



tribuna finanziaria

n. 1
gennaio/febbraio
2025

CON IL PATROCINIO E L'EGIDA DI:



PRIMO PIANO

Quinta Magistratura Tributaria - Le Corti di Giustizia Tributaria devono decidere anche il penale tributario per il ne bis in idem



IN QUESTO NUMERO:

- ❖ Rottamazione cartelle 2025: come rateizzare in 120 mesi se non paghi la rata del 5 marzo
- ❖ Il nuovo ravvedimento operoso applicabile alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024
- ❖ Comunicato Concorso Magistrato Tributario
- ❖ Nuove disposizioni in materia di Giustizia Tributaria introdotte dalla legge di bilancio 2025
- ❖ Giustizia, l'allarme degli avvocati: "Giudici di pace al collasso". Il Governo intanto riapre alcuni Tribunali soppressi
- ❖ Nuovo Codice della Strada: l'uso del cellulare alla guida ...e molto altro!





1 anno passato insieme





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, Ciarlito
Grazia, De Vito Angelo, Fiore Francesco, Furia Enrico,
Gallo Graziano, Gargani Giuseppe, Gasparro Giulio, Germi
Carlo, Giambone Filippo Luigi, Paolo Giordani, Guazzone
Franco, La Spina Emilia Maria, Leo Maurizio, Maruggi
Gregorio, Marchioni Giuseppe, Mariano Marco, Marongiu
Gianni, Marzano Antonio, Molgora Daniele, Messina
Gabriele, Mons Walter Trovato, Pasero Giuseppe, Pinardi
Franco Antonio, Maurangelo Rana, Aurora Renga, Rivolta
Dario, Rustichelli Roberto, Scotti Vincenzo, Giancarlo
Senese, Simonazzi Roberto, Trincanato Stefania, Villani
Maurizio, Vingiani Luigi, Zarrì Massimiliano

Hanno collaborato a questo numero
Franco Antonio Pinardi, Maurizio Villani,
Maurizio Leo, Marta Zizzari, Nicola Del Vento,
Domenico Caputo, Alessandro Villani

Autori e fonti diverse:
www.tag24.it / www.diritto.it / Guardia di Finanza
Ministero dell'Economia e delle Finanze / www.dire.it /
www.altalex.com - Di Michele Galasso - Di Anna Larussa
/ www.studiocataldi.it - Francesco Giordano - Francesco
Filippo Tivano

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 srl
Via Tintoretto, 40 - 20093 Cologno Monzese (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
Cell./Tel. 3519679723 - Tel. 0249608200
info@soluzioni-e-servizi.it

Chiuso in stampa 19 febbraio 2024
Autorizzazione del Tribunale di Milano
N. 388 del 2/7/1994 - Periodico bimestrale
Anno LX - Numero 1/2025

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

FISCO / Tributi

- ❖ Rottamazione cartelle 2025: come rateizzare
in 120 mesi se non paghi la rata del 5 marzo 4
- ❖ Accertamento IMU e TARI 2025: novità,
quando arriva, cosa fare e come prepararsi 6
- ❖ Intelligenza Artificiale e accertamenti fiscali alla luce dell'AI Act 8
- ❖ Associazione per delinquere finalizzata alla frode fiscale 11
- ❖ Società incorporata per fusione, si estingue anche la partita Iva 13
- ❖ Cooperative compliance, regia unica per Agenzia e Guardia di Finanza 14
- ❖ Prescrizione e intimazione esattoriale 15
- ❖ Il nuovo ravvedimento operoso applicabile alle
violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024 22

GIUSTIZIA TRIBUTARIA / Processo Tributario

- ❖ Comunicato Concorso Magistrato Tributario 31
- ❖ Onere di impugnazione specifica nell'atto di appello tributario 33
- ❖ Quinta Magistratura Tributaria - maxi esodo nel
2025 dei Giudici Tributari nati nel 1950 - 1951 e 1952 34
- ❖ Nuove disposizioni in materia di Giustizia
Tributaria introdotte dalla legge di bilancio 2025 36
- ❖ La Commissione Giudicante Tributaria di Lecce
annulla avvisi di accertamento per 600.000 euro 46
- ❖ Quinta Magistratura Tributaria - Le Corti di Giustizia Tributaria
devono decidere anche il penale tributario per il ne bis in idem 58

GIUSTIZIA CIVILE / Processo di pace

- ❖ Giustizia, l'allarme degli avvocati: "Giudici di pace al
collasso". Il Governo intanto riapre alcuni Tribunali soppressi 72
- ❖ Provvedimento: Misure urgenti in materia di giustizia D.L. 178/2024 73
- ❖ Condotte riparatorie ed estinzione del reato: escluso il veto della persona offesa 75
- ❖ Reati stradali: la responsabilità colposa non
può essere accertata con valutazione ex post 77
- ❖ Nuovo Codice della Strada: l'uso del cellulare alla guida 79

Lo Spigolatore

- ❖ Il patrono degli... scommettitori 80

Seguici sulle nostre pagine Facebook:

www.facebook.com/cugit

www.facebook.com/giudicidipace

www.facebook.com/tribunafinanziaria

....e ricorda: chi non comunica non esiste!



www.tribunafinanziaria.it

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

www.cugit.it - www.giustiziadipace.it

IUSTITIA EST NORMA VITAE AD PACEM

Tribuna Finanziaria. Organo Ufficiale della Confederazione Unitaria Giudici Italiani Tributari e Giudici norari di Tribunale - 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 Centro Studi Interforze Militari CIS.Mil. 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.Fi. Edita da Soluzioni&Servizi Srl Via Giuseppe Ripamonti 55 - 20141 Milano



Rottamazione cartelle 2025: come rateizzare in 120 mesi se non paghi la rata del 5 marzo

I motori sono già in movimento in vista della prossima scadenza della **Rottamazione quater** delle cartelle esattoriali. Nel 2025, il calendario dei pagamenti segna in rosso la **data del 28 febbraio 2025**, senza, almeno per il momento, alcuna ragionevole prospettiva di una **Rottamazione quinquages** per il salvataggio di coloro che non sono riusciti a pagare. Tuttavia, emerge un reale slittamento al **5 marzo**, grazie ai cinque giorni di tolleranza previsti dalla legge.

Quali alternative esistono per coloro che non riescono a pagare la **settima rata della Definizione agevolata**? E cosa accade alle cartelle esattoriali per coloro che decadono dalla Rottamazione quater? Sono molte le domande sollevate dai lettori: il legislatore sembra non premiare lo sforzo fatto dai contribuenti, ma è davvero così? Analizziamo insieme tutte le ultime novità.

Rottamazione cartelle 2025: dettagli sulla 7ª rata e termini di pagamento

L'Agenzia delle Entrate – Riscossione ricorda le **scadenze previste per il calendario della Rottamazione quater delle cartelle esattoriali per il 2025**. In particolare, per non perdere i benefici della **Definizione agevolata** introdotta dalla Legge n. 197/2022, è indispensabile aver pagato nei modi e nei termini di legge le scadenze precedenti alla **settima**. Inoltre, è fondamentale effettuare il versamento della 7ª rata entro il **28 febbraio 2025**. Tuttavia, grazie ai **5 giorni di tolleranza** permessi dalla normativa, l'Agenzia considera tempestivi e validi a tutti gli effetti di legge i pagamenti eseguiti entro e non oltre il **5 marzo 2025** (mercoledì).

Nonostante le prospettive fiscali possano apparire meno cupe di qualche mese fa, è importante sottolineare che in caso di **mancato, tardivo o parziale pagamento**, si perdono i benefici della misura agevolativa. In questo caso, l'Agenzia delle Entrate – Riscossione considera i pagamenti effettuati a titolo di acconto sulle somme dovute. Il **debito originario**, comprensivo di sanzioni, interessi e aggio, risorge integralmente.

Nuove regole per la rateizzazione del debito

Dal **1° gennaio 2025**, sono migliorate le previsioni per i decaduti delle misure agevolative. Infatti,

il **decreto legislativo n. 110/2024** ha introdotto nuove regole per il **pagamento dilazionato dei debiti tributari**.

La buona notizia per i contribuenti riguarda la possibilità di spalmare il debito su un piano rateale in **7 anni e oltre**.

Tuttavia, è importante sottolineare che gli interessi, le sanzioni e l'aggio aboliti dalla **Rottamazione quater**, tornano ad applicarsi in caso di decadenza della definizione agevolata.

Pertanto, sarà possibile rateizzare il **debito complessivo maturato** fino al momento della richiesta di dilazione dei pagamenti delle cartelle esattoriali.

Come richiedere la rateizzazione in 120 mesi

Per i decaduti dalla **Rottamazione quater** esiste un'ancora di salvataggio, seppur limitata rispetto alla **definizione agevolata**, ed è rappresentata dalla **rateizzazione del debito**.

Secondo quanto riportato da fiscooggi.it, a partire dal **1° gennaio 2025**, i contribuenti possono presentare una "semplice richiesta" per **rateizzare debiti fino a 120.000 euro** senza allegare alcuna specifica documentazione.

La dilazione di pagamento delle cartelle esattoriali può essere richiesta per:

- **84 rate (7 anni)** per le richieste presentate nel 2025-2026;
- **96 rate (8 anni)** per le richieste presentate nel 2027-2028;
- **108 rate (9 anni)** per le richieste presentate dal 2029.

La domanda può essere presentata tramite il servizio online "**Rateizza adesso**" o il modulo RS, disponibile anche via PEC o agli sportelli. In alternativa, per comprovare la difficoltà economica, occorre presentare una richiesta di rateizzazione "documentata". In questo caso, il pagamento delle somme dovute potrà essere spalmato fino a **120 mesi (10 anni)**, anche per importi superiori a 120.000 euro. Per eventuali **proroghe**, è indispensabile certificare il peggioramento della situazione economica.

Cosa succede se non richiedi la rateizzazione e sei decaduto dalla Rottamazione quater

Chi non presenta domanda di rateizzazione e non

rispetta i termini di pagamento rischia il recupero forzoso del debito da parte dell'Agenzia delle Entrate – Riscossione, comprensivo di **sanzioni, interessi e aggio**. L'Agenzia può avviare azioni cautelari ed esecutive, come **fermi amministrativi o pignoramenti**, per recuperare le somme dovute.

Possibilità di una nuova Pace Fiscale?

Di sicuro, difficilmente ci sarà una nuova **Pace fiscale** nel 2025, almeno finché le nuove regole della riscossione non produrranno i risultati sperati. La lotta contro l'evasione fiscale sta dando i suoi frutti, e per questo motivo sono state modificate le condizioni anche per l'ente impositore, che dovrà impegnarsi più attivamente nel recupero dei crediti. Nonostante questi sviluppi, chi non rispetta i termini di pagamento della **Rottamazione quater** perde tutti i benefici legati alla misura agevolativa, con il rischio di dover affrontare un pesante **recupero forzoso del debito**.

Cosa sapere in breve sulla Rottamazione quater delle cartelle esattoriali 2025:

1. **Qual è la scadenza per il pagamento della settima rata nel 2025?** La scadenza ufficiale è il **28 febbraio 2025**, con una tolleranza fino al **5 marzo**. Se il pagamento non avviene entro questa data, si perdono i benefici della **Rottamazione quater**.
2. **Come posso rateizzare il debito nel 2025?** Dal **1° gennaio 2025**, è possibile rateizzare il debito fino a **120.000** euro senza dover fornire documentazione, con piani di pagamento che vanno fino a **10 anni**, a seconda dell'importo.
3. **Cosa succede se non rispetto i termini di pagamento?** In caso di **mancato pagamento** o mancata richiesta di rateizzazione, l'Agenzia delle Entrate avvierà il **recupero forzoso del debito**, con possibilità di azioni come **fermi amministrativi o pignoramenti**.

Fonte Tag 24

Cartella o avviso bonario: quale strada scegliere? Il fisco non chiarisce, e il contribuente rischia di perdere.

L'avviso bonario non è un vero e proprio atto impositivo, ma può essere impugnato facoltativamente. Tuttavia, prassi e giurisprudenza non si allineano. Nel contesto fiscale italiano, l'avviso bonario è un atto intermedio inviato dall'Amministrazione finanziaria al contribuente, generalmente in seguito a controlli automatizzati o formali. Non si tratta di un provvedimento impositivo, ma di una comunicazione preliminare che segnala la rettifica degli importi dichiarati o richiede somme non versate, spesso a causa di errori formali.

Se non viene pagato, l'avviso bonario è seguito dall'iscrizione a ruolo e dalla notifica di una cartella esattoriale, che è l'atto tipico e impugnabile.

Impossibilità di impugnazione dell'avviso bonario: prassi vs giurisprudenza

Secondo la prassi, l'avviso bonario non è impugnabile autonomamente, mentre la normativa stabilisce che, qualora l'importo non venga versato, l'Amministrazione proceda con la notifica della cartella di pagamento, che deve avvenire entro termini specifici per evitare la decadenza. Al contrario, i termini relativi all'avviso bonario sono considerati ordinatori.

Tuttavia, la giurisprudenza ha sviluppato un'interpretazione che consente al contribuente di impugnare l'avviso bonario in modo facoltativo, offrendo un'ulteriore opportunità di difesa. Questo solleva interrogativi su quale strategia sia più

vantaggiosa: impugnare subito l'avviso o attendere la cartella di pagamento?

Ricorso contro l'avviso bonario: una strategia anticipata

In base alle sentenze della Corte di Cassazione, l'avviso bonario può essere impugnato, ma il contribuente non è obbligato a farlo. Tuttavia, questa scelta ha conseguenze pratiche significative. Un ricorso contro l'avviso può anticipare la difesa e, in alcuni casi, evitare la formazione del ruolo. Tuttavia, l'Amministrazione non è obbligata ad attendere l'esito del ricorso prima di notificare la cartella, e quest'ultima può rendere inammissibile il ricorso sull'avviso per "sopravvenuta carenza di interesse".

La Corte di Cassazione ha stabilito che il ricorso contro l'avviso non impedisce la notifica della cartella, e se il contribuente impugna la cartella, il ricorso precedente diventa inammissibile.

Considerazioni sulla strategia da adottare

In generale, la strategia più vantaggiosa è spesso quella di non impugnare subito l'avviso bonario, ma di attendere la cartella, poiché:

1. La cartella rappresenta l'atto ufficiale contro cui si sviluppa la vera pretesa erariale.
2. La cartella deve essere notificata entro termini di legge, mentre l'avviso ha termini ordinatori.

Continua a pagina 7





Accertamento IMU e TARI 2025: novità, quando arriva, cosa fare e come prepararsi

Quanto tempo ci vuole prima di ricevere un **accertamento IMU o TARI**? Ho ricevuto un **accertamento TARI** per l'anno d'imposta 2020: cosa devo fare? Quali sono le **conseguenze dell'ignorare un accertamento IMU o TARI**? Quali **novità introduce la Legge di Bilancio 2024** in materia di tributi locali? E, soprattutto, come posso risolvere un debito in modo bonario, evitando il pignoramento di risparmi, pensione o stipendio? Vediamo insieme le **principali caratteristiche** degli accertamenti IMU e TARI e come affrontare eventuali debiti.

Accertamento IMU e TARI 2025: cosa fare e come prepararsi

Con la **Legge di Bilancio 2025** (legge 207/2024) sono state introdotte **diverse novità in materia di tributi**. In particolare, il comma 779 modifica la modalità di **calcolo e gestione delle imposte e tasse locali**. A differenza dell'anno precedente, in cui i Comuni avevano maggiore discrezionalità nell'avviare il recupero delle imposte locali, dal 2025 è prevista l'istituzione di un **fondo per incentivare il personale comunale** al recupero dell'evasione dell'IMU e della TARI.

Nel 2024, l'attenzione era soprattutto sulla gestione della riscossione ordinaria, come riportato dal Sole 24 Ore. Nel 2025, la **base di calcolo** sarà legata alle riscossioni effettuate nell'anno precedente, includendo tutte le riscossioni derivanti dall'attività di recupero, come **accertamenti o solleciti**. Contrariamente a quanto spesso percepito dai contribuenti, il **processo di accertamento** non è complesso o intimidatorio. Si tratta, infatti, di una semplice verifica per individuare eventuali errori o irregolarità nei pagamenti delle imposte locali. Se ricevi un **avviso di accertamento**, è fondamentale verificare attentamente i **dati contenuti nell'atto**: l'importo richiesto, l'anno di riferimento e la presenza di eventuali errori, come il pagamento già effettuato o un errore nell'importo.

Dalla ricezione dell'atto hai **60 giorni** per decidere le azioni da intraprendere, tra cui:

- **pagare o richiedere il rateizzo dell'importo**, con l'aggiunta di ulteriori spese di interessi;
- presentare una **richiesta di verifica in autotutela** se ritieni che siano presenti errori

nell'avviso;

- richiedere l'**accertamento con adesione**, negoziando la posizione debitoria con l'ente locale e ottenendo una riduzione sulle sanzioni;
- presentare **ricorso alla Corte di Giustizia Tributaria**.

Che cos'è l'accertamento IMU e TARI nel 2025

La riscossione delle **entrate locali**, incluse IMU e TARI, ha subito modifiche significative nel corso degli anni. La vera **riforma della riscossione** è arrivata con la **Legge di Bilancio del 2020** (Legge 160/2019). È importante ricordare che i **Comuni** (enti locali) si occupano dell'accertamento e della riscossione dei tributi locali, gestendoli direttamente o tramite **concessionari esterni**.

Con l'accertamento IMU e TARI, gli enti locali verificano le **imposte dovute** negli ultimi cinque anni. Se viene rilevato un **mancato pagamento**, errori o irregolarità, il Comune invia un avviso di accertamento, indicando l'importo dovuto, l'anno di riferimento, le sanzioni e gli interessi. L'avviso include anche le **istruzioni su come regolarizzare la posizione debitoria** o contestare l'accertamento.

Il processo di accertamento: cosa accade

Come detto, l'**accertamento IMU o TARI** è l'atto predisposto in seguito a verifiche di mancati pagamenti. È importante sottolineare che l'accertamento non è una **cartella esattoriale**, ma un atto formale utilizzato dagli enti locali o dall'Agenzia delle Entrate per comunicare una pretesa tributaria.

L'accertamento diventa un **atto esecutivo** trascorsi **60 giorni** dalla sua notifica, a condizione che il contribuente non agisca, ad esempio pagando anche rateizzando l'importo, presentando una contestazione o avviando una procedura di autotutela.

Le soluzioni per risolvere un accertamento

Come abbiamo visto, il contribuente può optare per varie soluzioni per affrontare l'accertamento IMU e TARI, di seguito esposte:

Accertamento con adesione: che cos'è e come funziona

L'accertamento con adesione consente di avviare una trattativa con il Comune per **regolarizzare il debito**. In questo modo, è possibile ottenere una

riduzione su sanzioni e interessi. La richiesta deve essere presentata entro **30 giorni** dalla notifica dello schema di atto o entro **15 giorni** dall'avviso di accertamento.

Riesame in autotutela

Se nell'accertamento sono presenti errori, come un pagamento già effettuato o un errore di calcolo, è possibile presentare una **richiesta di riesame in autotutela**. Questa procedura permette di correggere l'errore senza dover avviare un ricorso formale.

Presentare ricorso

Se l'accertamento IMU o TARI risulta infondato o illegittimo, è possibile **presentare ricorso** alla Corte di Giustizia Tributaria entro **60 giorni** dalla notifica dell'atto.

Cosa succede se ignoro l'avviso di accertamento?

Ignorare un avviso di accertamento non è mai una scelta saggia, in quanto si perde il diritto alle azioni di difesa o ricorso. È importante sottolineare che l'omissione di una risposta può comportare gravi conseguenze, incluso il conseguimento di un atto esecutivo. In tal caso, non potrai agire:

- agire entro **60 giorni** dalla ricezione dell'atto;
- impugnare l'avviso di accertamento;
- l'avviso diventerà un **titolo esecutivo**, con

conseguente avvio della riscossione forzosa del debito (pignoramenti e altre azioni legali).

- Il **debito si aggraverà ulteriormente** con sanzioni e interessi aggiuntivi.

FAQ e consigli pratici sull'avviso di accertamento IMU o TARI

- Posso **richiedere una rateizzazione**? Sì, puoi chiedere di **rateizzare** l'importo, rendendo il debito più gestibile.
- Cosa fare in caso di errori? Presenta una richiesta di riesame in autotutela per correggere errori evidenti prima che il processo diventi esecutivo.

Consigli pratici per affrontare l'accertamento

- **Conserva le ricevute di pagamento:** tieni traccia dei pagamenti effettuati per avere prove in caso di errori.
- **Agisci tempestivamente:** non rimandare; agire subito permette di risolvere la questione con maggiore efficacia.
- **Rivolgiti a un esperto:** un consulente tributario può guidarti nel processo.
- **Sfrutta i portali online:** molti Comuni offrono strumenti digitali per **controllare la tua posizione fiscale** e inviare richieste.

Fonte tag24.it



3. Evitare un doppio contenzioso, dato che un ricorso contro la cartella renderebbe superfluo quello sull'avviso.

Quando è preferibile impugnare subito l'avviso bonario?

Ci sono situazioni in cui può essere vantaggioso agire subito, come:

- Necessità di una sospensiva immediata per evitare la formazione del ruolo.
- Errori evidenti nell'avviso che richiedono una risoluzione tempestiva.
- Strategie di difesa in cui si vogliono presentare prove a sostegno.

Tuttavia, è importante notare che, anche in questi casi, la cartella di pagamento potrebbe co-

munque essere emessa entro i termini.

Ricapitolando:

- Secondo il Fisco, l'avviso bonario non è impugnabile.
- La giurisprudenza ammette l'impugnazione facoltativa dell'avviso, sia per liquidazione automatica che per controllo formale.
- L'impugnazione dell'avviso non impedisce all'Amministrazione di emettere la cartella entro i termini di decadenza.
- La notifica della cartella, se impugnata, rende privo di oggetto il contenzioso sull'avviso.
- Se la cartella non viene impugnata, la pretesa si consolida, vanificando eventuali giudizi pendenti sull'avviso bonario.

Il Governo sta lavorando per l'approvazione del nuovo decreto di riforma del fisco locale che prevede una serie di novità, riguardanti soprattutto le imposte gestite dagli enti locali come l'Imu (Imposta Municipale Unica) e la Tari (Tassa sui rifiuti). Novità Tari e Imu, Da quel che emerge dalla bozza del decreto, che potrebbe esse-

re approvato entro il prossimo mese, le novità avrebbero come obiettivo quello di ridurre i tempi sia per quanto riguarda i controlli sul pagamento delle imposte che per l'incasso delle somme dovute. Questo grazie anche a sanzioni meno pesanti e sanatorie che potranno essere gestite autonomamente dagli enti locali.



Intelligenza Artificiale e accertamenti fiscali alla luce dell'AI Act

L'utilizzo dell'intelligenza Artificiale nell'ambito degli accertamenti fiscali alla luce dell'AI Act: ratio e profili di rischio.

L'utilizzo dell'Intelligenza Artificiale (di seguito, per comodità, "IA") si è ormai diffuso nella vita di tutti i giorni per andare incontro alle più disparate esigenze dell'uomo. Di fronte al suo rapido dilagare, tuttavia, è apparsa sin da subito necessaria una precipua regolamentazione per evitare il più possibile danni e portare, invece, a quanti più possibili benefici.

*In tale contesto, l'esigenza di disciplinare l'uso di tale importante strumento ha spinto l'Unione Europea ad emanare il **Regolamento (UE) n. 1689/2024**, detto "**AI Act**": trattasi della prima legge al mondo in assoluto sull'IA volta ad affrontarne i rischi, stabilendone limiti e obblighi chiari circa l'uso specifico e mirando allo stesso tempo alla riduzione degli oneri amministrativi e finanziari per le imprese. Invero, Tale Regolamento fa parte di un corpus normativo più ampio contenente misure volte a garantire la sicurezza e i diritti fondamentali di persone fisiche e giuridiche in ambito IA.*

*La ratio di tale nuova disciplina, con un **approccio eminentemente basato sul rischio**, sta nel regolare il corretto utilizzo dello strumento, proprio perché talvolta (specie nel caso dei modelli più potenti e indirizzati a platee più ampie di destinatari) ci è difficile comprendere perché un sistema di IA ha preso una decisione, ha fatto una previsione o ha intrapreso una particolare azione. Il volume "**AI Act – Principi, regole ed applicazioni pratiche del Reg. UE 1689/2024**" si propone di rispondere proprio a queste sfide, offrendo ai professionisti del diritto un quadro completo e aggiornato delle nuove responsabilità giuridiche legate all'uso dell'Intelligenza Artificiale.*

Indice

1. Le procedure di controllo e accertamento tributario
2. Intelligenza Artificiale nei controlli fiscali: rischi e diritti dei contribuenti
3. Considerazioni conclusive
4. Note

1. Le procedure di controllo e accertamento tri-

butario

Oggetto di specifico interesse è la rapida estensione dell'utilizzo dell'IA alle procedure di **accertamento tributario**, quale mezzo di supporto utile a valutare e quantificare la capacità contributiva delle persone fisiche e giuridiche.

Giusto per fare un rapido richiamo alla disciplina che ci interessa, l'Agenzia delle Entrate dispone di numerosi metodi per svolgere le attività di controllo inerenti ai redditi delle persone fisiche e giuridiche: si parla, in questo senso, di "accertamento" come "attività" dell'Amministrazione Finanziaria, e non come "atto" (che può esserne il prodotto, quale provvedimento amministrativo tipico). Tale attività si estrinseca in controlli meramente "cartolari", volti a verificare la mera correttezza e corrispondenza dei dati inseriti in dichiarazione (ad esempio, nelle procedure di controllo formale e automatico), fino ad arrivare ai controlli più "sostanziali", che hanno ad oggetto la vera e propria fedeltà e veridicità della dichiarazione dei redditi (come nel caso degli accertamenti analitici ed induttivi, spesso con l'utilizzo di mezzi quali il "redditometro").

In parole povere, la *ratio* sottesa alle varie tipologie di controllo è quella secondo cui il Fisco agisce con mano tanto più dura quanto più ostile nei suoi confronti si pone il contribuente e, quindi, quanto più offuscata appaia la sua capacità contributiva, per arrivare all'*extrema ratio* dell'accertamento d'ufficio. Principi chiave il cui rispetto è sotteso a questa attività sono quello di **capacità contributiva** e di **tutela della buona fede del contribuente**.

Ai sensi dell'**Art. 53 della Costituzione**, "*Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva*", chiarendo poi che il sistema tributario si ispira a criteri di progressività. Per "capacità contributiva", quindi, si intende il grado di possibilità e mezzi (misurato principalmente in base al reddito) del contribuente di concorrere alla spesa pubblica, ossia lo sforzo compiuto dallo Stato per procurare ai suoi cittadini beni e servizi, tradotto poi in tributi. In base al principio di progressività, inoltre la capacità contributiva cresce in base al crescere del reddito, non in misura proporzionale, ma secondo altri parametri quali scaglioni o livelli.

Il principio di capacità contributiva si collega all'**Art. 2 della Costituzione** (ne rappresenta, invero, una

specifica applicazione in campo tributario), secondo cui a tutti i membri della collettività è demandato il rispetto “*dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale*”.

Quanto alla **buona fede del contribuente**, detta anche “**legittimo affidamento**” ai sensi dell’**Art. 10 della L. n. 212/2000** (Statuto dei diritti del contribuente), essa si pone come principio “ambivalente” in quanto funge sia da diritto che da canone di comportamento.

È un diritto, poiché il soggetto passivo d’imposta può non vedersi applicati interessi e sanzioni (e, a seguito della riforma introdotta con **D.Lgs. n. 219/2023**, finanche il tributo in caso di imposte comunitarie) nel caso in cui risulti evasore a seguito del repentino cambio di orientamento dell’Amministrazione Finanziaria o, ad esempio, risulti particolarmente incerta la normativa tributaria. Allo stesso modo, è un canone di comportamento in quanto la P.A., in ossequio all’**Art. 97 della Costituzione** (principio di imparzialità e buon andamento dell’Amministrazione), deve orientare il proprio operato secondo criteri di buona fede e imparzialità. Il volume “**Ai Act – Principi, regole ed applicazioni pratiche del Reg. UE 1689/2024**” si propone di rispondere proprio a queste sfide, offrendo ai professionisti del diritto un quadro completo e aggiornato delle nuove responsabilità giuridiche legate all’uso dell’Intelligenza Artificiale.

2. Intelligenza Artificiale nei controlli fiscali: rischi e diritti dei contribuenti

L’utilizzo dell’IA nelle procedure di controllo e accertamento fiscale: profili di rischio tra conoscibilità dell’algoritmo, sproporzione delle parti, buona fede dei contribuenti, diritto di difesa e protezione dei dati personali

Orbene, come anticipato, in sempre più paesi del mondo è stato autorizzato l’uso massiccio dell’Intelligenza Artificiale nella lotta all’evasione fiscale. In tale contesto, l’IA permette di svolgere controlli molto più efficienti, essendo in grado di svolgere analisi finanziarie e bancarie su larghissima scala, oltre a garantire (almeno in teoria) una maggiore imparzialità dell’azione amministrativa.

A livello globale, ad esempio, nell’ottobre 2023 l’**Internal Revenue Service** (abbreviato “I.R.S.”, ossia l’Amministrazione Finanziaria degli Stati Uniti d’America) ha avviato sperimentalmente l’uso dell’IA per analizzare i dati finanziari e bancari di circa 1600 milionari e 75 strutture societarie complesse. Parallelamente, nel Vecchio Continente, l’Unione Europea da tempo incoraggia i governi nazionali a implementare soluzioni tecnologiche all’avanguardia nella lotta all’evasione.

È per tale ragione che, in Italia, specie dietro spinta della **Legge Delega di riforma fiscale 9 agosto**

2023 n. 111, l’Ente Impositore sta investendo i finanziamenti comunitari in un importante progetto, denominato “**A data driven approach to tax evasion risk analysis in Italy**”: strumenti quali “*Network science*” o “*Network analysis*”, “*Machine Learning*” e “*Data visualization*” faranno parte del “metodo 4.0” dell’Agenzia delle Entrate, che al momento figura tra le amministrazioni finanziarie più avanzate del mondo dal punto di vista tecnologico.

I rischi, però, non sono pochi, soprattutto circa il rispetto dei principi fondamentali, e non è sempre detto che l’**AI Act** europeo giunga in aiuto.

L’utilizzo dell’IA, infatti, garantisce promettenti risultati ma rischia di effettuare delle analisi e delle ricostruzioni fattuali non sempre allineate con il principio di capacità contributiva. A tale scopo, la **Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti** ha già redatto un documento atto a illustrare le potenzialità e i limiti dell’uso dell’IA nell’ambito dell’accertamento fiscale.

Tra i primi profili critici figura quello della **sproporzione tra le parti del procedimento tributario**.

Si pensi, infatti, ad un “Fisco 4.0” che può avvalersi di un potente strumento quale l’IA per analizzare gigantesche quantità di dati finanziari e bancari, al punto da sostituirsi potenzialmente all’attività dei funzionari. Il principale rischio è quello di porre il contribuente in una posizione di netto svantaggio circa la **conoscibilità dei metodi usati**, senza contare l’**estrema difficoltà a ricostruire la situazione di fatto** così come presentata dall’IA e le problematiche nell’approntare una **congrua difesa** in sede contenziosa.

Non a caso, il Legislatore Delegante ha in via preventiva raccomandato di utilizzare tali strumenti nel pieno rispetto di principi fondamentali quali la tutela del **legittimo affidamento**, l’obbligo del **contraddittorio preventivo**, l’obbligo di **motivazione** e di **certezza degli atti**, nonché la **conoscibilità** dei metodi di accertamento.

Dalla menzionata sproporzione nasce, poi, un secondo potenziale problema.

Anzitutto, occorre chiarire un presupposto fondamentale: l’IA prende le proprie decisioni sulla base di un criterio logico-matematico (e non umano) chiamato “**algoritmo**”. Ebbene, demandare l’integrale attività dell’Ente Impositore a un algoritmo sarebbe pressoché innaturale oltre che dannoso, poiché la decisione finale sulle singole situazioni dei contribuenti, per essere adeguatamente motivata, dovrebbe (si auspica) essere presa da funzionari umani.

In tal senso, la giurisprudenza amministrativa giunge in aiuto: in tema di **assegnazione dei posti vacanti nelle sedi scolastiche**, che avviene tramite un sistema algoritmico, il **TAR Lazio** (Sez. III-bis, sentenza 10 settembre 2018, n. 9224) ha chiarito che mai



e poi mai l'utilizzo di tale sistema debba sostituirsi integralmente all'attività dei funzionari, bensì essere meramente strumentale e asservita. Altrimenti, i provvedimenti amministrativi si baserebbero non più su presupposti giuridici, bensì su presupposti algoritmici. Ne rimarrebbero irrimediabilmente danneggiate la buona fede dei cittadini nonché il loro diritto di difesa e la conoscibilità dei metodi.

In tal senso, è auspicabile l'implementazione di un sistema di "traduzione" dell'algoritmo in termini di **"conoscibilità giuridica"**, di modo da capire che la decisione presa si basa su presupposti normativi e non meramente logici. Senonché, tale attività non può certo essere compiuta da sola, ma è sempre necessario l'intervento di funzionari umani.

Quanto al rispetto del principio di **buona fede**, ci si limita a dire qui che **L'AI Act** non dice nulla sul punto né, d'altronde, avrebbe supporto per farlo, considerato che manca nel settore fiscale comunitario una regola generale codificata di tutela della buona fede con l'esclusione di sanzioni e tributi in caso di violazione delle norme.

Altra problematica nascente dall'uso massiccio dell'IA in ambito fiscale è quella della **protezione dei dati personali**, quali sono quelli utilizzati e raccolti nei procedimenti tributari, secondo consolidata giurisprudenza comunitaria e internazionale (vedasi caso L.B. contro Ungheria n. 36345/2016 – Corte EDU – sentenza del 12 gennaio 2021).

Ebbene, implementare l'uso dei sistemi di Intelli-

genza Artificiale nella lotta all'evasione, con l'analisi macroscopica dei più disparati dati finanziari e bancari, espone infatti al rischio di un'ingente ed eccessiva **proliferazione** ed archiviazione di informazioni personali dei contribuenti, spesso futili ai fini tributari. In tal senso, l'AI Act non fornisce adeguato supporto, tenuto conto che:

- il Considerando n. 9, tra le varie, si limita ad affermare che *"Le norme armonizzate stabilite nel presente regolamento dovrebbero applicarsi in tutti i settori e, in linea con il nuovo quadro legislativo, non dovrebbero pregiudicare il vigente diritto dell'Unione, in particolare in materia di protezione dei dati, tutela dei consumatori, diritti fondamentali (...)"*;
- a mente del Considerando n. 59 *"I sistemi di IA specificamente destinati a essere utilizzati per procedimenti amministrativi dalle autorità fiscali e doganali, come pure dalle unità di informazione finanziaria che svolgono compiti amministrativi di analisi delle informazioni conformemente al diritto dell'Unione in materia di antiriciclaggio, non dovrebbero essere classificati come sistemi di IA ad alto rischio utilizzati dalle autorità di contrasto a fini di prevenzione, accertamento, indagine e perseguimento di reati"*.

È auspicabile, quindi, un'implementazione degli strumenti di tutela e delle accortezze previste in questo senso.

Fonte diritto.it

Avvocato denunciato per evasione dal cliente

Un imprenditore di Terni ha denunciato il suo avvocato, accusandolo di evasione fiscale. Tuttavia, una recente sentenza ha smentito queste affermazioni, stabilendo che il legale ha sempre pagato tutte le tasse dovute.

La vicenda ha preso avvio da un messaggio inviato dall'imprenditore all'avvocato, il quale appartiene al foro di Roma. Nel messaggio, il cliente intimava al legale di inviare una lettera alla banca e ritirare un assegno, avvertendo che in caso contrario avrebbe presentato un esposto alla guardia di finanza. La questione era legata al pagamento di alcune parcelle, che avrebbero dovuto essere saldate tramite assegno. Tuttavia, quando l'avvocato si è recato in banca per incassare il titolo, ha scoperto che il conto dell'imprenditore non aveva fondi sufficienti, risultando così scoperto.

Di fronte a questa situazione, il cliente ha sollecitato l'avvocato a ritirare l'assegno, sostenendo che le parcelle fossero già state saldate. Tuttavia,

secondo la versione dell'avvocato, la richiesta del cliente celava una tentata estorsione, poiché accompagnata dalla minaccia di presentare un esposto alla guardia di finanza.

A seguito di questa minaccia, è scattato un accertamento da parte delle autorità fiscali, le quali hanno esaminato la posizione fiscale del legale dal 2014 in poi. Alla fine delle ispezioni, l'avvocato ha ricevuto un'accusa di evasione fiscale per un importo di circa 70 mila euro.

Tuttavia, la corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio ha ribaltato le conclusioni dell'accertamento, emettendo una sentenza che accoglie l'appello dell'avvocato. In un documento di circa quaranta pagine, il legale ha dimostrato la regolarità della sua posizione tributaria, chiudendo così la vicenda, almeno per il momento.

Tuttavia, l'avvocato Marini sta preparando una denuncia nei confronti dell'imprenditore ternano per falso e danni, segnalando che la storia potrebbe avere ulteriori sviluppi.



Associazione per delinquere finalizzata alla frode fiscale

Parma - Eseguite 5 misure cautelari personali e sequestri per oltre 4,6 milioni di euro

Nella prima mattinata odierna, i finanziari del Comando Provinciale della Guardia di Finanza di Parma hanno dato esecuzione a un'ordinanza applicativa di misure cautelari personali emessa dal GIP del locale Tribunale, su richiesta di questo Ufficio di Procura, nei confronti di 5 soggetti, uno, residente in provincia di Parma, attinto dalla custodia cautelare in carcere, tre, residenti nelle province di Parma, Forlì-Cesena e Verona, posti agli arresti domiciliari e uno, residente in provincia di Pordenone, destinatario dell'obbligo di firma.

Gli indagati, in totale 42 soggetti, sulla base degli elementi probatori allo stato raccolti, sono indiziati, a vario titolo dei reati di associazione per delinquere, dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture false ed emissione di false fatture.

Il provvedimento restrittivo segue un decreto di sequestro preventivo emesso dalla medesima Autorità Giudiziaria per oltre 4,6 milioni di euro, eseguito dalle Fiamme Gialle lo scorso mese di novembre, per un importo pari al profitto dei reati tributari contestati, in relazione ad un giro di fatturazioni per operazioni inesistenti il cui ammontare sfiorerebbe i 20 milioni di euro e vedrebbe il coinvolgimento di oltre 40 imprese dislocate in Emilia Romagna, Lombardia, Veneto, Puglia e Piemonte.

Nello specifico, le indagini condotte dagli investigatori del Nucleo di polizia economico finanziaria di Parma mediante attività tecniche, telefoniche e ambientali, pedinamenti, analisi di segnalazioni per operazioni sospette e un'accurata ricostruzione dei flussi finanziari, hanno permesso di acquisire elementi indiziari in ordine alla esistenza di un'associazione a delinquere finalizzata alla commissione di una complessa frode fiscale nel settore del commercio dei pallets.

Dagli approfondimenti svolti è stato possibile ricostruire un articolato meccanismo illecito il cui centro nevralgico sarebbe da individuarsi in molteplici centri di raccolta di bancali, collocati in Emilia Romagna, Lombardia e Veneto, tutti facenti capo a società costituite ad hoc dal gruppo e ad esso serventi (le cd. società filtro), poi risultate mere ramificazioni

della società capofila - nota impresa del settore operante in provincia di Parma - funzionali all'acquisto "in nero" di bancali usati dagli autotrasportatori.

Le società filtro, risultate formalmente intestate a meri "prestanome", sarebbero state oggetto di un periodico avvicendamento, lasciando inalterato il punto fisico di raccolta dei bancali, allo scopo di sfruttare la notorietà acquisita nel tempo nei confronti dei numerosi camionisti che avrebbero ceduto i beni dietro remunerazione in denaro contante, stabilita dal dominus dell'ipotizzata associazione per delinquere.

Nel corso delle investigazioni è poi emerso come la società capofila avrebbe operato sul mercato dei pallets su diversi livelli, mescolando abilmente la fase commerciale - di per sé lecita - che si sviluppava mediante l'acquisto con regolare fattura di bancali usati dai legittimi possessori, al fine di sottoporli ad un ciclo industriale di recupero e successiva reimmissione nel mercato, con una parallela attività di approvvigionamento di tali beni sul "mercato nero", perseguita mediante la vasta rete fisica di raccolta, presente sul territorio.

Sulla scorta del disegno criminoso ipotizzato, la rete societaria di raccolta avrebbe necessitato, a sua volta, di predisporre opportune fatture di "acquisto" formalmente emesse da società prive di qualsivoglia consistenza economica, ovvero società "cartiere pure", necessarie a fondare una pretesa regolarità dichiarativa e fiscale delle società filtro, al fine di dimostrare l'origine della merce venduta alla capofila.

In conformità con le nuove disposizioni normative, il Giudice per le indagini preliminari del Tribunale di Parma ha sottoposto gli indagati ad interrogatorio preventivo, all'esito del quale, valutata la sussistenza delle esigenze cautelari in ordine al pericolo di reiterazione dei reati di associazione per delinquere e dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture false, ha emesso la misura cautelare eseguita in data odierna.

L'odierna attività testimonia la costante attenzione e il perdurante impegno profuso dalla Guardia di Finanza di Parma, nell'ambito delle indagini coordinate da questa Procura della Repubblica, a contrasto delle frodi fiscali e dei contesti di illegalità economicofinanziaria di maggiore gravità, a tutela



delle imprese che invece operano nel rispetto della legge, nonché per il recupero delle risorse sottratte alla collettività.

Con il presente comunicato si intendono sottolineare, in definitiva, i seguenti aspetti che denotano la particolare rilevanza pubblica dei fatti:

1. in primo luogo, l'ammontare certamente rilevante della materia imponibile sottratta a tassazione generata dalla sistematica evasione delle imposte dovute con conseguente ingente danno finale per le casse dello Stato, fatto in sé obiettivamente grave;
2. in secondo luogo, gli illeciti contestati e lo schema ricostruito fondato sulla sistematica creazione di società filtro e sul reperimento di denaro contante attraverso simulate operazioni contabili che ha creato un canale illecito di finanziamento per il gruppo

criminale investigato con una conseguente chiara alterazione delle normali regole di concorrenza;

3. in terzo luogo, la complessità del meccanismo fraudolento realizzato, anche in considerazione dello specifico settore merceologico che gode di un particolare sistema di applicazione dell'Iva, c.d. reverse charge, circostanza che ha reso particolarmente complessa l'individuazione della frode.

Si evidenzia, infine, che i provvedimenti sono stati emessi sulla scorta degli elementi indiziari acquisiti in fase di indagine preliminare.

Pertanto, in attesa di giudizio, trova applicazione, per tutti gli indagati, il principio di presunzione di innocenza.

Fonte Guardia di Finanza Ministero dell'Economia e delle Finanze

La nuova struttura dell'IRPEF: un sistema a tre aliquote

La riforma dell'IRPEF diventa ufficiale nel 2025, introducendo un sistema a tre aliquote che mira a semplificare la tassazione sui redditi.

Recentemente, la Legge di Bilancio 2025 ha ufficializzato la nuova impostazione dell'IRPEF, consolidando il sistema a tre aliquote già sperimentato nel 2024. Questo cambiamento segna un'importante evoluzione nella tassazione dei redditi delle persone fisiche in Italia.

Il percorso di riforma dell'IRPEF è iniziato nel 2023, con una prima modifica che ha ridotto il numero di scaglioni da cinque a quattro. Nel 2024, questa struttura è stata ulteriormente semplificata, approdando a un sistema con tre aliquote principali. Con la nuova legge finanziaria, questa configurazione diventa definitiva, rappresentando un cambiamento significativo nell'imposizione fiscale.

Il nuovo assetto dell'IRPEF dal 2025

Dal 2025, l'IRPEF si strutturerà in tre fasce di reddito con le seguenti aliquote:

- Fino a 28.000 euro: tassazione al 23%
- Tra 28.000 e 50.000 euro: aliquota del 35%
- Oltre 50.000 euro: tassazione al 43%

Questa nuova struttura offre una maggiore semplicità rispetto al passato, riducendo il numero di scaglioni rispetto alla configurazione precedente.

Confronto con la struttura del 2023

Per capire meglio l'evoluzione dell'IRPEF, è utile paragonare il nuovo sistema con quello in vigore nel 2023, caratterizzato da quattro scaglioni:

- Fino a 15.000 euro: aliquota del 23%
- Tra 15.000 e 28.000 euro: tassazione al 25%
- Tra 28.000 e 50.000 euro: aliquota del 35%
- Oltre 50.000 euro: tassazione al 43%

La principale novità risiede nell'eliminazione dello scaglione intermedio del 25%, integrato nell'aliquota del 23% per i redditi fino a 28.000 euro. Questa modifica ha reso il prelievo fiscale più lineare e meno complesso dal punto di vista amministrativo.

Implicazioni per i contribuenti

L'introduzione definitiva del sistema a tre aliquote IRPEF avrà importanti conseguenze per i contribuenti italiani, tra cui:

- Maggiore semplicità: la diminuzione degli scaglioni rende più chiara la determinazione del carico fiscale.
- Vantaggi per i redditi medio-bassi: l'inclusione della fascia fino a 28.000 euro nell'aliquota più bassa del 23% comporta un risparmio per una parte significativa della popolazione.
- Stabilità normativa: la stabilizzazione di un sistema più snello riduce l'incertezza fiscale, facilitando la pianificazione economica per famiglie e imprese.

Continua a pagina 14



Società incorporata per fusione, si estingue anche la partita Iva



Per poter continuare a effettuare operazioni sul suolo italiano, il soggetto incorporante non residente deve necessariamente disporre di una nuova attribuzione o identificazione fiscale

Nei casi di fusione per incorporazione, per effetto della quale viene estinta la società incorporata, non è possibile proseguire l'attività con la partita Iva di quest'ultima, sia se l'incorporata è un soggetto residente sia se si tratta della stabile organizzazione di un soggetto non residente. Pertanto, dal momento che la società incorporata viene meno al pari del proprio identificativo fiscale, se la società incorporante è un soggetto non residente necessita di una nuova attribuzione o identificazione per poter operare in Italia. Questo, in sintesi, il contenuto del **principio di diritto n. 1** del 16 gennaio 2025, nel quale l'Agenzia delle entrate precisa inoltre che la costituzione di una nuova stabile organizzazione consente di far confluire, in regime di neutralità fiscale, tutti i beni e i diritti afferenti alla stabile organizzazione del soggetto fiscalmente non residente incorporato da un altro soggetto non residente.

A supporto del principio di diritto pubblicato, l'Amministrazione fa riferimento alla normativa contenuta nel decreto Iva (Dpr n. 633/1972). Infatti, l'articolo 35 del decreto prevede che le vicende che riguardano l'attività di impresa (inizio, variazione e cessazione) costituiscono oggetto di apposita dichiarazione che i soggetti diversi dalle persone fisiche devono espletare mediante il modello AA7/10, necessario anche per la domanda di attribuzione del codice fi-

scale. A tal proposito, viene specificato che l'utilizzo del modello è essenziale anche per i soggetti non residenti che si avvalgono di una stabile organizzazione in Italia, i quali non possono assumere una duplice posizione Iva nel territorio dello Stato.

In particolare, in presenza appunto di una stabile organizzazione in Italia, non è consentito al soggetto non residente operare tramite rappresentante fiscale o mediante identificazione diretta per assolvere gli adempimenti relativi alle operazioni effettuate direttamente dalla casa madre. Tali operazioni, infatti, devono confluire nella posizione Iva attribuita alla stabile organizzazione operante nel territorio dello Stato.

La sezione del modello che deve essere compilata nei casi di operazioni straordinarie o trasformazioni sostanziali soggettive è la sezione 1 del quadro D, sia che le citate operazioni comportino l'estinzione del soggetto d'imposta che ha subito la trasformazione, come la fusione o la scissione totale, sia che dalle stesse non derivi tale effetto e il soggetto trasformato continui ad operare con la propria partita Iva, come nei casi di conferimento, cessione, donazione di ramo d'azienda e scissione parziale. Nei casi di trasformazioni sostanziali soggettive da cui derivi l'estinzione del soggetto trasformato (incorporato, conferente, cedente, donante, eccetera), la compilazione di questa sezione comporta l'automatica cancellazione della sua partita Iva e, per le società, anche del relativo codice fiscale.

Pertanto, come sottolineato in precedenza, se la società incorporante è rappresentata da un soggetto non residente è obbligatorio procedere a una nuova attribuzione o identificazione per poter operare in Italia.

La legge deve essere applicata rigorosamente come è scritta, senza spazio per interpretazioni personali. Ogni deviazione dall'applicazione letterale può compromettere l'integrità del sistema giuridico. La certezza del diritto si basa sull'applicazione uniforme delle norme.





Cooperative compliance, regia unica per Agenzia e Guardia di Finanza

La Gdf potrà segnalare alle Entrate situazioni a rischio che possono comportare l'esclusione dal regime di adempimento collaborativo, l'Amministrazione comunicherà gli aderenti

Al via la cabina di regia Agenzia-Gdf per la collaborazione e condivisione delle informazioni, nell'ambito dell'istituto della *cooperative compliance*. Il piano d'azione è delineato nel protocollo d'intesa siglato da Entrate e Guardia di finanza. A chiedere l'implementazione del coordinamento dell'attività svolta dalle due istituzioni, anche in vista dell'ampliamento della platea degli aderenti al regime, il decreto legislativo n. 221/2023, attuativo della delega fiscale (legge n. 111/2023).

Un'interfaccia unica

I due enti si impegnano a regolare, coordinare e sviluppare la reciproca collaborazione, per garantire un'attività di compliance coerente con le finalità e le caratteristiche dell'istituto.

In linea con le best practice internazionali, sul piano pratico il modello organizzativo sarà basato su un'interfaccia unica, individuata nell'Agenzia delle Entrate, che potrà avvalersi della collaborazione delle Fiamme gialle.

Nello specifico, la Guardia di finanza, nell'ambito della sua attività ordinaria, segnalerà elementi identificativi di possibili fenomeni di evasione, elusione o frode fiscale o situazioni che possano

comportare l'esclusione dal regime. L'Amministrazione finanziaria, a sua volta, comunicherà alla Gdf i dati identificativi di contribuenti che hanno chiesto di aderire alla *cooperative compliance*, di quelli esclusi per perdita dei requisiti o per inosservanza degli impegni assunti e di coloro che, pur non possedendo i requisiti, hanno adottato un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale (*tax control framework*).

Un regime in evoluzione, con una platea sempre più ampia

L'istituto della *cooperative compliance* è entrato nell'ordinamento fiscale italiano con il DI n. 128/2015 per promuovere un rapporto di trasparenza e collaborazione tra Fisco e contribuenti.

Destinatarie originarie, le imprese con un sistema strutturato di gestione e controllo del rischio fiscale. Cardine del buon funzionamento del regime, l'instaurazione di un dialogo continuo e preventivo al fine di individuare e risolvere in anticipo le situazioni potenzialmente a rischio fiscale, aumentando così la trasparenza e la sicurezza del sistema tributario. Dal 2024 la platea dei soggetti ammessi alla *cooperative compliance* include anche i contribuenti con un volume d'affari non inferiore a 750 milioni di euro, soglia che diminuirà progressivamente nei prossimi anni: a 500 milioni di euro nel 2026 e a 100 milioni di euro nel 2028.

IRPEF a tre aliquote: un passo definitivo?

Sebbene la riforma sia stata formalizzata, non si escludono futuri interventi. Il dibattito sulla progressività dell'imposta e la necessità di ulteriori riduzioni per i redditi medio-bassi potrebbero portare a nuove proposte nei prossimi anni.

La semplificazione dell'IRPEF rappresenta un passo importante verso un sistema tributario più chiaro ed efficiente. Se da un lato la riduzione degli scaglioni può agevolare i contribuenti, dall'altro è fondamentale monitorare l'impatto sulle entrate statali e la sostenibilità delle finanze pubbliche.

In conclusione, l'assetto definitivo dell'IRPEF riflette la direzione intrapresa dal legislatore negli ultimi anni: un modello meno frammentato, più

prevedibile e con potenziali benefici per una parte dei contribuenti italiani.

Riassunto

- L'IRPEF a tre aliquote è diventata definitiva con la Legge di Bilancio 2025.
- Il sistema attuale prevede tre fasce di reddito: 23%, 35% e 43%.
- È stato eliminato lo scaglione intermedio del 25% rispetto al 2023.
- La riforma semplifica il calcolo fiscale e riduce la frammentazione degli scaglioni.
- I redditi medio-bassi beneficiano dell'aliquota più bassa fino a 28.000 euro.
- Sono possibili ulteriori interventi futuri per migliorare la progressività dell'IRPEF.



Prescrizione e intimazione esattoriale

L'intimazione dell'agente della riscossione, le garanzie per i contribuenti e la disciplina fiscale del termine di prescrizione

Tasse, tasse e ancora tasse: uno degli argomenti più criticati dai contribuenti, costretti a sborsare somme considerevoli per regolarizzare la propria posizione nei confronti dello Stato. Dal ricco al povero siamo tutti prede di un fisco famelico, da sempre protagonista indiscusso di aforismi tramandati nei secoli, che riflettono alla perfezione il pensiero di molti cittadini, il cui obbligo primario, appare troppo spesso, solo quello di dover pagare. Per questo rimane indimenticabile il "sano" consiglio di Robert Anson Heinlein in *Lazarus Long l'Immortale*: «Andateci piano con le bevande superalcoliche. Possono spingervi a sparare all'esattore delle tasse... e a mancarlo».

L'intimazione esattoriale

L'intimazione dell'agente della riscossione ha radici profonde nella storia fiscale italiana. La figura dell'agente della riscossione è stata istituita per garantire l'efficacia nella raccolta delle imposte e dei tributi dovuti allo Stato. Questo ruolo è stato formalizzato con la creazione di enti specifici come l'Esattoria e, da ultimo, l'Agenzia delle Entrate-Riscossione.

Una delle principali contraddizioni di questa figura risiede nella percezione pubblica della stessa. Da un lato, è visto come un garante della giustizia fiscale, dall'altro, come un simbolo di oppressione fiscale. Questa dualità ha generato numerose controversie e dibattiti sulla legittimità e l'equità delle procedure di riscossione.

Le corti di merito hanno spesso affrontato casi di contestazione delle intimazioni di pagamento. Le sentenze variano, ma generalmente si concentrano sulla legittimità delle procedure adottate dall'agente della riscossione e sulla corretta notifica degli atti. Un ruolo cruciale ha avuto, a questo proposito, la Corte di Cassazione nel definire i limiti e le modalità dell'intimazione, nonché principi fondamentali riguardanti la trasparenza, la correttezza delle procedure e i diritti dei contribuenti.

Anche la Corte Costituzionale, si è espressa, esaminando la compatibilità delle norme sulla riscossione con i principi costituzionali. In alcune decisioni, ha dichiarato l'illegittimità di specifiche disposizioni, contribuendo a modellare il quadro normativo;

ha spesso sottolineato l'importanza della tutela dei diritti fondamentali dei contribuenti e dichiarato l'illegittimità di norme che violavano i principi costituzionali, come il diritto di difesa. La mancanza di una adeguata motivazione, ad esempio, può comportare la nullità dell'atto, in quanto il contribuente non è messo in condizione di comprendere le ragioni della pretesa fiscale e di difendersi.

La legislazione recente ha cercato di bilanciare l'efficacia della riscossione con la tutela dei diritti dei contribuenti. Tuttavia, permangono criticità e margini di miglioramento. Spesso si discute sulla correttezza delle procedure adottate dall'agente della riscossione, in particolare riguardo alla notifica degli atti e alla trasparenza delle operazioni. C'è un dibattito continuo su quanto le procedure di riscossione siano equamente applicate a tutti i contribuenti. Alcuni sostengono che c'è una disparità di trattamento tra piccoli contribuenti e grandi aziende. Le modalità di riscossione possono talvolta essere percepite come oppressive, mettendo in discussione il rispetto dei diritti fondamentali dei contribuenti, come il diritto alla difesa e alla privacy. Le intimazioni possono avere un impatto significativo sulla vita economica e sociale dei contribuenti, specialmente in periodi di crisi economica. Questo solleva questioni etiche e sociali riguardo alla tempestività e alla modalità di esecuzione delle riscossioni. Al fine di superare le criticità sopra riportate e dare forza ai punti positivi messi in evidenza dalla giurisprudenza, occorre assicurarsi che tutte le procedure di riscossione siano chiare e trasparenti. La legge n. 212 del 2000, conosciuta come Statuto dei Diritti del Contribuente, rappresenta un punto di riferimento cardine sull'argomento. Questo statuto stabilisce i diritti e le garanzie fondamentali dei contribuenti, come il diritto alla conoscenza degli atti e alla semplificazione delle procedure.

Disciplina fiscale del termine di prescrizione

«I termini di prescrizione dei crediti erariali variano a seconda della natura del credito» (Prescrizione dei crediti nell'ambito dell'eredità, da Diritto.net). In generale, i crediti erariali si prescrivono in dieci anni, ma esistono eccezioni. Ad esempio, le sanzioni si prescrivono in cinque anni. La Corte di Cassazione ha emesso diverse sentenze che chia-



riscono questi termini, distinguendo tra prescrizione decennale e quinquennale.

La disciplina fiscale del termine di prescrizione e dell'intimazione dell'Agenzia delle Entrate è un argomento complesso che richiede una comprensione approfondita della normativa e della giurisprudenza.

Il termine di prescrizione è il periodo entro il quale l'Amministrazione finanziaria può richiedere il pagamento di un tributo. Questa può variare a seconda del tipo di tributo e delle circostanze specifiche.

Elenco dei tributi distinti per periodo di prescrizione:

• Prescrizione Decennale (10 anni)

La prescrizione decennale si applica generalmente ai tributi per i quali non è previsto un termine specifico. La giurisprudenza della Corte di Cassazione ha stabilito che, in assenza di un termine specifico, si applica il termine ordinario di dieci anni (art. 2946 c.c.).

- **Imposte di registro:** Quando non è previsto un termine specifico;
- **Mutui;**
- **Imposte di successione e donazione:** In assenza di un termine specifico.

• Prescrizione Quinquennale (5 anni)

I seguenti tributi sono soggetti a un termine di prescrizione quinquennale, come confermato anche da diverse pronunce della Corte di Cassazione (art. 2948 c.c.).

- **Imposte sui redditi:** IRPEF (Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche) e IRES (Imposta sul Reddito delle Società).
- **IVA (Imposta sul Valore Aggiunto).**
- **Contributi previdenziali:** INPS e altre casse previdenziali.
- **Tributi locali:** IMU (Imposta Municipale Unica), TARI (Tassa sui Rifiuti), TASI (Tassa sui Servizi Indivisibili), Tosap (Tassa Occupazione Spazi ed Aree Pubbliche).

• Prescrizione Triennale (3 anni)

- **Tassa automobilistica (bollo auto).**

• Prescrizione Biennale (2 anni)

- **Canone RAI:** Il canone per la televisione pubblica italiana.

• Prescrizione di 2 Anni e 6 Mesi

Si tratta di tributi minori, locali o specifici.

• Tributi ex art. 36ter del d.P.R. 600/73.

• Prescrizione Annuale (1 anno)

• Tassa di soggiorno

Una volta che il termine di prescrizione è trascorso, il debito fiscale si estingue. Questo significa che il contribuente non è più legalmente obbligato a pagare il tributo. L'amministrazione fiscale non può più avviare azioni di esecuzione forzata per recuperare il tributo prescritto. La prescrizione, quindi, offre al contribuente una certezza giuridica, sapendo che dopo un certo periodo non sarà più soggetto a richieste di pagamento per quel tributo. D'altro canto, questo implica che l'amministrazione fiscale debba agire con efficienza e tempestività per riscuotere i tributi entro i termini previsti. L'amministrazione può e deve interrompere il termine di prescrizione attraverso atti formali, come l'intimazione di pagamento, che fanno ripartire il conteggio del termine. Per essere validi e interrompere la prescrizione, gli atti di intimazione devono soddisfare alcuni requisiti:

- Redazione in **forma scritta.**
- **Chiara** indicazione del soggetto obbligato (il contribuente) e dell'importo dovuto.
- Esplicitare la pretesa dell'amministrazione, indicando il **tributo e l'importo richiesto.**
- Manifestare inequivocabilmente la volontà dell'amministrazione di far valere il proprio diritto.

Ecco alcuni esempi e le modalità con cui ciò può avvenire:

1. **Avviso di Accertamento:** Questo è uno degli atti più comuni. L'avviso di accertamento notifica al contribuente l'importo del tributo dovuto e interrompe il termine di prescrizione, che ricomincia a decorrere dalla data di notifica.

2. **Cartella di Pagamento:** Emessa dall'Agenzia delle Entrate-Riscossione, la cartella di pagamento richiede il pagamento di tributi non versati e interrompe la prescrizione.

3. **Intimazione di Pagamento:** Questo atto è emesso quando il contribuente non ha pagato entro i termini stabiliti nella cartella di pagamento. L'intimazione di pagamento interrompe nuovamente la prescrizione.

4. **Atto di Messa in Mora:** Un atto formale con cui l'amministrazione intima al contribuente di adempiere al pagamento entro un termine specifico. Questo atto interrompe la prescrizione e fa ripartire il termine.

Quando un atto di intimazione viene emesso, il termine di prescrizione si interrompe e ricomincia a decorrere dalla data dell'atto. Questo significa che l'amministrazione ha nuovamente tutto il periodo di prescrizione per richiedere il pagamento del tributo. Vi sono situazioni, comunque, in cui l'intimazione, benché atto legittimo, possa sconfinare nell'abuso, ad esempio nel caso di intimazioni ripetute senza



una reale necessità, o aventi ad oggetto tributi già prescritti, oppure se contiene informazioni incomplete o errate che possono confondere il contribuente. Per questo la giurisprudenza della Corte di Cassazione ha più volte ribadito l'importanza della correttezza e della trasparenza nelle intimazioni. Ad esempio, la sentenza n. 15140/2021, con la quale ha chiarito i requisiti per la validità degli atti interruttivi della prescrizione.

L'impugnazione dell'intimazione di pagamento

Gli atti di impugnazione del privato contro l'intimazione dell'esattore possono essere basati su vari motivi, tra cui la prescrizione del credito o la nullità della notifica. La disciplina sostanziale e processuale dell'intimazione prevede che il privato possa contestare l'atto entro termini specifici e seguendo procedure precise.

In tema di opposizioni contro intimazioni di pagamento dell'Agenzia delle Entrate - Riscossione relative a crediti previdenziali, se il motivo dell'impugnazione riguarda l'accertamento dell'insussistenza del credito indicato nella cartella di pagamento, che rappresenta il titolo alla base della richiesta di pagamento, il legittimato passivo del giudizio di opposizione deve essere individuato nell'ente impositore, titolare della pretesa creditoria, e non nell'ente di riscossione. La legittimazione passiva dell'ente di riscossione può sussistere, da solo o eventualmente insieme a quella dell'ente impositore, solo nel caso in cui con l'opposizione si facciano valere vizi propri della procedura di riscossione.

Questo principio è stato ribadito dal Tribunale di Cagliari, Sezione Lavoro, con la recente sentenza n. 782/23, pubblicata il 26 maggio 2023, che si inserisce in un orientamento giurisprudenziale ormai consolidato, conseguente alla recente pronuncia delle Sezioni Unite della Suprema Corte (Cass. Civ., Sez. Un., n. 7514 dell'8 marzo 2022). Ad un contribuente era stata notificata un'intimazione di pagamento da parte dell'Agenzia delle Entrate - Riscossione, basata su un credito previdenziale indicato in una cartella di pagamento notificata nel 2003. Questi ha presentato un'opposizione contro l'intimazione di pagamento, al fine di accertare l'intervenuta prescrizione del credito previdenziale indicato nella cartella di pagamento, con conseguente annullamento della stessa. L'INPS, dal canto proprio, in qualità di ente impositore della pretesa creditoria, ha eccepito il suo difetto di legittimazione passiva a favore dell'Agenzia delle Entrate - Riscossione, ente firmatario dell'intimazione di pagamento dalla quale è sorta l'opposizione.

Il Giudice così, sull'eccezione preliminare di controparte di difetto di legittimazione passiva e richiesta di integrazione del contraddittorio, alla luce

del principio enunciato dalla Cassazione, Sezioni Unite, con la sentenza n. 7514/22, ha stabilito che nell'ipotesi di opposizione finalizzata a far valere l'inesistenza del credito indicato nella cartella di pagamento, anche per il maturare della prescrizione, la legittimazione a contraddire compete solo all'ente impositore, quale unico titolare della situazione sostanziale dedotta in giudizio.

Per queste ragioni il Giudice ha considerato regolarmente costituito il contraddittorio con la chiamata dell'INPS e, accertata la prescrizione del credito, ha dichiarato l'estinzione della pretesa contributiva per intervenuta prescrizione.

«Con riferimento alla determinazione del termine prescrizionale, il Giudice, accogliendo i rilievi mossi nell'interesse del cliente dello Studio, ha stabilito che il termine applicabile è quello ordinario quinquennale» (Opposizione ad intimazione di pagamento, da Studio Legale Dedoni) di cui all'art. 3, comma 9, Legge n. 335/1995, non trovando applicazione l'ampliamento al termine decennale di cui all'art. 2953 c.c., che estende a dieci anni i termini di prescrizione inferiori a quello ordinario decennale quando riguardo ad essi è intervenuta una sentenza passata in giudicato, non essendo assimilabile a un accertamento giudiziale la mancata opposizione a una cartella di pagamento nel termine di legge.

Giurisprudenza rilevante

Ecco una rassegna della principale giurisprudenza in tema di prescrizione dei crediti erariali e sull'intimazione di pagamento dell'amministrazione finanziaria.

1. **Sentenza n. 4969 del 26 febbraio 2024:** La controversia è nata dall'impugnazione da parte di un contribuente di un'intimazione di pagamento relativa a 25 cartelle di pagamento contenenti sanzioni e interessi. Il contribuente sosteneva che il credito era prescritto, invocando la prescrizione quinquennale. La Corte di Cassazione ha confermato che il termine di prescrizione per le sanzioni non accertate da sentenza è di cinque anni, come previsto dall'art. 20 del D. Lgs. n. 472/19971. Tuttavia, per le sanzioni accertate da sentenza passata in giudicato, il termine di prescrizione è di dieci anni, in base all'art. 2953 c.c. La sentenza ha ribadito che il diritto alla riscossione delle sanzioni amministrative pecuniarie previste per la violazione di norme tributarie, derivante da sentenza passata in giudicato, si prescrive entro dieci anni. In assenza di una sentenza, il termine di prescrizione resta di cinque anni.

2. **Sentenza n. 11138 del 28/04/2021:** La controversia riguardava un contribuente che aveva impugnato un estratto di ruolo relativo a una cartella esattoriale per l'IRAP (Imposta Regionale sulle





Attività Produttive) riferita ai redditi dell'anno 2001. La Commissione Tributaria Regionale della Campania aveva accolto l'appello del contribuente, ritenendo che la prescrizione quinquennale fosse maturata, poiché la cartella era stata notificata il 19 aprile 2006 e non vi erano prove di atti interruttivi. La Corte di Cassazione ha accolto il ricorso dell'Agenzia delle Entrate e dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione, stabilendo che il termine di prescrizione per la riscossione dei tributi erariali (IRPEF, IRES, IRAP e IVA) è di dieci anni, in assenza di una specifica disposizione di legge che preveda un termine più breve. La Corte ha chiarito che questi crediti non costituiscono prestazioni periodiche, ma devono essere valutati in relazione a ciascun anno d'imposta.

3. Ordinanza n. 8120 del 23/03/2021: La Corte ha stabilito che il credito erariale per la riscossione dell'imposta, a seguito di accertamento divenuto definitivo, è soggetto al termine di prescrizione decennale previsto dall'art. 2946 del codice civile, e non al termine di prescrizione quinquennale previsto dall'art. 2948, n. 4, del codice civile. La prestazione tributaria non può essere considerata una prestazione periodica, poiché il debito deriva, anno per anno, da una nuova e autonoma valutazione in ordine alla sussistenza dei presupposti impositivi. Nel caso specifico, la contribuente aveva impugnato un'intimazione di pagamento relativa a una cartella di pagamento notificata nel 2004 per IRPEF e addizionali regionali IRPEF inerenti all'anno di imposta 2000. La pretesa tributaria era stata ritenuta prescritta in primo grado, ma l'Agenzia delle Entrate aveva proposto appello. La Corte di Cassazione ha accolto il ricorso dell'Agenzia delle Entrate, stabilendo che il termine di prescrizione decennale si applica anche agli atti di riscossione coattiva.

4. Sentenza n. 23655 del 31/08/2021 n. 10529: La questione è nata da un ricorso presentato dall'INPS contro una decisione della Corte d'Appello di Catania, che aveva dichiarato prescritto il credito vantato dall'INPS con una cartella di pagamento. La cartella era stata notificata per il mancato pagamento di contributi previdenziali relativi agli anni 1993, 1995, 1996 e 1998. «Le Sezioni Unite hanno stabilito che il termine di prescrizione della cartella di pagamento, che non venga impugnata nei termini di legge e pertanto diventa definitiva, resta quello proprio del tributo o della sanzione in essa pretesa» (Cartelle di pagamento: prescrizione, da Studio Cerbone). Questo significa che la mancata impugnazione della cartella non determina la "conversione" del termine di prescrizione breve in quello ordinario decennale, ai sensi dell'art. 2953 cod. civ. La mancata impugnazione della cartella di pagamento produce soltanto l'effetto sostanziale

della irretrattabilità del credito, ma non determina alcun effetto processuale. In altre parole, la cartella di pagamento non impugnata non acquisisce l'efficacia di un giudicato, e quindi il termine di prescrizione resta quello originario del tributo. Le Sezioni Unite hanno chiarito che l'art. 2953 cod. civ., che prevede la conversione del termine di prescrizione breve in quello ordinario decennale, si applica solo alle sentenze passate in giudicato e non alle cartelle di pagamento non impugnate. La sentenza ha avuto un impatto significativo sulla gestione delle cartelle di pagamento da parte degli enti di riscossione. Ha chiarito che, anche se una cartella di pagamento non viene impugnata e diventa definitiva, il termine di prescrizione resta quello proprio del tributo o della sanzione.

5. Sentenza n. 23397 del 2016: La controversia è nata dall'impugnazione da parte di un contribuente di un'intimazione di pagamento relativa a una cartella esattoriale per omesso pagamento di contributi previdenziali. Il Tribunale di Catania aveva dichiarato inammissibile l'opposizione per tardività, poiché proposta oltre il termine di quaranta giorni dalla notifica della cartella. La Corte di Cassazione ha stabilito che la mancata impugnazione di una cartella di pagamento entro i termini di legge non converte il termine di prescrizione breve (quinquennale) in quello ordinario decennale. La cartella esattoriale, pur avendo le caratteristiche di un titolo esecutivo, resta un atto amministrativo privo dell'attitudine ad acquistare efficacia di giudicato. Questo significa che la decorrenza del termine per l'opposizione produce soltanto l'effetto sostanziale della irretrattabilità del credito, ma non determina alcun effetto processuale. Questa sentenza è significativa perché chiarisce che il termine di prescrizione delle cartelle di pagamento resta quello proprio del tributo o della sanzione richiesta nella cartella, anche se non viene impugnata. La decisione garantisce una maggiore certezza giuridica sia per l'amministrazione fiscale che per i contribuenti, evitando interpretazioni che possano allungare arbitrariamente i termini di prescrizione.

6. Sentenza Cassazione Civile n. 13387 del 18/05/2021: in tale sede, i giudici ermellini hanno risolto la problematica "prescrizionale" ai fini delle sanzioni tributarie. La prescrizione decennale è applicabile alla richiesta dell'Agenzia delle Entrate laddove esista *«una sentenza passata in giudicato, [...] mentre se la definitività della sanzione non deriva da un provvedimento giurisdizionale irrevocabile vale il termine di prescrizione di cinque anni, previsto dall'art. 20 del D. Lgs. n° 472/97, atteso che il termine di prescrizione entro il quale deve essere fatta valere l'obbligazione tributaria principale e quella accessoria relativa alle sanzioni non può*

che essere di tipo unitario”.

I giudici di Piazza Cavour (nell'ultima decisione) hanno ampliato l'area di applicazione della prescrizione breve; infatti, nella citata ordinanza del 2015, era stato affermato che la prescrizione quinquennale operava laddove il titolo esecutivo fosse costituito dalla sola cartella esattoriale dell'Ente della Riscossione. «Dunque, nelle altre ipotesi di sussistenza del credito erariale (ad esempio notifica dell'avviso di accertamento dell'Agenzia delle Entrate) avrebbe dovuto essere introdotta la prescrizione decennale» (Crediti erariali, Sezioni Unite: si prescrivono tutti in 5 anni, da Altalex). Il nuovo orientamento ha quindi esteso i margini difensivi del cittadino, il quale potrà chiedere al giudice l'estinzione del credito statale per intervenuta prescrizione breve non soltanto nei casi di notifica di cartella esattoriale (art. 36 bis e/o ter, D.P.R. n° 600/73), bensì anche nelle fattispecie riguardanti qualsiasi atto amministrativo di natura accertativa (avvisi di accertamento, avvisi di addebito etc.). La giurisprudenza ha riconosciuto che l'obbligo annuale di pagamento dell'imposta esiste indipendentemente dalla dichiarazione del contribuente. Questo obbligo può essere determinato o corretto dall'Amministrazione finanziaria anche in caso di mancata dichiarazione. La periodicità dell'obbligazione non può essere messa in dubbio solo perché annualmente occorre determinare l'importo dovuto, poiché questa determinazione avviene secondo criteri normativi prestabiliti. Anche in materia di imposte dirette e IVA, esiste un rapporto obbligatorio continuativo e annuale, costituito dall'obbligo permanente del contribuente di pagare un'imposta predeterminata dalla legge, fondata sulla produzione di reddito o la cessione di beni. «L'obbligo per il concessionario di conservare copia delle cartelle di pagamento e dei relativi attestati di ricevimento per cinque anni supporta la tesi di una prescrizione di pari durata» (La prescrizione dei debiti tributari, di Leo). Questo obbligo è previsto dall'articolo 26, comma 5 del d.P.R. n. 602/1973, che stabilisce che l'esattore deve conservare per 5 anni la matrice o la copia della cartella con la relazione dell'avvenuta notificazione o l'avviso di ricevimento, e ha l'obbligo di esibirla su richiesta del contribuente o dell'amministrazione. Se si supera il termine di cinque anni per richiedere la cartella di pagamento, l'esattore non è più obbligato a conservarla e potrebbe non essere in grado di fornire una copia. Questo significa che si potrebbe perdere la possibilità di contestare eventuali errori o irregolarità nella cartella stessa. Inoltre, se non si fa ricorso contro la cartella di pagamento entro i termini previsti dalla legge, la cartella diventa definitiva e non può più essere contestata.

Le controverse pronunce della Cassazione

La Corte di Cassazione, come evidenziato anche dalla rassegna di cui sopra, ha emesso diverse sentenze che differiscono molto nel contenuto, anche se apparentemente simili. Ad esempio, sentenze del 2015, 2021 e 2024 hanno trattato casi simili ma con esiti diversi a causa delle specificità dei singoli casi.

La Corte di Cassazione, in diverse pronunce, ha chiarito che l'intimazione di pagamento deve essere seguita da un'azione esecutiva entro un anno per mantenere la sua efficacia. Se ciò non avviene, l'intimazione perde efficacia e deve essere emessa una nuova intimazione per poter procedere con l'esecuzione.

L'agente della riscossione, nell'esercizio delle sue funzioni, può emettere atti di intimazione di pagamento per sollecitare il contribuente al saldo dei debiti fiscali. Ogni atto di intimazione di pagamento ha una durata di efficacia di un anno. Questo significa che, se entro tale periodo non viene avviata un'azione esecutiva, come il pignoramento, l'intimazione perde la sua efficacia. In tal caso, l'agente della riscossione è tenuto a emettere una nuova intimazione per poter procedere con l'esecuzione forzata. Sebbene l'agente della riscossione possa emettere una nuova intimazione se la precedente è scaduta senza che sia stata avviata un'azione esecutiva, questo non può avvenire in modo indefinito. La ripetizione continua di intimazioni per lo stesso debito, senza intraprendere azioni concrete, può essere considerata un abuso di potere e può essere contestata dal contribuente. È fondamentale ricordare che, se il termine di prescrizione del debito è trascorso, il debito si estingue e non può più essere richiesto. Pertanto, l'agente della riscossione non può emettere nuove intimazioni per un debito prescritto.

La Corte di Cassazione ha chiarito che l'intimazione di pagamento deve essere seguita da un'azione esecutiva entro un anno per mantenere la sua efficacia. Se ciò non avviene, l'intimazione perde efficacia e deve essere emessa una nuova intimazione per poter procedere con l'esecuzione. L'emissione degli atti di intimazione è uno strumento legittimo e necessario per la riscossione dei tributi, ma deve essere utilizzato con correttezza e nel rispetto dei termini di prescrizione. L'abuso di tale strumento può portare a contestazioni e a una perdita di fiducia nei confronti dell'amministrazione fiscale.

I giudici della Corte di Cassazione a Sezioni Unite, con la sentenza n. 23397 depositata in data 17.11.2016, hanno stabilito che le pretese della Pubblica Amministrazione (Agenzia delle Entrate, Inps, Inail, Comuni, Regioni, ecc.) si prescrivono nel ter-





mine “breve” di cinque anni, eccetto nei casi in cui la sussistenza del credito non sia stata accertata con sentenza passata in giudicato o a mezzo di decreto ingiuntivo. Il problema verteva sull’interpretazione dell’art. 2953 c.c. “con riguardo specifico all’operatività o meno della [...] conversione del termine prescizionale breve in quello ordinario decennale” nelle fattispecie originate dalla notifica, nei confronti del cittadino, di “atti di riscossione mediante ruolo o comunque di riscossione coattiva” afferenti crediti statali di natura tributaria (Agenzia delle Entrate), che extratributaria (Inps, Inail, Comuni). In particolare, dall’ordinanza di rimessione della Sesta Sezione civile n. 1799/16, era primario valutare se la prescrizione breve (5 anni) “sia applicabile anche nelle ipotesi in cui la definitività dell’accertamento del credito derivi da atti diversi rispetto a una sentenza passata in giudicato”. A ben vedere, nei casi in cui il contribuente non impugni giudizialmente un atto accertativo della Pubblica Amministrazione oppure un provvedimento esattoriale dell’Ente della riscossione, i giudici di Piazza Cavour avevano il delicato compito di stabilire se tale “scelta” processuale producesse “soltanto l’effetto sostanziale della irretrattabilità del credito” o consentisse “la conversione del termine di prescrizione breve [...] in quello ordinario decennale”.

In realtà, la Corte di Cassazione - in passato - aveva mantenuto un orientamento tendenzialmente compatto sul punto, ossia è ammissibile la conversione della prescrizione breve a decennale “soltanto per effetto di sentenza passata in giudicato, oppure di decreto ingiuntivo che abbia acquisito efficacia di giudicato formale e sostanziale”.

Conseguentemente, sempre ripercorrendo a ritroso il pensiero “di legittimità” della Suprema Corte, la prescrizione quinquennale, “per la riscossione coattiva dei crediti”, è ammissibile “esclusivamente quando il titolo sulla base del quale viene intrapresa la riscossione non è più l’atto amministrativo, ma un provvedimento giurisdizionale divenuto definitivo”.

Di fatto, la sentenza ha chiarito che la omessa impugnazione di un provvedimento accertativo o esattoriale non può concedere, all’atto in oggetto, di acquistare “efficacia di giudicato”, giacché i citati atti sono “espressione del potere di auto accertamento e di autotutela della P.A.”.

Per tale ragione, “l’inutile decorso del termine perentorio per proporre opposizione, pur determinando la decadenza dell’impugnazione, non produce effetti di ordine processuale [...] con la conseguente inapplicabilità dell’art. (“La prescrizione dei crediti erariali - Filodiritto”) 2953 c.c. ai fini della prescrizione”. Al riguardo, per comprendere al meglio la problematica in discussione, anche la Corte Costituzionale ebbe modo di esprimersi - seppur in termini

generali - sull’operatività della prescrizione lunga o breve per la riscossione di crediti erariali ai danni del cittadino.

Nel dettaglio, con la sentenza n. 280/05 i giudici costituzionali osservarono che, sotto il profilo del principio del diritto di difesa (art. 24 Cost.), non è “consentito lasciare il contribuente assoggettato all’azione esecutiva del fisco per un tempo indeterminato e comunque, se corrispondente a quello ordinario di prescrizione”; l’arco temporale di potenziale riscossione del credito erariale non può e non deve apparire “certamente eccessivo e irragionevole”.

In conclusione, la Corte di Cassazione, richiamando la sua precedente giurisprudenza, ha affermato dunque che la mancata impugnazione di un avviso di accertamento della Pubblica Amministrazione o di un provvedimento esattoriale dell’Ente della Riscossione produce unicamente la definitività del credito statale (non più confutabile in futuro, eccetto le ipotesi di vizio di notifica dell’atto originario): tale circostanza non determina “anche l’effetto della c.d. conversione del termine di prescrizione breve [...] in quello ordinario decennale, ai sensi dell’art. 2953 c.c.”.

Ebbene, la trasformazione da prescrizione quinquennale in decennale si perfeziona soltanto con l’intervento del “titolo giudiziale divenuto definitivo” (sentenza o decreto ingiuntivo); per esempio, la cartella esattoriale, l’avviso di addebito dell’Inps e l’avviso di accertamento dell’Amministrazione finanziaria costituiscono - per propria natura incontrovertibile - semplici atti amministrativi di autoformazione e pertanto sono privi dell’attitudine ad acquistare efficacia di giudicato.

Interventi per una riscossione più equa

Sarebbe necessario offrire formazione e supporto ai contribuenti per aiutarli a comprendere le procedure fiscali e a gestire le loro obbligazioni in modo efficace. Questo potrebbe includere consulenze gratuite o servizi di assistenza fiscale. Garantire che le leggi e le procedure di riscossione siano applicate in modo uniforme a tutti i contribuenti, indipendentemente dalla loro dimensione o capacità economica. Questo può aiutare a ridurre le disparità di trattamento. Rafforzare le garanzie per i diritti dei contribuenti, come il diritto alla difesa, il diritto alla privacy e il diritto a un trattamento equo. Questo può includere la revisione delle procedure di riscossione per assicurarsi che siano rispettose dei diritti fondamentali. Promuovere riforme legislative che mirino a migliorare l’equità e la giustizia delle procedure di riscossione. Questo può includere la revisione delle norme esistenti e l’introduzione di nuove disposizioni che tutelino meglio i

contribuenti. Implementare sistemi di monitoraggio e valutazione per analizzare l'efficacia e l'equità delle procedure di riscossione. Questo può aiutare a identificare aree di miglioramento e a sviluppare strategie correttive. Favorire il dialogo tra le autorità fiscali e i contribuenti, coinvolgendo le associazioni di categoria e altri stakeholder nel processo decisionale. Questo può contribuire a creare un sistema fiscale più equo e condiviso, nel rispetto anche della giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo (CEDU).

Conclusioni

L'espropriazione esattoriale non ha mai trovato pace sin dalle sue origini. La figura dell'agente della riscossione nacque molti anni fa ed è stata esclusivamente una grande occasione per le società private di macinare denaro pubblico. I guadagni delle società esattoriali private sono stati ingenti, mentre il riscosso nell'interesse dei cittadini è stato assolutamente irrisorio. La situazione non è mutata con la fine dell'agente di riscossione privato; anzi, sotto certi aspetti, si è aggravata perché si è creato un pericoloso cocktail tra esattorie e Agenzia delle Entrate. Non si è risolto il problema con la fine di Equitalia e la nascita dell'Agenzia delle Entrate Riscossione. Invero, si è creato un micidiale cocktail prima tra l'Agenzia delle Entrate ed Equitalia e successivamente tra l'Agenzia delle Entrate e la Riscossione. Gli incassi sono stati significativi per entrambi, ma non per la macchina pubblica. La collaborazione tra l'Agenzia delle Entrate ed Equitalia è risultata fallimentare, ma ancora peggio è stato il rapporto tra l'Agenzia delle Entrate e la Riscossione.

Il paese si è ritrovato con due strutture apparenti, mentre in realtà la struttura è una sola, affidata all'Agenzia delle Entrate e all'agente della riscossione. Chi governa l'Agenzia delle Entrate governa anche l'Agenzia della Riscossione. Il vigilante e il

vigilato coincidono. I romani avevano previsto una simile follia quando si sono chiesti chi sarà il custode dei custodi. L'Agenzia delle Entrate di fatto non vigila sull'agente della riscossione e le ultime disposizioni hanno introdotto principi giuridici che impediscono alla Corte dei Conti di vigilare sull'agente della riscossione.

L'attività dell'agente della riscossione è a dir poco sommaria. Il lavoro viene svolto con molta approssimazione e migliaia di cartelle di pagamento rimangono in attesa di essere notificate. È necessario con assoluta urgenza scindere la posizione dell'Agenzia delle Entrate da quella dell'agente della riscossione. È necessario, senza mezzi termini, che l'Agenzia delle Entrate sia un lupo feroce che vigila sull'attività dell'Agenzia della Riscossione.

Le contraddizioni nelle quali viviamo sono evidenti: l'Agenzia delle Entrate vive con la bava alla bocca in attesa di azzannare il contribuente, che ipocritamente viene chiamato amico, mentre l'Agenzia delle Entrate è il capo gruppo della riscossione. Non vi sono rapporti amichevoli, ma rapporti di forza che l'Agenzia delle Entrate fa valere nei confronti di tutti i cittadini tramite l'Agenzia della Riscossione, che costituisce il suo braccio armato. Un nuovo ruolo dell'Agenzia delle Entrate costringerebbe l'agente della riscossione a svolgere un ruolo di vera e nuova sudditanza giuridica nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, a tutto vantaggio degli interessi dello Stato anziché esclusivamente a danno degli interessi dei cittadini perseguiti da atti d'intimazione, fermi amministrativi e iscrizioni ipotecarie.

Non è vero che tutto questo accada perché il cittadino normalmente non paga; se così fosse, l'agente della riscossione avrebbe interesse ad agire rapidamente nei confronti del cittadino, evitando che maturino ingenti interessi moratori e spese giudiziarie.

Autore Francesco Filippo Tigano

Fonte studiocataldi.it



Tributi – Regime sanzionatorio per le persone giuridiche Cassazione ordinanza del 22 maggio 2020, N. 9448

Le sanzioni amministrative sono imposte esclusivamente sulla persona giuridica che riveste il ruolo di contribuente nel rapporto tributario, escludendo qualsiasi forma di responsabilità, a titolo concorsuale, per le persone fisiche che operano come organi dell'ente. La Cassazione, con la sentenza n. 25284 del 2017, aveva già affermato il principio secondo cui le sanzioni amministrative relative ai rapporti tributari delle società o degli enti dotati di personalità giuridica, come stabilito dall'art.

7 del d.l. n. 269/2003 (convertito con modifiche nella l. n. 326/2003), ricadono esclusivamente sulla persona giuridica. Ciò vale anche nel caso in cui la gestione sia affidata a un amministratore di fatto. Non è possibile fondare una eventuale responsabilità concorrente di quest'ultimo nella violazione fiscale sul disposto dell'art. 9 del d.lgs. n. 472/1997, poiché tale norma non può derogare all'art. 7, che la segue, il quale prevede l'applicabilità delle disposizioni del d.lgs. n. 472 solo nella misura in cui siano compatibili.



Il nuovo ravvedimento operoso applicabile alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024

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

INDICE:

1. PREMESSA

2. I TRATTI COSTITUTIVI DEL RAVVEDIMENTO OPEROSO

3. LE NOVITÀ IN TEMA DI RAVVEDIMENTO OPEROSO APPORTATE ALL'ART. 13 D.LGS. N. 472/1997

3.1. *La previgente formulazione dell'art. 13 D.Lgs. n. 472/1997 (applicabile alle violazioni commesse fino al 31 agosto 2024).*

3.2. *La nuova formulazione dell'art. 13 D.Lgs. n. 472/1997 (applicabile alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024).*

4. IL NUOVO COMMA 2-BIS DELL'ART. 13 D.LGS. 472/1997 PERMETTE DI APPLICARE LE RIDUZIONI DELLE SANZIONI DA RAVVEDIMENTO ANCHE NELLE IPOTESI DI CUMULO GIURIDICO

5. SCHEMA DI RAFFRONTO TRA LA PREVIGENTE E LA NUOVA FORMULAZIONE DELL'ART. 13 D.LGS. N. 472/1997

6. SCHEMA DELLE NUOVE SOGLIE TEMPORALI E DELLE RELATIVE PERCENTUALI DI RIDUZIONE DELLE SANZIONI

1. PREMESSA

Lo strumento del ravvedimento operoso, disciplinato dall'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997, è stato oggetto di numerose modifiche da parte dell'art. 3, comma 1, lett. g), del Decreto Legislativo n. 87 del 14 giugno 2024, che:

- **da un lato**, ha modificato le "soglie temporali" relative alla regolarizzazione delle violazioni od omissioni;
- **dall'altro**, ha previsto l'applicazione del ravvedimento operoso anche nelle ipotesi in cui la sanzione è stata calcolata con il meccanismo del cumulo giuridico ex art. 12 del D.Lgs. n. 472/97, rubricato "Concorso di violazioni e continuazione".

Al fine di comprendere l'importanza delle suddette modifiche, giova preliminarmente rammentare che l'art. 20, comma 1, della Legge Delega n. 111/2023, recante "Delega al Governo per la riforma

fiscale", ha individuato i principi e criteri direttivi che il Governo deve osservare per la revisione: degli aspetti comuni alle sanzioni amministrative e penali (lett. a), delle sanzioni penali (lett. b) nonché delle sanzioni amministrative (lett. c).

Ebbene, in attuazione dei suddetti principi e criteri direttivi di cui al citato art. 20 della Legge Delega, il Legislatore delegato ha approvato il D.Lgs. n. 87/2024 - recante "Revisione del sistema sanzionatorio tributario, ai sensi dell'articolo 20 della legge 9 agosto 2023, n. 111" (in G.U. Serie Generale n. 150 del 28 giugno 2024, in vigore dal 29 giugno 2024) - che, tra gli altri interventi, all'art. 3 ha apportato notevoli modifiche al D.Lgs. n. 472/1997, recante "Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q), della legge 23 dicembre 1996, n. 662".

In particolare, tra le novità introdotte in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, notevole impatto sul sistema sanzionatorio tributario assumono le modifiche apportate dall'art. 3, comma 1, lett. g), D.Lgs. n. 87/2024 all'art. 13 D.Lgs. n. 472/97 in materia di ravvedimento operoso.

Si precisa fin da subito che, come si legge nella relazione illustrativa al D.Lgs. n. 87/2024, le modifiche alla disciplina del ravvedimento operoso sono volte ad «**assicurare comunque la deterrenza della sanzione e la sua effettiva applicazione, anche laddove il contribuente decida di rimuovere la violazione e corrispondere spontaneamente la sanzione**» (cfr. pagg. 21 e 22 della relazione illustrativa al D.Lgs. n. 87/2024).

2. I TRATTI COSTITUTIVI DEL RAVVEDIMENTO OPEROSO

Il ravvedimento operoso, disciplinato dall'art. 13 del D.Lgs. n. 472/97, è uno **strumento deflattivo del contenzioso tributario** che permette di rimediare a omissioni, ritardi, irregolarità pagando una sanzione inferiore rispetto a quella che spetterebbe nel caso in cui fosse l'Agenzia delle Entrate ad irrogarla.

Nello specifico, **tale strumento**, al fine di incentiva-



re lo spontaneo adempimento dei doveri fiscali (c.d. “*compliance*”), **consente al contribuente** - che sia incorso in irregolarità tributare - **di regolarizzare la propria posizione** mediante il pagamento spontaneo di quanto dovuto e degli interessi maturati su tali somme, **beneficiando della riduzione delle sanzioni ordinariamente previste**, graduata a seconda della tempistica entro cui viene regolarizzata la violazione od omissione commessa.

In altri termini, la percentuale di riduzione delle sanzioni è tanto maggiore quanto più breve è il tempo intercorso tra la violazione od omissione e la sua successiva regolarizzazione mediante ravvedimento.

Al fine del **perfezionamento** del ravvedimento operoso, il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente al pagamento del tributo o della differenza, quando dovuti, nonché al pagamento degli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno. In altri termini, **gli errori, le omissioni e i versamenti carenti possono essere regolarizzati provvedendo spontaneamente** alla rimozione formale della violazione commessa e al pagamento:

- **dell'imposta dovuta;**
- **degli interessi**, calcolati al tasso legale annuo dal giorno in cui il versamento avrebbe dovuto essere effettuato a quello in cui viene effettivamente eseguito;
- **della sanzione in misura ridotta**, il cui importo varia in relazione alla tempestività del ravvedimento ed al tipo di violazioni commesse.

Il ravvedimento operoso è **consentito a tutti i contribuenti** (sia persone fisiche che persone giuridiche).

Ai sensi dell'**art. 13, comma 1, del D.Lgs. n. 472/97** (rimasto invariato a seguito delle modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 87/2024), è possibile avvalersi del ravvedimento operoso purché:

- a. la violazione non sia già stata constatata;
- b. non siano iniziati accessi, ispezioni e verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza.

Come espressamente previsto dal **comma 1-ter** del citato art. 13 (anch'esso non oggetto di modifiche da parte del D.Lgs. n. 87/2024), **le suddette preclusioni non operano per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate; per tali tributi il ravvedimento è, invece, precluso per effetto della notifica di atti di liquidazione e di accertamento**, comprese le comunicazioni di cui agli artt. 36-bis D.P.R. 600/1973 e 54-bis D.P.R. 633/1972 (controlli automatici delle dichiarazioni) e all'art. 36-ter D.P.R. 600/1973 (controlli formali delle dichiarazioni).

Inoltre, il **comma 1-quater** dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/97 (anch'esso rimasto invariato a seguito delle

modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 87/2024) prevede espressamente che **il pagamento e la regolarizzazione della sanzione ridotta non precludono l'inizio o la prosecuzione di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di controllo e accertamento.**

3. LE NOVITÀ IN TEMA DI RAVVEDIMENTO OPEROSO APPORTATE ALL'ART. 13 D.LGS. N. 472/1997

L'**art. 3, comma 1, lett g)**, del D. Lgs. n. 87/2024 interviene sull'**art. 13 del D. Lgs. n. 472/1997**, rubricato “*Ravvedimento*”, in attuazione dell'**art. 20, comma 1, lett. c), n. 2)**, della Legge Delega n. 111/2023 ai sensi del quale:

<< 1. Nell'esercizio della delega di cui all'articolo 1 il Governo osserva altresì i seguenti principi e criteri direttivi specifici per la revisione del sistema sanzionatorio tributario, amministrativo e penale, con riferimento alle imposte sui redditi, all'IVA e agli altri tributi indiretti nonché ai tributi degli enti territoriali:

(...);

(...);

c) per le sanzioni amministrative:

1) migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie, attenuandone il carico e riconducendolo ai livelli esistenti in altri Stati europei;

2) assicurare l'effettiva applicazione delle sanzioni, rivedendo la disciplina del ravvedimento mediante una graduazione della riduzione delle sanzioni coerente con il principio previsto al numero 1);

(...)>>.

Per mera completezza, si evidenzia che, oltre alle tipologie di ravvedimento operoso previste dall'art. 13 D.Lgs. n. 472/97 – che saranno meglio argomentate nel prosieguo – vi un'ulteriore forma di ravvedimento c.d. “sprint” (non oggetto di modifica da parte del D.Lgs. n. 87/2024) disciplinata dall'art. 13, co.1, terzo periodo, D.Lgs. 471/97.

Tanto premesso, al fine di comprendere appieno la portata delle modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 87/2024, si rendono opportune le seguenti considerazioni.

3.1. La previgente formulazione dell'art. 13 D.Lgs. n. 472/1997 (applicabile alle violazioni commesse fino al 31 agosto 2024).

La previgente formulazione dell'**art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997** applicabile alle violazioni commesse fino al 31 agosto 2024, prevedeva le seguenti percentuali di riduzione con le relative soglie temporali:

- la sanzione era ridotta ad **1/10 del minimo** nei casi di mancato pagamento del tributo o di un

acconto, se esso veniva eseguito **nel termine di 30 giorni dalla data della sua commissione (art. 13, co. 1, lett. a);**

- la sanzione era ridotta ad **1/9 del minimo** in caso di regolarizzazione **entro 90 giorni dalla data dell'omissione o dell'errore ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avveniva entro 90 giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore era stato commesso (art. 13, co. 1, lett. a-bis);**
- la sanzione era ridotta ad **1/8 del minimo**, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avveniva **entro il termine per la presentazione della dichiarazione** relativa all'anno nel corso del quale era stata commessa la violazione ovvero, quando non era prevista dichiarazione periodica, **entro 1 anno dall'omissione o dall'errore (art. 13, co. 1, lett. b);**
- la sanzione era ridotta ad **1/7 del minimo** se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avveniva **entro il termine per la presentazione della dichiarazione** relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale era stata commessa la violazione ovvero, quando non era prevista la dichiarazione periodica, **entro 2 anni dall'omissione o dall'errore (art. 13, co. 1, lett. b-bis);**
- la sanzione era ridotta ad **1/6 del minimo** se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avveniva **oltre il termine per la presentazione relativa all'anno successivo** a quello nel corso del quale era stata commessa la violazione ovvero, quando non era prevista dichiarazione periodica, **oltre 2 anni dall'omissione o dall'errore (art. 13, co. 1, lett. b-ter);**
- la sanzione era ridotta ad **1/5 del minimo** se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avveniva **dopo la contestazione della violazione ai sensi dell'art. 24 Legge n. 4/1929 (art. 13, co. 1, lett. b-quater);**
- la sanzione era ridotta ad **1/10 del minimo** di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa veniva presentata con **ritardo non superiore a 90 giorni**. La sanzione era ridotta ad **1/10 del minimo** di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di IVA, se questa veniva presentata con **ritardo superiore a 30 giorni (art. 13, co. 1, lett. c).**

Ebbene, come meglio si dirà nel prosieguo, **il D.Lgs. n. 87/2024 ha modificato le suddette "soglie temporali" entro cui regolarizzare le violazioni od omissioni, lasciando inalterate le percen-**

tuali di riduzione delle sanzioni, e ha previsto l'applicazione del ravvedimento operoso anche nelle ipotesi in cui la sanzione è calcolata con il meccanismo del cumulo giuridico ex art. 12 D.Lgs. n. 472/97.

3.2. La nuova formulazione dell'art. 13 D.Lgs. n. 472/1997 (applicabile alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024).

Con l'art. 3, co. 1, lett. g), del D.Lgs. n. 87/2024, il Legislatore delegato è intervenuto sull'art. 13 del D.Lgs. n. 472/97, apportando numerose modifiche.

Per espressa previsione dell'art. 5 del D.Lgs. n. 87/2024, le modifiche all'art. 13 del D.Lgs. n. 472/97 si applicano alle violazioni commesse **a partire dal 1° settembre 2024.**

In particolare l'art. 3, co. 1, lett. g) del decreto delegato, intervenendo sull'art. 13, co. 1, cit.:

➤ da un lato, **ha modificato:**

- **la lett. b-bis), lasciando inalterata la percentuale di riduzione della sanzione ad 1/7 del minimo e modificando la "soglia temporale" entro cui regolarizzare la violazione od omissione.** Nello specifico:
 - ai sensi della formulazione ante riforma (applicabile alle violazioni commesse fino al 31 agosto 2024), si applicava la riduzione della sanzione ad 1/7 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avveniva **entro** il termine per la presentazione della dichiarazione relativa **all'anno successivo** a quello nel corso del quale era stata commessa la violazione ovvero, quando non era prevista dichiarazione periodica, **entro due anni** dall'omissione o dall'errore;
 - invece, ai sensi della nuova formulazione (applicabile alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024), si applica la percentuale di riduzione della sanzione ad 1/7 del minimo (rimasta inalterata) se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene **oltre** il termine per la presentazione della dichiarazione relativa **all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione** ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, **oltre un anno** dall'omissione o dall'errore;
- **la lett. b-ter), lasciando inalterata la percentuale di riduzione della sanzione ad 1/6 del minimo e modificando la "soglia temporale" entro cui regolarizzare la violazione od omissione.** Nello specifico:
 - ai sensi della formulazione ante riforma (applicabile alle violazioni commesse fino al 31



- agosto 2024), si applicava la riduzione della sanzione ad 1/6 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avveniva **oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale era stata commessa la violazione ovvero, quando non era prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore;**
- invece, ai sensi della nuova formulazione (applicabile alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024), si applica la percentuale di riduzione della sanzione ad 1/6 del minimo (rimasta inalterata) se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene **dopo la comunicazione dello schema di atto non preceduto da un verbale di constatazione, senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione;**
 - **la lett. b-quater), lasciando inalterata la percentuale di riduzione della sanzione ad 1/5 del minimo e modificando la “soglia temporale” entro cui regolarizzare la violazione od omissione.** Nello specifico:
 - ai sensi della formulazione ante riforma (applicabile alle violazioni commesse fino al 31 agosto 2024), si applicava la riduzione della sanzione ad 1/5 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avveniva **dopo la constatazione della violazione a seguito di pvc;**
 - invece, ai sensi della nuova formulazione (applicabile alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024), si applica la percentuale di riduzione della sanzione ad 1/5 del minimo (rimasta inalterata) se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene dopo la constatazione della violazione a seguito di pvc, **senza che sia stata inviata comunicazione di adesione al verbale e, comunque, prima della comunicazione dello schema di atto;**
 - **la lett. c), lasciando inalterata la percentuale di riduzione della sanzione ad 1/10 del minimo e modificando la “soglia temporale” entro cui regolarizzare la violazione od omissione.** Nello specifico:
 - ai sensi della formulazione ante riforma (applicabile alle violazioni commesse fino al 31 agosto 2024), si applicava la riduzione della sanzione ad 1/10 del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, **se questa veniva presentata con ritardo non superiore a 90 giorni**

ovvero a 1/10 del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di Iva, se questa veniva presentata con ritardo non superiore a 30 giorni;

- invece, ai sensi della nuova formulazione (applicabile alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024), si applica la percentuale di riduzione della sanzione ad 1/6 del minimo (rimasta inalterata) se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene **dopo la comunicazione dello schema di atto non preceduto da un verbale di constatazione, senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione.** Viene, dunque, eliminato il riferimento all'ipotesi di riduzione della sanzione per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di IVA;
- dall'altro, **ha introdotto:**
 - **la lett. b-quinqües),** che prevede la riduzione della sanzione ad 1/4 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene dopo la comunicazione dello schema di atto relativo alla violazione constatata a seguito di pvc, senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione;
 - **il comma 2-bis),** ai sensi del quale se la sanzione è calcolata con il meccanismo del cumulo giuridico ex art. 12 del D.Lgs. n. 472/97, la percentuale di riduzione è determinata in relazione alla prima violazione. In tale ipotesi, la sanzione su cui applicare le predette percentuali di riduzione, calcolata anche mediante l'utilizzo delle procedure messe a disposizione dall'Agenzia delle Entrate, è fissata in misura pari a quella che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave incrementata nella misura minima disposta da ciascun comma dell'art. 12 cit. applicabile alla fattispecie oggetto di regolarizzazione. Inoltre, se la regolarizzazione avviene dopo il verificarsi degli eventi indicati al comma 1, lettere b-ter), b-quater) e b-quinqües), si applicano le percentuali di riduzione ivi contemplate;
 - **il comma 2-ter),** il quale prevede che la riduzione della sanzione è, in ogni caso, esclusa nel caso di presentazione della dichiarazione con un ritardo superiore a 90 giorni.

4. IL NUOVO COMMA 2-BIS DELL'ART. 13 D.L.GS. 472/1997 PERMETTE DI APPLICARE LE RIDUZIONI DELLE SANZIONI DA RAVVEDI-

MENTO ANCHE NELLE IPOTESI DI CUMULO GIURIDICO

Una delle novità più rilevanti apportate dal D.Lgs. n. 87/2024 è quella introdotta nel **nuovo comma 2-bis dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/97**, relativa all'applicazione del ravvedimento operoso anche nelle ipotesi in cui sanzione è stata calcolata con il meccanismo del cumulo giuridico ex art. 12 del D.Lgs. n. 472/97.

Prima di procedere ad un'analisi della novità in commento, giova preliminarmente rammentare che il **cumulo giuridico è un regime agevolativo applicabile nei casi di violazioni multiple della stessa disposizione**, al fine di evitare l'applicazione della sommatoria delle singole sanzioni previste per ciascuna violazione commessa dal contribuente.

Sul punto, è necessario evidenziare che, **prima delle modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 87/2024**, le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica previste in tema di cumulo giuridico non potevano trovare applicazione in sede di ravvedimento operoso.

Pertanto, fino al 31 agosto 2024, il contribuente che violava diverse disposizioni ovvero commetteva diverse violazioni della medesima disposizione e che intendeva avvalersi dello strumento del ravvedimento operoso non poteva beneficiare della sanzione unica ex art. 12 del D.Lgs. n. 472/97.

Ebbene, **proprio al fine di rendere applicabile il cumulo giuridico in sede di ravvedimento operoso**, il D.Lgs. n. 87/2024 ha introdotto il **comma 2-bis all'art. 13 del D.Lgs. n. 472/97**, a norma del quale:

<<Se la sanzione è calcolata ai sensi dell'articolo 12, la percentuale di riduzione è determinata in relazione alla prima violazione.

La sanzione unica su cui applicare la percentuale di riduzione può essere calcolata anche mediante l'utilizzo delle procedure messe a disposizione dall'Agenzia delle entrate. Se la regolarizzazione avviene dopo il verificarsi degli eventi indicati al comma 1, lettere b-ter), b-quater) e b-quinquies), si applicano le percentuali di riduzione ivi contemplate.>>

In altri termini, **il nuovo comma 2-bis dell'art. 13 del D. Lgs. n. 472/97 prevede che**, nei casi di violazioni multiple della medesima disposizione o di disposizioni diverse, in applicazione delle disposizioni del cumulo giuridico, **la sanzione è unica ed è calcolata partendo dalla sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da 1/4 al doppio**, ex art.12, comma 1, del D.Lgs. n. 472/1997; **alla sanzione così determinata si applicano le percentuali di riduzione previste dall'art. 13 cit.**

Al fine di individuare la misura della riduzione,

occorre prendere come riferimento la data di commissione della prima violazione.

In altri termini, il vantaggio di applicare il cumulo giuridico al ravvedimento operoso è evidente e consiste nell'irrogazione di una sanzione unica (la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave aumentata da 1/4 al doppio) **nei casi in cui il contribuente:**

- con più azioni od omissioni, commetta più violazioni della medesima disposizione (**concorso materiale ex art. 12, co. 1, D.Lgs. n. 472/97**);
- con una sola azione o omissione, commetta più violazioni della medesima disposizione (**concorso formale omogeneo ex art. 12, co. 1, D.Lgs. n. 472/97**);
- con una sola azione o omissione, violi disposizioni diverse anche relative a tributi diversi (**concorso formale eterogeneo ex art. 12, co. 1, D.Lgs. n. 472/97**);
- commetta più violazioni che pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile o la liquidazione del tributo (**continuazione o progressione ex art. 12, co. 2, D.Lgs. n. 472/97**).

Alla luce delle suesposte considerazioni, è evidente che **l'introduzione del comma 2-bis all'art. 13 del D.Lgs. n. 472/97 comporta una notevole semplificazione per i contribuenti, i quali, per le violazioni multiple commesse a partire dal 1° settembre 2024, possono beneficiare dell'applicazione della sanzione unica.**

Tale modifica, pertanto, ha l'obiettivo di rendere più vantaggiosa per i contribuenti la regolarizzazione delle violazioni commesse prima di un eventuale accertamento.

5. SCHEMA DI RAFFRONTO TRA LA PREVIGENTE E LA NUOVA FORMULAZIONE DELL'ART. 13 D.LGS. N. 472/1997

Nello schema che segue si raffronta il testo previgente dell'art. 13 D.Lgs. n. 472/1997 con quello modificato dall'art. 3, comma 1, lett. g), del D.Lgs. n. 87/2024.

ART. 13 D.LGS. N. 472/97 Previgente formulazione <i>(applicabile alle violazioni commesse fino al 31 agosto 2024)</i>	ART. 13 D.LGS. N. 472/97 Nuova formulazione, come modificata dall'art. 3, comma 1, lett. g), del D.Lgs. n. 87/2024 <i>(applicabile alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024)</i>
1. La sanzione è ridotta,	Identico



<p><i>sempre che la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza:</i></p>		<p><i>b-bis) ad un settimo del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore;</i></p>	<p><i>b-bis) ad un settimo del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre un anno dall'omissione o dall'errore;</i></p>
<p><i>a) ad un decimo del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione;</i></p>	<p>Identico</p>	<p><i>b-ter) ad un sesto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore;</i></p>	<p><i>b-ter) ad un sesto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la comunicazione dello schema di atto di cui all'articolo 6-bis, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, non preceduto da un verbale di constatazione, senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione ai sensi dell'articolo 6, comma 2-bis, primo periodo del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218;</i></p>
<p><i>a-bis) ad un nono del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro novanta giorni dalla data dell'omissione o dell'errore, ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avviene entro novanta giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso;</i></p>	<p>Identico</p>	<p><i>b-quater) ad un quinto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, salvo che la violazione non rientri tra quelle indicate negli articoli 6, comma 2-bis, limitatamente all'ipotesi di omessa memorizzazione ovvero di</i></p>	<p><i>b-quater) ad un quinto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, senza che sia stata inviata comunicazione di adesione al verbale ai sensi dell'articolo 5-quater del decreto legislativo</i></p>
<p><i>b) ad un ottavo del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore;</i></p>	<p>Identico</p>		



<p>memorizzazione con dati incompleti o non veritieri, comma 3, o 11, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471;</p>	<p>19 giugno 1997, n. 218, e, comunque, prima della comunicazione dello schema di atto di cui all'articolo 6-bis, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212. La definizione di cui al periodo precedente non si applica alle violazioni indicate negli articoli 6, comma 2-bis, limitatamente all'ipotesi di omessa memorizzazione ovvero di memorizzazione con dati incompleti o non veritieri, comma 3, o 11, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471;</p>	<p>della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni;</p>	
<p>/</p>	<p>b-quinquies) a un quarto del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la comunicazione dello schema di atto di cui all'articolo 6-bis, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, relativo alla violazione constatata ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione ai sensi dell'articolo 6, comma 2-bis, primo periodo, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218;</p>	<p>1-bis. ABROGATO.</p>	<p>/</p>
<p>c) ad un decimo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni ovvero a un decimo del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione</p>	<p>c) ad un decimo del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni;</p>	<p>1-ter. Ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui al presente articolo, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate non opera la preclusione di cui al comma 1, primo periodo, salva la notifica degli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni recanti le somme dovute ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, e 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni. La preclusione di cui al comma 1, primo periodo, salva la notifica di avvisi di pagamento e atti di accertamento, non opera neanche per i tributi doganali e per le accise amministrati dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli.</p>	<p>Identico.</p>
		<p>1-quater. Il pagamento e la regolarizzazione di cui al presente articolo non precludono l'inizio o la prosecuzione di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di controllo e accertamento.</p>	<p>Identico</p>
		<p>2. Il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente alla regolarizzazione del paga-</p>	<p>Identico.</p>



mento del tributo o della differenza, quando dovuti, nonché al pagamento degli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno.			2-ter. La riduzione della sanzione è, in ogni caso, esclusa nel caso di presentazione della dichiarazione con un ritardo superiore a novanta giorni.
	2-bis. Se la sanzione è calcolata ai sensi dell'articolo 12, la percentuale di riduzione è determinata in relazione alla prima violazione. La sanzione unica su cui applicare la percentuale di riduzione può essere calcolata anche mediante l'utilizzo delle procedure messe a disposizione dall'Agenzia delle entrate. Se la regolarizzazione avviene dopo il verificarsi degli eventi indicati al comma 1, lettere b-ter), b-quater) e b-quinquies), si applicano le percentuali di riduzione ivi contemplate.	3. Quando la liquidazione deve essere eseguita dall'ufficio, il ravvedimento si perfeziona con l'esecuzione dei pagamenti nel termine di sessanta giorni dalla notificazione dell'avviso di liquidazione.	Identico.
		4. ABROGATO.	/
		5. Le singole leggi e atti aventi forza di legge possono stabilire, a integrazione di quanto previsto nel presente articolo, ulteriori circostanze che importino l'attenuazione della sanzione.	Identico.

6. SCHEMA DELLE NUOVE SOGLIE TEMPORALI E DELLE RELATIVE PERCENTUALI DI RIDUZIONE DELLE SANZIONI

Nella tabella che segue si riportano le nuove "soglie temporali" e le relative percentuali di riduzione delle sanzioni in caso di ravvedimento.

TIPOLOGIA DI RAVVEDIMENTO	MOMENTO DEL RAVVEDIMENTO	PERCENTUALE DI RIDUZIONE DELLE SANZIONI	ARTICOLO DI RIFERIMENTO
RAVVEDIMENTO SPRINT	Entro 15 gg.	1/10	Art. 13, co. 1, terzo periodo, D.Lgs. n. 471/97 e art. 13, co. 1, lett. a), D.Lgs. n. 472/97.
RAVVEDIMENTO BREVE	Dal 15° al 30° gg.	1/10 del minimo.	Art. 13, co. 1, lett. a), D.Lgs. n. 472/97.
RAVVEDIMENTO INTERMEDIO O TRIMESTRALE	Dal 31° al 90° gg.	1/9 del minimo.	Art. 13, co. 1, lett. a-bis), D.Lgs. n. 472/97.
RAVVEDIMENTO LUNGO O ANNUALE	Dal 91° gg. al termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è pre vista dichiarazione periodica, entro 1 anno dall'omissione o dall'errore.	1/8 del minimo.	Art. 13, co. 1, lett. b), D.Lgs. n. 472/97.



RAVVEDIMENTO LUNGHISSIMO O OLTRE L'ANNO	Oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre un anno dall'omissione o dall'errore.	1/7 del minimo.	Art. 13, co. 1, lett. b-bis), D.Lgs. n. 472/97.
RAVVEDIMENTO NON PRECEDUTO DA PVC	Dopo la comunicazione dello schema di atto non preceduto da un pvc, senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione.	1/6 del minimo.	Art. 13, co. 1, lett. b-ter), D.Lgs. n. 472/97.
RAVVEDIMENTO SUCCESSIVO AL PVC	Dopo la constatazione della violazione a seguito di pvc, senza che sia stata inviata comunicazione di adesione al verbale e, comunque, prima della comunicazione dello schema di atto.	1/5 del minimo.	Art. 13, co. 1 lett. b-quater), D.Lgs. n. 472/97.
RAVVEDIMENTO SUCCESSIVO ALLA COMUNICAZIONE DELLO SCHEMA DI ATTO	Dopo la comunicazione dello schema di atto relativo alla violazione constatata a seguito di pvc senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione.	1/4 del minimo	Art. 13, co. 1, lett. b-quinquies), D.Lgs. n. 472/97.
RAVVEDIMENTO A SEGUITO DI OMESSA DICHIARAZIONE	Entro 90 gg.	1/10 del minimo di quella prevista er l'omessa presentazione della dichiarazione.	Art.13, co. 1, lett. c), D.Lgs. n. 472/97.

Avv. Alessandro Villani
Dott.ssa Marta Zizzari

La legge di bilancio 2025 guarda alle imprese: Ires premiale e "più assunti e meno paghi"

La manovra introduce un'Ires premiale: una riduzione dal 24% al 20% dell'aliquota Ires per le imprese che reinvestono l'80% degli utili, di cui almeno il 30% per investimenti in beni 4.0 e 5.0, e che assumano l'1% di lavoratori in più. Inoltre, per favorire gli investimenti privati per il 2025 la finanziaria stanziava 1,6 miliardi di euro per finanziare un credito di imposta per le imprese che effettuano l'acquisizione dei beni strumentali destinati a strutture produttive del Mezzogiorno. Per i prossimi tre anni è prorogata "la maggiorazione del 20% della

deduzione relativa al costo del lavoro derivante da nuove assunzioni di dipendenti a tempo indeterminato effettuate da imprese e professionisti". Fino al 2027 le aziende potranno avvantaggiarsi di una detassazione, dal 10% al 5%, dell'imposta sostitutiva sui premi di risultato e dell'esenzione fiscale per i fringe benefit (1.000 euro per i lavoratori senza figli e fino a 2.000 euro per quelli con figli). Infine, sale da 30mila a 35mila euro la soglia di reddito da lavoro dipendente o da pensione che permette di beneficiare della flat tax al 15%.



Comunicato Concorso Magistrato Tributario

A cura dell'Avv. Maurizio Villani

Cari Amici,
Vi segnalo che:

1. nel quesito n. 712 del diritto processuale tributario, pubblicato dal MEF venerdì 10 gennaio 2025 in vista della prova preselettiva del 14

febbraio 2025, è presente un errore perché nella risposta data per esatta il riferimento corretto non è al Capo III del D.Lgs. del 31 dicembre 1992 n. 546 ma al Capo IV del citato decreto.

NUMERO ORDINE	QUESITO	RISPOSTA 1 (ESATTA)	RISPOSTA 2 (ERRATA)	RISPOSTA 3 (ERRATA)	RISPOSTA 4 (ERRATA)
712	Ai sensi dell'art. 67-bis del d.lgs. del 31 dicembre 1992 n. 546:	Le sentenze emesse dalle Corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado sono esecutive secondo quanto previsto dal Capo III del d.lgs. del 31 dicembre 1992 n. 546.	Le sentenze emesse dalle Corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado sono esecutive secondo quanto previsto dal Capo II del d.lgs. del 31 dicembre 1992 n. 546.	Le sentenze emesse dalle Corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado sono esecutive secondo quanto previsto dal Capo IV del d.lgs. del 31 dicembre 1992 n. 546.	Le sentenze emesse dalle Corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado sono esecutive secondo quanto previsto dal Capo V del d.lgs. del 31 dicembre 1992 n. 546.

2. nel quesito n. 604 del diritto processuale tributario, pubblicato dal MEF venerdì 10 gennaio 2025 in vista della prova preselettiva del 14 febbraio 2025, è presente un errore per-

ché nella risposta data per esatta il riferimento corretto non è al comma 3 dell'art. 22 del D.Lgs. del 31 dicembre 1992 n. 546 ma al comma 2 del citato decreto.

604	Ai sensi dell'art. 22 del d.lgs. del 31 dicembre 1992 n. 546:	Se l'atto depositato nella segreteria della Corte di giustizia tributaria non è conforme a quello consegnato o spedito alla parte nei cui confronti il ricorso è proposto, il ricorso è inammissibile e si applica il comma 3 dell'art. 22 del d.lgs. del 31 dicembre 1992 n. 546.	Se l'atto depositato nella segreteria della Corte di giustizia tributaria non è conforme a quello consegnato o spedito alla parte nei cui confronti il ricorso è proposto, il ricorso è inammissibile e si applica il comma 5 dell'art. 22 del d.lgs. del 31 dicembre 1992 n. 546.	Se l'atto depositato nella segreteria della Corte di giustizia tributaria non è conforme a quello consegnato o spedito alla parte nei cui confronti il ricorso è proposto, il ricorso è in ogni caso ammissibile ma si applica il comma 5 dell'art. 22 del d.lgs. del 31 dicembre 1992 n. 546.	Se l'atto depositato nella segreteria della Corte di giustizia tributaria non è conforme a quello consegnato o spedito alla parte nei cui confronti il ricorso è proposto, il ricorso è in ogni caso ammissibile ma si applica il comma 3 dell'art. 22 del d.lgs. del 31 dicembre 1992 n. 546.
-----	---------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------



3. nel quesito n. 664 del diritto processuale tributario, pubblicato dal MEF venerdì 10 gennaio 2025 in vista della prova preselettiva del 14 febbraio 2025, è presente un errore perché nella risposta data per esatta il rifiuto tacito

dell'autotutela facoltativa (art. 10-quinquies Legge n. 212/2000) non è atto autonomamente impugnabile, così come tassativamente previsto dall'art. 19, primo comma, lettera g-ter, D.Lgs. del 31 dicembre 1992 n. 546.

664	Il rifiuto espresso o tacito sull'istanza di autotutela nei casi previsti dall'articolo 10-quinquies della legge 27 luglio 2000, n. 212:	È un atto autonomamente impugnabile dinanzi al giudice tributario.	È un atto autonomamente impugnabile dinanzi al giudice tributario purché nei casi previsti dall'articolo 10-nonies della legge 27 luglio 2000, n. 212.	È un atto autonomamente impugnabile dinanzi al giudice tributario purché nei casi previsti dall'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212.	È un atto autonomamente impugnabile dinanzi al giudice tributario purché nei casi previsti dall'articolo 10-ter della legge 27 luglio 2000, n. 212.
-----	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Ho segnalato i tre errori al MEF ed al Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria per le

necessarie correzioni.

Avv. Maurizio Villani

Bonus casa: le novità (e i tagli) della legge di bilancio 2025

La legge di bilancio per il 2025 riscrive il panorama delle agevolazioni fiscali dedicate alla casa ma introducendo novità e operando qualche taglio. L'Ecobonus, detrazioni Irpef o Ires che arrivavano fino al 65% o, in alcuni casi, all'85% per i condomini che effettuavano interventi di efficientamento energetico, subirà un drastico ridimensionamento. Dal 2025, le aliquote scenderanno al 50% per la prima casa e al 36% per gli altri immobili. Il cosiddetto "Superbonus" cambia faccia, lo sconto fiscale passa dal 70 al 65% ma sarà ammissibile solo i lavori già deliberati dai condomini e che abbiano già presentato la Cila entro il 15 ottobre 2024 mentre le spese sostenute nel 2023 potranno essere detratte in 10 anni.

Resiste, invece, il bonus ristrutturazioni che conserva una detrazione del 50%, ma limitata alle prime case e con un tetto di spesa di 96.000 euro. Gli altri immobili che affronteranno ristrutturazioni potranno godere di uno sconto fiscale inferiore che scenderà al 36% dal 2025, con un tetto massimo dimezzato a 48.000 euro. Cessano, invece, le agevolazioni fiscali per l'acquisto di caldaie domestiche alimentate con combustibili fossili. Restano validi i bonus per l'acquisto di mobili ed elettrodomestici se abbinati a interventi di ristrutturazione.

LEGGE DI BILANCIO 2025: NOVITÀ PER PENSIONI E LAVORATORI

La manovra introduce interventi che puntano, da un lato, a favorire la permanenza al lavoro e ovviare alla mancanza di determinate expertise nel settore pubblico e privato, dall'altro a permettere canali di uscita anticipati.

La manovra prevede "la detassazione e l'estensione dell'incentivo contributivo, l'agevolazione che consiste nel riconoscimento in busta paga della quota di contributi a carico del lavoratore, per quanti – in possesso dei requisiti per il pensionamento anticipato – decidano di restare al lavoro (cd. Bonus Maroni)", scrive il Mef. Inoltre, "per agevolare la permanenza al lavoro nelle Amministrazioni pubbliche, sono state introdotte modifiche alla normativa vigente sia per adeguare i limiti ordinamentali di età ai requisiti anagrafici previsti per l'accesso al pensionamento di vecchiaia, sia per consentire comunque la permanenza in servizio anche dopo aver maturato i requisiti per il pensionamento anticipato. Il pacchetto previdenziale comprende la conferma anche per il 2025 dei canali di uscita anticipata attualmente vigenti (Quota 103, Ape sociale e Opzione donna) e viene introdotta la possibilità di anticipare la pensione a 64 anni attraverso il cumulo della previdenza obbligatoria con quella complementare".

Il testo della manovra prevede, infine, un aumento di 3 euro delle pensioni minime: l'assegno passerà da 614,7 euro a 617,9 euro mensili.



Onere di impugnazione specifica nell'atto di appello tributario

A cura dell'Avv. Alessandro Villani

EX ART. 53 DEL D.LGS. N. 546 /1992

La Suprema Corte di Cassazione – Sezione Tributaria, con la recente sentenza n. 30800 depositata il 02 dicembre 2024, ha stabilito un importante principio di diritto, su cui vale la pena soffermarsi, riguardante il tema dell'onere di impugnazione specifica nell'atto di appello tributario, ex art. 53 del D.Lgs. n. 546 /1992.

In particolare, i giudici di legittimità, con la suddetta sentenza, hanno aderito ad un orientamento ormai consolidato in giurisprudenza secondo cui in tema di contenzioso tributario **l'onere di impugnazione specifica imposto dall'art. 53 del D.Lgs. n. 546 del 1992 è assolto qualora l'atto di appello, nel proporre una differente interpretazione della disposizione controversa, critichi implicitamente e direttamente la decisione di primo grado, anche mediante la semplice riproposizione delle argomentazioni adottate in primo grado che siano ritenute idonee a sostenere la legittimità dell'accertamento da parte dell'Ufficio o del ricorso da parte del Contribuente).**

Ebbene, nella motivazione della sentenza i giudici di legittimità hanno rammentato il costante orientamento giurisprudenziale formatosi sul tema, secondo il quale: "in tema di contenzioso tributario, la riproposizione in appello delle ragioni poste a fondamento dell'originaria impugnazione del provvedimento impositivo da parte del contribuente, ovvero della legittimità dell'accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria, in contrapposizione alle argomentazioni adottate dal giudice di primo grado, assolve l'onere di impugnazione specifica imposto dall'art. 53 del D.Lgs. n. 546 del 1992, quando il dissenso investa la decisione nella sua interezza e, comunque, ove dall'atto di gravame, interpretato nel suo complesso, siano ricavabili in modo inequivoco, seppur per implicito, i motivi di censura" (Cass. 10/01/2024, n. 1030).

Ed ancora: "nel processo tributario, ove l'Amministrazione finanziaria si limiti a ribadire e riproporre in appello le stesse ragioni ed argomentazioni poste a sostegno della legittimità del proprio operato, come già dedotto in primo grado, in quanto considerate dalla stessa idonee a sostenere la legittimità dell'avviso di accertamento annullato, è da ritenersi assolto l'one-

re d'impugnazione specifica previsto dall'art. 53 del D.Lgs. n. 546 del 1992" (Cass. 25/02/2022, n. 6302). In conclusione, si ritiene corretta la recente pronuncia della Corte di Cassazione n. 30800 depositata il 02 dicembre 2024, con la quale si è voluto dare continuità ad un principio già espresso e consolidato dalla stessa Corte, secondo cui la riproposizione in appello delle ragioni poste a fondamento dell'originaria impugnazione del provvedimento impositivo da parte del contribuente, ovvero della legittimità dell'accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria, in contrapposizione alle argomentazioni adottate dal giudice di primo grado, assolve l'onere di impugnazione specifica imposto dall'art. 53 del D.Lgs. n. 546 del 1992.

Tuttavia, occorre rammentare che l'orientamento evocato dalla sentenza in narrativa non era in passato unanimemente condiviso. Basta richiamare le sentenze, n. 12589/2004 e n. 105418/2008, che hanno ribadito il principio secondo cui "l'indicazione di specifici motivi d'impugnazione costituisce un requisito essenziale dell'atto di appello, posto che la relativa funzione è proprio quella di indicare esattamente i limiti della devoluzione, così consentendo non solo di individuare le questioni costituenti l'oggetto e l'ambito del riesame, richiesti al giudice di secondo grado ma, altresì, di evidenziare gli errori commessi dal primo giudice e la relativa connessione causale con il provvedimento impugnato, e, quindi, identificare le concrete ragioni per cui se ne invoca la riforma. Pertanto, non si rileva sufficiente il fatto che l'atto di appello consenta di individuare le statuizioni concretamente impuginate, ma è altresì necessario, pur quando la sentenza di primo grado sia stata censurata nella sua interezza, che le ragioni sulle quali si fonda il gravame siano esposte con sufficiente grado di specificità, da correlare, peraltro, con la motivazione della sentenza impugnata, con la conseguenza che se, da un lato, il grado di specificità dei motivi non può essere stabilito in via generale ed assoluta, dall'altro lato, esige pur sempre che, alle argomentazioni svolte nella sentenza impugnata vengano contrapposte quelle dell'appellante, volte ad incrinare il fondamento logico-giuridico delle prime".

Avv. Alessandro Villani



Quinta Magistratura Tributaria - maxi esodo nel 2025 dei Giudici Tributari nati nel 1950 – 1951 e 1952

A cura dell'Avv. Maurizio Villani

La Camera dei deputati il 20 dicembre 2024 ha approvato il **Disegno di legge di bilancio 2025**, “*Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2025 e bilancio pluriennale per il triennio 2025-2027*”, presentato dal Governo il 23 ottobre 2024 (A.C. 2112-bis-A).

Il suddetto Disegno di legge è stato trasmesso al Senato per l'approvazione definitiva prevista sabato 28 dicembre 2024 ed entrerà in vigore il 01 gennaio 2025.

Tra le varie modifiche è prevista una totale riscrittura delle norme che disciplinano la tempistica della cessazione dall'incarico dei giudici tributari.

In particolare, l'art. 1, comma 140, lettera c), e comma 141, del suddetto Disegno di legge, ha stabilito le seguenti regole e tempistiche:

- innanzitutto, è stato totalmente abrogato il c.d. decalage (art. 3, comma 6, D.L. n. 198/2022);
- l'art. 8, comma 1, Legge n. 130/2022 è stato così sostituito:

«1. La disposizione di cui all'articolo 1, comma 1, lettera n), numero 2.2), si applica a decorrere dal 1° gennaio 2029. Fino al 31 dicembre 2028, i componenti delle corti di Giustizia Tributaria di primo e secondo grado, indipendentemente dalle funzioni svolte, cessano dall'incarico, in ogni caso:

- a. il 1° gennaio 2026 qualora abbiano compiuto settantatré anni di età entro il 31 dicembre 2025, ovvero al compimento del settantatreesimo anno di età nel corso dell'anno 2026;
- b. il 1° gennaio 2027 qualora abbiano compiuto settantadue anni di età entro il 31 dicembre 2026, ovvero al compimento del settantaduesimo anno di età nel corso dell'anno 2027;
- c. il 1° gennaio 2028 qualora abbiano compiuto settantuno anni di età entro il 31 dicembre 2027, ovvero al compimento del settantunesimo anno di età nel corso dell'anno 2028».

Anche se la Legge finanziaria entra in vigo-

re il 01 gennaio 2025, ai fini della cessazione dall'incarico bisogna tenere conto della data dell'01 gennaio 2026 per stabilire cosa accadrà il prossimo anno 2025.

Pertanto, alla luce delle suddette novità, nel 2025 cesseranno dall'incarico i giudici tributari:

- nati nel 1950, perché nel 2025 compiranno 75 anni;
- nati nel 1951, perché sempre nel 2025 hanno già compiuto 73 anni;
- nati nel 1952, perché compiranno 73 anni entro il 31 dicembre 2025;
- nati nel 1952, al compimento dei 73 anni nel corso dell'anno 2026.

In definitiva, nel 2025 assisteremo al maxi esodo dei giudici tributari nati nel 1950, 1951 e 1952, con la speranza che ciò non comprometta il regolare funzionamento delle Corti di Giustizia Tributaria di primo e secondo grado, anche se entro il 25 agosto 2025 dovrà essere riscritta l'intera geografia giudiziaria della Quinta Magistratura Tributaria.

Avv. Maurizio Villani
Patrocinante in Cassazione

Importante e condivisibile sentenza n. 204/2024 del 17 c.m. della Corte Costituzionale che ha dichiarato inammissibili le varie eccezioni in tema di Giustizia Tributaria.

In particolare, la Corte Costituzionale, alle pagg. 26 e 27, ha precisato i seguenti importanti principi:

“La modifica della disciplina della Giustizia Tributaria realizzata con la legge n. 130 del 2022 – che si colloca nell'ambito degli interventi previsti nel PNRR per superare le criticità del “sistema Paese” – vuole rappresentare una risposta organica e di sistema per risolvere molte delle problematiche insite nel precedente assetto ordinamentale.

Intervenendo su taluni aspetti cruciali e delicati della giustizia e del processo tributari, la novella normativa ha avvicinato molto la giurisdizione tributaria a quella ordinaria.

Si tratta di una riforma che, a completamento di un percorso di 160 anni, ha contribuito in modo decisivo a realizzare nel nostro ordinamento una giurisdizione (che si affianca a quella ordinaria, amministrativa, contabile e militare), composta, a regime, da magistrati tributari:

a) professionali a tempo pieno; b) selezionati con pubblico concorso; c) specializzati nella materia tributaria.”

Sono principi che ho sempre esposto nei miei articoli e convegni pubblicati ed organizzati da Tribuna Finanziaria.

IL CONCORSO PASSA DA 146 A 176 CON IL RECUPERO DEGLI IDONEI

Magistrati fiscali, aumentano i posti

DI CRISTINA BARTELLI

Il concorso per magistrati tributari diventa extra large, si ampliano i posti disponibili da 146 a 176, assorbendo anche gli idonei. E i magistrati andranno in pensione senza decalage ma con scatti automatici.

Inoltre il concorso si manterrà nella forma del quiz preselettivo e delle due prove scritte. E quanto prevedono delle modifiche approvate in commissione bilancio della camera alla legge di bilancio che ora approda all'aula della camera per l'approvazione con fiducia.

Nelle correzioni dunque si prevede

che in relazione al concorso per 146 posti di magistrato tributario, nel rispetto delle facoltà assunzionali relative ai magistrati tributari autorizzate per l'anno 2026 il Ministro dell'economia e delle finanze può chiedere al Consiglio di presidenza della giustizia tributaria di assegnare ai concorrenti dichiarati idonei, secondo l'ordine della graduatoria, un numero di ulteriori posti non superiore al doppio del decimo di quelli messi a concorso.

Per le cessazioni degli incarichi il 1° gennaio 2026 decadono coloro che abbiano compiuto settantatré anni di età entro il 31 dicembre 2025; il 1° gennaio 2027 coloro che abbiano com-

piuto settantadue anni di età entro il 31 dicembre 2026; il 1° gennaio 2028 qualora abbiano compiuto settantuno anni di età entro il 31 dicembre 2027.

«La giustizia tributaria professionale è ormai una realtà e i prossimi concorsi per magistrato tributario ne sono la migliore conferma. Il Cpgt, in questa delicata fase, avrà come già in passato un ruolo molto importante. C'è voglia da parte di tutti di fare bene per dare piena dignità alla quinta magistratura del Paese», lo dichiara Carolina Lussana, presidente del Cpgt.

— © Aggiornamenti Tributo —

Concorso Magistrato Tributario

Cari Amici,

Vi segnalo che nel quesito n. 216 del diritto tributario, pubblicato dal MEF venerdì 10 gennaio 2025 in vista della prova preselettiva del 14 febbraio 2025, è presente un errore perché nella risposta esatta non si riporta correttamente l'art. 3, secondo comma, D.P.R. del 22 dicembre 1986 n. 917, che richiama l'art. 17 D.P.R. n. 917/1986 citato (tassazione separata), mentre nella "RISPOSTA 1 (ESATTA)" è richiamato erroneamente l'art. 16 D.P.R. n. 917/1986.

QUESITO RISPOSTA 1 (ESATTA) RISPOSTA 2 (ERRATA) RISPOSTA 3 (ERRATA) RISPOSTA 4 (ERRATA)

216 Stante quanto previsto dall'art. 3, secondo comma, d.P.R. del 22 dicembre 1986 n. 917, il

reddito del soggetto sul quale trova applicazione l'imposta: L'imposta si applica separatamente sui redditi elencati nell'art. 16, salvo quanto stabilito nei commi 2 e 3 dello stesso articolo. L'imposta si applica separatamente sui redditi elencati nell'art. 15, salvo quanto stabilito nei commi 2 e 3 dello stesso articolo. L'imposta si applica separatamente sui redditi elencati nell'art. 15, primo comma, salvo quanto stabilito nei commi 2 e 3 dello stesso articolo. L'imposta si applica separatamente sui redditi elencati nell'art. 16, terzo comma, salvo quanto stabilito nei commi 2 e 4 dello stesso articolo.

Ho segnalato l'errore al MEF ed al Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria per la necessaria correzione.

Avv. Maurizio Villani
Patrocinante in Cassazione

Comunicato Concorso Magistrato Tributario

Cari Amici,

Vi segnalo che nel **quesito n. 67 del diritto tributario**, pubblicato dal MEF venerdì 10 gennaio 2025 in vista della prova preselettiva del 14 febbraio 2025, è presente **un altro errore**

perché nella risposta data per esatta si fa riferimento all'**art. 81 del d.P.R. n. 917/1986 che non contiene al primo comma la lettera g).**

Continua a pagina 45



Nuove disposizioni in materia di Giustizia Tributaria introdotte dalla legge di bilancio 2025

A cura dell'Avv. Maurizio Villani

“Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2025 e bilancio pluriennale per il triennio 2025-2027”

N.B. Le modifiche sono segnalate in rosso.

PREMESSA

Il presente lavoro ha come obiettivo l'analisi delle principali novità introdotte in materia di Giustizia Tributaria dal Disegno di legge di bilancio 2025, “Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2025 e bilancio pluriennale per il triennio 2025-2027” presentato dal Governo il 23 ottobre 2024 (A.C. 2112-bis-A) ed approvato dalla Camera dei Deputati venerdì 20 dicembre 2024. Si attende l'approvazione definitiva del Senato. In particolare, si analizzano i commi da 139 a 146 del suddetto Disegno di legge, che modificano ed introducono nuove disposizioni in materia di Giustizia Tributaria.

Ciò premesso, si procede con la disamina delle principali novità.

Nel 2025 concorso di n. 176 posti di magistrato tributario (con i 30 idonei)

co. 139. In relazione al concorso per 146 posti di magistrato tributario bandito con decreto del Direttore generale della Giustizia Tributaria del 30 maggio 2024, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale, 4^a serie speciale, n. 46 del 7 giugno 2024, nel rispetto delle facoltà assunzionali relative ai magistrati tributari autorizzate per l'anno 2026 dall'articolo 1, comma 10, della legge 31 agosto 2022, n. 130, il Ministro dell'economia e delle finanze può chiedere al Consiglio di presidenza della Giustizia Tributaria di assegnare ai concorrenti dichiarati idonei, secondo l'ordine della graduatoria, un numero di ulteriori posti non superiore al doppio del decimo di quelli messi a concorso.

Commento

La suddetta disposizione autorizza, in primo luogo, il Ministero dell'economia e delle finanze a chiedere al Consiglio di presidenza della Giustizia Tributaria di assegnare, nei limiti delle facoltà assun-

zionali autorizzate per l'anno 2026, ulteriori posti per i concorrenti risultati idonei a seguito del concorso per l'assunzione di 146 magistrati tributari bandito nel 2024.

In sostanza, il primo concorso di magistrato tributario del 2025 è di 176 posti (compresi i 30 idonei).

La preselezione è fissata il 14 febbraio 2025 e la banca dati sarà pubblicata il 10 gennaio 2025 (G.U. n. 95 del 29/11/2024).

La Giustizia Tributaria professionale è ormai una realtà ed i prossimi concorsi per magistrato tributario ne sono la migliore conferma, come ultimamente deciso dalla Corte Costituzionale con l'importante sentenza n. 204 del 17 dicembre 2024 (QUINTA MAGISTRATURA TRIBUTARIA), che ha stabilito i seguenti principi:

“La modifica della disciplina della Giustizia Tributaria realizzata con la legge n. 130 del 2022 – che si colloca nell'ambito degli interventi previsti nel PNRR per superare le criticità del “sistema Paese” – vuole rappresentare una risposta organica e di sistema per risolvere molte delle problematiche insite nel precedente assetto ordinamentale.

Intervenendo su taluni aspetti cruciali e delicati della giustizia e del processo tributari, la novella normativa ha avvicinato molto la giurisdizione tributaria a quella ordinaria.

Si tratta di una riforma che, a completamento di un percorso di 160 anni, ha contribuito in modo decisivo a realizzare nel nostro ordinamento una giurisdizione (che si affianca a quella ordinaria, amministrativa, contabile e militare), composta, a regime, da magistrati tributari: a) professionali a tempo pieno; b) selezionati con pubblico concorso; c) specializzati nella materia tributaria.”

Ulteriori concorsi di magistrato tributario nel 2026 e 2029

co. 140. Alla legge 31 agosto 2022, n. 130, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) all'articolo 1:

1) al comma 10, secondo periodo, le parole: «nell'anno 2024, le unità di magistrati non assunte ai sensi del precedente periodo, au-

mentate di 68 unità; nell'anno 2026, 204 unità; nell'anno 2029, 204 unità», sono sostituite dalle seguenti: «nell'anno 2026, le 78 unità di magistrati non assunte ai sensi del precedente periodo, aumentate di 272 unità; nell'anno 2029, 204 unità»

2) al comma 10-*bis*:

2.1) al primo periodo, le parole: «per l'anno 2024» sono sostituite dalle seguenti: «per l'anno 2026»;

2.2) dopo il primo periodo, è inserito il seguente: «Nell'ambito delle facoltà assunzionali relative ai magistrati tributari per l'anno 2026 previste dal comma 10 e in deroga agli articoli 4 e seguenti del citato decreto legislativo n. 545 del 1992, il Ministero dell'economia e delle finanze, sentito il Consiglio di presidenza della Giustizia Tributaria, bandisce un ulteriore concorso con le specifiche modalità definite dal presente comma nonché dai commi 10-*ter* e 10-*quater*.»;

2.3) al quarto periodo, dopo le parole: «diritto commerciale» sono aggiunte le seguenti: «; si applicano le disposizioni dell'articolo 7, commi primo e secondo, del regolamento di cui al regio decreto 15 ottobre 1925, n. 1860»;

Testo modificato della Legge 31 agosto 2022 n. 130
“Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributari”

Articolo 1

Disposizioni in materia di Giustizia Tributaria

10. Al fine di dare attuazione alle disposizioni previste dal Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR) in materia di Giustizia Tributaria e alle disposizioni di cui alla presente legge, nonché di incrementare il livello di efficienza degli uffici e delle strutture centrali e territoriali della Giustizia Tributaria, il Ministero dell'economia e delle finanze è autorizzato ad assumere 100 unità di magistrati tributari per l'anno 2023, con le procedure di cui ai commi da 4 a 7 del presente articolo. Il Ministero dell'economia e delle finanze è altresì autorizzato ad assumere, con le procedure di cui all'articolo 4 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, le seguenti ulteriori unità di magistrati tributari: **nell'anno 2026, le 78 unità di magistrati non assunte ai sensi del precedente periodo, aumentate di 272 unità; nell'anno 2029, 204 unità.**

10-bis. Nell'ambito delle facoltà assunzionali dei magistrati tributari previste dal comma 10, **per l'anno 2026**, e in deroga agli articoli 4 e seguenti del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, il Ministero dell'economia e delle finanze, sentito il Consiglio di presidenza della Giustizia Tributaria, bandisce un concorso per il reclutamento di 68 uni-

tà di magistrati, aumentate delle unità non assunte ai sensi del comma 10, primo periodo, con le specifiche modalità di seguito definite. **Nell'ambito delle facoltà assunzionali relative ai magistrati tributari per l'anno 2026 previste dal comma 10 e in deroga agli articoli 4 e seguenti del citato decreto legislativo n. 545 del 1992, il Ministero dell'economia e delle finanze, sentito il Consiglio di presidenza della Giustizia Tributaria, bandisce un ulteriore concorso con le specifiche modalità definite dal presente comma nonché dai commi 10-*ter* e 10-*quater*.**

Alla procedura concorsuale di cui al presente comma non si applica la riserva di posti di cui al comma 3. La procedura concorsuale di cui al presente comma è articolata in una prova preselettiva, una prova scritta e una prova orale. La prova preselettiva, che può avere luogo anche in sedi decentrate e in date o sessioni diverse, è realizzata con l'ausilio di strumenti informatizzati, e consiste nella soluzione di settantacinque quesiti a risposta multipla da risolvere nel tempo massimo di sessanta minuti, attinenti alle materie di diritto civile, diritto processuale civile, diritto tributario, diritto processuale tributario e diritto commerciale; **si applicano le disposizioni dell'articolo 7, commi primo e secondo, del regolamento di cui al regio decreto 15 ottobre 1925, n. 1860.** La valutazione della prova preselettiva è effettuata sulla base del punteggio attribuito con i criteri individuati nel bando di concorso. Il Ministero dell'economia e delle finanze può avvalersi, per la predisposizione e formulazione dei quesiti, nonché per l'organizzazione della preselezione, di Enti, aziende o Istituti specializzati operanti nel settore della selezione delle risorse umane. La commissione esaminatrice provvederà alla validazione dei quesiti di cui al sesto periodo, che saranno pubblicati nel sito internet istituzionale del Ministero dell'economia e delle finanze in data antecedente a quella individuata per lo svolgimento della prova preselettiva fissata nel bando di concorso. Il punteggio della prova preselettiva non concorre alla determinazione del punteggio complessivo. Alla prova scritta è ammesso un numero di candidati pari a tre volte i posti messi a concorso. Sono comunque ammessi alle prove scritte coloro che hanno riportato lo stesso punteggio dell'ultimo candidato che risulta ammesso. Sono esonerati dalla prova preliminare ed ammessi comunque alla prova scritta:

- a) i giudici tributari presenti nel ruolo unico di cui all'articolo 4, comma 39-*bis*, della legge 12 novembre 2011, n. 183;
- b) i magistrati ordinari, militari, amministrativi e contabili;
- c) i procuratori e gli avvocati dello Stato;
- d) i candidati diversamente abili con percentuale di



invalidità pari o superiore all'80 per cento, in base all'articolo 20, comma 2-bis, della legge 5 febbraio 1992, n. 104.

Commento

In particolare la lett. a) n. 1, intervenendo sull'articolo 1 della legge n. 130, posticipa al 2026 le facoltà assunzionali di 350 unità di magistrati tributari, precedentemente autorizzate nel 2024 per 146 unità e 204 unità già autorizzate per il 2026.

Viene quindi rimodulato il piano di assunzioni dei magistrati tributari presso le Corti di Giustizia Tributaria previsto dall'articolo 1, comma 10, della legge n. 130 del 2022, da avviare a seguito del superamento di procedure concorsuali pubbliche indette dal Ministero dell'economia e delle finanze.

Il nuovo piano stabilisce una ulteriore e diversa programmazione delle immissioni in servizio e delle relative tempistiche.

In particolare:

- nel 2026 saranno immessi in servizio, oltre ai 78 magistrati non assunti, 272 magistrati;
- nel 2029 saranno immessi in servizio 204 magistrati.

Il piano di assunzioni previste dalla originaria legge n. 130 contemplava l'immissione in servizio di 100 unità nell'anno 2023 e di 68 unità negli anni successivi, dal 2024 al 2030.

Il piano è stato successivamente modificato dall'art. 18 del decreto-legge n. 75 del 2023, attraverso la previsione di una ulteriore programmazione delle immissioni in servizio. In particolare:

- nel 2024 dovevano essere immessi in servizio, oltre ai 68 magistrati già previsti, anche le restanti unità non assunte nel 2023 (66 unità);
- nel 2026 dovevano essere in servizio 204 magistrati;
- nel 2029 dovevano essere in servizio 204 magistrati.

La lett. a) n. 2) interviene sulla disciplina della procedura concorsuale, derogatoria rispetto a quella ordinaria, dettata dal comma 10-bis dell'articolo 1 della legge n. 130.

Il comma 10-bis prevede una procedura concorsuale semplificata per l'anno 2024, finalizzata all'assunzione di 68 magistrati tributari oltre alle unità di magistrati non assunte ai sensi del comma 10 della legge 130 del 2022. Tale procedura, per la quale non si applica la riserva di posti di cui all'articolo 1, comma 3, della legge 130 del 2022, è articolata in una prova preselettiva, due prove scritte ed una prova orale.

Per quanto riguarda la prova preselettiva, la norma prevede che il Ministero dell'economia e delle finanze possa avvalersi, per la predisposizione e

formulazione dei quesiti, nonché per l'organizzazione della preselezione, di Enti, aziende o Istituti specializzati operanti nel settore della selezione delle risorse umane.

Si prevede che tale prova possa avere luogo anche in sedi decentrate e in date o sessioni diverse, sia realizzata con l'ausilio di strumenti informatizzati, e consista nella soluzione di 75 quesiti a risposta multipla da risolvere nel tempo massimo di 60 minuti, attinenti alle materie di diritto civile, diritto processuale civile, diritto tributario, diritto processuale tributario e diritto commerciale.

Si prevede, altresì, che la valutazione della prova preselettiva sia effettuata sulla base del punteggio attribuito con i criteri individuati nel bando di concorso.

La disposizione prescrive che la commissione esaminatrice provveda alla validazione dei quesiti, i quali saranno pubblicati sul sito del Ministero dell'economia e delle finanze in data antecedente a quella individuata per lo svolgimento della prova preselettiva, fissate entrambi nel bando di concorso.

È, altresì, previsto che il punteggio della prova preselettiva non concorra alla determinazione del punteggio complessivo e che alla prova scritta sia ammesso un numero di candidati pari a tre volte i posti messi a concorso, compresi coloro che hanno riportato lo stesso punteggio dell'ultimo candidato che risulta ammesso.

La norma in commento individua alcune categorie di esonerati dalla prova preliminare ed ammessi comunque alla prova scritta:

- a. i giudici tributari presenti nel ruolo unico, di cui all'articolo 4, comma 39-bis, della legge n. 183 del 2011;**
- b. i magistrati ordinari, militari, amministrativi e contabili;**
- c. i procuratori e gli avvocati dello Stato;**
- d. i candidati diversamente abili con percentuale di invalidità pari o superiore all'ottanta per cento, in base all'articolo 20, comma 2-bis, della legge n. 104 del 1992.**

Il comma 10-ter stabilisce che le prove scritte consistano nello svolgimento di due elaborati tra i tre indicati dall'articolo 4, comma 3, del decreto legislativo n. 545 del 1992, individuati mediante sorteggio da effettuarsi nell'imminenza della prova, e che alla prova orale siano ammessi i candidati che ottengono un punteggio non inferiore a diciotto trentesimi in ciascun elaborato della prova scritta.

È, altresì, previsto che non si proceda alla correzione del secondo elaborato se la valutazione dell'elaborato della prima prova scritta svolta non superi i diciotto trentesimi.

Per la prova orale, si rinvia alla disciplina di cui all'articolo 4, commi 4 e 5, del decreto legislativo n. 545 del 1992.

Si prescrive, inoltre, che il mancato superamento della prova scritta o della prova orale rileva ai fini del computo della dichiarazione di non idoneità al concorso, per gli effetti dell'articolo 4-bis, comma 1, lettera d), del decreto legislativo n. 545 del 1992. Si ricorda che il computo massimo di dichiarazione di non idoneità al concorso per magistrati tributi è tre. **La disposizione prevede che la commissione di concorso, di cui all'articolo 4- quater del decreto legislativo n. 545 del 1992, debba essere nominata nei quindici giorni successivi alla scadenza del termine per la presentazione delle domande con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, previa delibera del Consiglio di presidenza della Giustizia Tributaria. Ai sensi del comma 10-quater i magistrati tributari nominati vincitori all'esito del concorso di cui al comma 10-bis che, alla data di scadenza del termine stabilito nel bando di concorso per la presentazione della domanda di ammissione, sono giudici tributari presenti nel ruolo unico di cui all'articolo 4, comma 39-bis, della legge n. 183 del 2011, e i magistrati ordinari, amministrativi, contabili o militari, in servizio, non sono tenuti allo svolgimento del tirocinio formativo di cui all'articolo 4-quinquies del decreto legislativo n. 545 del 1992.**

La disposizione in commento modificando il comma 10-bis dell'articolo 1 della legge n. 130, prevede, da un lato, che tale procedura semplificata trovi applicazione anche l'anno 2026 e, dall'altro, che il MEF, nell'ambito delle facoltà assunzionali dei magistrati tributari per l'anno 2026 previste e in deroga agli articoli 4 e seguenti del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, possa bandire, sentito il Consiglio di presidenza della Giustizia Tributaria, un ulteriore concorso con le specifiche modalità definite nel presente comma, nei commi 10-ter e 10-quater

Uffici centrali e territoriali del Dipartimento della Giustizia Tributaria

co. 140. Alla legge 31 agosto 2022, n. 130, sono apportate le seguenti modificazioni:

b) all'articolo 4, comma 3, lettera d), le parole: «le corti di Giustizia Tributaria di primo e secondo grado» sono sostituite con le seguenti: «gli uffici centrali e territoriali del Dipartimento della Giustizia Tributaria»;

Testo modificato della Legge 31 agosto 2022 n. 130
 “Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributari”

Articolo 4

Disposizioni in materia di processo tributario

3. A decorrere dal 1° gennaio 2023:

a) il comma 3-ter dell'articolo 12 del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 marzo 2012, n. 44, è abrogato;

b) all'articolo 37 del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111:

1) al comma 12, il terzo periodo è soppresso;

2) al comma 13, il primo periodo è soppresso;

c) gli importi dei compensi fissi di cui all'articolo 13, comma 1, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, individuati dal decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 20 giugno 2019 sono aumentati del 130 per cento;

d) per l'incremento del fondo risorse decentrate destinato al trattamento economico accessorio da riconoscere al personale amministrativo e del fondo per il finanziamento della retribuzione di risultato dei dirigenti in servizio presso **gli uffici centrali e territoriali del Dipartimento della Giustizia Tributaria**, è autorizzata la spesa complessiva annua di 7 milioni di euro.

Commento

È introdotta una norma di coordinamento, conseguente l'istituzione del Dipartimento della Giustizia Tributaria, estendendo l'ambito soggettivo dei beneficiari del fondo risorse decentrate del personale amministrativo e del fondo per il finanziamento della retribuzione del risultato dei dirigenti del Ministero dell'economia e delle finanze.

Nuovi termini di cessazione dall'incarico

co. 140. Alla legge 31 agosto 2022, n. 130, sono apportate le seguenti modificazioni:

c) all'articolo 8, il comma 1 è sostituito con il seguente: «1. La disposizione di cui all'articolo 1, comma 1, lettera n), numero 2.2), si applica a decorrere dal 1° gennaio 2029. Fino al 31 dicembre 2028, i componenti delle corti di Giustizia Tributaria di primo e secondo grado, indipendentemente dalle funzioni svolte, cessano dall'incarico, in ogni caso:

a) il 1° gennaio 2026 qualora abbiano compiuto settantatré anni di età entro il 31 dicembre 2025, ovvero al compimento del settantatreesimo anno di età nel corso dell'anno 2026;

b) il 1° gennaio 2027 qualora abbiano compiuto settantadue anni di età entro il 31 dicembre 2026, ovvero al compimento del settantaduesimo anno di età nel corso dell'anno 2027;

c) il 1° gennaio 2028 qualora abbiano compiuto settantuno anni di età entro il 31 dicembre 2027, ovvero al compimento del settantunesimo anno di età nel corso dell'anno 2028».

Testo modificato della Legge 31 agosto 2022 n. 130



“Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributari”

Articolo 8

Disposizioni transitorie e finali

1. La disposizione di cui all'articolo 1, comma 1, lettera n), numero 2.2), si applica a decorrere dal 1° gennaio 2029. Fino al 31 dicembre 2028, i componenti delle corti di Giustizia Tributaria di primo e secondo grado, indipendentemente dalle funzioni svolte, cessano dall'incarico, in ogni caso:

- a) il 1° gennaio 2026 qualora abbiano compiuto settantatré anni di età entro il 31 dicembre 2025, ovvero al compimento del settantatreesimo anno di età nel corso dell'anno 2026;
- b) il 1° gennaio 2027 qualora abbiano compiuto settantadue anni di età entro il 31 dicembre 2026, ovvero al compimento del settantaduesimo anno di età nel corso dell'anno 2027;
- c) il 1° gennaio 2028 qualora abbiano compiuto settantuno anni di età entro il 31 dicembre 2027, ovvero al compimento del settantunesimo anno di età nel corso dell'anno 2028».

Commento

La lett. c) del comma 140, modificando la disciplina prevista dall'articolo 8, comma 1, della legge n. 130/2022, prevede il differimento al 1° gennaio 2029 del regime ordinario relativo alla cessazione dell'incarico dei giudici tributari al compimento dei 70 anni.

Conseguentemente, è modificato il regime transitorio per le annualità fino al 2029 per la cessazione dalle funzioni dei giudici tributari che operano presso le Corti di Giustizia Tributaria di primo e secondo grado.

Si prevede, in particolare, che i componenti delle corti di Giustizia Tributaria di primo e secondo grado, indipendentemente dalle funzioni svolte, cessano dall'incarico in ogni caso:

- il 1° gennaio 2026 qualora abbiano compiuto settantatré anni di età entro il 31 dicembre 2025, ovvero al compimento del settantatreesimo anno di età nel corso dell'anno 2026;
- il 1° gennaio 2027 qualora abbiano compiuto settantadue anni di età entro il 31 dicembre 2026, ovvero al compimento del settantaduesimo anno di età nel corso dell'anno 2027;
- il 1° gennaio 2028 qualora abbiano compiuto settantuno anni di età entro il 31 dicembre 2027, ovvero al compimento del settantunesimo anno di età nel corso dell'anno 2028.;

È stata abrogata (art. 15 c.c) la previgente disciplina mille proroghe prevista dalle seguenti disposizioni (c.d. decalage):

- art. 8, comma 1, della Legge n. 130/2022;

- art. 3, comma 6, del Decreto Legge n. 198/2022, convertito, con modifiche, dalla Legge n. 14/2023;
- art. 3, comma 4, del Decreto Legge n. 215/2023, convertito, con modifiche, dalla Legge n. 18/2024, con decorrenza dal 29/02/2024 al 31/12/2024.

Quanto sopra viene precisato dal successivo comma 141.

In sostanza, nel 2025 ci sarà un maxi esodo di tutti i giudici tributari nati nel 1950, 1951 e 1952. Anche se la Legge finanziaria entra in vigore il 01 gennaio 2025, ai fini della cessazione dall'incarico, bisogna tenere conto della data dell'01 gennaio 2026 per stabilire cosa accadrà il prossimo anno 2025.

Pertanto, alla luce delle suddette novità, nel 2025 cesseranno dall'incarico i giudici tributari:

- nati nel 1950, perché nel 2025 compiranno 75 anni;
- nati nel 1951, perché sempre nel 2025 hanno già compiuto 73 anni;
- nati nel 1952, perché compiranno 73 anni entro il 31 dicembre 2025;
- nati nel 1952, al compimento dei 73 anni nel corso dell'anno 2026.

In definitiva, nel 2025 assisteremo al maxi esodo dei giudici tributari nati nel 1950, 1951 e 1952, con la speranza che ciò non comprometta il regolare funzionamento delle Corti di Giustizia Tributaria di primo e secondo grado, anche se entro il 25 agosto 2025 dovrà essere riscritta l'intera geografia giudiziaria della Quinta Magistratura Tributaria.

Abrogato il c.d. decalage (art. 3, co. 6, D.L. n. 198/2022)

co. 141. Il comma 6 dell'articolo 3 del decreto-legge 29 dicembre 2022, n. 198, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 febbraio 2023, n. 14, è **abrogato**.

Testo modificato del Decreto legge 29 dicembre 2022 n. 198

“Disposizioni urgenti in materia di termini legislativi”

Articolo 3

Proroga di termini in materia economica e finanziaria

~~6. I termini indicati nell'articolo 8, comma 1, della legge 31 agosto 2022, n. 130, sono prorogati di due anni:~~

Commento

Il comma 141 abroga – conseguentemente alle modifiche previste dalla lett. c) del comma 140-

il comma 6 dell'art. 3 del decreto legge 29 dicembre n. 198, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 febbraio 2023, n. 14, inerente alla previgente disciplina di proroga del regime transitorio per le annualità fino al 2029, relativo alla cessazione dell'incarico dei giudici tributari al compimento dei 70 anni.

Infatti, l'art. 3, comma 6, del D.L. n. 198/2022, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 14/2023 aveva prorogato di due anni i precedente termine di un anno previsto dall'art. 3 del D.L. n. 198/2022, convertito, con modifiche, dalla Legge n. 14/2023.

Ora, tutte le suddette proroghe sono state abrogate.

E' stata abrogata (art. 15 c.c) la previgente disciplina mille proroghe prevista dalle seguenti disposizioni:

- art. 8, comma 1, della Legge n. 130/2022;
- art. 3, comma 6, del Decreto Legge n. 198/2022, convertito, con modifiche, dalla Legge n. 14/2023;
- art. 3, comma 4, del Decreto Legge n. 215/2023, convertito, con modifiche, dalla Legge n. 18/2024, con decorrenza dal 29/02/2024 al 31/12/2024.

Modifica legislativa per il concorso di magistrato tributario

co. 142. All'articolo 4-quater, comma 8, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, dopo le parole: «degli articoli» è inserita la seguente: «7,».

Testo modificato del Decreto legislativo 31 dicembre 1992 n. 545

“Ordinamento degli organi speciali di giurisdizione tributaria ed organizzazione degli uffici di collaborazione in attuazione della delega al governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413”

Articolo 4 quater

Commissione di concorso

8. Per i requisiti di ammissione, le procedure di concorso e i lavori della commissione e delle sottocommissioni, se istituite, si applicano, in quanto compatibili e per quanto non espressamente previsto nel presente decreto, le disposizioni degli articoli 7, 12, 13, 14, 15 e 16 del regio decreto 15 ottobre 1925, n. 1860, e del decreto legislativo 5 aprile 2006, n. 160.

Commento

Il comma 142 modifica l'articolo 4-quater, comma 8 del decreto legislativo n. 545 del 1992, aggiungendo – oltre ai richiami già presenti agli articoli 12, 13, 14, 15 e 16 – **anche quello all'articolo 7 del regio**

decreto 15 ottobre 1925, n. 1860.

In particolare, tale introduzione estende alle procedure concorsuali dei magistrati tributari le modalità di svolgimento della prova di cui all'articolo 7 del regio decreto citato che consiste nell'obbligo di disporre i concorrenti ciascuno ad un tavolo separato, vietando loro, durante tutto il tempo in cui si trattengono nel locale destinato per l'esame, sia di conferire verbalmente coi compagni o con estranei, o di scambiare con questi qualsiasi comunicazione per iscritto, sia di portare con sé appunti, libri od opuscoli di qualsiasi specie, fatte salve diverse indicazioni previamente contenute nel decreto ministeriale di adozione del diario delle prove scritte. Inoltre, prima del loro ingresso nella sala degli esami e durante gli esami, i concorrenti possono essere sottoposti a perquisizione personale.

Modifiche al testo unico della Giustizia Tributaria dall'01/01/2026

co. 143. Al testo unico della Giustizia Tributaria, di cui al decreto legislativo 14 novembre 2024, n. 175, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) all'articolo 8, comma 8, dopo le parole: «degli articoli» è inserita la seguente: «7,»;

b) all'articolo 17, il comma 9 è sostituito dal seguente: «9. La disposizione di cui al comma 2 si applica a decorrere dal 1° gennaio 2029. Fino al 31 dicembre 2028, i componenti delle corti di Giustizia Tributaria di primo e secondo grado, indipendentemente dalle funzioni svolte, cessano dall'incarico, in ogni caso:

a) il 1° gennaio 2026 qualora abbiano compiuto settantatré anni di età entro il 31 dicembre 2025, ovvero al compimento del settantatreesimo anno di età nel corso dell'anno 2026;

b) il 1° gennaio 2027 qualora abbiano compiuto settantadue anni di età entro il 31 dicembre 2026, ovvero al compimento del settantaduesimo anno di età nel corso dell'anno 2027;

c) il 1° gennaio 2028 qualora abbiano compiuto settantuno anni di età entro il 31 dicembre 2027, ovvero al compimento del settantunesimo anno di età nel corso dell'anno 2028.».

Testo modificato del Decreto legislativo 14 novembre 2024 n. 175

“Testo unico della Giustizia Tributaria”

Articolo 8

Commissione di concorso

8. Per i requisiti di ammissione, le procedure di concorso e i lavori della commissione e delle sottocommissioni se istituite si applicano, in quanto

compatibili e per quanto non espressamente previsto nel presente testo unico, le disposizioni degli articoli 7, 12, 13, 14, 15 e 16 del regio decreto 15 ottobre 1925, n. 1860, e del decreto legislativo 5 aprile 2006, n. 160.

Testo modificato del Decreto legislativo 14 novembre 2024 n. 175

“Testo unico della Giustizia Tributaria”

Articolo 17

Durata dell'incarico e assegnazione degli incarichi per trasferimento

1. La nomina dei giudici tributari presenti nel ruolo unico di cui all'articolo 2, comma 2, a una delle funzioni dei componenti delle corti di giustizia tributarie di primo e secondo grado non costituisce in nessun caso rapporto di pubblico impiego.

2. I magistrati tributari di cui all'articolo 2, comma 3, e i giudici tributari del ruolo unico di cui all'articolo 2, comma 2, indipendentemente dalle funzioni svolte, cessano dall'incarico, in ogni caso, al compimento del settantesimo anno di età.

3. I presidenti di sezione, i vicepresidenti e i componenti delle corti di giustizia tributarie di primo e secondo grado non possono essere assegnati alla stessa sezione della medesima corte per più di cinque anni consecutivi.

4. I componenti delle corti di Giustizia Tributaria di primo e secondo grado, indipendentemente dalla funzione o dall'incarico svolti, non possono concorrere all'assegnazione di altri incarichi prima di due anni dal giorno in cui sono stati immessi nelle funzioni dell'incarico ricoperto.

5. Ferme restando le modalità indicate nel comma 6, l'assegnazione del medesimo incarico o di diverso incarico per trasferimento dei componenti delle corti di Giustizia Tributaria di primo e secondo grado in servizio è disposta, salvo giudizio di demerito, sulla base dei punteggi stabiliti dalla tabella C allegata al presente testo unico. Il Consiglio di presidenza, in caso di vacanza nei posti di presidente, di presidente di sezione, di vicepresidente e di componente presso una sede giudiziaria di corte di Giustizia Tributaria, provvede a bandire, almeno una volta l'anno e con priorità rispetto alle procedure concorsuali di cui all'articolo 5 e a quelle per diverso incarico, interPELLI per il trasferimento di giudici che ricoprono la medesima funzione o una funzione superiore.

6. L'assegnazione degli incarichi è disposta nel rispetto delle seguenti modalità:

a) la vacanza nei posti di presidente, di presidente di sezione, di vicepresidente 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 4, 5 e 10 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 4, 5 e 10 ed il possesso dei requisiti prescritti, nonché la dichiarazione di non essere in alcuna delle situazioni di incompatibilità indicate all'articolo 14. 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 C e, nel caso di parità di punteggio, della maggiore anzianità anagrafica.

7. 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.

8. Nei casi di necessità di servizio, il Ministro dell'economia e delle finanze può disporre, su richiesta del Consiglio di presidenza della Giustizia Tributaria, l'anticipazione nell'assunzione delle funzioni.

9. La disposizione di cui al comma 2

si applica a decorrere dal 1° gennaio 2029. Fino al 31 dicembre 2028, i componenti delle corti di Giustizia Tributaria di primo e secondo grado, indipendentemente dalle funzioni svolte, cessano dall'incarico, in ogni caso:

a. **il 1° gennaio 2026 qualora abbiano compiuto settantatré anni di età entro il 31 dicembre 2025, ovvero al compimento del settantatreesimo anno di età nel corso dell'anno 2026;**

b. **il 1° gennaio 2027 qualora abbiano compiuto settantadue anni di età entro il 31 dicembre 2026, ovvero al compimento del settantaduesimo anno di età nel corso dell'anno 2027;**



c. il 1° gennaio 2028 qualora abbiano compiuto settantuno anni di età entro il 31 dicembre 2027, ovvero al compimento del settantunesimo anno di età nel corso dell'anno 2028.

Commento

Il comma 143 apporta modifiche al Testo Unico di Giustizia Tributaria (d.lgs. n. 175 del 2024), introducendo al suo interno norme di coordinamento in materia di cessazione dell'incarico dei giudici tributari.

In particolare, ai sensi della lett. a) è inserito nell'articolo 8, comma 8 del decreto citato il richiamo all'art. 7 del regio decreto n. 1860 del 1925.

La disposizione di cui alla lett. b) modifica il comma 9 dell'articolo 17, in materia di durata dell'incarico e assegnazione degli incarichi per trasferimento, eliminando il riferimento alla lett. a) del suddetto comma che disponeva la cessazione dall'incarico dei componenti delle corti di Giustizia Tributaria di primo e secondo grado, indipendente dalle funzioni svolte, il 1° gennaio 2025 qualora avessero compiuto settantaquattro anni di età entro il 31 dicembre 2024, ovvero al compimento del settantaquattresimo anno di età nel corso dell'anno 2025. In particolare la disposizione, come sostituita dal comma 143, prevede che fino al 31 dicembre 2028, i componenti delle corti di Giustizia Tributaria di primo e secondo grado cessano dall'incarico, in ogni caso:

- a. il 1° gennaio 2026 qualora abbiano compiuto settantatré anni di età entro il 31 dicembre 2025, ovvero al compimento del settantatreesimo anno di età nel corso dell'anno 2026;
- b. il 1° gennaio 2027 qualora abbiano compiuto settantadue anni di età entro il 31 dicembre 2026, ovvero al compimento del settantaduesimo anno di età nel corso dell'anno 2027;
- c. il 1° gennaio 2028 qualora abbiano compiuto settantuno anni di età entro il 31 dicembre 2027, ovvero al compimento del settantunesimo anno di età nel corso dell'anno 2028.

Trattamento economico dei componenti del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria (C.P.G.T.)

co. 144. Nell'anno 2025, il trattamento economico dei componenti del Consiglio di presidenza della Giustizia Tributaria di cui all'articolo 27 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, se non collocati in quiescenza, è corrisposto:

- a) ai componenti eletti dai giudici tributari in misura pari all'importo previsto all'articolo 13, comma 3-ter, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545;
- b) ai componenti eletti dal Parlamento in misura pari all'importo dello stipendio del magistrato tributario dopo ventotto anni dalla nomina individuato

nella tabella F-bis allegata al decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, aumentato del 50 per cento per il presidente.

Decreto legislativo 31 dicembre 1992 n. 545
“Ordinamento degli organi speciali di giurisdizione tributaria”

Articolo 27

Trattamento dei componenti del consiglio di presidenza

1. I componenti del consiglio di presidenza sono esonerati dalle funzioni proprie conservando la titolarità dell'ufficio ed il relativo trattamento economico ragguagliato, quanto alla parte variabile, a quella più elevata conferita nello stesso periodo ai presidenti di corte di Giustizia Tributaria di primo e secondo grado.

2. Ai componenti del consiglio di presidenza spetta, se con residenza fuori Roma, il trattamento di missione nella misura prevista per la qualifica rivestita e comunque non inferiore a quella prevista per il dirigente generale dello Stato, livello C.

Decreto legislativo 31 dicembre 1992 n. 545
 Ordinamento degli organi speciali di giurisdizione tributaria

Articolo 13

Trattamento economico dei giudici tributari

3-ter. I compensi di cui ai commi 1, 2 e 3 non possono superare in ogni caso l'importo di euro 72.000 lordi annui.

Tabella F-bis allegata al decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545

Magistrato tributario dopo ventotto anni dalla nomina	81.416,65
Magistrato tributario dopo venti anni dalla nomina	69.466,05
Magistrato tributario dopo tredici anni dalla nomina	61.880,87
Magistrato tributario dopo quattro anni dalla nomina	54.295,69
Magistrato tributario fino al quarto anno dalla nomina	39.122,06

Commento

La norma in commento determina, ai sensi del comma 144, il compenso da attribuire ai componenti del Consiglio di presidenza della Giustizia Tributaria per l'anno 2025, non collocati in quiescenza. A tal fine, è autorizzata la spesa di euro 100.913 per l'anno 2025 (comma 145).

I componenti del Consiglio di presidenza della Giustizia Tributaria sono eletti nelle forme e con le modalità descritte ai sensi dell'art. 27 del decreto legislativo n. 545 del 1992. In particolare, il comma 1 prevede che le elezioni devono aver luogo entro quattro mesi dallo scadere del precedente Consiglio e che ciascun candidato è presentato da non meno di venti e da non oltre trenta giudici tributari (comma 3), purché nei suoi confronti non sussistano cause di ineleggibilità di cui all'articolo 26 del medesimo decreto - loro eventuale sottoposizione, a seguito di procedimento disciplinare, ad una sanzione più grave dell'ammonizione o alla sanzione della censura (in tal caso, il componente torna eleggibile dopo tre anni dalla data del relativo provvedimento, qualora non gli sia stata applicata altra sanzione disciplinare).

Sono proclamati eletti coloro che, nell'ambito di ciascuna categoria di eleggibili, hanno riportato il maggior numero di voti (articolo 28, co.1). A parità di voti, è eletto il più anziano di età. I nominativi degli eletti sono comunicati al Consiglio di presidenza della Giustizia Tributaria e al Dipartimento della Giustizia Tributaria del Ministero dell'economia e delle finanze. Il nuovo Consiglio di presidenza scade al termine del quadriennio e continua ad esercitare le proprie funzioni fino all'insediamento del nuovo Consiglio (ultimo comma, articolo 28).

Il trattamento economico menzionato è corrisposto:

a. **ai componenti eletti dai giudici tributari** in misura pari all'importo previsto all'articolo 13, comma 3-ter, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, secondo cui i compensi previsti non possono superare in ogni caso **l'importo di euro 72.000 lordi annui**. Nello specifico, l'articolo 13, comma 3-ter del d.lgs. n. 545 del 1992, richiama i commi 1, 2 e 3 della medesima norma i quali prevedono, rispettivamente:

- il compenso fisso mensile spettante ai componenti delle corti di giustizia tributarie 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 (comma 1);
- compenso aggiuntivo per ogni ricorso liquidato in relazione ad ogni provvedimento emesso e definito secondo criteri uniformi, che debbono tener conto delle funzioni e dell'apporto di attività di ciascuno alla trattazione della controversia (comma 2);
- liquidazione dei compensi disposta dalla direzione regionale delle entrate, nella cui circoscrizione ha sede la corte di Giustizia Tributaria di primo e secondo grado di appartenenza ed i pagamenti relativi che sono fatti dal dirigente responsabile della segre-

teria della commissione (comma 3).

b. **ai componenti eletti dal Parlamento in misura pari a euro annui lordi 81.416,65 (aumentato del cinquanta per cento per il Presidente), corrispondente all'importo dello stipendio del magistrato tributario dopo ventotto anni dalla nomina.**

Su espressa previsione del comma 144 in esame, tale importo è equivalente a quello individuato nella tabella F-bis allegata al decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, che elenca gli importi degli stipendi rivalutati con decorrenza 1° gennaio 2021, ai sensi dell'articolo 1 del decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 6 agosto 2021.

Spesa del trattamento economico

co. 145. Per le finalità di cui al comma 144 è autorizzata la spesa di 100.913 euro per l'anno 2025.

Somme destinate al Consiglio di presidenza della Giustizia Tributaria (C.P.G.T.)

co. 146. Per le finalità previste dall'articolo 51, comma 2-quinquies, del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157, le somme destinate al Consiglio di presidenza della Giustizia Tributaria nell'ambito dello stato di previsione della spesa del Ministero dell'economia e delle finanze sono incrementate dell'importo di 400.000 euro per ciascuno degli anni 2025, 2026 e 2027.

Decreto legge 26 ottobre 2019 n. 124

"Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili"

Articolo 51

Attività informatiche in favore di organismi pubblici

2-quinquies. In coerenza con gli obiettivi generali indicati al comma 1, il Consiglio di presidenza della Giustizia Tributaria, al fine di assicurare la sicurezza, la continuità e lo sviluppo del sistema informatico del governo autonomo della magistratura tributaria, si avvale della società di cui all'articolo 83, comma 15, del decreto-legge 25 giugno 2008, n. 112, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2008, n. 133.

Commento

Infine, la disposizione in esame assegna al Consiglio di presidenza della Giustizia Tributaria ulteriori risorse, pari a 400.000 euro per ciascuno degli anni 2025, 2026 e 2027, per lo sviluppo del sistema informatico (comma 146).

Tale norma è inserita per il raggiungimento delle finalità di cui all'articolo 51, comma 2-quinquies, del decreto-legge n. 124 del 2019, convertito, con modificazioni



dalla legge n. 157 del 2019: assicurare la sicurezza, la continuità e o sviluppo del sistema informatico del governo autonomo della magistratura tributaria.

Tali finalità sono previste in coerenza con quanto disposto ai sensi del comma 1 del medesimo articolo, che si pone l'obiettivo di migliorare l'efficacia e l'efficienza dell'azione amministrativa e di favorire la sinergia tra processi istituzionali afferenti ad ambiti affini, incoraggiando la digitalizzazione dei servizi e

dei processi attraverso interventi di consolidamento delle infrastrutture, razionalizzazione dei sistemi informativi e interoperabilità tra le banche dati.

**Art. 21.
(Entrata in vigore)**

1. La presente legge, salvo quanto diversamente previsto, entra in vigore il 1° gennaio 2025.

Avv. Maurizio Villani

NUMERO ORDINE	QUESITO	RISPOSTA 1 (ESATTA)	RISPOSTA 2 (ERRATA)	RISPOSTA 3 (ERRATA)	RISPOSTA 4 (ERRATA)
67	Seleziona l'affermazione corretta:	I redditi di cui alla lettera g) del comma 1 dell'articolo 81 del d.P.R. del 22 dicembre 1986 n. 917 costituiscono reddito per l'ammontare percepito nel periodo di imposta, ridotto del 25 per cento se i diritti dalla cui utilizzazione derivano sono stati acquistati a titolo oneroso.	I redditi di cui alla lettera h) del comma 1 dell'articolo 81 del d.P.R. del 22 dicembre 1986 n. 917 costituiscono reddito per l'ammontare percepito nel periodo di imposta, ridotto del 35 per cento se i diritti dalla cui utilizzazione derivano sono stati acquistati a titolo gratuito.	I redditi di cui alla lettera f) del comma 1 dell'articolo 81 del d.P.R. del 22 dicembre 1986 n. 917 costituiscono reddito per l'ammontare percepito nel periodo di imposta, ridotto del 45 per cento se i diritti dalla cui utilizzazione derivano sono stati acquistati a titolo oneroso.	I redditi di cui alla lettera f) del comma 1 dell'articolo 81 del d.P.R. del 22 dicembre 1986 n. 917 costituiscono reddito per l'ammontare percepito nel periodo di imposta, ridotto del 15 per cento se i diritti dalla cui utilizzazione derivano sono stati acquistati a titolo gratuito.

Infatti, **l'attuale testo dell'art. 81 del d.P.R. n. 917/1986** (citato nella risposta data per esatta) contiene soltanto il seguente primo comma:

“1. Il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell' articolo 73 , da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito d'impresa ed è determinato secondo le disposizioni di questa sezione fatto salvo quanto stabilito all'articolo 56-bis, comma 4.”

Il riferimento esatto, invece, è all'art. 67, comma 1, d.P.R. n. 917/1986 che alla lettera g) stabilisce:

“g) i redditi derivanti dall'utilizzazione economica di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico, salvo il disposto della lettera b) del comma 2 dell'articolo 53;”

senza alcun riferimento, peraltro, alla riduzione del 25%.

Invece, la percentuale di riduzione del 25% era contenuta nell'art. 54, comma 8, del d.P.R. n. 917/1986, nel testo in vigore dal 15 agosto 2017 al 30 dicembre 2024, che stabiliva:

*“8. I redditi indicati alla lett. b) del comma 2 dell'articolo 53 sono costituiti dall'ammontare dei proventi in denaro o in natura percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili, **ridotto del 25 per cento** a titolo di deduzione forfetaria delle spese, ovvero del 40 per cento se i relativi compensi sono percepiti da soggetti di età inferiore a 35 anni; le partecipazioni agli utili e le indennità di cui alle lett. c), d), ed e) costituiscono reddito per l'intero ammontare percepito nel periodo d'imposta. I redditi indicati alla lettera f) dello stesso comma sono costituiti dall'ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo d'imposta, ridotto del 15 per cento a titolo di deduzione forfetaria delle spese. I redditi indicati alla lettera f-bis) del comma 2 dell'articolo 53 sono costituiti dall'ammontare delle indennità in denaro*

o in natura percepite nel periodo di imposta.”

Dal 31 dicembre 2024 il citato articolo 54 dispone, invece, quanto segue:

“1. Il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni è costituito dalla differenza tra tutte le somme e i valori in genere a qualunque titolo percepiti nel periodo di imposta in relazione all'attività artistica o professionale e l'ammontare delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'attività, salvo quanto diversamente stabilito nel presente articolo e negli altri articoli del capo V. Le somme e i valori in genere percepiti nel periodo di imposta successivo a quello in cui gli stessi sono stati corrisposti dal sostituto d'imposta si imputano al periodo di imposta in cui sussiste l'obbligo per quest'ultimo di effettuazione della ritenuta.

2. Non concorrono a formare il reddito le somme percepite a titolo di:

- a) contributi previdenziali e assistenziali stabiliti dalla legge a carico del soggetto che li corrisponde;*
- b) rimborso delle spese sostenute dall'esercente arte o professione per l'esecuzione di un incarico e addebitate analiticamente in capo al committente;*
- c) riaddebito ad altri soggetti delle spese sostenute per l'uso comune degli immobili utilizzati, anche promiscuamente, per l'esercizio dell'attività e per i servizi a essi connessi.*

3. Le spese relative all'esecuzione di un incarico conferito e sostenute direttamente dal committente non costituiscono compensi in natura per il professionista.”

Il quesito n. 67 non è stato espunto dal provvedimento della Commissione esaminatrice del 23 gennaio 2025.

Di conseguenza, tutte le quattro risposte sono errate.

Ho segnalato l'errore al MEF ed al Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria per la necessaria ulteriore correzione.

**Avv. Maurizio Villani
Patrocinante in Cassazione**



La Commissione Giudicante Tributaria di Lecce annulla avvisi di accertamento per 600.000 euro

La Commissione Giudicante Tributaria di Secondo Grado di Lecce – Sezione 23 – ha accolto gli appelli presentati dall'avvocato Maurizio Villani e annullato completamente i quattro avvisi di accertamento notificati per gli anni 2013 e 2014 alla Società e al Socio, per un importo complessivo superiore a 600.000 euro.

In particolare, i Giudici hanno stabilito: "Nella fattispecie, è fuori discussione che i fatti alla base dell'avviso di accertamento emesso nei confronti della società e oggetto di impugnazione nel presente giudizio siano gli stessi fatti che hanno dato luogo all'imputazione penale dalla quale il legale rappresentante è stato definitivamente assolto. Il giudice penale ha infatti escluso l'emissione di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti contro la società appellante, ritenendo che tali fatture si riferissero ad approvvigionamenti di carburante presumibilmente utilizzato per il funzionamento del parco mezzi delle due società nell'ambito dei contratti stipulati con ENEL.

Ne deriva che, considerando la sentenza penale di assoluzione come dotata di efficacia di giudicato nel presente giudizio riguardo all'esistenza degli stessi fatti posti alla base delle riprese fiscali (ai sensi del terzo comma dell'articolo 21 bis citato), si deve ritenere, anche nel contesto del giudizio tributario, che tali fatti non sussistano. Di conseguenza, l'avviso di accertamento deve essere annullato, assorbendo tutti gli altri motivi di impugnazione."

Questi principi rivestono un'importanza significativa a livello nazionale, poiché riaffermano che la sentenza penale di assoluzione ha valore anche nel giudizio tributario, in conformità con la normativa intervenuta nel frattempo.

Sentenza n.323/2025
Despositata il 27/01/2025

Il Segretario SONIA MARIA CIVILLA
Il Relatore SERGIO MEMMO
Il Presidente FRANCESCO GIARDINO



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della PUGLIA Sezione 23, riunita in udienza il 25/11/2024 alle ore 09:30 con la seguente composizione collegiale:

GIARDINO FRANCESCO, Presidente
MEMMO SERGIO, Relatore
CARRA ANTONIO, Giudice

in data 25/11/2024 ha pronunciato la seguente
SENTENZA

- sull'appello n. 3226/2020 depositato il 14/12/2020

proposto da

Sonia Laneve - LNVSNO68S66B180P
Difeso da
Maurizio Villani - VLLMRZ50P24E506Z
ed elettivamente domiciliato presso avv.maurizio.villani@pec.studiotributariovillani.it

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Brindisi - Via Tor Pisana, 108 72100 Brindisi BR
elettivamente domiciliato presso dp.brindisi@pce.agenziaentrate.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. 454/2020 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale BRINDISI sez. 2 e pubblicata il 17/08/2020

Atti impositivi:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. TVH01A101212 IRPEF-ALTRO 2014

a seguito di discussione in pubblica udienza
Richieste delle parti:

Ricorrente/Appellante: si riporta integralmente alle memorie e all'appello proposto e ne chiede l'accoglimento in tutti i motivi di legittimità e merito esposti, con condanna dell'Ufficio alle spese e distrazione in favore del difensore dichiaratosi antistatario.

Resistente/Appellato: si riporta agli scritti difensivi in atti e conclude per il rigetto dell'appello.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Agenzia delle Entrate notificava a LANEVE SONIA, in qualità di socia al 100% di Logistica Pugliese s.r.l. e di Unico s.r.l., l'avviso di accertamento n. TVH01A100677/2018 accertando redditi di capitale non dichiarati derivanti dalla presunta distribuzione degli utili extra-contabili accertati alle predette società per l'anno 2014.

La contribuente impugnava il predetto atto e rilevava: a) nullità dell'avviso di accertamento per illegittimità della delega conferita all'impiegato che ha sottoscritto l'atto"; 3) nullità dell'avviso di accertamento per carenza di motivazione"; 3) carenza di prova della presunta evasione; 4) indebita detrazione di costi relativi all'utilizzo di fatture emesse a fronte di operazioni inesistenti ed indetraibilità dell'iva"; 5) contestazione della non inerenza dei costi; 5) "illegittimità delle sanzioni".

L'ufficio contestava i motivi di ricorso chiedendone il rigetto.

Con sentenza depositata il 17/8/20 la CTP rigettava il ricorso e disponeva la compensazione delle spese di lite.

Avverso la predetta sentenza Laneve Sonia propone appello, lamentando difetto di motivazione della sentenza impugnata; illegittimità della sentenza nella parte in cui non ha dichiarato la nullità dell'avviso di accertamento per difetto di sottoscrizione; illegittimità della sentenza nella parte in cui ha avallato la tesi dell'Ufficio in relazione all'inesistenza dei costi sostenuti dalla società per carburanti e lubrificanti e ai costi non inerenti relativi alle spese di lavorazione esterne per servizi.

Resiste l'ufficio concludendo per la conferma della sentenza impugnata.

Con memoria depositata il 27/9/2024 l'appellante chiedeva alla Corte di Giustizia Tributaria adita di dichiarare, ai sensi del neo-introdotta art. 21-bis del D. Lgs. n. 74/2000, l'efficacia di giudicato della sentenza penale irrevocabile di assoluzione emessa dal Tribunale Ordinario di Brindisi, Sez. Penale, n. 903/2023 del 17 aprile 2023, depositata in data 20 aprile 2023.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Ai sensi dell' art. 21 bis del D Lgs citato: "1. La sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, pronunciata in seguito a dibattimento nei confronti del medesimo soggetto e sugli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario, ha, in questo, efficacia di giudicato, in ogni stato e grado, quanto ai fatti medesimi. 2. La sentenza penale irrevocabile di cui al comma 1 può essere depositata anche nel giudizio di Cassazione fino a quindici giorni prima dell'udienza o dell'adunanza in camera di consiglio. 3. Le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano, limitatamente alle ipotesi di sentenza di assoluzione perché il fatto non sussiste, anche nei confronti della persona fisica nell'interesse della quale ha agito il dipendente, il rappresentante legale o negoziale, ovvero nei confronti dell'ente e società, con o senza personalità giuridica, nell'interesse dei quali ha agito il rappresentante o l'amministratore anche di fatto, nonché nei confronti dei loro soci o associati".

In data 27/9/2024 in allegato alla memoria depositata l'appellante ha prodotto copia della sentenza del Tribunale di Brindisi n. 903/2023, con attestazione di irrevocabilità al 17/9/23, che ha assolto Palazzo Alessandro, con formula "il fatto non sussiste", dai reati a lui ascritti, ai sensi degli art 2 D.Lgs. n. 74 del 2000 a) poiché in qualità di amministratore unico della Logistica Pugliese Srl al fine di evadere le imposte sui redditi e/o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture dal sui documenti per operazioni inesistenti, indicava nelle dichiarazioni relative ad addette imposte elementi passivi fittizi, in particolare: per l'anno 2013 con imponibile pari ad euro 142.748,07 ed Iva per euro 30.214,04; per l'anno 2014 con imponibile pari ad euro 86.891,01 ed Iva per euro 19.116,02; per l'anno 2015 con imponibile pari ad euro 94.176,49 di Iva per euro 20.718,83; per l'anno 2016 con imponibile pari ad euro 22.718,48 ed Iva per euro 4998,00, il 29.9.2015. il 27/9/2016, il 28/2/2017, data di presentazione delle rispettive dichiarazioni dei redditi; b) poiché con più azioni esecutive di un medesimo disegno criminoso e dal fine di evadere le imposte sui redditi e sul valore aggiunto, nella qualità di amministratore della società UNIECO s.r.l. indicava nella dichiarazione relativa addette imposte per gli anni 2013 2014 2015 2016 elementi passivi fittizi nella specie euro 246.489,03 a titolo di costi di acquisto di carburante per autotrazione avvalendosi di schede di carburante aventi ad oggetto operazioni di rifornimento di gasolio per autotrazione inesistenti apparentemente effettuate presso la stazione di servizio IES di De Gioia Biagio sita in Brindisi, frazione Tutturano, con illecita detrazione dell'Iva in misura pari ad euro 53.384,41 e ri-

sparmio di IRES pari ad euro 67.784,48, in Brindisi sino al 30 settembre 2015).

L'ufficio ha recuperato a tassazione costi indeducibili, oltre all'imposta sul valore aggiunto, derivanti da fatture relative ad operazioni oggettivamente inesistenti, formalmente imputate ad acquisti di carburante e lubrificanti effettuati dal distributore "IES" di De Gioia Biagio.

Per contro, il giudice penale, in esito all'istruttoria esperita, ha accertato che non vi fosse certezza che i dati risultanti dalle schede carburante fossero riferibili ad operazioni oggettivamente inesistenti essendo emerso che le società si erano effettivamente rifornite di combustibile presso la stazione di servizio del Di Gioia e che avevano dovuto affrontare i relativi costi.

Occorre precisare che la sentenza penale è sopravvenuta alla conclusione del giudizio di primo grado.

Dopo l'abbandono della cd. pregiudiziale tributaria di cui all'art. 21, ultimo comma, della legge n. 4 del 1929, l'art. 12 del D.L. 429 del 1982 aveva disposto la rilevanza nel processo tributario del giudicato penale, sia assolutorio che di condanna, in riferimento ai medesimi fatti materiali, sistema poi superato sia a seguito del nuovo codice di procedura penale che a seguito del D.Lgs. 74 del 2000, in vigore del quale il tema del raccordo tra i due procedimenti è stato interpretato in termini di "doppio binario" e quindi di autonomia dei medesimi.

Tale assetto è stato innovato dall'art. 21-bis del D.Lgs. 10/03/2000, n. 74, introdotto dall'art. 1, comma 1, D. Lgs. 14/06/2024, n. 87 ed in vigore dal 29 giugno 2024, rubricato "Efficacia delle sentenze penali nel processo tributario e nel processo di Cassazione".

La disposizione impone di riconoscere efficacia vincolante nel processo tributario al giudicato penale assolutorio formatosi a seguito di giudizio dibattimentale purché tale giudicato abbia ad oggetto gli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario e purché l'assoluzione sia avvenuta in base ad una delle due formule sopra indicate; l'efficacia del giudicato attiene quindi agli "stessi fatti materiali", il che ha indotto i primi commentatori ad evidenziare che quando si discute di efficacia della sentenza penale nel giudizio tributario non ci si riferisce al giudicato penale in sé e per sé, ma all'accertamento dei fatti contenuti nella relativa decisione. E quindi, ciò che interessa non è il valore extrapenale del dispositivo della sentenza, ma il valore extrapenale degli accertamenti di fatto.

La ratio della riforma, evincibile del criterio direttivo della legge delega e resa esplicita dalla relazione illustrativa al decreto legislativo, è quella di rafforzare l'integrazione dei sistemi sanzionatori nella prospettiva del rispetto del principio del ne bis in idem (criterio di delega di cui all'art. 20, comma 1, lett. a), n. 1 della L. n. 111 del 2023); il legislatore si propone la razionalizzazione del sistema sanzionatorio amministrativo e penale, anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione, ai fini del completo adeguamento al principio del ne bis in idem.

La Suprema corte con una recente pronuncia ha sostenuto che "L'art. 21-bis del D.Lgs. n. 74 del 2000, introdotto dal D.Lgs. n. 87 del 2024, che riconosce efficacia di giudicato nel processo tributario alla sentenza penale dibattimentale irrevocabile di assoluzione, è applicabile, quale ius superveniens, anche ai casi in cui detta sentenza è divenuta irrevocabile prima della operatività di detto articolo e, alla data della sua entrata in vigore, risulta ancora pendente il giudizio di cassazione contro la sentenza tributaria d'appello che ha condannato il contribuente in relazione ai medesimi fatti, rilevanti penalmente, dai quali egli è stato irrevocabilmente assolto, in esito a giudizio dibattimentale, con una delle formule di merito previste dal codice di rito penale (perché il fatto non sussiste o perché l'imputato non l'ha commesso)". (Cass. trib.n. 30814 dl 2 dicembre 2024).

Nella specie, non vi è dubbio, inoltre, che i fatti posti alla base dell'avviso di accertamento emesso nei confronti della società ed impugnato nel presente giudizio siano gli stessi fatti oggetto dell'imputazione penale dalla quale il legale rappresentante è stato definitivamente assolto, alla luce di quanto sopra evidenziato, avendo il giudice penale espressamente escluso l'emissione di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti contestate alla società appellante ritenendo che le stesse riguardassero approvvigionamenti di carburante verosimilmente utilizzato per far operare il parco mezzi delle due società nell'ambito dei rapporti contrattuali assunti con ENEL.

Ne consegue che, spiegando la sentenza penale di assoluzione efficacia di giudicato nell'ambito del presente giudizio con riferimento all'esistenza dei medesimi fatti posti a base delle riprese fiscali (in forza del terzo comma dell'art. 21 bis citato), deve ritenersi, anche con riferimento al giudizio tributario, che tali fatti non sussistono, con la conseguenza che l'avviso di accertamento deve essere annullato, con assorbimento di tutti gli altri motivi d'impugnazione.

All'annullamento dell' avviso di accertamento emesso nei confronti della società, segue l'annullamento dell'avviso emesso nei confronti del socio unico.

Si reputa opportuno disporre la compensazione delle spese del doppio grado in relazione alle peculiarità del caso ed alla circostanza che l'applicabilità dell' art. 21 bis ai casi in cui il giudicato penale è intervenuto prima dell' entrata in vigore della norma è stata affermata recentemente dalla giurisprudenza di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie l'appello e per l'effetto annulla l'avviso di accertamento impugnato.

Spese del doppio grado compensate.

Lecce 25.11.2024

L'Estensore

Il Presidente

Sentenza n.324/2025

Despositata il 27/01/2025

Il Segretario SONIA MARIA CIVILLA

Il Relatore SERGIO MEMMO

Il Presidente FRANCESCO GIARDINO



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della PUGLIA Sezione 23, riunita in udienza il 25/11/2024 alle ore 09:30 con la seguente composizione collegiale:

GIARDINO FRANCESCO, Presidente

MEMMO SERGIO, Relatore

CARRA ANTONIO, Giudice

in data 25/11/2024 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 3227/2019 depositato il 14/11/2019

proposto da

Sonia Laneve - LNVSN068S66B180P

Difeso da

Avv. Maurizio Villani - VLLMRZ50P24E506Z

ed elettivamente domiciliato presso avv.maurizio.vil-

lani@pec.studiotributariovillani.it

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Brindisi - Via Tor Pisana 108 72100 Brindisi BR

elettivamente domiciliato presso dp.brindisi@pce.agenziaentrate.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. 299/2019 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale BRINDISI sez. 1 e pubblicata il 26/04/2019

Atti impositivi:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. TVH01A100677 IRPEF-ALTRO 2013

a seguito di discussione in pubblica udienza

Richieste delle parti:

Ricorrente/Appellante: si riporta integralmente alle memorie e all'appello proposto e ne chiede l'accoglimento in tutti i motivi di legittimità e merito esposti, con condanna dell'Ufficio alle spese e distrazione in favore del difensore dichiaratosi antistatario.

Resistente/Appellato: si riporta agli scritti difensivi in atti e conclude per il rigetto dell'appello.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Agenzia delle Entrate, per l'anno 2013, notificava a LANEVE SONIA, in qualità di socia al 100% di Logistica Pugliese s.r.l. e di Unico s.r.l., l'avviso di accertamento n. TVH01A100677/2018 accertando redditi di capitale non dichiarati derivanti dalla presunta distribuzione degli utili extra-contabili accertati alle predette società.

La contribuente impugnava il predetto atto e rilevava: a) nullità dell'avviso di accertamento per illegittimità della delega conferita all'impiegato che ha sottoscritto l'atto"; 3) nullità dell'avviso di accertamento per carenza di motivazione"; 3) carenza di prova della presunta evasione; 4) indebita detrazione di costi relativi all'utilizzo di fatture emesse a fronte di operazioni inesistenti ed indetraibilità dell'iva"; 5) contestazione della non inerenza dei costi; 5) "illegittimità delle sanzioni".

L'ufficio contestava i motivi di ricorso chiedendone il rigetto.

Con sentenza depositata il 26/4/20 la CTP rigettava il ricorso e disponeva la compensazione delle spese di lite.

Avverso la predetta sentenza Laneve Sonia propo-

ne appello, lamentando difetto di motivazione della sentenza impugnata; illegittimità della sentenza nella parte in cui non ha dichiarato la nullità dell'avviso di accertamento per difetto di sottoscrizione; illegittimità della sentenza nella parte in cui ha avallato la tesi dell'Ufficio in relazione all'inesistenza dei costi sostenuti dalla società per carburanti e lubrificanti e ai costi non inerenti relativi alle spese di lavorazione esterne per servizi.

Resiste l'ufficio concludendo per la conferma della sentenza impugnata.

Con memoria depositata il 27/9/2024 l'appellante chiedeva alla Corte di Giustizia Tributaria adita di dichiarare, ai sensi del neo-introdotta art. 21-bis del D. Lgs. n. 74/2000, l'efficacia di giudicato della sentenza penale irrevocabile di assoluzione emessa dal Tribunale Ordinario di Brindisi, Sez. Penale, n. 903/2023 del 17 aprile 2023, depositata in data 20 aprile 2023.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Ai sensi dell' art. 21 bis del D Lgs citato: "1. La sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, pronunciata in seguito a dibattimento nei confronti del medesimo soggetto e sugli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario, ha, in questo, efficacia di giudicato, in ogni stato e grado, quanto ai fatti medesimi. 2. La sentenza penale irrevocabile di cui al comma 1 può essere depositata anche nel giudizio di Cassazione fino a quindici giorni prima dell'udienza o dell'adunanza in camera di consiglio. 3. Le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano, limitatamente alle ipotesi di sentenza di assoluzione perché il fatto non sussiste, anche nei confronti della persona fisica nell'interesse della quale ha agito il dipendente, il rappresentante legale o negoziale, ovvero nei confronti dell'ente e società, con o senza personalità giuridica, nell'interesse dei quali ha agito il rappresentante o l'amministratore anche di fatto, nonché nei confronti dei loro soci o associati".

In data 27/9/2024 in allegato alla memoria depositata l'appellante ha prodotto copia della sentenza del Tribunale di Brindisi n. 903/2023, con attestazione di irrevocabilità al 17/9/23, che ha assolto Palazzo Alessandro, con formula "il fatto non sussiste", dai reati a lui ascritti, ai sensi degli art 2 D.Lgs. n. 74 del 2000 a) poiché in qualità di amministratore unico della Logistica Pugliese Srl al fine di evadere le imposte sui redditi e/o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture dai suoi documenti per operazioni inesistenti, indicava nelle dichiarazioni relative ad addette imposte elementi passivi fittizi, in particolare: per l'anno 2013 con imponibile pari ad euro

142.748,07 ed Iva per euro 30.214,04; per l'anno 2014 con imponibile pari ad euro 86.891,01 ed Iva per euro 19.116,02; per l'anno 2015 con imponibile pari ad euro 94.176,49 di Iva per euro 20.718,83; per l'anno 2016 con imponibile pari ad euro 22.718,48 ed Iva per euro 4998,00, il 29.9.2015. il 27/9/2016, il 28/2/2017, data di presentazione delle rispettive dichiarazioni dei redditi; b) poiché con più azioni esecutive di un medesimo disegno criminoso e dal fine di evadere le imposte sui redditi e sul valore aggiunto, nella qualità di amministratore della società UNIECO s.r.l. indicava nella dichiarazione relativa addette imposte per gli anni 2013 2014 2015 2016 elementi passivi fittizi nella specie euro 246.489,03 a titolo di costi di acquisto di carburante per autotrazione avvalendosi di schede di carburante aventi ad oggetto operazioni di rifornimento di gasolio per autotrazione inesistenti apparentemente effettuate presso la stazione di servizio IES di De Gioia Biagio sita in Brindisi frazione Tuturano con illecita detrazione dell'Iva in misura pari ad euro 53.384,41 e risparmio di IRES pari ad euro 67.784,48, in Brindisi sino al 30 settembre 2015).

L'ufficio ha recuperato a tassazione costi indeducibili, oltre all'imposta sul valore aggiunto, derivanti da fatture relative ad operazioni oggettivamente inesistenti, formalmente imputate ad acquisti di carburante e lubrificanti effettuati dal distributore "IES" di De Gioia Biagio.

Per contro, il giudice penale, in esito all'istruttoria esperita, ha accertato che non vi fosse certezza che i dati risultanti dalle schede carburante fossero riferibili ad operazioni oggettivamente inesistenti essendo emerso che le società si erano effettivamente rifornite di combustibile presso la stazione di servizio del Di Gioia e che avevano dovuto affrontare i relativi costi.

Occorre precisare che la sentenza penale è sopravvenuta alla conclusione del giudizio di primo grado.

Dopo l'abbandono della cd. pregiudiziale tributaria di cui all'art. 21, ultimo comma, della legge n. 4 del 1929, l'art. 12 del D.L. 429 del 1982 aveva disposto la rilevanza nel processo tributario del giudicato penale, sia assolutorio che di condanna, in riferimento ai medesimi fatti materiali, sistema poi superato sia a seguito del nuovo codice di procedura penale che a seguito del D.Lgs. 74 del 2000, in vigore del quale il tema del raccordo tra i due procedimenti è stato interpretato in termini di "doppio binario" e quindi di autonomia dei medesimi.

Tale assetto è stato innovato dall'art. 21-bis del D.Lgs. 10/03/2000, n. 74, introdotto dall'art. 1, comma 1,

D. Lgs. 14/06/2024, n. 87 ed in vigore dal 29 giugno 2024, rubricato “Efficacia delle sentenze penali nel processo tributario e nel processo di Cassazione”.

La disposizione impone di riconoscere efficacia vincolante nel processo tributario al giudicato penale assolutorio formatosi a seguito di giudizio dibattimentale purché tale giudicato abbia ad oggetto gli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario e purché l’assoluzione sia avvenuta in base ad una delle due formule sopra indicate; l’efficacia del giudicato attiene quindi agli “stessi fatti materiali”, il che ha indotto i primi commentatori ad evidenziare che quando si discute di efficacia della sentenza penale nel giudizio tributario non ci si riferisce al giudicato penale in sé e per sé, ma all’accertamento dei fatti contenuti nella relativa decisione.

E quindi, ciò che interessa non è il valore extrapenale del dispositivo della sentenza, ma il valore extrapenale degli accertamenti di fatto.

La ratio della riforma, evincibile del criterio direttivo della legge delega e resa esplicita dalla relazione illustrativa al decreto legislativo, è quella di rafforzare l’integrazione dei sistemi sanzionatori nella prospettiva del rispetto del principio del ne bis in idem (criterio di delega di cui all’art. 20, comma 1, lett. a), n. 1 della L. n. 111 del 2023); il legislatore si propone la razionalizzazione del sistema sanzionatorio amministrativo e penale, anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione, ai fini del completo adeguamento al principio del ne bis in idem.

La Suprema corte con una recente pronuncia ha sostenuto che “L’art. 21-bis del D.Lgs. n. 74 del 2000, introdotto dal D.Lgs. n. 87 del 2024, che riconosce efficacia di giudicato nel processo tributario alla sentenza penale dibattimentale irrevocabile di assoluzione, è applicabile, quale ius superveniens, anche ai casi in cui detta sentenza è divenuta irrevocabile prima della operatività di detto articolo e, alla data della sua entrata in vigore, risulta ancora pendente il giudizio di cassazione contro la sentenza tributaria d’appello che ha condannato il contribuente in relazione ai medesimi fatti, rilevanti penalmente, dai quali egli è stato irrevocabilmente assolto, in esito a giudizio dibattimentale, con una delle formule di merito previste dal codice di rito penale (perché il fatto non sussiste o perché l’imputato non l’ha commesso)”. (Cass. trib.n. 30814 dl 2 dicembre 2024).

Nella specie, non vi è dubbio, inoltre, che i fatti posti alla base dell’ avviso di accertamento emesso nei confronti della società ed impugnato nel presente giudizio siano gli stessi fatti oggetto dell’imputazio-

ne penale dalla quale il legale rappresentante è stato definitivamente assolto, alla luce di quanto sopra evidenziato, avendo il giudice penale espressamente escluso l’emissione di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti contestate alla società appellante ritenendo che le stesse riguardassero approvvigionamenti di carburante verosimilmente utilizzato per far operare il parco mezzi delle due società nell’ambito dei rapporti contrattuali assunti con ENEL.

Ne consegue che, spiegando la sentenza penale di assoluzione efficacia di giudicato nell’ambito del presente giudizio con riferimento all’esistenza dei medesimi fatti posti a base delle riprese fiscali (in forza del terzo comma dell’ art 21 bis citato), deve ritenersi, anche con riferimento al giudizio tributario, che tali fatti non sussistono, con la conseguenza che l’avviso di accertamento deve essere annullato, con assorbimento di tutti gli altri motivi d’impugnazione.

All’annullamento dell’ avviso di accertamento emesso nei confronti della società, segue l’annullamento dell’avviso emesso nei confronti del socio unico.

Si reputa opportuno disporre la compensazione delle spese del doppio grado in relazione alle peculiarità del caso ed alla circostanza che l’applicabilità dell’ art. 21 bis ai casi in cui il giudicato penale è intervenuto prima dell’ entrata in vigore della norma è stata affermata recentemente dalla giurisprudenza di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie l’appello e per l’effetto annulla l’avviso di accertamento impugnato.

Spese del doppio grado compensate.

Lecce 25.11.2024

L’Estensore

Il Presidente

Sentenza n.326/2025

Despositata il 27/01/2025

Il Segretario SONIA MARIA CIVILLA

Il Relatore SERGIO MEMMO

Il Presidente FRANCESCO GIARDINO



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della PUGLIA Sezione 23, riunita in udienza il 25/11/2024 alle ore 09:30 con la seguente composizione collegiale:

GIARDINO FRANCESCO, Presidente

MEMMO SERGIO, Relatore

CARRA ANTONIO, Giudice

in data 25/11/2024 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 3236/2019 depositato il 14/11/2019

proposto da

Logistica Pugliese S.r.l. - 02252700741

Difeso da

Avv. Maurizio Villani - VLLMRZ50P24E506Z

Rappresentato da Alessandro Palazzo - PLZLSN-67S09B180I

Rappresentante difeso da

Avv. Maurizio Villani - VLLMRZ50P24E506Z

ed elettivamente domiciliato presso avv.maurizio.villani@pec.studiotributariovillani.it

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Brindisi - Via Tor Pisana 108 72100 Brindisi BR

elettivamente domiciliato presso dp.brindisi@pce.agenziaentrate.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. 277/2019 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale BRINDISI sez. 2 e pubblicata il 17/04/2019

Atti impositivi:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. TVH03A100380 IRES-ALTRO 2013

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. TVH03A100380 IVA-ALTRO 2013

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. TVH03A100380 IRAP 2013

a seguito di discussione in pubblica udienza

Richieste delle parti:

Ricorrente/Appellante: si riporta integralmente alle memorie e all'appello proposto e ne chiede l'accoglimento in tutti i motivi di legittimità e merito esposti, con condanna dell'Ufficio alle spese e distrazione in favore del difensore dichiaratosi antistatario.

Resistente/Appellato: si riporta agli scritti difensivi in atti e conclude per il rigetto dell'appello.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Logistica proponeva ricorso avverso l'avviso di accertamento n. TVH03A100380/2018, notificato il 7.06.2018, con cui veniva constatata l'infedeltà nella dichiarazione presentata della società Logistica Pugliese srl Modello Unico/Società di Capitali, per l'anno d'imposta 2013, per aver dedotto costi per operazioni oggettivamente inesistenti per l'imponibile di € 142.748,07, e costi non inerenti, per l'imponibile pari ad € 34.740,00, con relativa I.V.A. pari ad € 30.214,04; pertanto, veniva accertato un reddito di impresa di € 180.281,00, a fronte di quello dichiarato pari ad € 2.793,00.

La società rilevava: a) nullità dell'avviso di accertamento per illegittimità della delega conferita all'impiegato che ha sottoscritto l'atto"; 3) nullità dell'avviso di accertamento per carenza di motivazione"; 3) carenza di prova della presunta evasione; 4) indebita detrazione di costi relativi all'utilizzo di fatture emesse a fronte di operazioni inesistenti ed indebitabilità dell'iva"; 5) contestazione della non inerenzia dei costi; 5) "illegittimità delle sanzioni".

L'ufficio contestava i motivi di ricorso chiedendone il rigetto.

Con sentenza depositata il 17 aprile 2019 la CTP rigettava il ricorso e condannava la Logistica Pugliese srl al pagamento delle spese di giudizio che liquidava nella misura di € 4.000,00.

Avverso la predetta sentenza la Logistica Pugliese srl propone appello, lamentando difetto di motivazione della sentenza impugnata; illegittimità della sentenza nella parte in cui non ha dichiarato la nullità dell'avviso di accertamento per difetto di sottoscrizione; illegittimità della sentenza nella parte in cui ha avallato la tesi dell'Ufficio in relazione all'inesistenza dei costi sostenuti dalla società per carburanti e lubrificanti e ai costi non inerenti relativi alle spese di lavorazione esterne per servizi.

Resiste l'ufficio concludendo per la conferma della sentenza impugnata

Con memoria depositata il 27/9/2024 la società contribuente chiedeva alla Corte di Giustizia Tributaria adita di dichiarare, ai sensi del neo-introdotta art. 21-bis del D. Lgs. n. 74/2000, l'efficacia di giudicato della sentenza penale irrevocabile di assoluzione emessa dal Tribunale Ordinario di Brindisi, Sez. Penale, n. 903/2023 del 17 aprile 2023, depositata in data 20 aprile 2023.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Ai sensi dell' art. 21 bis del D Lgs citato: "1. La sen-



tenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, pronunciata in seguito a dibattimento nei confronti del medesimo soggetto e sugli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario, ha, in questo, efficacia di giudicato, in ogni stato e grado, quanto ai fatti medesimi. 2. La sentenza penale irrevocabile di cui al comma 1 può essere depositata anche nel giudizio di Cassazione fino a quindici giorni prima dell'udienza o dell'adunanza in camera di consiglio. 3. Le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano, limitatamente alle ipotesi di sentenza di assoluzione perché il fatto non sussiste, anche nei confronti della persona fisica nell'interesse della quale ha agito il dipendente, il rappresentante legale o negoziale, ovvero nei confronti dell'ente e società, con o senza personalità giuridica, nell'interesse dei quali ha agito il rappresentante o l'amministratore anche di fatto, nonché nei confronti dei loro soci o associati".

In data 27/9/2024 in allegato alla memoria depositata l'appellante ha prodotto copia della sentenza del Tribunale di Brindisi n. 903/2023, con attestazione di irrevocabilità al 17/9/23, che ha assolto Palazzo Alessandro, con formula "il fatto non sussiste", dai reati a lui ascritti, ai sensi degli art 2 D.Lgs. n. 74 del 2000 a) poiché in qualità di amministratore unico della Logistica Pugliese Srl al fine di evadere le imposte sui redditi e/o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture dai sui documenti per operazioni inesistenti, indicava nelle dichiarazioni relative ad addette imposte elementi passivi fittizi, in particolare: per l'anno 2013 con imponibile pari ad euro 142.748,07 ed Iva per euro 30.214,04; per l'anno 2014 con imponibile pari ad euro 86.891,01 ed Iva per euro 19.116,02; per l'anno 2015 con imponibile pari ad euro 94.176,49 di Iva per euro 20.718,83; per l'anno 2016 con imponibile pari ad euro 22.718,48 ed Iva per euro 4998,00, il 29.9.2015. il 27/9/2016, il 28/2/2017, data di presentazione delle rispettive dichiarazioni dei redditi; b) poiché con più azioni esecutive di un medesimo disegno criminoso e dal fine di evadere le imposte sui redditi e sul valore aggiunto, nella qualità di amministratore della società UNIECO s.r.l. indicava nella dichiarazione relativa addette imposte per gli anni 2013 2014 2015 2016 elementi passivi fittizi nella specie euro 246.489,03 a titolo di costi di acquisto di carburante per autotrazione avvalendosi di schede di carburante aventi ad oggetto operazioni di rifornimento di gasolio per autotrazione inesistenti apparentemente effettuate presso la stazione di servizio IES di De Gioia Biagio sita in Brindisi frazione Tuturano con illecita detrazione dell'Iva in misura pari ad euro 53.384,41 e risparmio di IRES pari ad euro 67.784,48, in Brindisi sino al 30 settembre 2015).

L'ufficio ha recuperato a tassazione costi indeducibili, oltre all'imposta sul valore aggiunto, derivanti da fatture relative ad operazioni oggettivamente inesistenti, formalmente imputate ad acquisti di carburante e lubrificanti effettuati dal distributore "IES" di De Gioia Biagio.

Per contro, il giudice penale, in esito all'istruttoria esperita, ha accertato che non vi fosse certezza che i dati risultanti dalle schede carburante fossero riferibili ad operazioni oggettivamente inesistenti essendo emerso che le società si erano effettivamente rifornite di combustibile presso la stazione di servizio del Di Gioia e che avevano dovuto affrontare i relativi costi.

Occorre precisare che la sentenza penale è sopravvenuta alla conclusione del giudizio di primo grado.

Dopo l'abbandono della cd. pregiudiziale tributaria di cui all'art. 21, ultimo comma, della legge n. 4 del 1929, l'art. 12 del D.L. 429 del 1982 aveva disposto la rilevanza nel processo tributario del giudicato penale, sia assolutorio che di condanna, in riferimento ai medesimi fatti materiali, sistema poi superato sia a seguito del nuovo codice di procedura penale che a seguito del D.Lgs. 74 del 2000, in vigore del quale il tema del raccordo tra i due procedimenti è stato interpretato in termini di "doppio binario" e quindi di autonomia dei medesimi.

Tale assetto è stato innovato dall'art. 21-bis del D.Lgs. 10/03/2000, n. 74, introdotto dall'art. 1, comma 1, D. Lgs. 14/06/2024, n. 87 ed in vigore dal 29 giugno 2024, rubricato "Efficacia delle sentenze penali nel processo tributario e nel processo di Cassazione".

La disposizione impone di riconoscere efficacia vincolante nel processo tributario al giudicato penale assolutorio formatosi a seguito di giudizio dibattimentale purché tale giudicato abbia ad oggetto gli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario e purché l'assoluzione sia avvenuta in base ad una delle due formule sopra indicate; l'efficacia del giudicato attiene quindi agli "stessi fatti materiali", il che ha indotto i primi commentatori ad evidenziare che quando si discute di efficacia della sentenza penale nel giudizio tributario non ci si riferisce al giudicato penale in sé e per sé, ma all'accertamento dei fatti contenuti nella relativa decisione.

E quindi, ciò che interessa non è il valore extrapenale del dispositivo della sentenza, ma il valore extrapenale degli accertamenti di fatto.

La ratio della riforma, evincibile del criterio direttivo

della legge delega e resa esplicita dalla relazione illustrativa al decreto legislativo, è quella di rafforzare l'integrazione dei sistemi sanzionatori nella prospettiva del rispetto del principio del *ne bis in idem* (criterio di delega di cui all'art. 20, comma 1, lett. a), n. 1 della L. n. 111 del 2023); il legislatore si propone la razionalizzazione del sistema sanzionatorio amministrativo e penale, anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione, ai fini del completo adeguamento al principio del *ne bis in idem*.

La Suprema corte con una recente pronuncia ha sostenuto che "L'art. 21-bis del D.Lgs. n. 74 del 2000, introdotto dal D.Lgs. n. 87 del 2024, che riconosce efficacia di giudicato nel processo tributario alla sentenza penale dibattimentale irrevocabile di assoluzione, è applicabile, quale *ius superveniens*, anche ai casi in cui detta sentenza è divenuta irrevocabile prima della operatività di detto articolo e, alla data della sua entrata in vigore, risulta ancora pendente il giudizio di cassazione contro la sentenza tributaria d'appello che ha condannato il contribuente in relazione ai medesimi fatti, rilevanti penalmente, dai quali egli è stato irrevocabilmente assolto, in esito a giudizio dibattimentale, con una delle formule di merito previste dal codice di rito penale (perché il fatto non sussiste o perché l'imputato non l'ha commesso)". (Cass. trib.n. 30814 dl 2 dicembre 2024).

Nella specie, non vi è dubbio, inoltre, che i fatti posti alla base dell'avviso di accertamento emesso nei confronti della società ed impugnato nel presente giudizio siano gli stessi fatti oggetto dell'imputazione penale dalla quale il legale rappresentante è stato definitivamente assolto, alla luce di quanto sopra evidenziato, avendo il giudice penale espressamente escluso l'emissione di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti contestate alla società appellante ritenendo che le stesse riguardassero approvvigionamenti di carburante verosimilmente utilizzato per far operare il parco mezzi delle due società nell'ambito dei rapporti contrattuali assunti con ENEL.

Poichè la sentenza penale di assoluzione ha efficacia di giudicato nell'ambito del presente giudizio con riferimento all'esistenza dei medesimi fatti posti a base delle riprese fiscali (in forza del terzo comma dell'art 21 bis citato), deve ritenersi, anche con riferimento al giudizio tributario, che tali fatti non sussistono, con la conseguenza che l'avviso di accertamento deve essere annullato, con assorbimento di tutti gli altri motivi d'impugnazione.

Si reputa opportuno disporre la compensazione del-

le spese del doppio grado in relazione alle peculiarità del caso ed alla circostanza che l'applicabilità dell' art. 21 bis ai casi in cui il giudicato penale è intervenuto prima dell' entrata in vigore della norma è stata affermata recentemente dalla giurisprudenza di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie l'appello e per l'effetto annulla l'avviso di accertamento impugnato.

Spese del doppio grado compensate.

Lecce 25.11.2024

L'Estensore

Il Presidente

Sentenza n.327/2025

Despositata il 27/01/2025

Il Segretario SONIA MARIA CIVILLA

Il Relatore SERGIO MEMMO

Il Presidente FRANCESCO GIARDINO



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della PUGLIA Sezione 23, riunita in udienza il 25/11/2024 alle ore 09:30 con la seguente composizione collegiale:

GIARDINO FRANCESCO, Presidente

MEMMO SERGIO, Relatore

CARRA ANTONIO, Giudice

in data 25/11/2024 ha pronunciato la seguente
SENTENZA

- sull'appello n. 3224/2020 depositato il 14/12/2020

proposto da

Logistica Pugliese S.r.l. - 02252700741

Difeso da

Maurizio Villani - VLLMRZ50P24E506Z

Rappresentato da Alessandro Palazzo - PL-ZLSN67S09B180I

Rappresentante difeso da

Maurizio Villani - VLLMRZ50P24E506Z

ed elettivamente domiciliato presso avv. maurizio.villani@pec.studiotributariovillani.it

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Brindisi - Via Tor Pisana, 108 72100 Brindisi BR
elettivamente domiciliato presso dp.brindisi@pce.agenziaentrate.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. 260/2020 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale BRINDISI sez. 1 e pubblicata il 26/05/2020

Atti impositivi:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. TVH03A100598 IRES-ALTRO 2014

a seguito di discussione in pubblica udienza

Richieste delle parti:

Ricorrente/Appellante: si riporta integralmente alle memorie e all'appello proposto e ne chiede l'accoglimento in tutti i motivi di legittimità e merito esposti, con condanna dell'Ufficio alle spese e distrazione in favore del difensore dichiarato antistatario.

Resistente/Appellato: si riporta agli scritti difensivi in atti e conclude per il rigetto dell'appello.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Logistica Pugliese impugnava l'avviso di accertamento n.TVH03A100598/2019, notificato il 5.08.2019, in cui veniva contestato, per l'anno d'imposta 2014, l'omessa indicazione di ricavi di competenza per € 17.864,00, e l'illecita deduzione di costi sia per operazioni oggettivamente inesistenti per l'imponibile di € 86.891,01, che per costi non inerenti ammontranti ad € 83.370,00, con relativa I.V.A. pari ad € 30.579,02.

La società rilevava: a) nullità dell'avviso di accertamento per illegittimità della delega conferita all'impiegato che ha sottoscritto l'atto"; 3) nullità dell'avviso di accertamento per carenza di motivazione"; 3) carenza di prova della presunta evasione; 4) indebita detrazione di costi relativi all'utilizzo di fatture emesse a fronte di operazioni inesistenti ed indetraibilità dell'iva"; 5) contestazione della non inerenza dei costi; 5) "illegittimità delle sanzioni".

L'ufficio contestava i motivi di ricorso chiedendone il rigetto.

Con sentenza depositata il 26/5/20 la CTP rigettava il ricorso e condannava la Logistica Pugliese srl al pagamento delle spese di giudizio che liquidava nella misura di € 3.000,00.

Avverso la predetta sentenza la Logistica Pugliese srl propone appello, lamentando difetto di motivazione della sentenza impugnata; illegittimità della sentenza nella parte in cui non ha dichiarato la nullità dell'avviso di accertamento per difetto di sottoscrizione; illegittimità della sentenza nella parte in cui ha avallato la tesi dell'Ufficio in relazione all'inesistenza dei costi sostenuti dalla società per carburanti e lubrificanti e ai costi non inerenti relativi alle spese di lavorazione esterne per servizi.

Resiste l'ufficio concludendo per la conferma della sentenza impugnata.

Con memoria depositata il 27/9/2024 la società contribuente chiedeva alla Corte di Giustizia Tributaria adita di dichiarare, ai sensi del neo-introdotto art. 21-bis del D. Lgs. n. 74/2000, l'efficacia di giudicato della sentenza penale irrevocabile di assoluzione emessa dal Tribunale Ordinario di Brindisi, Sez. Penale, n. 903/2023 del 17 aprile 2023, depositata in data 20 aprile 2023.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Ai sensi dell' art. 21 bis del D Lgs citato: "1. La sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, pronunciata in seguito a dibattimento nei confronti del medesimo soggetto e sugli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario, ha, in questo, efficacia di giudicato, in ogni stato e grado, quanto ai fatti medesimi. 2. La sentenza penale irrevocabile di cui al comma 1 può essere depositata anche nel giudizio di Cassazione fino a quindici giorni prima dell'udienza o dell'adunanza in camera di consiglio. 3. Le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano, limitatamente alle ipotesi di sentenza di assoluzione perché il fatto non sussiste, anche nei confronti della persona fisica nell'interesse della quale ha agito il dipendente, il rappresentante legale o negoziale, ovvero

nei confronti dell'ente e società, con o senza personalità giuridica, nell'interesse dei quali ha agito il rappresentante o l'amministratore anche di fatto, nonché nei confronti dei loro soci o associati".

In data 27/9/2024 in allegato alla memoria depositata l'appellante ha prodotto copia della sentenza del Tribunale di Brindisi n. 903/2023, con attestazione di irrevocabilità al 17/96/23, che ha assolto Palazzo Alessandro, con formula "il fatto non sussiste", dai reati a lui ascritti, ai sensi degli art 2 D.Lgs. n. 74 del 2000 a) poiché in qualità di amministratore unico della Logistica Pugliese Srl al fine di evadere le imposte sui redditi e/o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture dal sui documenti per operazioni inesistenti, indicava nelle dichiarazioni relative ad addette imposte elementi passivi fittizi, in particolare: per l'anno 2013 con imponibile pari ad euro 142.748,07 ed Iva per euro 30.214,04; per l'anno 2014 con imponibile pari ad euro 86.891,01 ed Iva per euro 19.116,02; per l'anno 2015 con imponibile pari ad euro 94.176,49 di Iva per euro 20.718,83; per l'anno 2016 con imponibile pari ad euro 22.718,48 ed Iva per euro 4998,00, il 29.9.2015, il 27/9/2016, il 28/2/2017, data di presentazione delle rispettive dichiarazioni dei redditi; b) poiché con più azioni esecutive di un medesimo disegno criminoso e dal fine di evadere le imposte sui redditi e sul valore aggiunto, nella qualità di amministratore della società UNIECO s.r.l. indicava nella dichiarazione relativa addette imposte per gli anni 2013 2014 2015 2016 elementi passivi fittizi nella specie euro 246.489,03 a titolo di costi di acquisto di carburante per autotrazione avvalendosi di schede di carburante aventi ad oggetto operazioni di rifornimento di gasolio per autotrazione inesistenti apparentemente effettuate presso la stazione di servizio IES di De Gioia Biagio sita in Brindisi frazione Tuturano con illecita detrazione dell'Iva in misura pari ad euro 53.384,41 e risparmio di IRES pari ad euro 67.784,48, in Brindisi sino al 30 settembre 2015).

L'ufficio ha recuperato a tassazione costi indeducibili, oltre all'imposta sul valore aggiunto, derivanti da fatture relative ad operazioni oggettivamente inesistenti, formalmente imputate ad acquisti di carburante e lubrificanti effettuati

dal distributore "IES" di De Gioia Biagio. Per contro, il giudice penale, in esito all'istruttoria esperita, ha accertato che non vi fosse certezza che i dati risultanti dalle schede carburante fossero riferibili ad operazioni oggettivamente inesistenti essendo emerso che le società si erano effettivamente rifornite di combustibile presso la stazione di servizio del Di Gioia e che avevano dovuto affrontare i relativi costi.

Occorre precisare che la sentenza penale è sopravvenuta alla conclusione del giudizio di primo grado.

Dopo l'abbandono della cd. pregiudiziale tributaria di cui all'art. 21, ultimo comma, della legge n. 4 del 1929, l'art. 12 del D.L. 429 del 1982 aveva disposto la rilevanza nel processo tributario del giudicato penale, sia assolutorio che di condanna, in riferimento ai medesimi fatti materiali, sistema poi superato sia a seguito del nuovo codice di procedura penale che a seguito del D.Lgs. 74 del 2000, in vigore del quale il tema del raccordo tra i due procedimenti è stato interpretato in termini di "doppio binario" e quindi di autonomia dei medesimi.

Tale assetto è stato innovato dall'art. 21-bis del D.Lgs. 10/03/2000, n. 74, introdotto dall'art. 1, comma 1, D. Lgs. 14/06/2024, n. 87 ed in vigore dal 29 giugno 2024, rubricato "Efficacia delle sentenze penali nel processo tributario e nel processo di Cassazione".

La disposizione impone di riconoscere efficacia vincolante nel processo tributario al giudicato penale assolutorio formatosi a seguito di giudizio dibattimentale purché tale giudicato abbia ad oggetto gli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario e purché l'assoluzione sia avvenuta in base ad una delle due formule sopra indicate; l'efficacia del giudicato attiene quindi agli "stessi fatti materiali", il che ha indotto i primi commentatori ad evidenziare che quando si discute di efficacia della sentenza penale nel giudizio tributario non ci si riferisce al giudicato penale in sé e per sé, ma all'accertamento dei fatti contenuti nella relativa decisione.

E quindi, ciò che interessa non è il valore ex-

trapenale del dispositivo della sentenza, ma il valore extrapenale degli accertamenti di fatto.

La ratio della riforma, evincibile del criterio direttivo della legge delega e resa esplicita dalla relazione illustrativa al decreto legislativo, è quella di rafforzare l'integrazione dei sistemi sanzionatori nella prospettiva del rispetto del principio del ne bis in idem (criterio di delega di cui all'art. 20, comma 1, lett. a), n. 1 della L. n. 111 del 2023); il legislatore si propone la razionalizzazione del sistema sanzionatorio amministrativo e penale, anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione, ai fini del completo adeguamento al principio del ne bis in idem.

La Suprema corte con una recente pronuncia ha sostenuto che "L'art. 21-bis del D.Lgs. n. 74 del 2000, introdotto dal D.Lgs. n. 87 del 2024, che riconosce efficacia di giudicato nel processo tributario alla sentenza penale dibattimentale irrevocabile di assoluzione, è applicabile, quale ius superveniens, anche ai casi in cui detta sentenza è divenuta irrevocabile prima della operatività di detto articolo e, alla data della sua entrata in vigore, risulta ancora pendente il giudizio di cassazione contro la sentenza tributaria d'appello che ha condannato il contribuente in relazione ai medesimi fatti, rilevanti penalmente, dai quali egli è stato irrevocabilmente assolto, in esito a giudizio dibattimentale, con una delle formule di merito previste dal codice di rito penale (perché il fatto non sussiste o perché l'imputato non l'ha commesso)". (Cass. trib.n. 30814 dl 2 dicembre 2024).

Nella specie, non vi è dubbio, inoltre, che i fatti posti alla base dell' avviso di accertamento emesso nei confronti della società ed impugnato nel presente giudizio siano gli stessi fatti

oggetto dell'imputazione penale dalla quale il legale rappresentante è stato definitivamente assolto, alla luce di quanto sopra evidenziato, avendo il giudice penale espressamente escluso l'emissione di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti contestate alla società appellante ritenendo che le stesse riguardassero approvvigionamenti di carburante verosimilmente utilizzato per far operare il parco mezzi delle due società nell'ambito dei rapporti contrattuali assunti con ENEL.

Ne consegue che, spiegando la sentenza penale di assoluzione efficacia di giudicato nell'ambito del presente giudizio con riferimento all'esistenza dei medesimi fatti posti a base delle riprese fiscali (in forza del terzo comma dell' art 21 bis citato), deve ritenersi, anche con riferimento al giudizio tributario, che tali fatti non sussistono, con la conseguenza che l'avviso di accertamento deve essere annullato, con assorbimento di tutti gli altri motivi d'impugnazione.

Si reputa opportuno disporre la compensazione delle spese del doppio grado in relazione alle peculiarità del caso ed alla circostanza che l'applicabilità dell' art. 21 bis ai casi in cui il giudicato penale è intervenuto prima dell' entrata in vigore della norma è stata affermata recentemente dalla giurisprudenza di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie l'appello e per l'effetto annulla l'avviso di accertamento impugnato.

Spese del doppio grado compensate

Lecce 25.11.2024

L'Estensore

Il Presidente

La Terzietà della Giustizia Tributaria

La giustizia tributaria rappresenta uno dei pilastri fondamentali del nostro sistema democratico. La sua terzietà e indipendenza sono essenziali per garantire un processo equo e imparziale. Il rapporto tra i giudici tributari e il Ministero delle Finanze deve essere costruito su una chiara linea

di separazione, in modo da preservare l'integrità e l'autonomia delle decisioni giudiziarie. Questa separazione assicura che le decisioni non siano influenzate da pressioni esterne o interessi politici, ma siano basate esclusivamente sui fatti e sulle leggi.



Quinta Magistratura Tributaria Le Corti di Giustizia Tributaria devono decidere anche il penale tributario per il ne bis in idem

A cura dell'Avv. Maurizio Villani

SOMMARIO

PARTE PRIMA - GIURISPRUDENZA

A) CORTE EUROPEA DEI DIRITTI DELL'UOMO (CORTE EDU)

B) CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA

C) CORTE COSTITUZIONALE, CON DUE DIVERENTI INTERPRETAZIONI TRA IL SETTORE PENALE – TRIBUTARIO ED IL SETTORE DI PROTEZIONE DEL DIRITTO D'AUTORE E DI ALTRI DIRITTI CONNESSI AL SUO ESERCIZIO

D) CORTE DI CASSAZIONE SEZIONE QUINTA CIVILE (TRIBUTARIA)

E) CORTE DI CASSAZIONE TERZA SEZIONE PENALE

PARTE SECONDA - RECENTE LEGISLAZIONE PARTE TERZA - ODIERNI CONTRASTI, CONFUSIONI E PROBLEMATICHE PENALI E TRIBUTARIE DEL NE BIS IN IDEM

A) QUATTRO CONCETTI DI OPERAZIONI INESISTENTI. INESISTENZA GIURIDICA. CONTRASTI CON LA CORTE UE

B) CORTE DI CASSAZIONE – QUINTA SEZIONE PENALE – CONCORSO DI REATI

C) CORTE DI CASSAZIONE – TERZA SEZIONE PENALE – NON SI TIENE CONTO DELLE PRESUNZIONI TRIBUTARIE

D) CORTE DI CASSAZIONE – TERZA SEZIONE PENALE – NESSUNA DIFFERENZA TRA OPERAZIONE INESISTENTE OGGETTIVA E SOGGETTIVA

E) CORTE DI CASSAZIONE – SEZIONE TRIBUTARIA – DISTINZIONE TRA OPERAZIONE OGGETTIVAMENTE E SOGGETTIVAMENTE INESISTENTE – OPERAZIONE SOGGETTIVAMENTE INESISTENTE AI FINI I.V.A.

F) CORTE DI CASSAZIONE – SEZIONE QUINTA CIVILE (TRIBUTARIA) – OPERAZIONE SOGGETTIVAMENTE INESISTENTE AI FINI DELLE IMPOSTE DIRETTE

G) CREDITI D'IMPOSTA INESISTENTI E CREDITI D'IMPOSTA NON SPETTANTI

PARTE QUARTA - CONCLUSIONI – NUOVA LEGGE DELEGA DI RIFORMA COSTITUZIONALE

Dopo 160 anni, finalmente, la Legge n. 130 del 31 agosto 2022 ha istituito la QUINTA MAGISTRATURA TRIBUTARIA.

A tal proposito, molto opportunamente, la Corte Costituzionale, con la recente e condivisibile sentenza n. 204 del 17 dicembre 2024, ha stabilito che:

“Questa Corte, confermando l'indirizzo già assunto fin dalla sentenza n. 41 del 1957 (e ribadito nella sentenza n. 215 del 1976) sulla VI disposizione transitoria e finale della Costituzione, con ordinanza n. 144 del 1998, ha chiarito che l'«ampliamento della competenza delle commissioni tributarie non vale a far ritenere nuovo il giudice tributario in modo tale da ravvisarsi un diverso giudice speciale, in quanto è rimasto non snaturato né il sistema di estrazione dei giudici (anzi migliorato dal punto di vista dei requisiti di idoneità e di qualificazione professionale e delle incompatibilità), né la giurisdizione nell'ambito delle controversie tributarie» e che «pertanto le attuali commissioni tributarie non possono essere considerate, agli effetti del combinato disposto dell'art. 102 e VI disposizione transitoria della Costituzione, nuovi giudici speciali, come tali vietati».

La modifica della disciplina della Giustizia Tributaria realizzata con la legge n. 130 del 2022 - che si colloca nell'ambito degli interventi previsti nel PNRR per superare le criticità del “sistema Paese” - vuole rappresentare una risposta organica e di sistema per risolvere molte delle problematiche insite nel precedente assetto ordinamentale. Intervendendo su taluni aspetti cruciali e delicati della giustizia e del processo tributari, la novella normativa ha avvicinato molto la giurisdizione tributaria a quella ordinaria. Si tratta di una riforma che, a completamento di un percorso di 160 anni, ha contribuito in modo decisivo a realizzare nel nostro ordinamento una giurisdizione (che si affianca a quella ordinaria, amministrativa, contabile e militare), composta, a regime, da magistrati tributarie: a) professionali a tempo pieno; b) selezionati con pubblico concorso; c) specializzati nella materia tributaria.”

Certo, per completare la riforma della Giustizia Tributaria:

- innanzitutto, bisogna inserire la Giustizia Tributaria nella Costituzione;
- bisogna affidare la gestione e l'organizzazione

ne alla Presidenza del Consiglio dei Ministri e non più al M.E.F., per rispettare i principi di autonomia ed indipendenza, anche all'apparenza, previsti dall'art. 111, secondo comma, della Costituzione;

- gli appartenenti alla magistratura tributaria speciale e professionale devono poter far parte della Corte di Cassazione – Sezione Tributaria.

Questa importante riforma può essere l'occasione per risolvere definitivamente il problema penale e tributario del *ne bis in idem*, disciplinato:

- dall'art. 649, primo comma, c.p.p., che testualmente dispone:
“1. **L'imputato prosciolto o condannato con sentenza o decreto penale divenuti irrevocabili non può essere di nuovo sottoposto a procedimento penale per il medesimo fatto, neppure se questo viene diversamente considerato per il titolo, per il grado o per le circostanze, salvo quanto disposto dagli articoli 69, comma 2, e 345.**”;
- dall'art. 606, primo comma, lettere b), c) ed e), c.p.p., che testualmente dispone:
“1. Il ricorso per cassazione può essere proposto per i seguenti motivi:
a) esercizio da parte del giudice di una potestà riservata dalla legge a organi legislativi o amministrativi ovvero non consentita ai pubblici poteri;
b) inosservanza o erronea applicazione della legge penale o di altre norme giuridiche, di cui si deve tener conto nell'applicazione della legge penale;
c) inosservanza delle norme processuali stabilite a pena di nullità, di inutilizzabilità, di inammissibilità o di decadenza;
d) mancata assunzione di una prova decisiva, quando la parte ne ha fatto richiesta anche nel corso dell'istruzione dibattimentale limitatamente ai casi previsti dall'articolo 495, comma 2;
e) mancanza, contraddittorietà o manifesta illogicità della motivazione, quando il vizio risulta dal testo del provvedimento impugnato ovvero da altri atti del processo specificamente indicati nei motivi di gravame.”
(Corte di Cassazione, Sezione Terza Penale, sentenza n. 4439 del 04.02.2021).

PARTE PRIMA

GIURISPRUDENZA

Su questo specifico problema analizziamo i principi sino ad oggi stabiliti dalle varie giurisdizioni (europee e nazionali).

A) CORTE EUROPEA DEI DIRITTI DELL'UOMO (CORTE EDU)

La Corte Costituzionale con la sentenza n. 222 del 24 ottobre 2019 ha ricordato che:

“nella citata sentenza A e B contro Norvegia

la Grande Camera della Corte europea dei diritti dell'uomo ha ritenuto che debba essere esclusa la violazione del diritto sancito dall'art. 4 Prot. n. 7 CEDU allorché tra i due procedimenti – amministrativo e penale – che sanzionano il medesimo fatto sussista un legame materiale e temporale sufficientemente stretto; legame che deve essere ravvisato, in particolare: **quando** le due sanzioni perseguano scopi diversi e complementari, connessi ad aspetti diversi della medesima condotta; **quando** la duplicazione dei procedimenti sia prevedibile per l'interessato; **quando** esista una coordinazione, specie sul piano probatorio, tra i due procedimenti; e **quando** il risultato sanzionatorio complessivo, risultante dal cumulo della sanzione amministrativa e della pena, non risulti eccessivamente afflittivo per l'interessato, in rapporto alla gravità dell'illecito. Al contempo – come sottolineato ancora dalla sentenza n. 43 del 2018 – «si dovrà valutare», ai fini della verifica della possibile lesione dell'art 4 Prot. n. 7 CEDU, «se le sanzioni, pur convenzionalmente penali, appartengano o no al nocciolo duro del diritto penale, perché in caso affermativo si sarà più severi nello scrutinare la sussistenza del legame e più riluttanti a riconoscerlo in concreto».”

B) CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA

La Corte Costituzionale, sempre con la sentenza n. 222 del 24 ottobre 2019, ha ricordato che:

“Ad approdi in larga misura analoghi è pervenuta la Grande sezione della Corte di Giustizia, nelle tre sentenze coeve del 20 marzo 2018 (rispettivamente in causa C- 537/16, *Garlsson Real Estate SA* e altri, in cause C-596/16 e C-597/16, *Di Puma* e *CONSOB*, e in causa C-524/15, *Menci*, quest'ultima relativa alla materia tributaria e, come già rilevato, emessa proprio in seguito a rinvio pregiudiziale proposto dall'odierno giudice a quo). **A parere del supremo giudice dell'Unione, infatti, la violazione del ne bis in idem sancito dall'art. 50 CDFUE non si verifica a) allorché le due sanzioni perseguano scopi differenti e complementari, sempre che b) il sistema normativo garantisca una coordinazione tra i due procedimenti sì da evitare eccessivi oneri per l'interessato, e c) assicurati comunque che il complessivo risultato sanzionatorio non risulti sproporzionato rispetto alla gravità della violazione. La sostanziale coincidenza di tali criteri rispetto a quelli enunciati dalla Corte di Strasburgo è, del resto, espressamente sottolineata dalla Corte di giustizia, che richiama il principio generale, posto dall'art. 52, paragrafo 1, CDFUE, dell'equivalenza delle tutele assicurate dalla Carta rispetto a quelle**



approntate dalla CEDU e dei suoi protocolli (sentenza Menci, paragrafi 61-62).

Alla luce dei criteri appena rammentati, la stessa Corte di Giustizia, **nella sentenza Menci**, conclude nel senso che la disciplina italiana in materia di omesso versamento di IVA, riservando la perseguibilità in sede penale alle sole violazioni superiori a determinate soglie di imposta evasa e attribuendo tra l'altro rilevanza, in sede penale, al volontario pagamento del debito tributario e delle sanzioni amministrative, appare conformata in modo tale da «garantire» – sia pure «con riserva di verifica da parte del giudice del rinvio» – che «il cumulo di procedimenti e di sanzioni che essa autorizza non eccede quanto è strettamente necessario ai fini della realizzazione dell'obiettivo» di assicurare l'integrale riscossione dell'IVA (paragrafo 57). In tal modo, la Corte di giustizia da un lato suggerisce al giudice del procedimento principale che il complessivo regime sanzionatorio e procedimentale previsto dal legislatore italiano **in materia di omesso versamento di IVA non si pone in contrasto, in linea generale, con il ne bis in idem riconosciuto dalla Carta, pur facendo salva la diversa conclusione cui il giudice del rinvio dovesse pervenire in applicazione dei criteri enunciati in via generale dalla Corte; e, dall'altro, affida allo stesso giudice nazionale il compito di verificare che, nel caso concreto, «l'onere risultante concretamente per l'interessato dall'applicazione della normativa nazionale in discussione nel procedimento principale e dal cumulo dei procedimenti e delle sanzioni che la medesima autorizza non sia eccessivo rispetto alla gravità del reato commesso» (sentenza Menci, paragrafo 64).**

C) CORTE COSTITUZIONALE, CON DUE DIFFERENTI INTERPRETAZIONI TRA IL SETTORE PENALE – TRIBUTARIO ED IL SETTORE DI PROTEZIONE DEL DIRITTO D'AUTORE E DI ALTRI DIRITTI CONNESSI AL SUO ESERCIZIO

1. La Corte Costituzionale, con la citata sentenza n. 222/2019, nel dichiarare inammissibili le questioni di legittimità costituzionale del citato art. 649 c.p.p., sollevate in riferimento agli articoli 3 e 117, primo comma, della Costituzione, ha rilevato che, nel settore penale - tributario:

«In tal modo, il giudice a quo trascura però di considerare che, secondo la giurisprudenza delle due Corti europee, l'eccessiva onerosità per l'interessato dei procedimenti amministrativo e penale deve essere esclusa allorché essi risultino avvinti da una stretta connessione sostanziale e temporale.

In particolare, il rimettente omette di dare conto delle numerose disposizioni normative, ulteriori

rispetto agli artt. 19, 20 e 21 del d.lgs. n. 74 del 2000, che regolano i rapporti tra procedimento amministrativo e procedimento penale in materia tributaria. Al di là di un fugace accenno all'art. 13, comma 1, del d.lgs. n. 74 del 2000, relativo alla causa di non punibilità costituita dalla volontaria estinzione del debito tributario e della sanzione amministrativa – nella specie non applicabile per mancato integrale pagamento di dette somme da parte dell'imputato –, il rimettente trascura di descrivere gli ulteriori istituti premiali introdotti dal **decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158** (Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23), quali la concessione di termine per adempiere al pagamento del residuo debito tributario rateizzato (**art. 13, comma 3, del d.lgs. n. 74 del 2000**) o gli effetti dell'adempimento del debito erariale sulla confisca (**art. 12-bis del medesimo testo normativo**), e di saggiarne la portata, in termini di introduzione di elementi di raccordo tra adempimento del debito tributario da un lato, e svolgimento ed esito del processo penale, dall'altro lato.

Neppure il giudice a quo si confronta con le disposizioni, estranee al corpus normativo del d.lgs. n. 74 del 2000, che prevedono obblighi di comunicazione degli illeciti tributari da parte della Guardia di Finanza all'autorità giudiziaria (**art. 331 cod. proc. pen.**) e, specularmente, da parte dell'autorità giudiziaria alla Guardia di Finanza (**art. 36 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600**, recante «Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi») e all'Agenzia delle entrate (**art. 14, comma 4, della legge 24 dicembre 1993, n. 537**, recante «Interventi correttivi di finanza pubblica», come modificato dall'art. 1, comma 141, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato»), miranti ad assicurare una sostanziale contestualità dell'avvio dell'accertamento tributario e di quello penale.

Non vengono, poi, considerate le disposizioni che consentono forme di circolazione del materiale probatorio raccolto dall'indagine penale all'accertamento tributario e viceversa (**art. 63, comma 1, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633**, recante «Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto», e **art. 33, comma 3, del d.P.R. n. 600 del 1973 e, specularmente, art. 220 delle Norme di attuazione, di coordinamento e transitorie del codice di procedura penale**).

Nemmeno risulta richiamata la giurisprudenza relativa all'utilizzabilità del materiale istruttorio raccolto in ciascun procedimento, quale ele-

mento di prova e fonte di convincimento da parte del giudice che istruisce l'altro procedimento (ex plurimis, **Corte di cassazione, sezione quinta civile, sentenze 14 novembre 2012, n. 19859 e 20 marzo 2013, n. 6918**, in relazione alla possibilità che gli elementi probatori acquisiti nel procedimento penale siano posti dal giudice tributario a base del proprio convincimento; **sentenze 3 dicembre 2010, n. 24587 e 22 maggio 2015, n. 10578**, relative alla possibilità che la sentenza penale irrevocabile, pur non spiegando efficacia di giudicato, possa essere presa in considerazione come possibile fonte di prova dal giudice tributario; **nonché, per converso, sezione terza penale, sentenze 24 settembre 2008-21 ottobre 2008, n. 39358, 28 ottobre 2015-18 gennaio 2016, n. 1628 e 23 ottobre 2018-5 dicembre 2018, n. 54379, tutte relative alla possibilità che gli elementi probatori acquisiti nel processo tributario facciano ingresso nel processo penale, ex art. 234 o 238-bis cod. proc. pen., quali prove valutabili ai sensi degli artt. 187 e 192 cod. proc. pen.).**

2.2.4.– Ancora, come pure giustamente eccepisce l'Avvocatura generale dello Stato, il giudice a quo omette di spiegare per quale motivo l'irrogazione di una pena detentiva – destinata con ogni verosimiglianza, peraltro, a essere condizionalmente sospesa – risulterebbe sproporzionata rispetto alla gravità del reato (consistente, nella specie, nell'omissione del versamento di 282.495,76 euro dovuti a titolo di IVA), se combinata con la sanzione amministrativa già applicata (pari in concreto al 30 per cento dell'imposta evasa), con conseguente violazione del ne bis in idem nei confronti dell'imputato

2.2.5.– Nessun argomento spende, infine, il giudice a quo sulla questione della riconducibilità o meno delle sanzioni penali previste in materia di evasione di IVA al "nocciolo duro" del diritto penale, rispetto al quale – secondo la sentenza A e B contro Norvegia della Corte europea dei diritti dell'uomo – più rigoroso dovrebbe essere il vaglio di compatibilità del "doppio binario" sanzionatorio con la garanzia convenzionale del ne bis in idem.

2.3.– Le segnalate lacune determinano un'insufficiente motivazione tanto della non manifesta infondatezza della questione prospettata, quanto della sua rilevanza (in quest'ultimo senso, sentenza n. 43 del 2018).

3.– Le censure formulate con riferimento all'art. 3 Cost. dipendono strettamente, nella rispettiva trama motivazionale, da quelle prospettate in riferimento all'art. 117, primo comma, Cost., in relazione all'art. 4 Prot. n. 7 alla CEDU e all'art.

50 CDFUE. Nella prospettiva del rimettente, l'art. 649 cod. proc. pen. darebbe infatti luogo a una «disparità di trattamento» nonché a un «problema di ragionevolezza intrinseca dell'ordinamento» sostanzialmente per le medesime ragioni per le quali dovrebbe ravvisarsi l'incompatibilità tra la disposizione censurata e il ne bis in idem, alla luce delle indicazioni fornite dalla sentenza Menci.

La carente motivazione su tale ultima censura, poc'anzi sottolineata, non può che riverberarsi sulle censure ex art. 3 Cost., declinate come ancillari rispetto alla prima, determinandone parimenti l'inammissibilità."

Infine, occorre ricordare che analoghe questioni di incostituzionalità sono state dichiarate inammissibili dalla Corte Costituzionale con le seguenti ordinanze:

- n. 114 del 12 giugno 2020;
- n. 136 del 01 luglio 2021.

2. Invece, la stessa Corte Costituzionale, con la sentenza n. 149 del 16 giugno 2022, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 649 del codice di procedura penale, nella parte in cui non prevede che il giudice pronunci sentenza di proscioglimento o di non luogo a procedere nei confronti di un imputato per uno dei delitti previsti dall'art. 171-ter della legge 22 aprile 1941, n. 633 (Protezione del diritto d'autore e di altri diritti connessi al suo esercizio), che, in relazione al medesimo fatto, sia già stato sottoposto a procedimento, definitivamente conclusosi, per l'illecito amministrativo di cui all'art. 174-bis della medesima legge.

In particolare, la Corte Costituzionale, con la succitata sentenza ha stabilito che:

"Da tutto ciò discende che il sistema di "doppio binario" in esame non è normativamente congegnato in modo da assicurare che i due procedimenti sanzionatori previsti apprestino una risposta coerente e sostanzialmente unitaria agli illeciti in materia di violazioni del diritto d'autore, già penalmente sanzionati dall'art. 171-ter della legge n. 633 del 1941. I due procedimenti originano dalla medesima condotta, ma seguono poi percorsi autonomi, che non si intersecano né si coordinano reciprocamente in alcun modo, creando così inevitabilmente le condizioni per il verificarsi di violazioni sistemiche del diritto al ne bis in idem.

6.– A tali violazioni è possibile porre almeno parzialmente rimedio attraverso l'intervento sull'art. 649 cod. proc. pen. auspicato dal rimettente.

Più in particolare, tale disposizione deve essere dichiarata costituzionalmente illegittima nella parte in cui non prevede che il giudice pronunci sentenza di proscioglimento o di non luogo a



procedere nei confronti di un imputato per uno dei delitti previsti dall'art. 171-ter della legge n. 633 del 1941 che, in relazione al medesimo fatto, sia già stato sottoposto a procedimento, definitivamente conclusosi, per l'illecito amministrativo di cui all'art. 174-bis della medesima legge.

7.- Questa Corte è, peraltro, consapevole che tale rimedio non è idoneo a evitare tutte le possibili violazioni del diritto al ne bis in idem fisiologicamente create dalla legge n. 633 del 1941, in particolare nell'ipotesi inversa in cui l'autore della violazione sia stato già definitivamente giudicato per uno dei delitti di cui all'art. 171-ter della legge, e sia successivamente sottoposto a procedimento amministrativo ai sensi dell'art. 174-bis.

Né il rimedio ora apprestato – pur necessario a evitare il prodursi di violazioni del diritto fondamentale nell'eventualità in cui il processo penale segua quello amministrativo – è idoneo di per sé a conferire razionalità complessiva al sistema, che consente comunque l'apertura di due procedimenti e il loro svolgimento parallelo, con conseguente duplicazione in capo all'interessato dei costi personali ed economici di cui si è detto.

Spetta dunque al legislatore rimodulare la disciplina in esame in modo da assicurare un adeguato coordinamento tra le sue previsioni procedurali e sanzionatorie, nel quadro di un'auspicabile rimeditazione complessiva dei vigenti sistemi di doppio binario sanzionatorio alla luce dei principi enunciati dalla Corte EDU, dalla Corte di giustizia e da questa stessa Corte.

E questa rimeditazione è auspicabile anche per il penale – tributario.

D) CORTE DI CASSAZIONE SEZIONE QUINTA CIVILE (TRIBUTARIA)

La Corte di Cassazione, Sezione Quinta Civile, con le sentenze, nn. 19859 del 14 novembre 2012 e n. 6918 del 20 marzo 2013, ha stabilito:

“in relazione alla possibilità che gli elementi probatori acquisiti nel procedimento penale siano posti dal giudice tributario a base del proprio convincimento; sentenze 3 dicembre 2010, n. 24587 e 22 maggio 2015, n. 10578, relative alla possibilità che la sentenza penale irrevocabile, pur non spiegando efficacia di giudicato, possa essere presa in considerazione come possibile fonte di prova dal giudice tributario; nonché, per converso, sezione terza penale, sentenze 24 settembre 2008-21 ottobre 2008, n. 39358, 28 ottobre 2015-18 gennaio 2016, n. 1628 e 23 ottobre 2018-5 dicembre 2018, n. 54379, tutte relative alla possibilità che gli elementi probatori acquisiti nel processo tributario facciano

ingresso nel processo penale, ex art. 234 o 238-bis cod. proc. pen., quali prove valutabili ai sensi degli artt. 187 e 192 cod. proc. pen.)”

(sentenze richiamate dalla Corte Costituzionale con la citata sentenza n. 222 del 24 ottobre 2019).

E) CORTE DI CASSAZIONE TERZA SEZIONE PENALE

➤ La Corte di Cassazione – Terza Sezione Penale – con la sentenza n. 5235 del 07 febbraio 2023 sull'argomento del ne bis in idem ha stabilito quanto segue:

“Con la citata sentenza Sergey Zolotukhin c. Russia, la Corte EDU, Grande Camera, 10/02/2009, e' giunta ad un approdo definitivo e organico in tema di applicazione del divieto di “bis in idem” codificato dall'articolo 4, del Protocollo n. 7 della Convenzione EDU.

Dopo aver dato conto delle pronunce che l'hanno preceduta, la Corte Europea ha esaminato i trattati e gli strumenti internazionali che sanciscono il divieto del *ne bis in idem*, constatando che non tutti usano gli stessi termini. L'articolo 4 del Protocollo n. 7 della Convenzione EDU, l'articolo 14, § 7, del Patto internazionale sui diritti civili e politici adottato dall'Assemblea Generale delle Nazioni Unite, e l'articolo 50 della Carta Europea dei Diritti Fondamentali utilizzano i termini:

“(same) offence/(meme) infraction” (in italiano i termini offence e infraction possono essere tradotti sia come reato che come offesa. Nella traduzione non ufficiale in lingua italiana dell'articolo 4 del Protocollo n. 7, sono stati tradotti con la parola reato). L'articolo 8 § 4 della Convenzione Americana sui diritti umani utilizza invece i termini “(same) cause”, così interpretato dalla Corte Inter-americana sui diritti umani: “Diversamente dalla formula utilizzata da altri strumenti internazionali di protezione dei diritti umani (ad esempio, il Patto internazionale delle Nazioni Unite sui diritti civili e politici, articolo 14 § 7), che fa riferimento allo stesso “crimine”, la Convenzione americana usa l'espressione “(same) cause/(meme) faits”, che e' un termine decisamente piu' favorevole alla vittima”. L'articolo 54 della Convenzione Schengen del 1985 utilizza i termini “(same)facts/(meme) faits”. L'articolo 20 dello Statuto di Roma della Corte penale internazionale utilizza i termini “(same) conduct/ (memes) actes constitutifs”.

La Corte EDU ha quindi sottolineato che la distinzione tra i termini “stessi atti” o “stessi fatti”, da un lato, e “stesso reato”, dall'altro, e' stata ritenuta sia dalla CGUE che da quella Inter-americana un elemento importante a favore dell'adozione di un approccio basato strettamente sull'identita' degli atti materiali e del rifiuto della qualificazione giuridica di tali

atti giudicata come irrilevante. Un tale approccio interpretativo, secondo le due Corti, e' piu' favorevole - annota la Corte EDU - perche' l'autore del reato saprebbe che, una volta condannato o assolto, non deve temere ulteriori procedimenti penali per la medesima condotta o il medesimo fatto. La Corte EDU prende spunto da questa constatazione e, ribadendo che la Convenzione EDU deve essere interpretata ed applicata in modo da rendere pratici ed effettivi e non teorici o illusori i diritti in essa riconosciuti, ha affermato che l'uso del termine "offence/infracton" nell'articolo 4 del Protocollo n. 7, non giustifica un approccio interpretativo di tipo restrittivo; **il ricorso alla mera qualificazione giuridica del medesimo fatto rischia di indebolire il divieto di "bis in idem" piuttosto che renderlo pratico ed effettivo perche' non impedisce che per la medesima condotta una persona possa essere processata e/o condannata due volte. Di conseguenza, chiosa sul punto la Corte EDU, l'articolo 4 del Protocollo n. 7 deve essere interpretato nel senso che il reato e' il medesimo se i fatti che lo integrano sono identici oppure sono sostanzialmente gli stessi.**

- **La Corte di Cassazione – Terza Sezione Penale – con la sentenza n. 4439 del 04 febbraio 2021 sempre sull'argomento del ne bis in idem ha precisato quanto segue:** "Così' ricapitolati gli approdi della giurisprudenza sovranazionale, la Corte costituzionale ha messo in luce la diversità' del caso sottoposto al suo scrutinio, perche', secondo il remittente, vi sarebbe una radicale contrarietà' al ne bis in idem dell'attuale sistema di "doppio binario" sanzionatorio e procedimentale, così' come previsto in astratto dalla legislazione italiana in materia di omesso versamento di IVA; con la conseguenza che tale principio sarebbe sempre violato allorché' il contribuente, già' definitivamente sanzionato in via amministrativa, per la medesima violazione sia anche sottoposto a un procedimento penale: una conclusione che, nella sua radicalità', si pone in contrasto con l'indicato orientamento della giurisprudenza sovranazionale. Su questa linea, d'altronde, e' allineata la piu' recente giurisprudenza di questa Sezione, la quale ha affermato il principio secondo cui non sussiste la violazione del ne bis in idem convenzionale nel caso della irrogazione definitiva di una sanzione formalmente amministrativa, della quale venga riconosciuta la natura sostanzialmente penale, ai sensi dell'articolo 4 Protocollo n. 7 CEDU, come interpretato dalla Corte Europea dei diritti dell'uomo nelle cau-

se "Grande Stevens e altri contro Italia" del 4 marzo 2014, e "Nykanen contro Finlandia" del 20 maggio 2014, per il medesimo fatto per il quale vi sia stata condanna a sanzione penale, quando tra il procedimento amministrativo e quello penale sussista una connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta, tale che le due sanzioni siano parte di un unico sistema, secondo il criterio dettato dalla suddetta Corte nella decisione "A. e B. contro Norvegia" del 15 novembre 2016 (Sez. 3, n. 5934 del 12/09/2018 - dep. 07/02/2019, Giannino, Rv. 275833-04; Sez. 3, n. 6993 del 22/09/2017 - dep. 14/02/2018, Servello, Rv. 272588)."

PARTE SECONDA

RECENTE LEGISLAZIONE

Al tempo stesso, con la recente riforma fiscale, il legislatore è intervenuto per tentare di risolvere il problema del ne bis in idem con le seguenti disposizioni normative:

- **Articolo 20 del Decreto Legislativo n. 74 del 10 marzo 2000**, con le modifiche previste dall'art. 1, comma 1, lettera i), Decreto Legislativo n. 87 del 14/06/2024, con decorrenza dal 29/06/2024:

"Rapporti tra procedimento penale e processo tributario"

1. Il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione.

1-bis. Le sentenze rese nel processo tributario, divenute irrevocabili, e gli atti di definitivo accertamento delle imposte in sede amministrativa, anche a seguito di adesione, aventi a oggetto violazioni derivanti dai medesimi fatti per cui è stata esercitata l'azione penale, possono essere acquisiti nel processo penale ai fini della prova del fatto in essi accertato.

Il presente articolo è stato abrogato dall'art. 101, comma 1, lettera z) dell'allegato al Decreto Legislativo n. 173 del 05/11/2024, con decorrenza dall'01/01/2026 (sarà art. 97 T.U. n. 173/2024).

- **Articolo 9-bis dello Statuto dei Diritti del Contribuente (Legge n. 212/2000)**

"Divieto di bis in idem nel procedimento tributario"

1. Salvo che specifiche disposizioni prevedano diversamente e ferma l'emendabilità di vizi formali e procedurali, il contribuente ha diritto a

che l'amministrazione finanziaria eserciti l'azione accertativa relativamente a ciascun tributo una sola volta per ogni periodo d'imposta.”

A tal proposito, la Corte di Cassazione a Sezioni Unite, con la sentenza n. 30051/2024, depositata il 21.11.2024, ha precisato, in tema di autotutela, che:

“Tale assetto non è modificato dalla recente novella, in ispecie dall'art. 9-bis (“Divieto di bis in idem nel procedimento tributario”) della L. n. 212 del 2000, introdotto con il D.Lgs. n. 219 del 2023, che ha disposto:

“1. Salvo che specifiche disposizioni prevedano diversamente e ferma l'emendabilità di vizi formali e procedurali, il contribuente ha diritto a che l'amministrazione finanziaria eserciti l'azione accertativa relativamente a ciascun tributo una sola volta per ogni periodo d'imposta.”

Sotto un primo profilo, infatti, la norma, mirata prioritariamente ad evitare i rischi della doppia imposizione per il medesimo presupposto impositivo, oltre a far salve le specifiche disposizioni che prevedano diversamente e ritenere avulsa dal fenomeno (“ferma l'emendabilità”) la correzione dei vizi formali e procedurali, è in realtà estranea ai meccanismi dell'autotutela.

L'Amministrazione, quando esercita il potere di autotutela, avvia un procedimento di secondo grado avente ad oggetto il precedente atto impositivo viziato, che viene posto nel nulla.

Ne deriva che in sede di autotutela non viene esercitata una nuova azione accertativa, che resta sempre e soltanto quella originaria, ancorata agli elementi di fatto e ai presupposti esistenti al momento del primo atto.

Manca, pertanto, la reiterazione dell'azione accertativa, restando sempre e solo quella originaria e riguardando il riesame solo i vizi che inficiavano il provvedimento emesso; né si può assistere alla contemporanea esistenza di una duplicità di atti atteso il necessario, preventivo o contestuale, annullamento del primo ove ne venga emesso un secondo in sostituzione.

In secondo luogo, l'art. 9-bis va raccordato con l'art. 7, comma 1-bis, della legge n. 212 del 2000 - pure introdotto con il D.Lgs. n. 219 del 2023 (art. 1, lett. g, n. 3) - che ha previsto:

“1-bis. I fatti e i mezzi di prova a fondamento dell'atto non possono essere successivamente modificati, integrati o sostituiti se non attraverso l'adozione di un ulteriore atto, ove ne ricorrano i presupposti e non siano matu-

rate decadenze.”

L'interpretazione sistematica e congiunta delle due norme conduce infatti a ritenere, alla luce del richiamo ai fatti e mezzi di prova”, che pure i vizi sostanziali siano necessariamente valutabili ai fini, tra l'altro, della sostituzione dell'atto, attività che non può che avvenire mediante l'adozione di un nuovo atto in via di autotutela.”

➤ **Articolo 10-ter dello Statuto dei Diritti del Contribuente (Legge n. 212/2000)**

“Principio di proporzionalità nel procedimento tributario

1. Il procedimento tributario bilancia la protezione dell'interesse erariale alla percezione del tributo con la tutela dei diritti fondamentali del contribuente, nel rispetto del principio di proporzionalità.

2. In conformità al principio di proporzionalità, l'azione amministrativa deve essere necessaria per l'attuazione del tributo, non eccedente rispetto ai fini perseguiti e non limitare i diritti dei contribuenti oltre quanto strettamente necessario al raggiungimento del proprio obiettivo.

3. Il principio di proporzionalità di cui ai commi 1 e 2 si applica anche alle misure di contrasto dell'elusione e dell'evasione fiscale e alle sanzioni tributarie.”

➤ **Articolo 21-bis Decreto Legislativo n. 74/2000 dal 29.06.2024**

“Efficacia delle sentenze penali nel processo tributario e nel processo di Cassazione

1. La sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, pronunciata in seguito a dibattimento nei confronti del medesimo soggetto e sugli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario, ha, in questo, efficacia di giudicato, in ogni stato e grado, quanto ai fatti medesimi.

2. La sentenza penale irrevocabile di cui al comma 1 può essere depositata anche nel giudizio di Cassazione fino a quindici giorni prima dell'udienza o dell'adunanza in camera di consiglio.

3. Le disposizioni dei commi 1 e 2 si applicano, limitatamente alle ipotesi di sentenza di assoluzione perché il fatto non sussiste, anche nei confronti della persona fisica nell'interesse della quale ha agito il dipendente, il rappresentante legale o negoziale, ovvero nei confronti dell'ente e società, con o senza personalità giuridica, nell'interesse dei quali ha agito il rappresentante o l'amministratore

anche di fatto, nonché nei confronti dei loro soci o associati.”

Il presente articolo, inserito dall'art. 1, comma 1, lett. m), D.Lgs. 14.06.2024, n. 87 con decorrenza dal 29.06.2024, è stato abrogato dall'art. 130, comma 1, lett. f), dell'allegato al D.Lgs. 14.11.2024, n. 175 con decorrenza dal 01.01.2026 (sarà art. 119 T.U. n. 175/2024).

La Corte di Cassazione – Sezione Tributaria – con la recente sentenza n. 30814 del 02 dicembre 2024 ha stabilito il seguente principio di diritto:

“L'art. 21-bis del D.Lgs. n. 74 del 2000, introdotto dal D.Lgs. n. 87 del 2024, che riconosce efficacia di giudicato nel processo tributario alla sentenza penale dibattimentale irrevocabile di assoluzione, è applicabile, quale *ius superveniens*, anche ai casi in cui detta sentenza è divenuta irrevocabile prima della operatività di detto articolo e, alla data della sua entrata in vigore, risulta ancora pendente il giudizio di cassazione contro la sentenza tributaria d'appello che ha condannato il contribuente in relazione ai medesimi fatti, rilevanti penalmente, dai quali egli è stato irrevocabilmente assolto, in esito a giudizio dibattimentale, con una delle formule di merito previste dal codice di rito penale (perché il fatto non sussiste o perché l'imputato non l'ha commesso).”

Le limitate condizioni previste dalla succitata norma oggi non garantiscono il rispetto del *ne bis in idem*.

- Articolo 21-ter Decreto Legislativo n. 74/2000 dal 29.06.2024

“Applicazione ed esecuzione delle sanzioni penali e amministrative

1. Quando, per lo stesso fatto è stata applicata, a carico del soggetto, una sanzione penale ovvero una sanzione amministrativa o una sanzione amministrativa dipendente da reato, il giudice o l'autorità amministrativa, al momento della determinazione delle sanzioni di propria competenza e al fine di ridurne la relativa misura, tiene conto di quelle già irrogate con provvedimento o con sentenza assunti in via definitiva.”

Il presente articolo, inserito dall'art. 1, comma 1, lett. m), D.Lgs. 14.06.2024, n. 87 con decorrenza dal 29.06.2024, è stato abrogato dall'art. 130, comma 1, lett. f), dell'allegato al D.Lgs. 14.11.2024, n. 175

con decorrenza dal 01.01.2026 (sarà art. 124 T.U. n. 175/2024).

A tal proposito, occorre precisare che, allo stato attuale, è possibile sostenere che l'ampia discrezionalità lasciata ai giudici avrà bisogno di lunghe attese perché si maturi un pensiero uniforme, con il rischio che si crei proprio il contrario del *ne bis in idem*.

- Articolo 13, comma 3, Decreto Legislativo n. 74/2000 dal 29.06.2024

“Cause di non punibilità. Pagamento del debito tributario

3. Qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, è dato un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo. In tal caso la prescrizione è sospesa. Il Giudice ha facoltà di prorogare tale termine una sola volta per non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario, ferma restando la sospensione della prescrizione.”

PARTE TERZA

ODIERNI CONTRASTI, CONFUSIONI E PROBLEMATICHE PENALI E TRIBUTARIE DEL *NE BIS IN IDEM*

A) QUATTRO CONCETTI DI OPERAZIONI INESISTENTI. INESISTENZA GIURIDICA. CONTRASTI CON LA CORTE UE

L'art. 1, primo comma, lettera a), decreto Legislativo n. 74/2000 ha stabilito che:

“a) per “fatture o altri documenti per operazioni inesistenti” si intendono le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi;”

Alla suddetta tripartizione del concetto di operazione “inesistente” (cioè, oggettiva, soggettiva e sovrattassazione) la giurisprudenza ha aggiunto anche la **c.d. inesistenza giuridica**, così come stabilito dalla **Corte di Cassazione – Terza Sezione Penale – con la sentenza n. 45114/2022, secondo la quale, ai fini II.DD, IRAP ed IVA:**

“In linea generale, del resto, può osservarsi che la giurisprudenza civile di legittimità esclude la deducibilità di costi derivanti da contratti nulli ai fini della determinazione delle imposte sui redditi. In particolare, infatti, si afferma che, in tema di reddito d'impresa, non è deducibile la spesa sostenuta dalla s.r.l. contribuente per i compensi agli amministratori

ove invalidamente deliberata, secondo la disciplina applicabile, in sede di approvazione del bilancio, difettando in tal caso i requisiti di certezza e di oggettiva determinabilità dell'ammontare del costo di cui all'articolo 109 (gia' 75) del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986 (così, in particolare, Sez. 5 civ., n. 21953 del 28/10/2015, Rv. 636925-01, e Sez. 6-5 civ., n. 8210 del 30/03/2017, Rv. 643637-01)."; "Ai fini dell'esame della questione, appare utile osservare, innanzitutto, che, come più volte affermato dalla giurisprudenza, fatture per operazioni inesistenti sono anche "quelle che si connettono, ad esempio, al compimento di un negozio giuridico apparente diverso da quello realmente intercorso tra le parti (inesistenza giuridica per simulazione relativa)" (cfr., in particolare, Sez. 3, n. 1996 del 25/10/2007, dep. 2008, Figura, Rv. 238547-01, e Sez. 3, n. 1998 del 15/11/2019, dep. 2020, Moiseev, Rv. 278378-01).

A fondamento di questa conclusione si muove dalla disposizione di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 1, comma 1, lettera a), secondo il quale per fatture o altri documenti per operazioni inesistenti si intendono quelli "emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi".

Sulla base di questa previsione normativa, precisamente, si è affermato da tempo il "principio secondo il quale oggetto della sanzione di cui al Decreto Legislativo n. 74 del 2000, articolo 2 e' ogni tipo di divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale, tenuto conto dello speciale coefficiente di insidiosità che si connette all'utilizzazione della falsa fattura" (così, in motivazione §3 dei Motivi della Decisione, Sez. 3, n. 1996 del 25/10/2007, dep. 2008, Figura, Rv. 238547-01). E, più di recente, si è ribadito e puntualizzato: "La fattura, al pari di tutti gli elementi equipollenti, deve contenere una rappresentazione veritiera di tutti gli elementi in grado di incidere su aspetti fiscalmente rilevanti, sicché assume rilevanza anche l'inesistenza giuridica, la quale si verifica ogniqualvolta la divergenza tra realtà e rappresentazione riguardi la natura della prestazione documentata in fattura (e' il caso in cui l'oggetto del negozio giuridico indicato sia diverso da quello effettivamente realizzato) con ciò determinandosi una alterazione del contenuto del documento contabile" (così, in motivazione, § 3 del Considerato in Diritto, Sez. 3, n. 1998 del 15/11/2019, dep. 2020, Moiseev,

Rv. 278378-01)."

Nello stesso senso, le seguenti sentenze della Corte di Cassazione – Sezione Terza Penale:

- n. 1996/2008;
- n. 13975/2008;
- n. 21996/2018.

La suddetta criticabile interpretazione allargata è stata poi ripresa anche dalla Corte di Cassazione – Sezione Tributaria – con le seguenti ordinanze e distinzioni:

- n. 13122/2020, secondo cui, soltanto ai fini IRAP ed IVA (a differenza del penale):

"Gli esiti della giurisprudenza di questa Corte successivi alla cd. legge Biagi, convergono tutti nell'affermare che il contratto di somministrazione di manodopera illecita, seppure sotto la veste (apparente) di contratto di appalto, continua, pur dopo l'intervento legislativo del 2003, ad essere viziato di nullità con i conseguenti effetti sul rapporto di lavoro tra somministratore e lavoratore (sui quali, cfr. Sez. U. 07/02/2018, n. 2990) e, quindi, sui debiti fiscali ai fini Irap ed Iva, per i quali e' ritenuto irrilevante la richiesta del lavoratore, mediante ricorso giudiziale a norma dell'articolo 414 c.p.c., di costituire il rapporto di lavoro alle dipendenze del soggetto che ne ha utilizzato la prestazione (in termini, Cass., Ordinanza 28/07/2017, n. 18808 e Sez. 5, Sentenza n. 31720 del 07/12/2018, Rv. 651778-01; conf., ordd. 17/01/2018, n. 938; 27/07/2018, n. 19966 e 12/11/2018, n. 28953)."

Nel frattempo, si segnala che, in tema di prestito – distacco del personale, l'art. 16-ter del D.L. n. 131/2024 ha **abrogato** il comma 35 dell'art. 8 della Legge n. 67/1988 a far data dall'01 gennaio 2025, adeguandosi alla costante giurisprudenza comunitaria;

- n. 21090/2024, secondo cui, invece, anche ai fini II.DD, IRAP ed IVA (come per il penale):

"Non decisiva è dunque la giurisprudenza giustizioristica (sentenza della Corte d'Appello dell'Aquila, sez. Lavoro, n.1018/2022, sentenza del Tribunale di Firenze, sez. Lavoro, n.831/2017) citata nella memoria illustrativa della società, in quanto riguarda la qualificazione del contratto civilistico e la sua efficacia verso terzi, comprese le autorità pubbliche, ma non l'operazione economica sottostante, né la certificazione impedisce al giudice tributario di pronunciarsi sull'obbligazione tributaria intesa quale rapporto giuridico instauratosi al verificarsi di un atto o un fatto rivelatore di capacità contributiva ex art.53 Cost. secondo la legge applicabile in materia.

Dev'essere così affermato il seguente principio di diritto:

L'esercizio del potere - dovere del giudice tri-

butario di qualificare l'operazione economica sottostante il contratto, anche sulla base dell'esecuzione dello stesso, e di pronunciarsi sull'obbligazione tributaria instaurata si al verificarsi di un atto o fatto rilevatore di capacità contributiva ex art.53 Cost. , non è precluso dalla certificazione del contratto di cui agli artt.75 e ss. del D.Lgs. 10 settembre 2003, n. 276 e dalla mancata impugnazione di tale certificazione davanti al giudice ordinario in funzione di giudice del lavoro.”

➤ Invece, la Corte UE (sentenza n. C-114/2022 depositata il 25 maggio 2023) ha stabilito che, nonostante l'operazione sia considerata nulla o simulata, va sempre riconosciuto il diritto alla detrazione IVA se:

- l'operazione sia stata effettivamente realizzata;
- non derivi da un'evasione IVA;
- non faccia parte di un'operazione realizzata in abuso di diritto.

B) CORTE DI CASSAZIONE – QUINTA SEZIONE PENALE – CONCORSO DI REATI

In tema di concorso di reati, contrariamente a quanto aveva stabilito la Terza Sezione Penale della Corte di Cassazione con le sentenze nn. 13686/2022 e 50628/2014, la Corte di Cassazione – Quinta Sezione Penale –, con la sentenza n. 45575/2024, depositata l'11 dicembre 2024, ha invece stabilito che:

“Dunque, le fatture autoprodotte dall'utilizzatore, come sono quelle oggetto dell'imputazione a carico dell'odierno ricorrente, possono integrare a suo carico il reato di frode fiscale e, contemporaneamente, il delitto di cui all'art. 8 D.Lgs. n. 74 del 2000.

Quanto all'obiezione secondo cui l'art. 8 D.Lgs. n. 74 del 2000 incriminerebbe solo la falsità ideologica oggettiva delle fatture e non anche quella materiale soggettiva, per essere stata la fattura soggettivamente non veritiera in quanto compilata dal ricorrente nei propri confronti a nome di un altro soggetto e, dunque, con una condotta di falsità materiale per contraffazione, va evidenziato come l'area di tipicità ricompresa nella norma dalla prospettazione del ricorrente sia inesatta.

Al di là di qualche accento nella giurisprudenza di legittimità che risulta forse determinato dalla peculiarità della fattispecie concreta decisa e che è stato oggetto di richiamo da parte della difesa e del Procuratore Generale (le sentenze Sez. 3, n. 13686 del 1/2/2022, Calamai, Rv. 283037 e Sez. 3, n. 50628 del 2014, n.m.), deve ribadirsi che, in tema di reati tributari, il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti è configurabile anche nel caso in cui la falsa docu-

mentazione sia stata creata dall'utilizzatore della stessa, che la faccia apparire come proveniente da terzi (Sez. 3, n. 13364 del 14/2/2024, Dusini, Rv. 286134).

Ad ogni modo, la questione della dicotomia tra falsità ideologica e falsità materiale è mal posta, poiché ogni falsità materiale da operazione con emittente simulato della fattura può essere anche una falsità ideologica, sicché, pur volendo ammettere la tesi del ricorrente che limita l'area di punibilità del reato di emissione di false fatture alle sole fatture ideologicamente false, nel caso di specie è stato ritenuto provato un doppio profilo di falsità (vi è una ricostruzione molto chiara contenuta a pag. 20 della sentenza impugnata), mentre il ricorso si limita a sostenere apoditticamente che la sentenza confonde le due tipologie di falsità, enunciandone definizioni generali, senza chiarire perché non ricorrerebbe anche una falsità ideologica, come invece afferma la Corte d'Appello, superando l'obiezione proposta del tutto pedissequamente in appello dal ricorrente.”

C) CORTE DI CASSAZIONE – TERZA SEZIONE PENALE – NON SI TIENE CONTO DELLE PRESUNZIONI TRIBUTARIE

1) Con la sentenza n. 36849 del 22 marzo 2023, depositata il 06 settembre 2023, la Corte di Cassazione – Terza Sezione Penale – è tornata ad affrontare il tema della valenza probatoria delle presunzioni nel procedimento penale ribadendo, nel solco del consolidato orientamento, che le presunzioni legali previste dalle norme tributarie, pur potendo avere valore indiziario, **non possono assurgere di per sé a prova della commissione di un reato, assumendo piuttosto il valore di dati di fatto liberamente apprezzabili dal giudice penale che necessita, tuttavia, di riscontri idonei a fornire certezza dell'esistenza della fattispecie criminosa.**

La suddetta sentenza, dunque, esclude l'automatica trasposizione nel processo penale delle presunzioni tributarie con specifico riferimento alle presunzioni afferenti alle movimentazioni bancarie, che trovano disciplina nell'art. 32 del D.P.R. n. 600/1973. Il suddetto principio è stato più volte ribadito dalla stessa Corte di Cassazione – Terza Sezione Penale – con le seguenti sentenze:

- n. 15899/2016;
- n. 36915/2020.

2) La costante giurisprudenza della Corte di Cassazione – Terza Sezione Penale – ha stabilito lo stop alla condanna se c'è la dichiarazione fraudolenta ma manca il dolo specifico di evadere le imposte, in quanto va chiarito sempre il fine nell'utilizzazione delle fatture per operazioni inesistenti indica-



te nella denuncia fiscale (in tal senso, sentenze n. 46749/2024; n. 37131/2024; n. 41891/2024 e n. 26520/2024).

D) CORTE DI CASSAZIONE – TERZA SEZIONE PENALE – NESSUNA DIFFERENZA TRA OPERAZIONE INESISTENTE OGGETTIVA E SOGGETTIVA

La Corte di Cassazione – Terza Sezione Penale –, già con la sentenza n. 29977/2019, ha stabilito che:

“In realtà, secondo quanto già affermato dalla giurisprudenza di questo Corte (Sez. 3, n. 19012, del 11/02/2015) i costi per operazioni che siano inesistenti, anche solo sul piano soggettivo, non sono mai deducibili; con la conseguenza che la loro indicazione quali costi in dichiarazione configura una finalità di evasione e realizza un corrispondente profitto. Ed e' del tutto irrilevante, in questi casi, la circostanza che, pur avendo sostenuto tali costi nei confronti del soggetto fittiziamente interposto, la società sia tenuta a corrispondere nuovamente l'iva al soggetto che realmente ha fornito la prestazione, perché tale inconveniente e' la normale conseguenza di ogni interposizione fittizia.

Si giunge a tali conclusioni sulla base della considerazione che la detrazione Iva e' ammessa solo in presenza di fatture provenienti dal soggetto che effettua la cessione o la prestazione. Non entrano, cioè, nel conteggio del dare ed avere ai fini Iva le fatture emesse da chi non e' stato controparte nel rapporto relativo alle operazioni fatturate. Ed a nulla rileva che le medesime fatture costituiscano la “copertura” di prestazioni acquisite da altri soggetti.”

La Corte di Cassazione – Terza Sezione Penale – con la citata sentenza n. 36849/2023 ha ribadito che:

“Nessun pregio ha la tesi in merito all'asserita rilevanza dell'avvenuta introduzione, per effetto della entrata in vigore del D.Lgs. n. 158 del 2015, fra le disposizioni aventi carattere definitorio contenute nell'art. 1 del D.Lgs. n. 74 del 2000 della lettera g-bis), la quale definisce le operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente, atteso che, anche “a seguito della citata novella, la condotta di emissione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti non è assorbita in quella di compimento di operazioni simulate soggettivamente, in quanto in base alla immutata definizione contenuta nella lett. a) dello stesso art. 1 del D.Lgs. n. 74 del 2000, sono fatture per operazioni inesistenti anche quelle che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi; ne consegue che il discrimine tra i reati previsti, rispettivamente, dagli artt. 2 e 3 del D.Lgs. n. n. 74 del 2000 non è dato dalla natura dell'operazione ma dal modo in cui

essa è documentata (cfr. Corte di cassazione, Sezione III penale, 01 agosto 2017, n. 38185).”

La suddetta equiparazione è stata sempre ribadita in sede penale con le seguenti sentenze della Corte di Cassazione – Terza Sezione Penale:

- n. 52411/20218;
- n. 12680/2020;
- n. 1998/2020;
- n. 13096/2023.

In definitiva, secondo la giurisprudenza citata, deriva che il principio di correlazione fra accusa e sentenza non è violato quando sia stata pronunciata condanna per utilizzazione o emissione di fatture solo oggettivamente, in parte, inesistenti, o anche soggettivamente tali, a fronte di una originaria contestazione di utilizzazione o emissione di fatture oggettivamente, in tutto, inesistenti, poiché si tratta di condotte che coincidono, quanto al nucleo essenziale dell'antigiuridicità, da individuarsi, per tutte, proprio nella circostanza che il fatto incriminato è quello di avere emesso o annotato una fattura in qualunque modo difforme dalla sottostante realtà economica.

Sicché non risultano impedito o menomate le possibilità di difesa quando l'imputato, attraverso l'iter del processo, sia venuto a trovarsi nella condizione concreta di difendersi in ordine all'oggetto dell'imputazione, perché, in tali casi, tra il fatto descritto e quello ritenuto in sentenza si rinviene un nucleo comune, identificato dalla condotta, e si instaura, quindi, un rapporto di continenza tra le fattispecie e non di incompatibilità ed eterogeneità.

E) CORTE DI CASSAZIONE – SEZIONE TRIBUTARIA – DISTINZIONE TRA OPERAZIONE OGGETTIVAMENTE E SOGGETTIVAMENTE INESISTENTE – OPERAZIONE SOGGETTIVAMENTE INESISTENTE AI FINI I.V.A.

Contrariamente a quanto stabilito dalla Corte di Cassazione in sede penale, invece, in sede tributaria, la Corte di Cassazione ha stabilito una netta distinzione tra operazione oggettivamente e soggettivamente inesistente.

Infatti, la Corte di Cassazione – Sesta Sezione Civile –, con l'ordinanza n. 27745/2021 ha precisato che:

“in tema di IVA, l'Amministrazione finanziaria, se contesta che la fatturazione attenga ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, ha l'onere di provare, non solo l'oggettiva fittizieta' del fornitore, ma anche la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta, dimostrando, anche in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi e specifici, che il contribuente era a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo, usando l'ordinaria diligenza in ragione della qualita' professionale ricoperta,

della sostanziale inesistenza del contraente; ove l'Amministrazione assolva a detto onere istruttorio, grava sul contribuente la prova contraria di avere adoperato, per non essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta, **la diligenza massima esigibile da un operatore accorto**, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto, non assumendo rilievo, a tal fine, né la regolarità della contabilità e dei pagamenti, né la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi (**Cass. n. 27566 del 2018**); in tema di **detrazione dell'IVA** correlata ad operazioni inesistenti, la prova che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che la cessione dei beni si iscriveva in un'evasione dell'imposta sul valore aggiunto, **in linea con la giurisprudenza della 20 Corte di giustizia (Corte giustizia 22 ottobre 2015, C-277/14)**, può essere fornita dall'Amministrazione anche mediante presunzioni - come espressamente prevede il Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, articolo 54, comma 2, - valorizzando, nel quadro indiziario, quali elementi sintomatici della mancata esecuzione della prestazione dal fatturante, l'assenza della minima dotazione personale e strumentale adeguata alla predetta esecuzione, l'immediatezza dei rapporti (cedente/prestatore fatturante interposto e cessionario/committente), una clamorosa inidoneità allo svolgimento dell'attività economica e la non corrispondenza tra i cedenti e la società coinvolta nell'operazione (**Cass. n. 5339 del 2020**)."

I suddetti principi sono stati sempre ribaditi dalla Corte di Cassazione – Sezione Tributaria – con le seguenti ordinanze:

- n. 28628/2021;
- n. 5059/2022;
- n. 4563/2023;
- n. 14656/2023;
- n. 14102/2024, che peraltro ha enunciato il seguente importante e condivisibile principio di diritto:

“Ai fini dell’assolvimento dell’onere della prova della conoscenza o conoscibilità, secondo la massima diligenza esigibile da un accorto operatore professionale, dell’esistenza di una frode IVA consumata a monte della catena produttiva o distributiva, le cautele che si richiede che il cessionario sia tenuto ragionevolmente ad adottare, perché si escluda il suo coinvolgimento, anche solo per colpevole ignoranza, nella frode commessa a monte, non possono attingere a verifiche complesse e approfondite, analoghe

a quelle che l’amministrazione finanziaria avrebbe i mezzi per effettuare.”

F) CORTE DI CASSAZIONE – SEZIONE QUINTA CIVILE (TRIBUTARIA) – OPERAZIONE SOGGETTIVAMENTE INESISTENTE AI FINI DELLE IMPOSTE DIRETTE

Nell’ambito dell’operazione soggettivamente inesistente, sia la normativa fiscale che la giurisprudenza della Corte di Cassazione – Sezione Tributaria – hanno stabilito, in particolare, ai fini delle sole imposte dirette, quanto segue, come ribadito dalla Corte di Cassazione – Sezione Quinta Civile – con l’ordinanza n. 25474/2022:

“Nel tralasciare di operare una distinzione tra gli effetti della condotta del contribuente in funzione della detraibilità dell’Iva, da un lato, e della deducibilità dei costi sostenuti (e fatturati), dall’altro, il collegio regionale si è posto in contrasto con il condivisibile indirizzo di questa Corte a tenore del quale **“In tema di imposte sui redditi, a norma della L. n. 537 del 1993 articolo 14, comma 4 bis, nella formulazione introdotta con il Decreto Legge n. 16 del 2012 articolo 8, comma 1, conv. dalla L. n. 21 del 2012, l’acquirente dei beni può dedurre i costi relativi ad operazioni soggettivamente inesistenti, non utilizzati direttamente per commettere il reato, anche per l’ipotesi in cui sia consapevole del carattere fraudolento delle operazioni, salvo che si tratti di costi che, a norma del Testo Unico delle imposte sui redditi approvato con Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, siano in contrasto con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità” (Cass. n. 11020 del 2022; Cass. n. 8480 del 2022; Cass. n. 25249 del 2016; Cass. 24426 del 2013).**

Ha soggiunto questa Corte che **“In tema di imposte sui redditi, a norma della L. n. 537 del 1993 articolo 14, comma 4-bis, nella formulazione introdotta dal Decreto Legge n. 16 del 2012 articolo 8, comma 1, (conv. in L. n. 44 del 2012), poiché’ nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti i beni acquistati non sono stati utilizzati direttamente “al fine di commettere il reato, bensì’ per essere commercializzati, non è sufficiente il coinvolgimento anche consapevole, dell’acquirente in operazioni fatturate da un soggetto diverso dall’effettivo venditore per escludere la deducibilità, ai fini delle imposte dirette, dei costi relativi a siffatte operazioni anche ove ricorrano i presupposti di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986 articolo 109”** (Cass. n. 27566 del 2018).”



G) CREDITI D'IMPOSTA INESISTENTI E CREDITI D'IMPOSTA NON SPETTANTI

1. La Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con l'importante e condivisibile sentenza n. 34419/2023 aveva formulato il seguente principio di diritto:

*“In tema di compensazione di crediti o eccedenze d'imposta da parte del contribuente, all'azione di accertamento dell'erario si applica il piu' lungo termine di otto anni, di cui all'articolo 27, comma 16, Decreto Legge n. 185 del 2008, quando il credito utilizzato e' **inesistente**, condizione che si realizza - alla luce anche dell'articolo 13, comma 5, terzo periodo, Decreto Legislativo n. 471 del 1997, come modificato dal Decreto Legislativo n. 158 del 2015 - **allorche' ricorrono congiuntamente i seguenti requisiti: a) il credito, in tutto o in parte, e' il risultato di una artificiosa rappresentazione ovvero e' carente dei presupposti costitutivi previsti dalla legge ovvero, pur sorto, e' gia' estinto al momento del suo utilizzo; b) l'inesistenza non e' riscontrabile mediante i controlli di cui agli articoli 36-bis e 36-ter Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973 e all'articolo 54-bis Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972; ove sussista il primo requisito ma l'inesistenza sia riscontrabile in sede di controllo formale o automatizzato, la compensazione indebita riguarda crediti non spettanti e si applicano i termini ordinari per l'attivita' di accertamento.**”*

I suddetti principi sono stati ribaditi sempre dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite con la sentenza n. 34452/2023.

2. L'art. 1, primo comma, D.Lgs. n. 74/2000 ha, invece, stabilito dal 29.06.2024 che:

“g-quater) per “crediti inesistenti” si intendono:

1) i crediti per i quali mancano, in tutto o in parte, i requisiti oggettivi o soggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento;
2) i crediti per i quali i requisiti oggettivi e soggettivi di cui al numero 1) sono oggetto di rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazioni o artifici;

g-quinquies) per “crediti non spettanti” si intendono:

1) i crediti fruiti in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti ovvero, per la relativa eccedenza, quelli fruiti in misura superiore a quella stabilita dalle norme di riferimento;
2) i crediti che, pur in presenza dei requisiti soggettivi e oggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento, sono fondati su fatti non rientranti nella disciplina attributiva del credito

per difetto di ulteriori elementi o particolari qualità richiesti ai fini del riconoscimento del credito;

3) i crediti utilizzati in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi espressamente previsti a pena di decadenza”.

3. Da ultimo, la Corte di Cassazione – Sezione Tributaria – con l'ordinanza n. 25018/2024 ha rilevato che:

*“Di poi, va evidenziato che il D.Lgs. 14 giugno 2024 n.87 (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 150 del 28 giugno 2024) avente ad oggetto la revisione del sistema sanzionatorio tributario, all'art. 1, comma 1, opera una precisa distinzione tra crediti inesistenti e crediti non spettanti ai fini dell'applicazione della fattispecie di indebita compensazione prevista dall'art. 10 quater del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. n. 74. **La distinzione operata nella norma sostanzialmente ripercorre i criteri differenziali enucleati dalle Sezioni Unite di questa Corte ed ulteriormente arricchiti dalle pronunce giurisprudenziali che ne sono seguite.**”*

Ciò non è esatto, perché, a differenza di quanto stabilito dalle citate sentenze della Corte di Cassazione a Sezioni Unite, la modifica legislativa non prevede i riferimenti alle specifiche procedure di liquidazione (artt. 36-bis e 36-ter D.P.R. n. 600/1973 e art. 54-bis D.P.R. n. 633/1972), come avevo fatto presente nell'audizione tenuta alla Camera dei Deputati il 26/03/2024.

4. Le suddette modifiche legislative quasi sicuramente creeranno problemi interpretativi sia in sede penale che in sede tributaria, per quanto riguarda:

- la decadenza (5 anni – 8 anni);
- le iscrizioni provvisorie (1/3 – per intero);
- le sanzioni penali (pena massima 2 anni o 6 anni);
- le sanzioni amministrative (se prima o dopo l'01 settembre 2024); a tal proposito si fa presente che la Corte di Cassazione – Sezione Tributaria, con la sentenza n. 34909/2024, nel rinviare il procedimento alla C.G.T. di Secondo Grado per un nuovo giudizio, ha rilevato che dovrà anche valutare la questione di legittimità costituzionale sollevata sull'irretroattività del nuovo regime di cui all'art. 5 del D.Lgs. n. 87/2024;
- non è escluso che la Corte Costituzionale accolga le prossime condivisibili eccezioni.

PARTE QUARTA

CONCLUSIONI – NUOVA LEGGE DELEGA DI RIFORMA COSTITUZIONALE

Il principio giuridico del “*ne bis in idem*”, che si traduce in “non due volte per lo stesso fatto”, rappresenta un pilastro del diritto penale, ma la sua applicazione nel



contesto tributario solleva interrogativi significativi. Si tratta di un principio che mira a tutelare i diritti degli individui, impedendo che possano essere perseguiti più volte per la medesima violazione, sia essa di natura penale che tributaria.

Le Corti di Giustizia Tributaria hanno il compito specifico di dirimere le controversie che sorgono tra i Contribuenti e l'Amministrazione finanziaria. La loro giurisdizione abbraccia questioni che riguardano esclusivamente la materia fiscale.

Tuttavia, l'idea di estendere il loro ambito di competenza per includere anche il penale tributario potrebbe rappresentare un modo per garantire una maggiore coerenza e razionalità nel sistema giuridico ed evitare i contrasti, le confusioni e le problematiche individuate succintamente nel presente scritto.

Le violazioni fiscali possono comportare sanzioni di tipo amministrativo, ma possono anche integrare reati di natura penale. In tal senso, se un contribuente subisce una sanzione in sede tributaria e successivamente viene perseguito penalmente per la medesima condotta, si potrebbe configurare una violazione del principio di ne bis in idem, creando una situazione di ingiustizia sostanziale.

Consentire alle riformate Corti di Giustizia Tributaria di trattare anche le questioni penali potrebbe garantire una maggiore uniformità nelle decisioni, riducendo così il rischio di sanzioni doppie e contrastanti per lo stesso fatto (come, per esempio, oggi avviene nella magistratura militare ai sensi dell'art. 103, comma 3, della Costituzione e Corte Costituzionale, con sentenza n. 207 del 28 maggio 1987).

Un'unica Corte, specializzata nel settore tributario, che si occupa della questione potrebbe offrire una protezione più efficace dei diritti del contribuente, evitando situazioni di incertezza e confusione giuridica che possono derivare da procedimenti paralleli gestiti oggi da giudici ordinari (*c.d. doppio binario*).

Con la riforma della citata Legge n. 130/2022 e la nascita della Quinta Magistratura Tributaria, i prossimi magistrati tributari dovranno superare per la prima volta un difficile e selettivo concorso pubblico (la prova preselettiva si svolgerà il 14

febbraio 2025), **nelle cui prove orali è previsto anche il diritto penale tributario, e pertanto garantiscono competenza e professionalità anche nel settore penale – tributario.**

Pertanto, anche in vista della prossima importante riforma generale della giustizia (tra cui, la separazione delle carriere), è fondamentale riflettere se l'inclusione del penale tributario nelle Corti di Giustizia Tributaria possa effettivamente condurre ad un sistema giuridico più equo e coerente.

In conclusione, alla luce di tutto quanto sopra esposto e dimostrato, a parere dello scrivente, *de iure condendo*, l'auspicata legge delega di riforma costituzionale degli artt. 102, 103, 104 e 105, della Costituzione, come principi ispiratori, dovrebbe:

- **intanto, prevedere una legislazione chiara, coerente e meno confusionaria per evitare i citati contrasti tra il penale ed il tributario;**
- **affidare il dibattimento penale dei soli reati previsti dal Decreto Legislativo n. 74/2000 alle Corti di Giustizia Tributaria di Primo e Secondo Grado, rispettando le norme del codice di procedura penale;**
- **prevedere che il giudice monocratico e quello collegiale siano scelti soltanto tra i magistrati tributari professionali a tempo pieno (per opzione o vincitori di pubblico concorso);**
- **prevedere che il processo tributario in primo grado sia sempre sospeso, anche per la riscossione provvisoria, in attesa della sentenza del giudizio penale, anche se non passata in giudicato.**

Vorrei concludere questo mio articolo ricordando il pensiero del grande giurista Pietro Calamandrei a proposito del rapporto tra legge e popolo:

“leggi dello Stato che il popolo senta come le sue leggi, come scaturite dalla sua coscienza, non come imposte dall'altro. Affinchè la legalità discenda dai codici del costume bisogna che le leggi vengano dal di dentro non dal di fuori: le leggi che il popolo rispetta perché esso stesso le ha volute così.”

Per la suddetta necessaria modifica legislativa è importante non dover aspettare altri 160 anni !!!

Avv. Maurizio Villani

Chissà quale motivo si nasconde dietro il tentativo con cui, dal 1995, tentano di ridurre la Giustizia Tributaria a elementi di sudditanza rispetto al persistente sottomissione al ministero dell'economia e finanza e oggi, che è passata una riforma attesa da anni, non pensano che a chiudere sezioni che hanno motivo di rilevanza per le provincie e per le imprese.



Giustizia, l'allarme degli avvocati: "Giudici di pace al collasso". Il Governo intanto riapre alcuni Tribunali soppressi

Il Governo ha annunciato che è al lavoro per riaprire alcune sedi giudiziarie sopresse in seguito alla riforma del 2012. L'associazione nazionale forense: "Si faccia presto"

BOLOGNA – "La giustizia di prossimità, ovvero quella del giudice di pace è ormai al collasso non si intravedono **misure correttive** e di intervento. Si faccia presto, non c'è più tempo". Questa la sollecitazione che arriva da Giampaolo Di Marco, segretario generale dell'Associazione nazionale forense dopo che il Governo ha annunciato che arriverà il testo di uno schema di disegno di legge che prevede la **riapertura di alcune sedi giudiziarie sopresse** in seguito alla riforma del 2012 e l'istituzione del nuovo Tribunale della Pedemontana veneta, a Bassano del Grappa.

"Accogliamo con favore la proposta del Governo e la ferma dichiarazione che lo Stato non voglia arretrare e riflettere sul ruolo della giurisdizione nel Paese. Spiace però constatare che a fronte di questi progetti, ogni giorno si realizzano misure di segno contrario, ultima delle quali quella sul contributo unificato e il caos sul processo penale telematico. Occorre ripensare non solo il ruolo della giurisdizione, ma anche il metodo di esercizio e soprattutto la sua organizzazione e funzionalità", afferma Di Marco parlando alla 'Dire'.

GOVERNO VERSO RIAPERTURA SEDI SOPPRESSE NEL 2012

Nei prossimi giorni il Governo presenterà il testo di uno schema di disegno di legge che prevede la riapertura di alcune sedi giudiziarie sopresse in seguito alla riforma del 2012 e l'istituzione del nuovo Tribunale della Pedemontana veneta, a Bassano del Grappa. È stato il sottosegretario alla Giustizia Andrea Delmastro ad annunciarlo al Senato rispondendo ad una interrogazione sul tema del Tribunale della Pedemontana veneta. A "stretto giro di posta", ha detto, "da parte del Governo" arriverà uno schema di disegno di legge che prevede "una revisione di quella che riteniamo politicamente essere stata l'infausta stagione della revisione della geografia giudiziaria, con la riapertura di alcune sedi sopresse rispetto alla riforma del 2012". Le piante organiche del personale della magistratura e amministrativo verranno definite "sulla base di criteri adeguati alle realtà di riferimento, che terranno conto delle dimensioni territoriali del presidio, del bacino

di utenza nonché del preventivabile flusso in entrata delle iscrizioni, tanto in materia civile quanto in materia penale". La determinazione delle piante organiche si farà con "atti di normazione secondaria" rispetto a quello "della revisione della geografia giudiziaria". Ciò detto, Delmastro precisa che "in ogni caso, non verranno aperti uffici giudiziari cosiddetti a stralcio, posto che, una volta che sarà definito il circondario di riferimento, la dotazione organica dovrà, necessariamente e sin da subito, essere adeguata alla pronosticabile domanda di giustizia proveniente da quel bacino e dall'ipotetico e prescelto territorio".

L'attenzione del ministero della Giustizia "è massima e consentirà di dare le migliori risposte alle richieste di efficienza del servizio di giustizia che vengono da diversi territori, oltre evidentemente a Bassano del Grappa. Queste provengono, peraltro, anche dalle realtà insulari, la cui dignità è stata elevata, nell'erogazione di taluni servizi, financo a rango costituzionale, o da altre aree interne, caratterizzate da condizioni particolari, soprattutto come presidi di legalità contro le criminalità organizzate", evidenzia Delmastro. "Vi è, evidentemente, una necessità di intervenire sin da subito su quelle che vengono considerate le situazioni più mature ed urgenti". Ci sarà poi "**una più ampia riflessione sulla situazione di tutti gli uffici giudiziari** che prevede una revisione periodica di medio e lungo termine". Perché per il ministero "la stagione dell'arretramento dello Stato nei presidi di legalità sul territorio" è "assolutamente finita" ed è anzi "ora di invertire quella tendenza che riteniamo essere stata per molti aspetti, nell'erogazione di servizio di giustizia e nelle luci di legalità accese sul territorio, decisamente sciagurata".

Come per il caso di Bassano del Grappa i sopralluoghi anche altrove servono a "scegliere le destinazioni migliori per iniziare a **invertire una stagione della revisione della geografia giudiziaria contrassegnata e contraddistinta dalla soppressione dei Tribunali**, perché riteniamo decisamente migliore una stagione della revisione della geografia giudiziaria in cui, invece, si istituiscano nuovi tribunali e quindi si riaccondano luci di legalità sul territorio, offrendo una giustizia di prossimità e un servizio più vicino al cittadino", ha concluso Delmastro.

Autore Redazione

Fonte Agenzia DIRE - www.dire.it



Provvedimento: misure urgenti in materia di giustizia D.L. 178/2024

La Camera dei deputati ha approvato in via definitiva il disegno di legge di conversione del decreto-legge 29 novembre 2024 n. 178 (A.C. 2196), recante misure urgenti in materia di giustizia. Il provvedimento, approvato in prima lettura dal Senato il 15 gennaio 2025, è stato esaminato in sede referente dalla Commissione giustizia, che non ha apportato modificazioni al testo del Senato e ne ha concluso l'esame nella seduta del 16 gennaio 2025. Tra le norme contenute nel decreto-legge n. 178/2024 si annoverano disposizioni in materia di:

- consigli giudiziari e consigli direttivi di legittimità;
- funzioni direttive di legittimità e corsi di formazione per incarichi direttivi e semidirettivi negli organi giudiziari;
- magistrati assegnati ai procedimenti in materia di famiglia;
- funzioni dei giudici di pace;
- edilizia penitenziaria;
- procedure di controllo mediante mezzi elettronici;
- procedure di regolazione della crisi di impresa e di esdebitazione;
- assicurazione previdenziale INAIL per i lavoratori di pubblica utilità.

Contenuto

Il decreto-legge 29 novembre 2024 n. 178 introduce disposizioni normative volte a regolare alcuni aspetti dell'amministrazione della giustizia e si compone di **11 articoli**.

In particolare, il provvedimento reca disposizioni in materia di **organizzazione e funzionamento degli uffici giudiziari**, prevedendo:

- il differimento al mese di aprile 2025 delle elezioni, previste per il 2024, dei consigli giudiziari e del consiglio direttivo della Corte di cassazione, al fine di riallineare la data delle elezioni con le scadenze stabilite dalla normativa vigente, che individua nella prima domenica di aprile e nel lunedì successivo i giorni per eleggere i componenti togati, rispettivamente, dei consigli giudiziari e del consiglio direttivo della Corte di cassazione (**articolo 1, comma 1**);
- la facoltà per gli avvocati e i docenti universitari che formano il Consiglio giudiziario, di assistere e partecipare anche alle discussioni relative

alle materie delle incompatibilità dei magistrati per rapporti di parentela e del conferimento degli incarichi o del passaggio di funzioni (**articolo 1, comma 1-bis**).

- la modifica dei limiti di età per il conferimento di funzioni direttive e funzioni direttive superiori di legittimità: viene disposta l'equiparazione con il limite già previsto per il conferimento delle funzioni apicali di legittimità, pari ad almeno due anni di servizio prima del collocamento a riposo (**articolo 2, lett. a**);
- l'ampliamento del novero delle cariche a cui non si applica il limite al conferimento di nuovi incarichi direttivi o semidirettivi prima di cinque anni dal giorno in cui è stata assunta la funzione. In particolare, tale deroga, che originariamente era prevista solo per gli organi direttivi apicali presso la Corte di Cassazione, viene estesa anche ai titolari di funzioni direttive e direttive superiori di legittimità (**articolo 2, lett. b**);
- la non applicazione ai giudici assegnati alla trattazione dei procedimenti in materia di famiglia delle disposizioni relative al limite di permanenza nell'incarico presso lo stesso ufficio, fino alla decorrenza del termine di tre anni dalla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del decreto legislativo n.149 del 2022 (cd. riforma Cartabia) (**articolo 3, comma 1**);
- la proroga sino al 30 giugno 2026 del termine massimo di permanenza dei magistrati giudicanti, che non svolgono funzioni direttive e semidirettive, presso lo stesso ufficio giudiziario con le medesime funzioni o nella stessa posizione tabellare o nel medesimo gruppo di lavoro, con scadenza antecedente al 30 giugno 2026 (**articolo 3, comma 1-bis**).
- la modifica della disciplina vigente in materia di corsi di formazione per il conferimento di incarichi direttivi e semidirettivi di primo e di secondo grado: nello specifico si stabilisce che la partecipazione a tali corsi è obbligatoria successivamente al conferimento o alla conferma dei suddetti incarichi, non rappresentando più un requisito di accesso a questi ultimi (**articolo 4**).
- la riduzione da 24 a **6 mesi** del periodo di assegnazione all'Ufficio del processo dei giudici onorari di pace nominati fino al 31 dicem-





bre 2026, con relativa copertura finanziaria (**articolo 5**)

L'**articolo 6** del decreto-legge 178/2024 detta disposizioni in materia di edilizia penitenziaria. A tal riguardo viene innovata la disciplina concernente la figura del **commissario straordinario per l'edilizia penitenziaria**, incidendo su aspetti come i poteri ed il compenso del commissario, la durata dell'incarico, che viene prorogata sino al 31 dicembre 2026, e la soppressione della previsione dell'acquisizione dell'intesa con i Presidenti delle regioni territorialmente competenti, ai fini dell'approvazione dei progetti da parte del commissario straordinario.

L'**articolo 7** interviene sulla disciplina in materia di procedure di controllo elettronico (c.d. **braccialeto elettronico**), dell'osservanza delle misure cautelari degli arresti domiciliari (art. 275-*bis*, c.p.p.), dell'ordine di allontanamento dalla casa familiare (art. 282-*bis*, c.p.p.) e del divieto di avvicinamento ai luoghi frequentati dalla persona offesa (art. 282-*ter*, c.p.p.), precisando che l'accertamento della fattibilità tecnica da parte della polizia giudiziaria deve includere anche la verifica della **fattibilità**

operativa.

L'**articolo 8**, reca una **disposizione di interpretazione autentica** concernente i termini di applicazione della disciplina transitoria prevista dal codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza. In particolare, si chiarisce che nelle procedure ivi elencate, non si richiede il rinnovo, la modifica o l'integrazione degli atti compiuti prima della data di entrata in vigore del codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza (D.lgs. 136/2024).

L'**articolo 9** estende anche ai soggetti che svolgono **lavori di pubblica utilità**, quale pena sostitutiva per i reati puniti con la pena detentiva non superiore a tre anni, la **copertura assicurativa** contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali, posta a carico di un apposito Fondo previsto dalla normativa vigente.

L'**articolo 10**, reca la clausola di invarianza finanziaria generale riferita al complesso delle disposizioni recate dal decreto-legge, ad eccezione di quanto previsto dagli articoli 5, 6 e 9; mentre l'**articolo 11**, dispone che il decreto-legge in esame entri in vigore il giorno stesso della sua pubblicazione nella *Gazzetta Ufficiale*, ovvero il 29 novembre 2024.

Definizione di disservizio telefonico

L'accesso a servizi telefonici di qualità è un diritto essenziale per ogni consumatore. Tuttavia, la questione dei disservizi continua a essere un problema, nonostante i progressi. Molti utenti si trovano a dover affrontare interruzioni del servizio, attivazioni non richieste, connessioni instabili e bollette elevate. In questi casi, la normativa prevede la possibilità di ricevere indennizzi, storni o rimborsi.

Per "disservizio telefonico" si intende qualsiasi situazione in cui il servizio offerto non rispetti gli standard concordati nel contratto. Tra i disservizi più comuni si annoverano problemi di connettività, interruzioni del servizio, ritardi nell'attivazione, errori di fatturazione e attivazione di servizi non richiesti.

Come proteggersi in caso di disservizio

Quando si verifica un disservizio, il consumatore ha il diritto e il dovere di presentare un reclamo formale all'operatore telefonico. Per ottenere gli indennizzi previsti dalla legge, è fondamentale inviare il reclamo per iscritto, tramite raccomandata A/R o PEC. È importante includere tutte le informazioni necessarie: numero di telefono, intestazione, descrizione dettagliata del problema, richieste specifiche e data e firma. Se l'operatore non risponde entro 45 giorni o se la risposta

non è soddisfacente, il consumatore può avvalersi della procedura di conciliazione, un metodo alternativo di risoluzione delle controversie che prevede l'intervento di un mediatore imparziale per raggiungere un accordo. In Italia, ci sono vari organismi, come i CO.RE.COM. (Comitati Regionali per le Comunicazioni), che gestiscono queste controversie. La conciliazione è obbligatoria se si intende successivamente ricorrere all'Autorità Giudiziaria.

Indennizzi previsti dall'AGCOM

L'Autorità per le Garanzie nelle Comunicazioni (AGCOM), attraverso la delibera 347/18/CONS, ha definito una tabella di indennizzi (non risarcimento per danni) che i consumatori possono richiedere in caso di disservizi telefonici, con importi variabili a seconda della tipologia e della durata del disservizio.

Richiesta di risarcimento del danno

Se il consumatore ritiene che l'indennizzo offerto dall'AGCOM non sia sufficiente per compensare il disservizio, la legge consente di rivolgersi successivamente all'Autorità Giudiziaria per richiedere un ulteriore risarcimento per eventuali danni subiti.



Condotte riparatorie ed estinzione del reato: escluso il veto della persona offesa

L'art. 162 ter c.p. possiede finalità eminentemente deflattive, il cui effettivo conseguimento non è condizionato all'esercizio di un diritto potestativo della persona offesa

L'art. 162 ter c.p. possiede finalità eminentemente deflattive il cui effettivo conseguimento è affidato al prudente apprezzamento del giudice e non è condizionato all'esercizio di un diritto potestativo della persona offesa (**Cassazione penale, sentenza n. 41899/2024 - testo in calce**).

Il fatto

La sentenza che si annota assume particolare interesse in quanto contribuisce a fare chiarezza in ordine all'applicazione dell'art. 162 ter c.p., norma che prevede, con finalità eminentemente deflattive, la possibilità per il giudice, sentite le parti e la persona offesa, di dichiarare l'estinzione del reato procedibile a querela soggetta a remissione, quando l'imputato provveda all'integrale riparazione del danno entro il termine massimo della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, ovvero, su autorizzazione del giudice, anche in costanza del dibattimento, quando dimostri di non aver potuto adempiere entro lo sbarramento temporale predetto per fatto a lui non addebitabile.

Nel caso all'esame della Corte, di processo per reati di **violenza privata** e disturbo alle persone, il giudice di primo grado, preso atto della consegna, da parte del **difensore** dell'imputata al procuratore di parte civile, di un assegno circolare di quattrocento euro, aveva emesso sentenza di proscioglimento ai sensi degli **articoli 129 e 531 c.p.p.**: ciò, tuttavia, dopo l'apertura del dibattimento e nonostante l'opposizione del pubblico ministero e della parte civile. Il Procuratore Generale presso la Corte d'Appello aveva proposto **ricorso per cassazione** deducendo l'inosservanza dell'art. 162 ter c.p., in quanto, per l'appunto, la condotta riparatoria era intervenuta dopo la dichiarazione di apertura del giudizio di primo grado, e inoltre il pubblico ministero e la parte civile si erano opposti alla decisione, sì da rendere, in tesi, operativo il potere inibitorio dell'**art. 469 c.p.p.**

La sentenza

La Sezione assegnataria del ricorso ne ha riconosciuto la fondatezza avuto riguardo all'anomala fase procedurale in cui era stata formulata l'offerta di ristoro e perfezionata la pronuncia di estinzione del reato, ovvero successivamente alla dichiarazione di apertura del dibattimento: tanto, in violazione del termine di decadenza di cui all'art. 162 ter c.p., il quale prevede, come termine ultimo per la formulazione della proposta riparatoria da parte dell'imputato (anche nelle forme dell'offerta reale di cui all'**art. 1208 c.c.**, quand'anche non accettata dalla persona offesa), la dichiarazione di apertura del dibattimento, ammettendo il superamento di tale delimitazione temporale soltanto nel caso in cui l'imputato, per cause a lui non imputabili, dimostri di essere stato impossibilitato a darvi seguito.

La Corte ha, tuttavia, escluso che la causa di estinzione del reato di cui all'art. 162 ter c.p. sia subordinata al precetto dell'art. 469 c.p.p., che condiziona gli esiti di proscioglimento predibattimentale, tra cui la pronuncia di estinzione del reato, a pena di nullità di ordine generale, alla non opposizione del pubblico ministero e dell'imputato.

Ciò ha fatto sulla scorta di argomenti, di natura testuale, teleologica e sistematica.

In primo luogo, ha osservato come l'art. 162 ter comma 1 c.p., nell'imporre al giudice di sentire le parti e la persona offesa prima di pronunciare sentenza dichiarativa dell'estinzione del reato per effetto di condotta riparatoria, non attribuisca a queste un potere di veto ma un contributo di valenza eminentemente orientativa, e non vincolante.

L'istituto, infatti, possiede finalità eminentemente deflattive, il cui effettivo conseguimento non è condizionato all'esercizio di un diritto potestativo della persona offesa, ma è affidato al prudente apprezzamento del giudice (come già rilevato in precedenti pronunce della stessa Corte: cfr. **Cass. Sez. V, n. 7362/2024**).

Da un punto di vista teleologico, deporrebbe in direzione di quanto sostenuto l'intenzione del legislatore di attribuire all'istituto dell'estinzione del reato per effetto di condotta riparatoria una connotazione applicativa agile e volta al tempestivo contenimento del carico giudiziario, sia pur nel contemperamento con i profili di giustizia sostan-





ziale, conseguiti con l'eliminazione del pregiudizio arrecato alle vittime dei reati perseguibili a querela: ciò emergerebbe, ad avviso dei giudici di legittimità, dal rilievo circa l'introduzione nel corpo dell'art. 469 c.p.p. - con **D.Lgs. n. 28 del 2015** - del comma 1 bis, che ha esplicitamente esteso i criteri di regolamentazione della sentenza predibattimentale di non luogo a procedere alle ipotesi di non punibilità per particolare tenuità del fatto - a differenza di quanto avvenuto con l'inserimento dell'art. 162 ter c.p. ad opera della **L. n. 103 del 2017**: la condizione di non punibilità per particolare tenuità del fatto risponde, infatti, a parametri di ampia discrezionalità nella valutazione del grado di offensività della condotta sicché è apparso opportuno affidare anche all'acquiescenza delle parti una decisione di portata così tranciante tanto in ordine all'apprezzamento della riprovevolezza dell'illecito quanto in ordine al trattamento sanzionatorio; diversamente, il presupposto di operatività dell'art. 162 ter c.p. è più sollecito ed è regolato da una direttrice puntuale e circoscritta, che vincola l'esito processuale, sia pur sulla base del libero e motivato convincimento del giudice, all'integrale soddisfacimento della pretesa restitutoria e risarcitoria della persona offesa.

D'altro canto - hanno soggiunto i giudici di legittimità - le possibili carenze della riparazione, che il giudice abbia stimato congrua con la dichiarazione di estinzione di reato, possono pur sempre essere fatte valere nella sede civile, dal momento che la sentenza di improcedibilità per estinzione del reato non ha efficacia di giudicato nel giudizio civile ai sensi dell'**art. 652 c.p.p.**

Infine, deporrebbe in direzione dell'assunto sostenuto la mancata delimitazione, invece previ-

sta dall'**art. 35 comma 2 del D.Lgs. n. 274 del 2000** per i reati di competenza del Giudice di pace (il quale testualmente prevede che "Il giudice di pace pronuncia la sentenza di estinzione del reato di cui al comma 1, solo se ritiene le attività risarcitorie e riparatorie idonee a soddisfare le esigenze di riprovazione del reato e quelle di prevenzione"), dei margini di applicabilità dell'istituto alla valutazione del soddisfacimento delle esigenze di riprovazione e prevenzione del reato: tanto si evince dal dettato dell'art. 162 ter c.p. nella parte in cui ancora l'operatività della causa estintiva all'acquisizione della prova della riparazione, ma non necessariamente all'accertamento della eliminazione delle "conseguenze dannose o pericolose del reato", di cui l'imputato è tenuto a dare contezza solo "ove possibile".

In definitiva, un'interpretazione restrittiva - quale quella proposta nel ricorso del Procuratore Generale - che condizionasse la facoltà di pronunciare la sentenza di estinzione all'eventuale e non espressamente previsto veto delle parti, si porrebbe, secondo la Corte di cassazione, in contrasto con gli obiettivi deflattivi perseguiti dal Legislatore.

Sulla scorta di tali argomentazioni, la Corte ha disposto l'annullamento con rinvio della sentenza impugnata, ritenendo la declaratoria di improcedibilità per estinzione del reato, resa in udienza pubblica dopo l'apertura del dibattimento di primo grado, quale statuizione dibattimentale, appellabile dalle parti, e ha qualificato il ricorso per cassazione del Procuratore generale come ricorso per saltum ex art. 569 comma 1 c.p.p., con l'effetto del doveroso investimento del giudice competente per l'**appello**.

Autore Di Anna Larussa

Fonte www.altalex.it

Mandare a quel paese il marito non è reato/ Cassazione: "La moglie era giustamente arrabbiata"

Mandare a quel paese il marito non rappresenta un reato: il caso si chiude in Cassazione dopo quasi 10 anni, ecco cosa è successo

Mandare a quel paese il proprio marito, giusto per dirlo in termini educati, non è un reato. E' questo quanto stabilito dalla corte di Cassazione, così come riferisce il Corriere della Sera, a seguito di una battaglia legale fra due ex coniugi durata ben dieci anni. Come al solito nel nostro Paese le cause hanno una durata pressoché infinita, ma alla fine si è giunti al capitolo conclusivo di questa vicenda per certi versi assurda, iniziata

esattamente nel 2015, appunto dieci anni fa.

I disservizi telefonici possono comportare notevoli disagi per i consumatori. Tuttavia, la normativa attuale offre strumenti utili per far valere i propri diritti. Pertanto, l'invio di un reclamo formale e l'eventuale attivazione di una procedura di conciliazione sono metodi efficaci per risolvere le controversie con gli operatori telefonici. È essenziale che i consumatori siano informati su queste opzioni per proteggere i propri diritti in un settore delle telecomunicazioni sempre più complesso.



Reati stradali: la responsabilità colposa non può essere accertata con valutazione ex post

Al fine di determinare la sussistenza di una responsabilità colposa nell'ambito di un sinistro stradale il giudice non può ricorrere ad una valutazione ex post, risultando imprescindibile sotto il profilo logico-giuridico che l'accertamento venga svolto partendo da una determinazione ex ante del comportamento diligente (Cassazione penale, Sez. IV, sentenza 12 settembre 2024, n. 34383).

ORIENTAMENTI GIURISPRUDENZIALI

Conformi

Cass. pen., Sez. IV, 29/3/2018, n. 4005
Cass. pen., Sez. IV, 20/6/2007, n. 29206
Cass. pen., Sez. IV, 23/5/2013, n. 36400
Cass. pen., Sez. IV, 13/12/2016, n. 9390
Cass. pen., Sez. IV, 8/1/2021, n. 32899
Cass. pen., Sez. Un., 18/9/2014, n. 38343

Difformi

Non si rinvencono precedenti

Il caso

Un individuo veniva tratto a giudizio in ordine ai reati di omicidio colposo e lesioni colpose stradali, per aver causato la morte di un soggetto ed il grave ferimento di un altro tamponando il veicolo occupato dalle vittime.

In particolare, veniva contestato all'imputato di aver causato il sinistro con colpa consistita nell'essersi **distratto alla guida** per prelevare una bottiglia di acqua, nonché con violazione delle norme sulla disciplina della circolazione stradale per non aver mantenuto, in violazione dell'art. 149 cod. strada, le distanze di sicurezza tali da assicurare l'arresto tempestivo ed evitare la collisione con il veicolo che lo precedeva e per non aver adeguato la velocità alle condizioni di tempo e di luogo della guida.

Il Tribunale di primo grado condannava l'imputato per i reati a lui ascritti e la sentenza di condanna veniva

poi confermata anche in appello

Il ricorso

Avverso la sentenza della Corte d'Appello proponeva ricorso il difensore dell'imputato, articolando lo stesso in tre motivi di gravame.

Con il primo motivo di ricorso viene contestato che la Corte territoriale, nell'accertare la responsabilità per colpa dell'imputato derivante dal mancato rispetto delle distanze di sicurezza, avrebbe condotto un giudizio *ex post*, cioè argomentando dall'avvenuto tamponamento, e senza prendere in considerazione il fatto che la vettura tamponata procedeva con le **luci posteriori non azionate**, così omettendo di valutare la rilevanza della condotta colposa del guidatore del veicolo tamponato quanto meno ai fini dell'attenuante di cui all'art. 589-bis, comma 7, c.p.

Inoltre, la Corte di merito sarebbe altresì incorsa in un doppio travisamento di mezzi di prova, uno per omissione e uno per invenzione.

In primo luogo, la distrazione alla guida da parte dell'imputato sarebbe stata accertata in ragione delle sole dichiarazioni rese dallo stesso nell'immediatezza dei fatti, quando aveva dichiarato di aver provato a prelevare una bottiglia nel corso della guida, senza tenere conto delle ulteriori dichiarazioni rese dallo stesso in sede di interrogatorio e in udienza, con cui aveva comunque precisato di non aver mai abbandonato il volante e di non aver mai distolto lo sguardo dalla strada.

In secondo luogo, la Corte territoriale avrebbe dato rilievo alla mancata contestazione da parte dell'imputato del verbale di applicazione della sanzione amministrativa per violazione dell'art. 149 cod. strada, senza compiere alcun accertamento sul punto e non avvedendosi che, invece, detto verbale fosse invece stato oggetto di impugnazione innanzi al Giudice di pace.

Con il secondo motivo si deducono l'inosservanza di norme processuali stabilite a pena di nullità, con riferimento specifico agli artt. 125 e 192 c.p.p., nonché vizio di motivazione in merito alla ritenuta sussistenza del nesso causale tra le lesioni riportate a causa del tamponamento e il decesso, in quanto accertato in ragione della documentazione sanitaria agli atti, ma in assenza di esame autoptico, ritenuto necessario dal ricorrente.

Con il terzo motivo di ricorso si deducono l'inosser-





vanza di norme processuali stabilite a pena di nullità, con riferimento specifico agli artt. 125 e 192 c.p.p., nonché vizio di motivazione in merito al rigetto del motivo d'appello con cui era stata dedotta la rilevanza del mancato utilizzo delle cinture di sicurezza da parte del conducente del veicolo tamponato ai fini dell'applicazione dell' art. 589-bis, comma 7 c.p., in ragione del fatto che la Corte avrebbe escluso tale circostanza benché il verbale di accertamenti urgenti presente in atti contenesse l'indicazione: "l'utilizzo di cinture di sicurezza non viene accertato".

La decisione della Corte

La Corte di Cassazione ritiene **parzialmente fondato** il ricorso.

In particolare, viene accolta la doglianza secondo cui la sentenza impugnata avrebbe omesso di motivare in merito alle critiche mosse con l'appello alla sentenza di primo grado circa la ritenuta **distrazione alla guida** da parte dell'imputato.

Invero La Corte di merito, nonostante le deduzioni difensive, **ha preso in considerazione solo le dichiarazioni rese dall'imputato nell'immediatezza del fatto**, per cui lo stesso non avrebbe fatto in tempo ad avvistare il veicolo che lo precedeva per essersi distratto nel prendere una bottiglia d'acqua, senza confrontarsi con le successive dichiarazioni, rese tanto in sede d'interrogatorio quanto nel processo, con le quali il predetto aveva **precisato di non aver mai abbandonato il volante** e di non aver mai distolto lo sguardo dalla strada.

L'incompleta valutazione non è stata in alcun modo giustificata.

È altresì fondata la censura di manifesta illogicità della motivazione in relazione al fatto di aver valutato la responsabilità colposa dell'evento, per essere state violate le regole cautelari di cui agli artt. 141 e 149 cod. strada, con **giudizio a posteriori** e senza considerare il carattere "elastico" delle norme predette.

Infatti, l'accertamento della violazione cautelare richiede la **preliminare identificazione della regola che doveva essere osservata** nel caso concreto: operazione talvolta agevole, ad esempio quando la regola cautelare è "codificata" ed ha contenuto sufficientemente determinato (si parla allora di regola cautelare rigida), ma spesso di notevole difficoltà, sia perché quella prescrizione va tratta dal patrimonio di conoscenze formatesi nel corpo sociale attraverso l'uso dei criteri euristici della prevedibilità e dell'evitabilità dell'evento pregiudizievole, sia perché non di rado la regola codificata non esaurisce il quadro disciplinare, concorrendo con regole non codificate.

Nella giurisprudenza di legittimità si parla, nell'ultima ipotesi sopra menzionata, di **regola cautelare "elastica"**, ovvero che necessita, per la sua applicazione, di un legame più o meno esteso con le condizioni

specifiche in cui l'agente deve operare.

Invero, il giudice deve articolare il giudizio senza ricorrere a surrettizie valutazioni a posteriori, pena incorrere nel vizio di violazione dei canoni logico-giuridici nella motivazione del proprio convincimento.

Nel caso di specie i giudici di merito affermano che siano stati violati l'art. 141 cod. strada, che impone di tenere una velocità "prudenziale", e l'art. 140 cod. strada, che impone di mantenere una adeguata distanza dal veicolo che precede.

Tuttavia, le norme **non indicano in modo rigido quali siano la velocità prudenziale e la distanza adeguata**:

le stesse devono essere definite in relazione alle condizioni concrete nelle quali ci si pone l'atto della guida e devono essere individuate sempre con **giudizio ex ante** dal giudice, con riferimento al caso specifico, non essendo in alcun modo corretto sotto il profilo logico-giuridico che le stesse vengano determinate all'esito di una valutazione a posteriori.

In conclusione, l'individuazione della regola cautelare violata ai fini dell'individuazione della colpa **non può prendere le mosse dall'evento verificatosi, per poi andare a ritroso**, chiedendosi quali precauzioni avrebbero potuto impedirlo, così dandosi una risposta spesso ovvia.

Un simile ragionamento, frutto della nota distorsione cognitiva del "senno di poi", renderebbe colposo qualsiasi comportamento umano causativo di danno, poiché è (quasi) sempre possibile, dopo l'evento, ipotizzare un comportamento alternativo corretto e idoneo a impedirlo.

Per tali ragioni, la Suprema Corte censura la sentenza impugnata che ha fondato il proprio convincimento sulla sussistenza della colpa ricorrendo ad un giudizio ex post.

Da ultimo, la Corte di Cassazione censura altresì l'illogicità motivazione in merito alla mancata attivazione delle luci posteriori, circostanza rilevante poiché l'obbligo di mantenere una distanza prudenziale presuppone la visibilità del veicolo anteriore, nonché l'illogicità della motivazione in ordine al mancato utilizzo delle cinture di sicurezza da parte del conducente del veicolo tamponato, giacché l'assenza di elementi deponenti per l'uso del dispositivo viene mutata in sentenza nell'assenza di prova del mancato uso dello stesso, con palese inversione logica, neppure giustificata da apprezzamenti tecnici o dichiarativi.

Per tutte queste ragioni la Corte annulla la sentenza impugnata e rinvia per un nuovo giudizio ad altra sezione della Corte d'Appello.

Riferimenti normativi:

Art. 140 cod. strada

Art. 141 cod. strada

Autore Di Michele Galasso avvocato in Torino

Fonte altalex.com



Nuovo Codice della Strada: l'uso del cellulare alla guida

Le previsioni della riforma del Codice della strada in vigore dal 14 dicembre 2024 inaspriscono le sanzioni per l'uso del cellulare alla guida

La riforma del Codice della Strada, introdotta con la legge n. 177/2024 e in vigore dal 14 dicembre 2024, ha inasprito le sanzioni per l'uso del cellulare alla guida, prevedendo anche la sospensione della patente.

Le modifiche principali riguardano l'articolo 173 del Codice della Strada.

Sanzioni per l'uso del cellulare alla guida

Prima Violazione:

- Sanzione pecuniaria: da € 250 a € 1.000.
- Decurtazione di 5 punti dalla patente.

Sospensione della patente:

- da 15 giorni a un mese.

Seconda Violazione nel Biennio:

- Sanzione pecuniaria: da € 350 a € 1.400.
- Decurtazione di 10 punti dalla patente.

Sospensione della patente:

- da 1 a 3 mesi.

Sospensione breve della patente

La riforma ha introdotto la **sospensione breve della patente** per chi ha meno di 20 punti sulla patente al momento della violazione.

Questa sospensione si aggiunge alla sospensione "normale" prevista per l'uso del cellulare alla guida.

La durata della sospensione breve è di:

- 7 giorni se il conducente ha almeno 10 punti sulla patente.
- 15 giorni se il conducente ha meno di 10 punti sulla patente.

La durata raddoppia in caso di incidente.

La sospensione breve è automatica a seguito della contestazione della violazione e precede la sospensione "normale" disposta dalla prefettura.

Per i titolari di patenti estere con meno di 10 punti, si applica la sospensione breve.

Cumulo delle sospensioni

Le due sospensioni (quella per l'uso del cellulare e quella breve) non si sostituiscono, ma si cumulano.

Esempio: un conducente con meno di 20 punti che usa il cellulare alla guida avrà:

Sospensione immediata di 7 o 15 giorni (sospensione breve).

Al termine della sospensione breve, scatterà la sospensione disposta dalla prefettura, che è di almeno 15 giorni per la prima violazione.

Dispositivi consentiti

È consentito l'uso di dispositivi a viva voce o con un unico auricolare, a condizione che il conducente abbia adeguate capacità uditive e non debba allontanare le mani dal volante.

Altre violazioni

L'uso di occhiali o lenti a contatto prescritti, se non rispettato, comporta una decurtazione di 8 punti dalla patente.

In sintesi, l'uso del cellulare alla guida è ora sanzionato con multe più elevate, decurtazione di punti e la sospensione della patente, che può essere sia la sospensione "normale" sia quella "breve" in base al punteggio sulla patente, con un cumulo dei periodi di sospensione.

Autore Avv. Francesco Giordano

Fonte studioCataldi.it

Il segreto della giustizia sta in una sempre maggior umanità e in una sempre maggiore vicinanza umana tra avvocati e giudici nella lotta contro il dolore. Per trovar la giustizia bisogna esserle fedeli: essa, come tutte le divinità, si manifesta soltanto a chi ci crede. (Calamandrei)



LO SPIGOLATORE

a cura del Dr. Domenico Caputo



IL PATRONO DEGLI... SCOMMETTITORI

Nel passato, quando non esistevano ancora il gioco del lotto, né i casinò, nei borghi, nelle locande e nelle bettole si praticava comunemente un gioco denominato *zara*, voce di origine araba (da *zahr* che significa dado) e che attraverso il francese *hazard* arriva a noi con il termine assai noto di *azzardo*".

Citato anche da Dante (*"Quando si parte il gioco della zara, colui che perde si riman dolente, repetendo le volte, e tristo impara"* - *Purg. VI vv. 1-3*), chi partecipava al gioco doveva indovinare la combinazione di numeri che sarebbe uscita dal lancio (che si chiamava volta dal latino volgare *voltare* = girare), di tre dadi in un range che andava ovviamente da 3 a 18. Non si poteva però dichiarare 3, 4, 17 e 18 e quando usciva una di queste combinazioni i giocatori e gli astanti gridavano "*zara!*" con il risultato che la giocata era nulla e il giocatore passava la mano perdendo la posta.

Siamo nell'anno 1229 e precisamente a Sarteano, caratteristico borgo medievale in provincia di Siena, ai confini dell'Umbria (oggi conta ca. 5.000 abitanti) e quindi soggetto alle mire della potente città non lontana di Orvieto.



Infatti la ghibellina Siena e la guelfa Orvieto si contendevano il castello di Sarteano che ancora oggi fa bella mostra di sé, di pro-

prietà dei conti Manenti; la repubblica senese per contrastare gli orvietani e difendere il castello che era il centro amministrativo di tutta la zona circostante, inviò una guarnigione di soldati che si insediò per diverso tempo a Sarteano. Tale presenza se da un lato teneva lontano i pretendenti dissuadendoli da azioni militari, dall'altro infastidiva non poco gli abitanti del borgo costretti spesso a sopportare l'arroganza della guarnigione militare.

I soldati, non impegnati in azioni di guerra, oziavano e spesso giocavano a ...*zara*.

In tale gioco si distingueva per accanimento uno di essi dal nome di Francesco Lippi, ma da tutti chiamato Franco, nato il 3 dicembre 1211 a Grotti, castello vicino a Monteroni d'Arbia, presso Siena.

La storia di tale Franco racconta che i genitori, di nobile famiglia, Maffeo e Calidonia Danielli lo avevano mandato a Siena per farlo studiare. Franco, però, di libri non ne voleva proprio sapere, preferendo imparare un mestiere e scelse un'attività faticosa, in un laboratorio per la lavorazione del cuoio, dove veniva richiesta la forza delle braccia e non la cultura.

Franco era anche un ragazzo scapestrato: non amava le regole, non ascoltava i consigli, faceva di testa sua e spesso si metteva nei pasticci, avendo anche il vizio del gioco d'azzardo, alla fine il giovane aspirando a condurre una vita avventurosa si arruolò come soldato di ventura.

Ecco allora la sua presenza con la guarnigione a Sarteano ed ecco la sua propensione spiccata al gioco finché una sera la fortuna gli volse decisamente le spalle, come si dice, tanto da perdere oltre al soldo della paga e le armi anche la...camicia, ossia le vesti che indossava.

Malgrado ciò continuava a giocare e con un gesto di stizza dopo gettati i dadi un'ultima

volta, urlando il numero, si portò le mani agli occhi imprecando in maniera irriverente: *"Anco questi mi vo' giocare a dispetto di chi me li fece!"*. E perse: non appena i dadi si erano fermati ecco che un raggio di luce dal cielo penetrò nella stanza e colpì il soldato proprio agli occhi, rendendolo cieco.

Espulso dalla guarnigione, povero e malvisto dalla gente per la bestemmia pronunciata, Franco l'accanito giocatore di zara, dal raggio che lo aveva reso cieco prese luce una vita nuova. Volle farsi pellegrino pentito e fece voto per riottenere la vita di recarsi al famoso santuario spagnolo di Santiago de Compostela, meta di pellegrinaggi fin dall'anno mille, per venerare il corpo di San Giacomo.

Camminando appoggiandosi al bastone, con grande sacrificio e con gli altri devoti e da questi aiutato, Franco percorse *el camino de Santiago* ed a poco a poco riottenne miracolosamente la vista.

Tornò in Italia e si recò in pellegrinaggio anche a Roma a chiedere l'assoluzione al papa per la sua vita di peccatore, a S. Nicola di Bari ed a Loreto.

Rientrato a Siena, dopo aver assistito ad una predica del beato Ambrogio Sansedoni decise di vivere in eremitaggio: prima in una grotta scavata nel tufo presso Porta San Marco, poi in un bosco nei pressi del suo



paese d'origine, lungo il torrente della Fusola, dove in una roccia si scavò un riparo rimanendovi per cinque anni.

La tradizione narra che una sera del 1279 gli sia apparsa la Vergine che gli chiese di vestire l'abito dei Carmelitani così entrò in convento, continuandosi a punire con catene di ferro che gli cingevano i lombi, le gambe, le cosce, il collo e il petto.

Ebbe doni profetici, frequenti apparizioni di Gesù, della Vergine e degli Angeli e anche varie tentazioni diaboliche; a Siena si conservano vari strumenti ferrei da lui usati per la rigida penitenza; una maglia metallica, un collare, un cerchio per la testa, parte della catena con cui si flagellava, una piccola pala che teneva in bocca.

Morì a Siena in odore di santità il 11 dicembre 1291 ed il giorno dopo venne sepolto nella chiesa di San Niccolò al Carmine e si ricorda che i senesi non permisero di inumarlo il giorno che morì perché tutto il popolo accorse a vedere dove era esposto, dice il teologo Lombardelli che scrisse della sua vita: *"massimamente...molti storpiati e infermi a baciargli con riverenza le mani, e col cuore raccomandandosi, ricuperarono la sanità; e molti cominciarono a stracciargli le vestimenta, per tenere le reliquie, et anco gli levavano i capelli della testa, e i peli della barba, ancor che le membra istesse avrebbero portato via, se dai padri non si provvedeva all'inconveniente"*.

Ancora oggi, nella chiesa di San Niccolò al Carmine, a Siena, sotto l'altare con la celebre pala di San Michele Arcangelo del Beccafumi è custodita un'urna contenente le sue reliquie venendo venerato come il Beato Franco da Sarteano, dove nel palazzo Goti-Fanelli, già sede dell'*Accademia degli Arrischiati*, in corso Garibaldi nel centro del borgo è esposto un affresco a forma di lunetta nel cui centro è raffigurato l'episodio di Franco che al tavolo di gioco viene colpito da un fascio di luce che si diparte da una nuvola divina.

Il suo culto fu approvato nel 1670, da papa Clemente X per la diocesi di Siena e per l'Ordine Carmelitano.

In conclusione si può dire che il Beato Franco potrebbe essere proclamato patrono degli...scommettitori, magari nella speranza di illuminarli e liberarli dal vizio del gioco.



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 Tributarî -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.
- Ciarlito Grazia	Avvocato Civilista, consigliere C.U.G.I.T., Giudice tributario presso la Commissione Tributaria provinciale di Prato
- De Vito Angelo	Già Ispettore Secit Capo settore accertamento della Direzione Regionale Agenzia Entrate Lombardia Consulente esterno Commissione Bicamerale di vigilanza sull'Anagrafe Tributaria
- Fiore Francesco	Giudice Tributario Segretario Nazionale della Confederazione Giudici Tributarî C.U.G.I.T. di Giudice di Pace-C.G.d.P.
- Furia Enrico	Professor of World Business Law, School of World Business Law, Member of the International Chamber of Commerce
- Gallo Graziano	Tributarista, già maggiore della Guardia di Finanza e Dirigente del Ministero dell'Economia e delle Finanze
- Gargani Giuseppe	Onorevole, Presidente della Commissione Giuridica dell'Unione Europea, Avvocato
- Gasparro Avv. Giulio	Avvocato penalista, patrocinante in Cassazione. Cultore della materia in Procedura Penale e Diritto Penale sostanziale, con particolare riferimento al Diritto Penale dell'Ambiente, Diritto Penale Fallimentare e Diritto Penale Tributario
- Prof. Giambone Filippo Luigi	Assistant Professor Sector 12/D2 Taxation Law Università degli Studi del Sannio, Dipartimento di Demm Assistant Professor Sector 12/D2 Taxation Law Università degli Studi del Sannio, Dipartimento di Demm
- Germi Carlo	Già Colonnello della Guardia di Finanza - Comandante Provinciale Ancona
- Avv. Paolo Giordani	Presidente IDI Istituto diplomatico Internazionale Giurista internazionale con esperienze professionali in Italia, Inghilterra, Svizzera ed Hong Kong.
- Guazzone Franco	Funzionario (ar) della Direzione Regionale del Territorio della Lombardia
- La Spina Emilia Maria	Avvocato Penalista
- Leo Maurizio	V. Presidente della Consiglio di Presidenza della Giustizia Amministrativa. Presidente della Commissione Parlamentare di Vigilanza sull'Anagrafe Tributaria - Tributarista. Già Direttore Centrale del Dipartimento Affari Giuridici e Contenzioso del Ministero delle Finanze, Giudice Tributario. Prorettore della scuola superiore dell'economia e delle finanze presso il ministero dell'economia e delle Finanze.
- Marchioni Giuseppe	Dottore Commercialista, Tributarista
- Mariano Marco	Dottore Commercialista, Avvocato tributarista, Cap.(c) della Guardia di Finanza, Componente centro studi giuridici della C.U.G.I.T.
- Marongiu Gianni	Avvocato patrocinante in Cassazione già componente della Commissione Finanze
- Marzano Antonio	Professore, Presidente del Consiglio Nazionale dell'Economia e del Lavoro CNEL
- Molgora Daniele	Dott. Commercialista, già Deputato e Sottosegretario al Ministero dell'Economia e Finanze, Presidente della Provincia di Brescia
- Maruggi Gregorio	Dottore in Economia e Commercio già giudice tributario in Roma
- Mons Walter Trovato	Cappellano della Polizia di Stato Direttore Dipartimento Etica e Morale dell'Accademia Tiberina
- Pasero Giuseppe	Presidente del Movimento Italiano Dirigenti Amministrazioni Stato - M.I.D.A.S. - Avvocato Tributarista
- Avv. Messina Gabriele	Avvocato cassazionista con oltre 20 anni di esperienza nelle materie civile, penale e tributario. Mediatore specializzato in materia civile e societaria; Arbitro della Camera di Commercio di Modena; ex Conciliatore della Consob; ex Arbitro della Consob.
- Pinardi Franco Antonio	Segretario Generale: Confederazione Unitaria Giudici Italiani Tributarî - 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 Napoli 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.
- Zari 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 **umentare 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.



www.cralnetwork.it

SEMPRE PIÙ PRESENTE



con le oltre **200 sedi** per
garantire una giustizia di
prossimità ai cittadini.