, non avendo i cavalli dei garibaldini.

Garibaldi torna a Cetona ancora una volta il 23 agosto 1867, ospite a casa Terrosi diciotto anni dopo, mentre sta organizzando una nuova spedizione militare radunando volontari ed armamenti per liberare Roma dal governo pontificio, missione che si concluse con l'amara sconfitta per mano dei Francesi a Mentana.

tribuna finanziaria

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

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

Entra nel mondo delle convenzioni

Contattaci

Viale Brianza, 80
Cologno Monzese (MI)

Tel. 02 26 70 85 04

info@cralnetwork.it

CHI SIAMO

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

IL NOSTRO OBIETTIVO

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

cralnetwork
basta un CLICK

www.cralnetwork.it

EDITO SOTTO L'ALTO PATROCINIO

DELL'UFE – UNIONE DEL PERSONALE FINANZIARIO IN EUROPA E ORGANO UFFICIALE DELLA CONFEDERAZIONE UNITARIA GIUDICI ITALIANI TRIBUTARI – C.U.G.I.T., DELLA CONFEDERAZIONE GIUDICI DI PACE – C.G.D.P. E DEL TRIBUNALE ARBITRALE PER L'IMPRESA IL LAVORO E LO SPORT – T.A.I.L.S.

SOLUZIONI servizi SRL