



# tribuna finanziaria

CON IL PATROCINIO E L'EGIDA DI:



n. 2  
marzo/aprile  
2026

 **PRIMO PIANO**

**La Giustizia Tributaria deve essere inserita nella Costituzione e non deve dipendere dal Mef**



## IN QUESTO NUMERO:

- ❖ L'architettura fiscale 2026: verso Tributi FISCO 4 una riscossione coattiva "Data Driven" e il nuovo assetto IRPEF
  - ❖ Riscossione e accertamento: proroghe e nuovi termini di scadenza
  - ❖ Prime analisi e riflessioni sulla bozza del Decreto Legge del PNRR in tema di Giustizia Tributaria
  - ❖ Il Nuovo Volto dei Rapporti tra Processo Penale e Tributario L'efficacia del giudicato assessorio alla luce del D.Lgs. n. 87/2024 e del nuovo Art. 21-bis
  - ❖ Estinzione della società di capitali. Successione, responsabilità e conseguenze processuali dei soci
  - ❖ Particolare tenuità del fatto: Consulta conferma il no al giudice di pace
- ...e molto altro!





**REGIONE LOMBARDIA**  
CONVEGNO

**LE RAGIONI  
DEL SI**





**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, Pasero Giuseppe, Pinardi Franco Antonio,  
Maurangelo Rana, Aurora Renga, Rivolta Dario, Rustichelli  
Roberto, Scotti Vincenzo, Giancarlo Senese, Simonazzi  
Roberto, Trinccanato Stefania, Villani Maurizio, Vingiani Luigi,  
Zarri Massimiliano

**Hanno collaborato a questo numero**  
Franco Antonio Pinardi, Maurizio Villani,  
Maurizio Leo, Domenico Caputo,  
Federica Attanasi

**Autori e fonti diverse:**  
Riccardo Lucev / Di Tullio D'Elisii Antonio - www.diritto.it

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

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

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

**Stampa**  
Stampa Grafica Tornaghi 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 13 aprile 2026**  
Autorizzazione del Tribunale di Milano  
N. 388 del 2/7/1994 - Periodico bimestrale  
Anno LX - Numero 2/2026

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

## FISCO / Tributi

- ❖ L'architettura fiscale 2026: verso una riscossione coattiva "Data-Driven" e il nuovo assetto IRPEF ..... 4
- ❖ Correttivo Ter: le novità su redditi, fiscalità internazionale e statuto del contribuente ..... 7
- ❖ Decreto Legislativo n. 192/2025: riforma fiscale ..... 12
- ❖ L'Evoluzione del Sistema Fiscale nel D.L. "Milleproroghe" 2026: Analisi Giuridica e Profili di Tutela ..... 15
- ❖ Riscossione e accertamento: proroghe e nuovi termini di scadenza ..... 17
- ❖ Redditometro e fisco oggi ..... 33
- ❖ Redditometro la Cassazione chiarisce ..... 35
- ❖ Verifiche fiscali: la Corte EDU condanna nuovamente l'Italia in relazione ad accessi svolti in locali ad uso promiscuo ..... 39

## GIUSTIZIA TRIBUTARIA / Processo Tributario

- ❖ Prime analisi e riflessioni sulla bozza del Decreto Legge del PNRR in tema di Giustizia Tributaria .... 43
- ❖ La Giustizia Tributaria deve essere inserita nella Costituzione e non deve dipendere dal Mef ..... 46
- ❖ Decreto legge del PNRR in tema di Giustizia Tributaria Monocratico fino a 10.000 euro dal 02 Maggio 2026 ..... 52
- ❖ Nota di commento alla Sentenza n. 101/2026 della C.G.T. di Primo Grado di Lecce - Sez. 01 ..... 57
- ❖ Il Nuovo Volto dei Rapporti tra Processo Penale e Tributario. L'efficacia del giudicato assolutorio alla luce del D.Lgs. n. 87/2024 e del nuovo Art. 21-bis ..... 59
- ❖ Quando il giudice "copia" la sentenza: perché la Cassazione ha annullato tutto ..... 61
- ❖ Profili penalistici della riforma dei reati tributari (D.Lgs. 14 giugno 2024, n. 87): la strumentalizzazione del sistema sanzionatorio tra finalità preventive e logiche di riscossione ..... 65
- ❖ Estinzione della società di capitali. Successione, responsabilità e conseguenze processuali dei soci ..... 67

## GIUSTIZIA CIVILE / Processo di pace

- ❖ Particolare tenuità del fatto: Consulta conferma il no al giudice di pace ..... 70

## Lo Spigolatore

- ❖ Bartolomeo Carosi "Il Pazzo di Cristo" ..... 85

Seguici sulle nostre pagine Facebook:

[www.facebook.com/cugit](https://www.facebook.com/cugit)

[www.facebook.com/giudicidipace](https://www.facebook.com/giudicidipace)

[www.facebook.com/tribunafinanziaria](https://www.facebook.com/tribunafinanziaria)

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



[www.tribunafinanziaria.it](http://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](http://www.cugit.it) - [www.giustiziadipace.it](http://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



# L'architettura fiscale 2026: verso una riscossione coattiva "Data-Driven" e il nuovo assetto IRPEF

La Legge di Bilancio 2026, approvata definitivamente il 30 dicembre 2025, delinea una trasformazione paradigmatica del sistema tributario italiano. Il legislatore ha operato su un doppio binario: da un lato, una rimodulazione del prelievo sulle persone fisiche per sostenere il ceto medio; dall'altro, un potenziamento senza precedenti degli strumenti di **esecuzione forzata e monitoraggio preventivo**, sfruttando l'interconnessione digitale delle banche dati.

## 1. La Nuova Curva dell'IRPEF: Aliquote e Scaglioni

Il fulcro della manovra sul fronte sostanziale è la revisione del secondo scaglione d'imposta, finalizzata a mitigare il fenomeno del fiscal drag (drenaggio fiscale).

- **Riduzione dell'Aliquota Media:** Per la fascia di reddito compresa tra **28.001 e 50.000 euro**, l'aliquota scende dal **35% al 33%**.
- **Effetto Combinato:** Questa misura si somma alla stabilizzazione dell'accorpamento dei primi due scaglioni (aliquota al 23% fino a 28.000 euro), consolidando un risparmio d'imposta che per i redditi vicini alla soglia dei 50.000 euro può superare i 400 euro annui.
- **Taglio del Cuneo Fiscale:** Viene reso strutturale l'esonero contributivo, ma con un nuovo meccanismo di *foliage* (decalage) per evitare salti d'imposta bruschi al superamento delle soglie reddituali, garantendo una maggiore equità verticale.

## 2. Riscossione "Sprint" e Procedura di Accertamento IVA

La vera rivoluzione riguarda l'efficienza procedurale. L'Agenzia delle Entrate transita da un modello di controllo *ex post* a uno di **liquidazione automatizzata**.

- **Presunzione di Debito IVA:** Sfruttando i dati della fatturazione elettronica e dei corrispettivi telematici, l'Ufficio elabora una proposta di liquidazione. Se il contribuente non procede alla rettifica o al pagamento entro **60 giorni**, il debito diventa definitivo e immediatamente esecutivo.
- **Regime Sanzionatorio Aggravato:** In caso di inerzia, le sanzioni vengono irrogate nella misu-

ra massima del **120%**, limitando drasticamente lo spazio per il ravvedimento operoso postumo.

## 3. Il Pignoramento presso Terzi Automatizzato

La Manovra 2026 introduce strumenti di aggressione patrimoniale che eludono le tempistiche della precettazione tradizionale, basandosi sulla **tracciabilità dei crediti**.

### Il "Pignoramento Sprint" della Fatturazione

L'Amministrazione Finanziaria incrocia i dati delle fatture elettroniche emesse dal debitore per individuare in tempo reale i suoi crediti verso clienti (terzi debitori).

- **Blocco alla fonte:** L'Agenzia può ordinare al terzo di non pagare il fornitore/debitore e di versare le somme direttamente all'Erario, "congelando" la liquidità prima ancora che entri nella disponibilità del contribuente.

### Eliminazione della Soglia dei 5.000 Euro per la PA

Per chi intrattiene rapporti professionali o commerciali con la Pubblica Amministrazione, la protezione garantita dalla soglia minima di 5.000 euro decade.

- **Effetto Zero-Soglia:** Qualsiasi debito tributario iscritto a ruolo, anche di modesta entità, comporterà il blocco dei pagamenti spettanti da parte di enti pubblici (Ministeri, Comuni, ASL), con un impatto immediato sui flussi di cassa di professionisti e micro-imprese.

## 4. Rafforzamento della Compliance e Monitoraggio POS-RT

Come già analizzato nei profili tecnici, l'obbligo di collegamento logico tra strumenti di pagamento elettronico e registratori telematici diventa il pilastro della **lotta all'evasione da omessa certificazione**.

- **Lettere di Compliance Predittive:** L'intelligenza artificiale dell'Agenzia delle Entrate invierà comunicazioni basate su analisi statistiche e scostamenti tra vendite medie del settore e transazioni effettive, invitando il contribuente a regolarizzare la posizione prima dell'attivazione di accertamenti analitico-induttivi.

## Sintesi delle Novità 2026

Area d'Intervento	Misura Introdotta	Impatto sul Contribuente
IRPEF	Aliquota 33% (28k-50k)	Incremento del reddito netto disponibile per il ceto medio.
IVA	Accertamento d'ufficio 60gg	Necessità di monitoraggio costante del cassetto fiscale.
Riscossione	Pignoramento crediti da fattura	Rischio di crisi di liquidità improvvisa per debiti pregressi.
Rapporti PA	Abolizione soglia 5.000€	Qualsiasi pendenza fiscale blocca i compensi pubblici.

### Verso un nuovo Modello di Difesa Tributaria

L'estrema velocità delle nuove procedure di riscossione impone ai contribuenti e ai loro consulenti un cambio di strategia: la difesa non può più essere solo reattiva (impugnazione dell'atto), ma deve diventare **preventiva**. La gestione tempestiva delle comunicazioni di irregolarità e la corretta tenuta dei sistemi telematici (POS-Cassa) diventano le uniche garanzie per evitare procedure esecutive automatizzate.

### Le detrazioni per i carichi familiari nel calcolo della nuova irpeff 2026

L'architettura delle detrazioni per carichi familiari nel 2026 subisce una trasformazione profonda, non solo per l'effetto del **D.Lgs. 192/2025** (il "Correttivo"), ma anche per l'integrazione con la nuova struttura ad aliquote ridotte della Legge di Bilancio. Il legislatore ha operato un riordino volto a razionalizzare il sistema, spostando l'attenzione verso un modello di **quoziente familiare** de facto, pur mantenendo la struttura della detrazione d'imposta.

#### 1. L'allargamento del concetto di "Familiare a carico"

La novità di maggior rilievo è la ridefinizione soggettiva dei familiari per i quali è possibile fruire della detrazione (art. 12 TUIR, come modificato).

- **Soggetti inclusi:** Oltre ai figli (per la quota non coperta dall'Assegno Unico) e al coniuge, la detrazione si estende ai soggetti indicati dall'**art. 433 c.c.** (genitori, suoceri, gene-

ri, nuore, fratelli) a condizione che:

- Siano conviventi con il contribuente;
- Oppure ricevano assegni alimentari non risultanti da provvedimenti dell'autorità giudiziaria.
- **Soglia di reddito:** Resta confermato il limite di reddito complessivo per essere considerati "a carico" pari a **2.840,51 euro** (elevato a **4.000 euro** per i figli di età non superiore a 24 anni).

#### 2. Il nuovo calcolo nel sistema a tre aliquote

Con la riduzione della seconda aliquota IRPEF al **33%** (per lo scaglione 28.000 - 50.000 euro), il valore reale delle detrazioni subisce un ricalcolo tecnico per evitare fenomeni di "capienza fiscale".

#### Il meccanismo di calcolo

Le detrazioni per carichi familiari continuano a essere regolate da formule decrescenti al crescere del reddito. Tuttavia, la riforma 2026 introduce una **clausola di salvaguardia**:

- **Neutralizzazione del "salto":** Per i contribuenti che si collocano a ridosso dei 50.000 euro, la detrazione viene rimodulata per impedire che il passaggio alla terza aliquota annulli il beneficio del risparmio d'imposta ottenuto con la nuova aliquota del 33%.
- **Detrazione base per coniuge:** Resta parametrata su base annua, con un valore massimo (teorico) di circa 800 euro, che decresce linearmente fino ad annullarsi al raggiungimento di un reddito complessivo di 80.000 euro.

#### 3. Integrazione con l'Assegno Unico e Universale (AUU)

È fondamentale ricordare che per i **figli a carico fino a 21 anni**, le detrazioni fiscali in busta paga sono state quasi totalmente sostituite dall'AUU. Nel 2026, la detrazione IRPEF residua solo per:

1. **Figli di età pari o superiore a 21 anni** (se ancora a carico).
2. **Maggiorazioni per figli con disabilità** (per la parte fiscale eccedente l'assegno).

#### 4. Comparazione dei Benefici: Fisco vs Cittadino

Profilo	Impatto 2026	Risvolto Giuridico/Economico
<b>Ceto Medio (Reddito 35k)</b>	Cumulo tra aliquota 33% e detrazioni carichi.	Massimo beneficio: riduzione d'imposta stimata tra 500 e 750 €/anno.



<b>Famiglie Numerose</b>	Rafforzamento detrazioni per "altri familiari".	Incentivo alla coabitazione e al supporto dei genitori anziani (welfare familiare).
<b>Amministrazione (Fisco)</b>	Controllo automatico via Anagrafe Tributaria.	Riduzione delle indebite detrazioni per familiari non realmente conviventi.

## 5. Il rischio "Capienza"

Un risvolto tecnico spesso trascurato è quello della **capienza fiscale**. Con l'abbassamento delle aliquote, l'imposta lorda diminuisce. Per i contri-

buenti con redditi medio-bassi e molte detrazioni (familiari, ristrutturazioni, spese mediche), esiste il rischio che l'imposta dovuta diventi inferiore alle detrazioni spettanti.

- **Incapienza:** Se l'imposta lorda scende a zero, l'eventuale eccedenza della detrazione per carichi familiari **va perduta** (non si trasforma in rimborso, salvo specifiche eccezioni per famiglie numerose).

### Prossimo passo consigliato

La gestione dei carichi familiari nel 2026 richiede una verifica preventiva della propria "capienza" d'imposta, specialmente alla luce del nuovo taglio IRPEF.

## Bonifici tra parenti: finalmente meno burocrazia e più buonsenso

Fino a ieri, se ricevevi un bonifico da un genitore o spostavi soldi tra i tuoi conti, il Fisco poteva guardarti con sospetto, trattando quei soldi come "guadagni in nero" a meno che tu non avessi prove blindate.

Una nuova sentenza della Cassazione (la n. 2211 del 3 febbraio 2026) ha cambiato le carte in tavola, stabilendo un principio fondamentale: i soldi che girano in famiglia non sono automaticamente reddito da tassare.

### Cosa cambia in concreto?

In passato, l'Agenzia delle Entrate usava spesso il "pilota automatico": vedeva un versamento e, se non sapevi spiegarlo perfettamente, ti faceva pagare le tasse sopra. Ora i giudici dicono che:

- Basta automatismi: Il Fisco non può limitarsi a dire "questo è reddito". Deve ascoltare le tue spiegazioni e valutare i fatti nel merito.
- La solidarietà familiare è un diritto: I soldi che un padre manda a un figlio per aiutarlo a comprare casa o per arrivare a fine mese fanno parte della normale vita familiare, non sono uno stipendio nascosto.
- I giroconti sono liberi: Spostare soldi da un tuo conto a un altro (magari per chiuderne uno o cercare interessi migliori) non può essere considerato un guadagno.

**In breve: Se puoi dimostrare che quei soldi sono un regalo, un prestito o un aiuto tra parenti, l'Agenzia delle Entrate non può pretendere le tasse su quelle somme.**

**Come difendersi (senza impazzire)**

**Anche se la Cassazione è diventata più com-**

**prensiva, è sempre meglio essere prudenti. Per evitare problemi durante un controllo, ecco cosa conta davvero:**

1. La Causale è amica tua: Quando fai o ricevi un bonifico, scrivi chiaramente il motivo (es. "Regalo compleanno", "Prestito infruttifero per acquisto auto", "Contributo affitto").
2. Conserva le "tracce": Non servono solo atti notarili. Oggi hanno valore anche messaggi, email o scritture private (un foglio firmato tra te e tuo padre) dove spiegate perché vi siete scambiati quei soldi.
3. Documenti bancari: Tieni gli estratti conto che mostrano il percorso del denaro (es. i soldi escono dal conto di papà ed entrano nel tuo).

### Le domande più comuni (FAQ)

- I regali dei genitori sono tassati? No, se sono aiuti spontanei (liberalità). L'importante è che il movimento sia coerente con le possibilità della famiglia.
- Posso spostare soldi tra i miei conti? Certamente. È un tuo diritto e non paghi tasse sui "giroconti", purché sia chiaro che il mittente e il destinatario sei sempre tu.
- Cosa succede se il Fisco mi contesta un bonifico? Grazie a questa sentenza, il giudice non potrà più scartare le tue giustificazioni definendole "troppo generiche". Dovrà analizzare punto per punto i documenti che presenterai (messaggi inclusi).

**Il succo della questione? Il rapporto tra Fisco e cittadini diventa un po' più equilibrato: la generosità tra parenti non deve essere punita come se fosse evasione fiscale.**



## Correttivo Ter: le novità su redditi, fiscalità internazionale e statuto del contribuente

Il recente D.Lgs. n. 192/2025 (cd. Correttivo Ter) interviene su varie tematiche tra cui la tassazione delle persone fisiche, occupandosi del trattamento fiscale dei familiari a carico e l'esenzione fiscale per le quote di retribuzione derivanti da rinuncia all'accredito contributivo pensionistico, per poi giungere al tema del reddito d'impresa, focalizzandosi sul principio di avvicinamento dei valori fiscali a quelli contabili e sul trattamento della correzione degli errori contabili. Il Decreto è intervenuto anche in tema di fiscalità internazionale, occupandosi degli incentivi fiscali compatibili con gli aiuti di Stato, nonché della global minimum tax e delle convenzioni contro le doppie imposizioni. Spazio poi all'adeguamento della disciplina dell'interpello probatorio e ad altri aspetti dello Statuto dei Diritti del contribuente, per poi passare all'adempimento collaborativo.

Il D.Lgs. n. 192/2025 avente ad oggetto disposizioni integrative e correttive in materia di IRPEF e IRES, di fiscalità internazionale, di imposta sulle successioni e donazioni e di imposta di registro, nonché di modifica allo statuto dei diritti del contribuente e ai testi unici delle sanzioni tributarie amministrative e penali, dei tributi erariali minori, della giustizia tributaria e in materia di versamenti e di riscossione, è suddiviso in nove capi e composto di 20 articoli.

### Disposizioni in materia di tassazione dei redditi delle persone fisiche

I primi due articoli si occupano del **trattamento fiscale dei familiari a carico** (art. 1) e dei **redditi di lavoro dipendente** (art. 2).

L'articolo 1, novella la normativa vigente al fine di **definire i familiari a carico** ai quali si deve fare riferimento ogniquale volta una disposizione fiscale richiami i soggetti di cui all'articolo 12 del TUIR, avente ad oggetto disciplina le deduzioni per carichi di famiglia. L'articolo 1, formato da due commi, novella le disposizioni recate dall'articolo 12, comma 4-ter, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, Testo unico delle imposte sui redditi. In particolare, ai sensi del comma 1 dell'articolo 1, quando le disposizioni fiscali fanno riferimento alle persone indicate nell'articolo 12, ancorché non spetti una detrazio-

ne per carichi di famiglia, si considerano soggetti ai quali la norma medesima è applicabile saranno considerati: il coniuge non legalmente ed effettivamente separato, i figli, i genitori, nonché le altre persone indicate nell'articolo 433 del codice civile (ossia generi e nuore, suoceri e suocere, fratelli e sorelle germani o unilaterali) che convivono con il contribuente o percepiscono assegni alimentari non derivanti da decisioni dell'autorità giudiziaria. Qualora la disposizione fiscale richiami anche il secondo comma dell'articolo 12, che **fissa i limiti di reddito** da prendere in considerazione al fine di poter considerare il soggetto convivente come familiare a carico, non saranno presi in considerazione i soggetti sopra indicati qualora il reddito complessivo dei medesimi risultasse superiore ai limiti fissati dal citato comma 2 (4.000 euro in caso di figli di età non superiore a 24 anni, o superiore a 2.840,51 euro nei casi di altri familiari).

Passando al successivo art. 2, il comma 1 prevede che **l'esclusione dalle imposte sui redditi delle quote di retribuzione** definite dall'articolo 51, comma 2, lettera i-bis), del testo unico delle imposte sui redditi, riguardi anche gli iscritti alle forme di previdenza esclusive del regime generale INPS, forme alle quali in genere sono iscritti i lavoratori dipendenti pubblici; l'esenzione fiscale in oggetto concerne le quote di retribuzione derivanti dall'esercizio, da parte del lavoratore, della facoltà di rinuncia – eventualmente prevista da norme pensionistiche – all'accredito contributivo pensionistico per il periodo successivo alla prima decorrenza utile per il pensionamento di anzianità (decorrenza che avrebbe luogo in caso di domanda del lavoratore). Il testo vigente della suddetta lettera i-bis) non fa riferimento anche alle suddette forme di previdenza esclusive; tuttavia, già la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 45 del 30 giugno 2025 ha affermato, in via interpretativa, che, nell'ambito dell'attuale disciplina sulla facoltà di rinuncia alla contribuzione pensionistica, il beneficio fiscale in oggetto si applica anche ai suddetti iscritti, considerato che essi possono esercitare la facoltà di rinuncia.

### Disposizioni in materia di reddito d'impresa

I successivi articoli da 3 a 7 del D. Lgs. 192/2025



- si occupano invece del reddito d'impresa, ossia:
- L'avvicinamento dei valori fiscali a quelli contabili (art. 3);
  - Il trattamento fiscale della correzione degli errori contabili (art. 4);
  - La norma di interpretazione autentica dell'art. 177, comma 2-ter, TUIR (art. 5);
  - La modifica alla disciplina della scissione mediante scorporo (art. 6)

E l'art. 7 si occupa della decorrenza di tali norme.

#### **a) avvicinamento dei valori fiscali a quelli contabili**

Partendo dall'art. 3, esso introduce delle modifiche alle disposizioni che disciplinano la determinazione del reddito imponibile dei soggetti passivi IRES, finalizzata a rafforzare il principio di avvicinamento dei valori fiscali ai valori contabili.

Nello specifico, il c.d. "**principio di derivazione rafforzata**" è applicabile anche alle micro-imprese, di cui all'articolo 2435-ter del codice civile, che optano per la redazione del bilancio in forma abbreviata (e non soltanto a quelle che optano per la redazione del bilancio in forma ordinaria).

Inoltre, si estende l'ambito di applicazione della disciplina sulle divergenze tra valori contabili e valori fiscali, emerse in sede di cambiamento dei principi contabili, anche alle operazioni straordinarie fiscalmente neutrali effettuate tra soggetti che adottano i medesimi principi contabili (e non solo a quelle realizzate tra soggetti che adottano principi contabili differenti o che hanno obblighi informativi di bilancio differenti).

#### **b) Il trattamento fiscale della correzione degli errori contabili**

Passando al successivo art. 4, esso reca **modifiche al trattamento fiscale, ai fini IRES ed IRAP, degli errori contabili.**

Nello specifico, per i soggetti che sottopongono il bilancio d'esercizio a revisione legale dei conti assumono rilevanza fiscale (IRES ed IRAP), anche in deroga alle altre disposizioni, gli errori contabili non rilevanti (secondo le nozioni fornite dagli standard contabili di riferimento, OIC 29 e IAS 8) laddove: (a) la correzione sia stata effettuata entro la data di chiusura dell'esercizio successivo a quello in cui i relativi elementi, patrimoniali o reddituali, sono stati erroneamente rilevati o avrebbero dovuto esserlo; (b) la correzione sia stata effettuata prima che tali soggetti abbiano avuto formale conoscenza della data di inizio di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento. Ai soli fini IRAP è prevista, quale ulteriore condizione per la rilevanza fiscale di tali componenti reddituali, che sia il valore della produzione netta relativo al periodo d'imposta in cui è effettuata la correzione, sia quello in cui i relativi elementi, patrimoniali o reddituali, avrebbero

dovuto essere correttamente rilevati non debba essere negativo, anche non tenendo conto dei predetti elementi.

#### **c) La norma di interpretazione autentica dell'art. 177, comma 2-ter, TUIR**

Viene introdotta la norma di interpretazione autentica del comma 2-ter dell'art. 177 TUIR, relativo allo **scambio di partecipazioni**. La norma prevede che, in deroga all'articolo 1, comma 2, della legge 27 luglio 2000, n. 212, l'articolo 177, comma 2-ter del TUIR, si interpreta nel senso che le disposizioni di cui al comma 2-bis dello stesso articolo 177 si applicano a condizione che:

a) le percentuali di cui al comma 2-bis ivi indicate sussistano per le partecipazioni dalla stessa detenute dalla società conferita direttamente in soggetti diversi da quelli di cui all'articolo 162-bis, comma 1, lettere b) o c), numero 1), del citato testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, oppure indirettamente tramite altre società rientranti tra i soggetti di cui all'articolo 162-bis, comma 1, lettere b) o c), numero 1, del medesimo testo unico da essa controllate, ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, numeri 1) e 2), del codice civile;

b) il valore contabile complessivo dei patrimoni netti delle società partecipate, rilevanti ai fini della lettera a), sia costituito prevalentemente dal valore contabile dei patrimoni netti delle società di cui sono detenute le partecipazioni che rappresentano una percentuale di diritti di voto oppure una partecipazione al capitale o al patrimonio superiori alle soglie indicate al comma 2-bis, calcolate tenendo conto della eventuale demoltiplicazione prodotta dalla catena partecipativa; a tal fine, il valore contabile dei patrimoni netti delle società partecipate è determinato sulla base dei dati risultanti dal bilancio relativo all'ultimo esercizio antecedente al conferimento, tenendo conto della eventuale demoltiplicazione prodotta dalla catena partecipativa e senza considerare i valori contabili dei patrimoni netti delle società rientranti tra i soggetti indicati all'articolo 162-bis, comma 1, lettere b) o c), numero 1) del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986.».

#### **d) La modifica alla disciplina della scissione mediante scorporo**

Cambia anche l'art. 173 TUIR al comma 15-ter che prevede l'inserimento, nel primo periodo, delle seguenti parole "**qualora lo scorporo sia in favore di una società beneficiaria di nuova costituzione**". Inoltre, è stata **abrogata** la lett. g) e dopo il comma 15-ter è inserito il 15-ter.1 e 15-ter.2, i quali prevedono che:

«15-ter.1. In caso di scissione mediante scorporo di una società in una società beneficiaria pree-





sistente si applicano le disposizioni del presente articolo, con esclusione dei commi 3, 7 e 9. Tuttavia, se lo scorporo ha a oggetto beni, attività o passività che non costituiscono aziende o partecipazioni prive dei requisiti di cui all'articolo 87, comma 1, lettere c) e d), le partecipazioni ricevute dalla società scissa sono ammesse al regime di esenzione se e quando maturano i relativi requisiti sempre che il possesso delle stesse partecipazioni sussista almeno dall'inizio del terzo periodo d'imposta anteriore al successivo realizzo.

15-ter.2. Nel caso in cui la società scissa sia residente in uno Stato appartenente all'Unione europea ovvero aderente allo Spazio economico europeo con il quale l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni e lo scorporo abbia a oggetto la propria stabile organizzazione nel territorio dello Stato, o un ramo aziendale di essa, assegnata a una società residente, qualora le partecipazioni assegnate alla scissa:

a) siano mantenute nel patrimonio della stabile organizzazione della medesima società scissa, si applicano le disposizioni di cui ai commi 15-ter o 15-ter.1, a seconda che la società residente sia, rispettivamente, di nuova costituzione oppure preesistente, riferendosi alla stabile organizzazione le disposizioni riguardanti la società scissa e al fondo di dotazione della stabile organizzazione quelle riguardanti il patrimonio netto della società scissa;

b) non siano mantenute nel patrimonio della stabile organizzazione della medesima società scissa, si applicano le disposizioni di cui ai commi da 1 a 15-bis, a eccezione dei commi 3 e 7, e quelle di cui ai commi 15-ter, lettere b), c) e d), numero 1), o 15-ter.1, secondo periodo, a seconda che la società residente sia, rispettivamente, di nuova costituzione oppure preesistente, riferendosi alla stabile organizzazione le disposizioni riguardanti la società scissa e al fondo di dotazione della stabile organizzazione quelle riguardanti il patrimonio netto della società scissa; la società scissa non residente assume, quale valore delle partecipazioni ricevute, un importo pari alla differenza tra il valore fiscalmente riconosciuto delle attività e quello delle passività oggetto di scorporo rilevato alla data di efficacia della scissione ai sensi dell'articolo 2506-quater del codice civile; all'incremento del patrimonio netto della società beneficiaria derivante dalla scissione che non è utilizzato per ricostituire, ai sensi di quanto disposto dal comma 9, le riserve in sospensione d'imposta presenti nel rendiconto patrimoniale della stabile organizzazione, si applica il regime fiscale del capitale e delle riserve di cui all'articolo 47, comma 5.»

#### e) decorrenza

Quanto alla decorrenza delle previsioni in materia

di reddito d'impresa, l'art. 7, comma 1, stabilisce che le disposizioni aventi ad oggetto l'avvicinamento dei valori fiscali ai valori contabili, di cui all'articolo 3 del decreto legislativo, si applicano a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024.

Il comma 2 stabilisce che le nuove disposizioni in materia di trattamento fiscale degli errori contabili, di cui all'articolo 4 del decreto legislativo, si applicano alle correzioni di errori contabili rilevate nei bilanci relativi agli esercizi aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2025.

#### Disposizioni in materia di fiscalità internazionale: incentivi fiscali, global minimum tax e convenzioni contro le doppie imposizioni

Il Capo III (artt. 8 e 9) concerne disposizioni in tema di **fiscalità internazionale** in primo luogo **modificando**, la disposizione quadro in materia di **incentivi fiscali compatibili con i principi e le disposizioni europee in materia di aiuti di Stato** di cui all'articolo 4 del decreto legislativo n. 209 del 2023 al fine di chiarire che le disposizioni ivi contenute riguardano esclusivamente le misure fiscali che costituiscono aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 107 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, e non anche quelli di carattere generale (articolo 8). In particolare, viene riformulata l'alinea del comma 1 del suddetto articolo, specificando che, nel rispetto dei principi di cui al Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, ai soggetti titolari di reddito di lavoro autonomo e di impresa che abbiano una sede o una stabile organizzazione nel territorio dello Stato le misure di natura fiscale che presentano i requisiti di cui all'articolo 107 del medesimo Trattato sono riconosciuti esclusivamente alle condizioni individuate dalle successive lettere.

Rispetto al passato, non si fa più riferimento al rispetto dei principi di cui agli artt. 107 e 108 del TFUE quanto alla titolarità, in capo a tali soggetti, dei requisiti previsti dall'art. 107 TFUE.

All'art. 9 vengono apportate modifiche alla disciplina della global minimum tax, con riferimento al calcolo dell'imposizione integrativa dovuta per un Paese nonché in materia di imposte anticipate, imposte differite e immobilizzazioni trasferite. Si prevede inoltre l'introduzione di nuove sanzioni in caso di violazione degli obblighi informativi.

Il comma 1 apporta varie modifiche al decreto legislativo n. 209 del 2023 in materia di **imposizione integrativa** di cui alla direttiva UE 2022/2523. In primo luogo, la lettera a) introduce la nuova lettera d-bis) all'articolo 34, comma 5, secondo periodo, con cui viene prevista una **ulteriore ipotesi di non applicazione della norma** secondo



cui l'imposizione integrativa dovuta per un Paese è pari a zero se l'imposta minima nazionale o l'imposta minima nazionale equivalente ivi dovuta rispetta le condizioni previste da un accordo internazionale sui regimi semplificati di cui all'articolo 39, comma 2. Specificamente, tale esclusione si riferisce alle imprese e alle entità localizzate in un Paese che non applica disposizioni analoghe a quelle previste nell'articolo 54, commi 4-bis, 4-ter, 4-quater e 4-quinquies (introdotti dalla lettera c) dell'articolo in esame), ai fini dell'imposta minima nazionale equivalente o ai fini del calcolo del valore delle imposte rilevanti semplificate previste dal predetto accordo internazionale sui regimi transitori semplificati.

La lettera b) sostituisce integralmente il comma 9 dell'articolo 51, disponendo che **in caso di omessa presentazione della comunicazione rilevante** di cui al comma 1, lettera b) o di ritardo nella sua presentazione pari o superiore a tre mesi si applica una **sanzione amministrativa di 100 mila euro**, mentre in caso di **ritardo inferiore a tre mesi o di invio dei dati incompleti o errati si applica la sanzione amministrativa pecuniaria da 10 mila euro a 50 mila euro**. Tali sanzioni, in ogni caso, non possono eccedere complessivamente il milione di euro per tutte le imprese del gruppo multinazionale o nazionale localizzate in Italia per le violazioni degli obblighi informativi riguardanti ciascun esercizio oggetto di comunicazione rilevante. L'omessa, ritardata, errata o incompleta comunicazione prevista al comma 4 è punita con la sanzione amministrativa pecuniaria da 250 euro a 2 mila euro.

Infine, viene prevista la **sospensione di una convenzione contro le doppie imposizioni stipulata dall'Italia** (art. 10) al ricorrere di determinate condizioni.

In particolare, è previsto che se una **giurisdizione estera** sospende unilateralmente l'applicazione di una o più disposizioni di una convenzione contro le doppie imposizioni sul reddito e, ove applicabile, sul patrimonio, vigente con l'Italia, l'applicazione delle medesime disposizioni nell'ordinamento italiano è sospesa, a titolo di contromisura, con pari decorrenza. La sospensione è comunicata alla controparte per le vie diplomatiche ed è pubblicato avviso nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana.

Nel periodo di sospensione, e comunque non oltre il periodo di imposta 2028, la doppia imposizione è eliminata alle condizioni e nei limiti previsti dall'articolo 165 del TUIR. Si applicano le ritenute alla fonte previste dall'ordinamento tributario italiano sui redditi corrisposti a soggetti residenti nella giurisdizione con la quale la convenzione

contro le doppie imposizioni è sospesa sino al termine della sospensione della convenzione ad opera della controparte. Non si fa luogo all'applicazione di sanzioni e interessi.

Tale previsione non si applica nei casi di estinzione dei trattati contro le doppie imposizioni.

### **Imposta sulle successioni e donazioni: cosa cambia?**

Qui l'art. 11 del Decreto Correttivo Ter interessa due futuri decreti in materia di **determinazione della base imponibile delle rendite e pensioni** ai fini dell'imposta sulle successioni e donazioni e dell'imposta di registro.

Il comma 1 interviene sull'articolo 17, comma 1-bis del D. Lgs. 346/1990, mentre il comma 2 del medesimo articolo concerne l'articolo 46, comma 5-bis, del dpr 131/1986.

### **Statuto dei diritti del contribuente: nuovi cambiamenti?**

**Interpello probatorio** e **termine** dei c.d. sessanta giorni sono oggetto di intervento da parte del Correttivo Ter.

#### **a) adeguamento delle previsioni sull'interpello probatorio**

L'art. 12 aggiorna i richiami all'interpello probatorio modificati a seguito della novella dell'articolo 11 dello Statuto del contribuente, ed inserisce, nella disposizione che ne contiene la disciplina sostanziale, al posto del riferimento all'interpello probatorio quello allo specifico interpello diretto a ottenere la valutazione della sussistenza delle condizioni e la valutazione degli elementi probatori per l'applicazione del regime opzionale per l'imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero realizzati da persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia. Infine, modifica la disciplina sull'interpello per il superamento delle presunzioni sui vincoli relativi ai requisiti soggettivi del gruppo IVA.

#### **b) come cambia lo statuto dei diritti del contribuente?**

Il successivo art. 13 **interviene corporalmente sull'impianto dello statuto dei diritti del contribuente**, già oggetto di precedente riforma. Nel dettaglio, **viene specificato che:**

- il termine di 60 giorni concesso al contribuente per presentare controdeduzioni e accedere al fascicolo è unitario, non separato tra le due attività;
- viene estesa l'autotutela obbligatoria anche agli atti sanzionatori;
- viene eliminato il riferimento agli enti privati tra i

soggetti legittimati a richiedere la consulenza giuridica e, da ultimo,  
- regola l'inammissibilità dell'istanza di interpello a seguito di richiesta di consultazione semplificata.

### **c) cambiamenti per l'adempimento collaborativo?**

Spazio poi ad un intervento in tema di adempimento collaborativo. Infatti l'art. 14 prevede che in deroga alle disposizioni di cui all'articolo 7, comma 2, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, per le domande di adesione al regime di adempimento collaborativo presentate nei periodi di imposta 2024 e 2025, l'Agenzia delle entrate, al sussistere degli altri requisiti soggettivi e oggettivi previsti dalla normativa vigente, procede all'ammissione dei contribuenti al regime anche in assenza della certificazione del sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale di cui all'articolo 4, comma 1-bis, del medesimo decreto.

Nei casi di cui al comma 1 la certificazione del sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale deve essere prodotta entro il termine del 30 settembre 2026. Per i soggetti di cui sopra, la mancata presentazione della certificazione del sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale entro il termine fissato al comma 2 costituisce causa di esclusione dal regime ai sensi dell'articolo 7, comma 3, del decreto legislativo n. 128 del 2015 per inosservanza degli impegni assunti.

### **Esercizio della funzione di ufficiali della riscossione: il punto**

L'art. 15 modifica gli articoli 42 e 43 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, che regolano la **nomina**, la **revoca** e l'**autorizzazione all'esercizio delle funzioni degli ufficiali della riscossione**

### **Dogane e accise: sanzioni e aliquota sul gas naturale**

L'art. 16 modifica talune disposizioni relative alla confisca delle **merci di contrabbando**. Oltre ad introdurre modifiche di coordinamento, la disposizione in esame prevede che la confisca non si applichi in caso di estinzione del reato, salvi i casi in cui le merci oggetto dell'illecito siano soggette al divieto di fabbricazione, possesso, detenzione o commercializzazione. Si prevede, altresì, che le merci confiscate in via amministrativa possano essere restituite al trasgressore previo pagamento delle somme dovute, nei termini fissati con provvedimento dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli.

Cambiamenti anche in tema di accise. L'art. 17 raggruppa le misure delle aliquote sul gas natura-

le, distinte per i diversi impieghi, nell'allegato I del decreto legislativo n. 504 del 1995, senza modificare l'importo. In particolare, la norma contiene disposizioni di modifica del decreto legislativo n. 43 del 2025, intervenendo sull'articolo 2 del decreto legislativo citato per aggiornare la voce "gas naturale" dell'allegato I del decreto legislativo n. 504 del 1995 (Testo unico sulle accise – TUA).

### **Sanzioni tributarie amministrative e penali: il nuovo art. 14-bis**

L'articolo 18, comma 1, ripropone, nell'ambito del testo unico delle sanzioni tributarie e amministrative, la **disciplina del ravvedimento speciale**, attualmente vigente, per ritenute o imposte sostitutive sui redditi di capitale e sui redditi diversi di natura finanziaria nelle ipotesi in cui non siano state operate ovvero non siano stati effettuati dai sostituti d'imposta dagli intermediari i relativi versamenti nei termini di legge.

Altra novità, ad integrazione delle ipotesi di ravvedimento speciale, riguarda l'introduzione dell'art. 14-bis (rubricato "**Ulteriori disposizioni in materia di ravvedimento**"), introdotto nel testo unico delle sanzioni tributarie amministrative e penali, di cui al decreto legislativo n. 173 del 2024. Infatti, laddove le ritenute o le imposte sostitutive sui redditi di capitale e sui redditi diversi di natura finanziaria non siano operate ovvero i relativi versamenti non siano stati effettuati dai sostituti d'imposta o dagli intermediari entro i termini previsti, è possibile procedere al versamento di quanto dovuto, mediante il ravvedimento operoso, applicando solo la sanzione in misura ridotta.

### **Altre novità**

Tra le **altre novità** contenute del Decreto Correttivo Ter (D. Lgs. 192/2025) troviamo:

- deroga all'imposta sulle assicurazioni obbligatorie RC auto per la regione Sicilia;
- le **modifiche al codice di giustizia tributaria**, in materia di **competenza territoriale** degli organi giudiziari e di deposito, nel giudizio di appello, degli atti di conferimento del potere ai fini di verificare la legittimità delle sottoscrizioni degli atti;
- le modifiche al testo unico in materia di versamenti e riscossione, oltre alla possibilità di proporre opposizione nelle controversie che riguardano gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento o all'avviso contenente l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo.

*Autore Matteo Dellapina  
Fonte [www.altalex.com](http://www.altalex.com)*





## Decreto Legislativo n. 192/2025: riforma fiscale

Il **Decreto Legislativo n. 192/2025**, pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 19 dicembre 2025 ed entrato in vigore il giorno successivo, rappresenta un tassello fondamentale nel mosaico della **Riforma Fiscale (Legge Delega n. 111/2023)**. Non si tratta di una semplice manutenzione normativa, ma di un intervento di "fine tuning" volto a bilanciare l'efficienza della riscossione erariale con la tutela dei diritti del contribuente, secondo i principi dello Statuto del Contribuente.

Di seguito, un'analisi estesa delle principali novità sotto il profilo giuridico e una comparazione dei benefici per lo Stato e per il cittadino.

### 1. Familiari a carico: l'allargamento del perimetro soggettivo

Il decreto interviene sulla nozione fiscale di "familiare a carico", superando l'impostazione che privilegiava quasi esclusivamente il nucleo ristretto.

- **Analisi Giuridica:** La norma estende i benefici non solo ai figli, ma al coniuge (non separato) e ai soggetti individuati dall'**art. 433 c.c.** (genitori, generi, nuore, suoceri, fratelli e sorelle), purché conviventi o beneficiari di assegni alimentari.
- **Beneficio per il Cittadino:** Maggiore detrazione d'imposta per chi sostiene materialmente il nucleo familiare allargato, riconoscendo il valore sociale del *welfare* familiare.
- **Beneficio per il Fisco:** Semplificazione amministrativa nel riconoscimento delle detrazioni, riducendo il contenzioso legato all'interpretazione delle soglie di carico per i parenti collaterali.

### 2. Interpello Probatorio: certezza del diritto e onere della prova

La riforma sposta la disciplina dell'interpello probatorio verso una nuova collocazione normativa (**art. 11, comma 1, lett. e, L. 212/2000**).

- **Analisi Giuridica:** L'interpello probatorio consente al contribuente di chiedere un parere preventivo sull'idoneità degli elementi di prova forniti per accedere a determinati regimi fiscali.
- **Beneficio per il Cittadino:** Si riduce drasticamente il "rischio fiscale". Il contribuente non

deve più agire al buio, sperando che i propri documenti siano sufficienti in caso di verifica; riceve un "via libera" anticipato dall'Amministrazione.

- **Beneficio per il Fisco:** Deflazione del pre-contenzioso. L'Agenzia delle Entrate analizza le posizioni a monte, evitando di impegnare risorse in accertamenti complessi che potrebbero concludersi con una sconfitta in giudizio.

### 3. Correzione degli errori contabili e Derivazione Rafforzata

Si interviene drasticamente sulla fiscalità d'impresa, estendendo la "derivazione rafforzata" anche alle micro-imprese (bilancio abbreviato) e definendo nuove regole per gli errori contabili dal 2025.

- **Analisi Giuridica:** Il principio di derivazione rafforzata prevede che i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio (previsti dagli OIC) valgano anche ai fini fiscali.
- **Beneficio per il Cittadino (Impresa):** Riduzione del cosiddetto "doppio binario" (civile e fiscale). Le imprese minori avranno meno variazioni in aumento o diminuzione da gestire in dichiarazione dei redditi, abbattendo i costi di *compliance* contabile.
- **Beneficio per il Fisco:** Maggiore trasparenza e allineamento tra utile civilistico e reddito imponibile, rendendo i controlli automatizzati più efficaci.

### 4. Fiscalità Internazionale: la Clausola di Reciprocità

Viene introdotta una norma di "legittima difesa fiscale": se uno Stato estero sospende unilateralmente parti di una convenzione contro le doppie imposizioni, l'Italia farà lo stesso.

- **Analisi Giuridica:** Si tratta di una norma di adattamento dinamico ai trattati internazionali, che rafforza la posizione negoziale dell'Italia nei trattati bilaterali.
- **Beneficio per il Cittadino:** Protezione indiretta da discriminazioni operate da Stati esteri su investimenti o redditi prodotti fuori confine.
- **Beneficio per il Fisco:** Tutela del gettito era-

riale contro asimmetrie impositive derivanti da decisioni arbitrarie di giurisdizioni estere.

### Tabella Comparativa: Sintesi dei Benefici

Ambito Intervento	Beneficio Primario per il Cittadino	Beneficio Primario per il Fisco (Stato)
<b>Familiari a carico</b>	Equità fiscale e risparmio per chi assiste anziani o parenti conviventi.	Minor contenzioso sulle detrazioni spettanti.
<b>Interpello Probatorio</b>	Certezza preventiva sulla validità delle proprie prove documentali.	Efficienza dell'azione amministrativa e selezione dei rischi.
<b>Errori Contabili</b>	Neutralità fiscale dell'errore e meno sanzioni per sviste formali.	Allineamento tra bilancio e dichiarazione (semplicità di controllo).
<b>Derivazione Micro-Imprese</b>	Semplificazione burocratica estrema per le piccole realtà produttive.	Maggior gettito derivante da una base imponibile più certa.

### Conclusione: Verso un nuovo patto Fisco-Contribuente

Il Correttivo 192/2025 spinge l'Italia verso un sistema di **"Adempimento Collaborativo"**. L'obiettivo non è più solo punire l'evasione a valle, ma prevenire l'errore a monte attraverso strumenti come l'interpello e la semplificazione contabile.

### Come cambiano nello specifico le sanzioni amministrative per gli errori contabili alla luce di questo decreto

Entrambi i temi sono di estrema attualità, ma le novità sulle successioni e donazioni presentano un impatto immediato e trasversale sulla pianificazione patrimoniale delle famiglie italiane, introducendo una modernizzazione attesa da decenni.

Ecco un'analisi tecnica delle principali innovazioni introdotte dal D.Lgs. n. 192/2025 in materia di trasferimenti patrimoniali.

1. La "Cristallizzazione" dei Valori e l'Autoliquidazione  
Il decreto correttivo sposta il sistema verso una maggiore responsabilizzazione del contribuente, ricalcando il modello già in uso per l'imposta di registro.

- Principio di Autoliquidazione: Il contribuente è ora chiamato a liquidare e versare le imposte ipotecarie, catastali e i tributi speciali contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione telematica.
- Beneficio per il Cittadino: Eliminazione dei tempi

di attesa per la liquidazione da parte dell'ufficio. La voltura catastale diventa quasi istantanea, facilitando la successiva commerciabilità dei beni ereditati.

- Beneficio per il Fisco: Incasso immediato dei tributi indiretti e drastica riduzione del carico di lavoro amministrativo per gli uffici territoriali.

2. Il Passaggio Generazionale d'Azienda (Patti di Famiglia)

Il decreto interviene con precisione sull'art. 3, comma 4-ter del D.Lgs. 346/90, ampliando e chiarendo le agevolazioni per il trasferimento di aziende o quote sociali.

- Esenzione Totale: Viene confermata l'esenzione dall'imposta di successione e donazione per i trasferimenti a favore dei discendenti e del coniuge, a condizione che i beneficiari proseguano l'attività o detengano il controllo per almeno 5 anni.
- Novità sui Titoli Partecipativi: Il correttivo chiarisce che l'agevolazione spetta anche in caso di trasferimenti di quote di società di capitali che non attribuiscono il controllo assoluto, purché inserite in un progetto di gestione unitaria familiare.
- Comparazione Benefici: Questa norma è il cuore della stabilità economica del Paese; impedisce che il prelievo fiscale alla morte dell'imprenditore causi lo smembramento dell'azienda o la perdita di posti di lavoro.

3. Revisione delle Basi Imponibili e Franchigie

Il decreto armonizza i criteri di valutazione per alcuni asset patrimoniali, riducendo l'arbitrarietà dell'Amministrazione.

- Beni non dichiarati: Si semplifica la disciplina dei presunti beni non dichiarati (i cosiddetti "gioielli, denaro e mobilia"), precedentemente forfettizzati al 10% del valore dell'asse ereditario. Il correttivo permette una prova contraria più agevole basata su inventario analitico.
- Trust e Vincoli di Destinazione: Il D.Lgs. 192/2025 recepisce l'orientamento giurisprudenziale secondo cui l'imposta è dovuta solo al momento del trasferimento effettivo dei beni ai beneficiari e non alla costituzione del vincolo del trust (tassazione all'uscita e non all'entrata).

4. Liberalità d'uso e Donazioni Indirette

Un punto di grande interesse per il cittadino comune riguarda le donazioni di modesto valore o d'uso.

- Esclusione dalla Tassazione: Viene formalizzata l'esclusione dall'imposta per le liberalità d'uso (es. regali per matrimoni o lauree) e per quelle che risultano di valore contenuto rispetto al patrimonio del donante.
- Beneficio: Si pone fine all'ansia fiscale per i piccoli trasferimenti di denaro tra genitori e figli per spe-



se correnti o piccoli aiuti economici, che spesso finivano nel mirino dell'Agenzia delle Entrate per mancanza di una soglia di tolleranza chiara.

### Sintesi della Riforma

Istituto	Vecchio Regime	Novità Decreto 192/2025
Dichiarazione	Liquidazione dell'ufficio posticipata.	Autoliquidazione immediata e voltura automatica.

Aziende di famiglia	Incertezza su quote di minoranza.	Agevolazione estesa a patti di famiglia più flessibili.
Trust	Rischio di doppia tassazione (entrata/uscita).	Tassazione certa solo al trasferimento finale.
Liberalità d'uso	Zona grigia interpretativa.	Esclusione esplicita dal prelievo fiscale.

## Regolamentazione delle vendite on line

Il mondo delle vendite online – dall'usato all'artigianato digitale – sta vivendo una trasformazione profonda, spinta dalle nuove regole europee sulla trasparenza fiscale. Con l'introduzione della direttiva DAC7, per chi vende su piattaforme come Vinted, eBay, Etsy o Subito non si tratta più di un semplice passatempo: i dati delle transazioni vengono ora monitorati e comunicati alle autorità fiscali, aprendo la strada a controlli più serrati.

### Addio anonimato: cosa cambia con la DAC7

Le piattaforme digitali devono segnalare all'Agenzia delle entrate gli utenti che superano 30 vendite annue o 2.000 euro di incassi. La comunicazione non comporta automaticamente tasse da pagare, ma inserisce il contribuente in un elenco di soggetti da verificare, utile per individuare chi svolge attività commerciale mascherata da scambio tra privati.

### Quando vendere online non genera reddito tassabile

La normativa italiana continua a distinguere chiaramente la vendita di beni personali usati – che non produce reddito imponibile – dalle attività con finalità di guadagno. Se si vende ciò che già si possiede, spesso a un prezzo inferiore a quello d'acquisto, non si genera alcun utile e quindi non c'è nulla da dichiarare. Tuttavia, in caso di controlli, è utile poter dimostrare la natura privata delle vendite, conservando prove dell'acquisto originario o dello stato d'uso degli oggetti.

### Quando scatta il reddito occasionale

La situazione cambia se si acquistano beni con l'intenzione di rivenderli a un prezzo maggiore, oppure se si producono oggetti artigianali da vendere saltuariamente. In questi casi si parla di attività commerciale occasionale, e il guadagno va dichiarato come reddito diverso. Il contribuente deve indicare nella dichiarazione dei redditi la differenza tra incassi e costi (materiali, commissioni, ecc.), inserendola nel Quadro D del 730 o

nel Quadro RL del modello Redditi.

### Il falso mito dei 5.000 euro

Molti credono che sotto i 5.000 euro non ci siano obblighi fiscali. In realtà quella soglia riguarda solo i contributi Inps per le prestazioni occasionali di servizi, non la vendita di beni. Per il fisco, ciò che conta è l'abitudine: se si pubblicano annunci con continuità, si gestiscono scorte, si cura il packaging o si investe in promozioni, l'attività è considerata professionale fin dal primo euro. In questo caso diventa obbligatoria l'apertura della partita IVA.

### Le attività "professionali di fatto"

La giurisprudenza recente ha ampliato il concetto di imprenditore: non servono dipendenti o un negozio fisico, basta una presenza costante e organizzata sul mercato digitale. Chi utilizza piattaforme strutturate come veri marketplace – ad esempio Etsy o eBay Shop – rischia di essere considerato un operatore economico a tutti gli effetti. In caso di accertamento, oltre alle imposte non pagate, possono essere richiesti contributi e sanzioni per mancata iscrizione alla Camera di commercio.

### Come tutelarsi e come regolarizzarsi

In vista della dichiarazione dei redditi 2026, chi vende online dovrebbe valutare con attenzione la propria situazione:

- Vendite sporadiche e non speculative → nessun reddito imponibile.
- Vendite occasionali con margine di guadagno → dichiarazione come reddito diverso.
- Attività continuativa → apertura della partita IVA, con possibilità di aderire al regime forfettario (tassazione al 5% per i primi cinque anni).

In un sistema fiscale sempre più digitalizzato, classificare correttamente le proprie attività online è il modo più efficace per evitare contestazioni future.



# L'Evoluzione del Sistema Fiscale nel D.L. "Milleproroghe" 2026: Analisi Giuridica e Profili di Tutela

Il **Decreto-Legge 31 dicembre 2025, n. 200** (cosiddetto "Milleproroghe"), inserendosi nel solco della prassi legislativa d'urgenza, delinea le coordinate del diritto transitorio per l'anno 2026. Sotto il profilo scientifico, il provvedimento non si limita a un mero differimento di termini, ma agisce come dispositivo di coordinamento tra le riforme strutturali introdotte dalla **Legge Delega n. 111/2023** e la realtà operativa dell'Amministrazione Finanziaria e dei contribuenti.

## 1. Il Differimento dei Testi Unici: Stabilità del Sistema e Gerarchia delle Fonti

La decisione di posticipare al **1° gennaio 2027** l'efficacia dei nuovi **Testi Unici (T.U.)** rappresenta un'applicazione del principio di **certezza del diritto** e di **buon andamento della Pubblica Amministrazione (Art. 97 Cost.)**.

In dottrina, il Testo Unico non è una semplice raccolta, ma un'opera di razionalizzazione volta a eliminare le antinomie normative. L'entrata in vigore prematura dei T.U., in pendenza di decreti correttivi alla Riforma Fiscale, avrebbe generato un paradosso giuridico: la nascita di testi normativi già "obsoleti" o necessitanti di immediata novella.

Il legislatore ha quindi optato per una *vacatio legis* prolungata per garantire:

- **L'organicità del sistema:** Incorporare le disposizioni sanzionatorie, processuali e sulla riscossione in un *corpus* unico e coerente.
- **La tutela dell'affidamento:** Evitare che il professionista e il contribuente debbano confrontarsi con una successione di leggi nel tempo troppo serrata, che comprometterebbe la pianificazione fiscale.

## 2. Il Regime Catastale delle Strutture all'Aperto: Tra Irrilevanza e Valutazione Patrimoniale

L'estensione al **15 dicembre 2026** per l'aggiornamento degli atti catastali relativi alle strutture ricettive all'aperto tocca il tema della **capacità contributiva (Art. 53 Cost.)**.

Il diritto immobiliare e tributario ha subito una sterzata con il D.L. 113/2024, che ha sancito l'irrelevanza catastale degli "allestimenti mobili". Tuttavia, la compensazione tramite l'incremento forfettario del valore delle aree (85% per le attrezzate, 55%

per le restanti) configura una nuova modalità di determinazione della rendita.

La proroga concessa non è solo temporale ma funzionale: permette di evitare l'irrogazione di sanzioni per omesso accertamento catastale in un momento di incertezza interpretativa sulle modalità tecniche di ricalcolo, garantendo che il prelievo fiscale (IMU in primis) rimanga ancorato al reale valore patrimoniale del cespite.

## 3. La Riscossione Locale: Solidità Patrimoniale e Principio di Concorrenza

Il differimento al **30 aprile 2026** del termine per l'adeguamento del capitale sociale dei concessionari iscritti all'albo ex **Art. 53 D.Lgs. 446/97** risponde a esigenze di **diritto dell'economia**.

Il legislatore subordina l'esercizio dell'attività di accertamento e riscossione a requisiti di solvibilità stringenti. Tuttavia, la pendenza del decreto delegato sui tributi locali impone prudenza: richiedere un aumento di capitale senza aver definito il perimetro delle competenze gestorie dei Comuni violerebbe il principio di **proporzionalità**. La proroga assicura che gli operatori privati possano adeguare i propri assetti societari in funzione di un quadro normativo cristallizzato, preservando la continuità del servizio pubblico di riscossione locale.

## 4. Recupero Aiuti di Stato: Prescrizione e Termini di Decadenza

L'estensione al **31 dicembre 2027** dei termini per la notifica degli atti di recupero degli aiuti di Stato irregolari solleva questioni di **diritto eurounitario**. Il Registro Nazionale degli Aiuti (RNA) è lo strumento cardine per il rispetto dei divieti di cumulo e della disciplina *de minimis*. La proroga in esame:

- **Riconosce l'inefficienza amministrativa:** Sanando i ritardi nella registrazione dei dati.
- **Diritto alla Difesa:** Sebbene allunghi il termine di decadenza a favore del Fisco, la gradualità invocata mira a permettere al contribuente una verifica interna delle agevolazioni percepite, evitando la concentrazione di contenziosi seriali che paralizzerebbero le Corti di Giustizia Tributaria.

**Sintesi dell'Intervento Normativo (D.L.**



200/2025)

Ambito	Vecchia Scadenza	Nuova Scadenza	Fondamento Giuridico
Testi Unici Fiscali	2026	01/01/2027	Certezza del diritto e coordinamento normativo.
Aggiornamento Catastale	15/12/2025	15/12/2026	Coerenza tra rendita e capacità contributiva.
Capitale Concessionari	31/12/2025	30/04/2026	Stabilità dei soggetti delegati alla riscossione.
Recupero Aiuti di Stato	31/12/2025	31/12/2027	Tutela degli interessi finanziari dell'Unione Europea.

L'analisi dell'impatto del D.L. **200/2025 (Milleproroghe)** sul diritto alla difesa richiede un approccio che bilanci l'efficienza dell'azione amministrativa con le garanzie costituzionali del contribuente, con particolare riferimento agli **Articoli 24 e 111 della Costituzione**.

Di seguito, un'analisi tecnica strutturata sui profili critici derivanti dai differimenti normativi.

## Analisi dell'Impatto delle Proroghe sul Diritto alla Difesa

### 1. Il Differimento dei Testi Unici e la "Solvibilità" delle Strategie Difensive

Il rinvio al **2027** dei Testi Unici sulla giustizia tributaria e sulle sanzioni crea un prolungamento dello stato di frammentazione normativa.

- **Il Rischio di Oscurità Normativa:** La difesa del contribuente si fonda sulla prevedibilità degli esiti giudiziari. Il rinvio impedisce la cristallizzazione di un *corpus* unico, costringendo i difensori a operare in un regime di "normazione stratificata" dove decreti delegati e correttivi si sovrappongono.
- **L'Applicazione del Favor Rei:** Nel diritto sanzionatorio tributario, lo slittamento del T.U. potrebbe ritardare l'applicazione uniforme di riforme più favorevoli al contribuente, sebbene il principio del favor rei resti garantito dall'ordinamento generale.

### 2. Proroga Recupero Aiuti di Stato: Il "Processo Eterno"

L'estensione al **2027** dei termini per la notifica degli atti di recupero (Art. 15 D.L. 200/2025) è l'a-

spetto più critico per il diritto alla difesa.

- **Vulnerabilità della Prova Contraria:** Il diritto alla difesa non è solo astratto, ma si sostanzia nella possibilità di produrre documenti. Un termine di decadenza eccessivamente lungo (oltre 10 anni dai fatti per certi aiuti) rende estremamente difficile per il contribuente reperire prove documentali o testimoniali a propria discolpa, configurando una potenziale violazione del principio di **parità delle armi**.
- **Incertezza del Bilancio:** Per le imprese, la pendenza di un possibile recupero per ulteriori due anni incide sulla certezza dei bilanci e sulla capacità di accesso al credito, limitando di fatto la libertà d'iniziativa economica protetta dall'Art. 41 Cost.

### 3. Effetti Deflattivi e Strumenti di Adempimento Spontaneo

Non tutte le proroghe hanno un impatto negativo. Il differimento dei termini catastali e dell'adeguamento dei capitali per i riscossori locali favorisce una tutela **"preventiva"**:

- **Riduzione del Contenzioso "Cautivo":** Fornire più tempo per l'adeguamento catastale riduce il rischio di accertamenti massivi basati su errori formali. Il contribuente ha la possibilità di conformarsi spontaneamente (collaborazione e buona fede), evitando i costi e le lungaggini di un ricorso.
- **Qualità degli Atti Impositivi:** La proroga concessa all'Amministrazione Finanziaria dovrebbe, in teoria, tradursi in atti meglio motivati. Un atto ben motivato permette al difensore di individuare con precisione i punti di censura, rendendo il processo tributario meno aleatorio.

### Sintesi dei Profili di Criticità Giuridica

Elemento di Proroga	Impatto sul Diritto alla Difesa	Riferimento Costituzionale
Rinvio T.U. Giustizia	Incertezza sulle regole procedurali e ritardo nella digitalizzazione integrale.	<b>Art. 111 (Giusto Processo)</b>
Recupero Aiuti (2027)	Difficoltà nel reperimento della prova contraria a distanza di molti anni.	<b>Art. 24 (Diritto alla Difesa)</b>
Termini Catastali	Positivo: favorisce la regolarizzazione ed evita sanzioni improprie.	<b>Art. 97 (Buon andamento)</b>



# Riscossione e accertamento: proroghe e nuovi termini di scadenza

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

## INDICE

### 1. Considerazioni introduttive.

#### **PARTE I: RISCOSSIONE**

### 2. La sospensione dei termini di riscossione nel periodo emergenziale

#### **PARTE II: ACCERTAMENTO**

### 3. Sospensione dell'attività dell'amministrazione finanziaria: art. 67 del decreto "Cura Italia"

### 4. L'art. 157 del decreto "Rilancio" e ss.mm.ii: norma speciale rispetto all'articolo 67 del decreto "Cura Italia"

### 5. Decadenza "differenziata" dei termini per gli accertamenti - Quadro sinottico

#### 5.1. Isa, tracciabilità dei pagamenti e CPB - Quadro sinottico

#### 5.2. Atto di recupero - Quadro sinottico

#### **PARTE III: ACCERTAMENTO CON ADESIONE E CONTRADDITTORIO PREVENTIVO**

### 6. Rapporto di interazione tra il contraddittorio preventivo e l'istituto dell'accertamento con adesione - Quadro sinottico

### 7. OSSERVAZIONI CONCLUSIVE

\*\*\* \*\*

## 1. CONSIDERAZIONI INTRODUTTIVE

In ambito tributario, uno dei profili di maggiore complessità riguarda la ridefinizione del perimetro temporale dei termini relativi all'attività di accertamento e riscossione, nonché dei correlati termini di prescrizione e decadenza.

L'attuale quadro dei termini di decadenza e di scadenza in materia tributaria si presenta, infatti, particolarmente articolato e, per essere correttamente interpretato, richiede un'analisi che vada ben oltre la mera lettura degli ordinari termini previsti dalla legge.

In effetti, già a partire dalla dichiarazione dello stato di emergenza sanitaria da Covid-19, intervenuta alla fine di gennaio 2020, il legislatore ha dato avvio a una produzione normativa emergenziale senza precedenti, caratterizzata da un'elevata stratificazione e da continui interventi correttivi.

Tale legislazione, adottata per fronteggiare non solo l'emergenza sanitaria ma anche la conseguente crisi economico-sociale, ha inciso in maniera significativa su molteplici ambiti dell'ordinamento, determinando rilevanti sacrifici per cittadini e imprese e sollevando, al contempo, numerosi interrogativi interpretativi.

L'obiettivo dichiarato del legislatore è stato quello di evitare una concentrazione massiva di atti impositivi nella fase immediatamente successiva all'emergenza, consentendo all'Amministrazione finanziaria di "spalmare" nel tempo l'attività di notifica, senza tuttavia comprimere in modo sproporzionato le garanzie del contribuente.

Il risultato è un **quadro normativo estremamente articolato, nel quale si intrecciano disposizioni di sospensione, proroga e differimento, spesso sovrapposte e non sempre coordinate tra loro.**

Il presente contributo si propone, dunque, di ricostruire sistematicamente tale complesso assetto normativo, distinguendo tra disciplina della riscossione (Parte I) e disciplina dell'accertamento (Parte II), analizzando così il rapporto tra proroghe, sospensioni ed eccezioni, norme generali e speciali e soffermandosi sui profili di compatibilità con il principio di legalità in materia di decadenza.

Infine, per completezza espositiva, con la Parte III del presente elaborato, si ultimerà l'analisi dei termini di decadenza e di scadenza più rilevanti, soffermandosi in particolare sul rapporto di interazione tra il contraddittorio preventivo e l'istituto dell'accertamento con adesione.

## PARTE I: RISCOSSIONE

### 2. LA SOSPENSIONE DEI TERMINI DI RISCOSSIONE NEL PERIODO EMERGENZIALE

Come premesso, con la Parte I del presente elaborato si analizzerà la disciplina della riscossione e la relativa sospensione dei termini di versamento, così come previsto dalla normativa emergenziale adottata in occasione della pandemia da Covid-19.

**La disposizione cardine in materia di riscossione è rappresentata dall'articolo 68 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18 (c.d. Decreto**



**Cura Italia**), convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27, rubricato «Sospensione dei termini di versamento dei carichi affidati all'agente della riscossione».

**La norma ha disposto la sospensione dei termini di versamento, in scadenza nel periodo compreso tra l'8 marzo 2020 e il 31 agosto 2021, relativi alle entrate tributarie e non tributarie derivanti da:**

- **cartelle di pagamento;**
- **avvisi di accertamento esecutivi di cui agli articoli 29 e 30 del D.L. n. 78/2010;**
- **avvisi di addebito INPS;**
- **atti di riscossione emessi dagli enti territoriali, incluse le ingiunzioni fiscali.**

I versamenti oggetto di sospensione dovevano essere effettuati in un'unica soluzione entro il mese successivo al termine del periodo di sospensione, senza diritto al rimborso di quanto eventualmente già versato.

Specificamente, la suddetta norma tanto prevede:

*<< 1. Con riferimento alle entrate tributarie e non tributarie, sono sospesi i termini dei versamenti, in scadenza nel periodo dall'8 marzo 2020 al 31 agosto 2021, derivanti da cartelle di pagamento emesse dagli agenti della riscossione nonché dagli avvisi previsti dagli articoli 29 e 30 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122. I versamenti oggetto di sospensione devono essere effettuati in unica soluzione entro il mese successivo al termine del periodo di sospensione. Non si procede al rimborso di quanto già versato. Si applicano le disposizioni di cui all'articolo 12 del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 159.*

*2. Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano anche agli atti di cui all'articolo 9, commi da 3-bis a 3-sexies, del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44, e alle ingiunzioni di cui al regio decreto 14 aprile 1910, n. 639, emesse dagli enti territoriali, nonché agli atti di cui all'articolo 1, comma 792, della legge 27 dicembre 2019, n. 160.*

*2-bis. Nei confronti delle persone fisiche che, alla data del 21 febbraio 2020, avevano la residenza ovvero la sede operativa nel territorio dei comuni individuati nell'allegato 1 al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 1° marzo 2020, e dei soggetti diversi dalle persone fisiche che, alla stessa data del 21 febbraio 2020, avevano nei medesimi comuni la sede legale o la sede operativa, i termini delle sospensioni di cui ai commi 1 e 2 decorrono dalla medesima data del 21 febbraio 2020.*

*2-ter. Relativamente ai piani di dilazione in essere alla data dell'8 marzo 2020 e ai provvedimenti di accoglimento emessi con riferimento alle richieste presentate fino al 31 dicembre 2020, gli effetti di cui all'articolo 19, comma 3, lettere a), b) e c), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, si determinano in caso di mancato pagamento, nel periodo di rateazione, rispettivamente, di diciotto e di dieci rate, anche non consecutive.*

*3. Il versamento delle rate da corrispondere negli anni 2020, 2021 e 2022 ai fini delle definizioni agevolate di cui agli articoli 3 e 5 del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136, all'articolo 16-bis del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58, e all'articolo 1, commi 190 e 193, della legge 30 dicembre 2018, n. 145, è considerato tempestivo e non determina l'inefficacia delle stesse definizioni se effettuato integralmente, con applicazione delle disposizioni dell'articolo 3, comma 14-bis, del citato decreto-legge n. 119 del 2018:*

- a) entro il 30 aprile 2022, relativamente alle rate in scadenza nell'anno 2020;*
- b) entro il 31 luglio 2022, relativamente alle rate in scadenza nell'anno 2021;*
- c) entro il 30 novembre 2022, relativamente alle rate in scadenza nell'anno 2022.*

*3-bis. Relativamente ai debiti per i quali, alla data del 31 dicembre 2019, si è determinata l'inefficacia delle definizioni di cui al comma 3 del presente articolo, in deroga all'articolo 3, comma 13, lettera a), del decreto-legge n. 119 del 2018, possono essere accordate nuove dilazioni ai sensi dell'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973. Tali dilazioni possono essere accordate anche relativamente ai debiti per i quali, alla medesima data, si è determinata l'inefficacia delle definizioni di cui all'articolo 6 del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225, e all'articolo 1, commi da 4 a 10-quater, del decreto-legge 16 ottobre 2017, n. 148, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 dicembre 2017, n. 172, in deroga alle previsioni in essi contenute.*

*[4. In considerazione delle previsioni contenute nei commi 1 e 2 del presente articolo, e in deroga alle disposizioni di cui all'articolo 19, comma 1, del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, le comunicazioni di inesigibilità relative alle quote affidate agli agenti della riscossione nell'anno 2018, nell'anno 2019, nell'anno 2020 e nell'anno 2021 sono presentate, rispettiva-*



mente, entro il 31 dicembre 2023, entro il 31 dicembre 2024, entro il 31 dicembre 2025 e entro il 31 dicembre 2026.]

4-bis. Con riferimento ai carichi, relativi alle entrate tributarie e non tributarie, affidati all'agente della riscossione durante il periodo di sospensione di cui ai commi 1 e 2-bis e, successivamente, fino alla data del 31 dicembre 2021, nonché, anche se affidati dopo lo stesso 31 dicembre 2021, a quelli relativi alle dichiarazioni di cui all'articolo 157, comma 3, lettere a), b), e c), del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, sono prorogati:

a) di dodici mesi, il termine di cui all'articolo 19, comma 2, lettera a), del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112;

b) di ventiquattro mesi, anche in deroga alle disposizioni dell'articolo 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, e a ogni altra disposizione di legge vigente, i termini di decadenza e prescrizione relativi alle stesse entrate..

Elemento di particolare rilievo è il richiamo espresso all'articolo 12 del D.lgs. n. 159/2015, rubricato «**Sospensione dei termini per eventi eccezionali**», il quale prevede che la sospensione dei versamenti comporti automaticamente, per un corrispondente periodo di tempo:

1. la sospensione dei termini per gli adempimenti, anche processuali;
2. la sospensione dei termini di prescrizione e decadenza in materia di liquidazione, controllo, accertamento, contenzioso e riscossione;
3. il divieto, per l'agente della riscossione, di procedere alla notifica delle cartelle di pagamento.

Il secondo comma della disposizione stabilisce, inoltre, che i termini di prescrizione e decadenza in scadenza nel corso dell'anno o degli anni in cui opera la sospensione siano prorogati fino al 31 dicembre del secondo anno successivo alla fine del periodo di sospensione.

L'articolo 68 del D.L. n. 18/2020 ha introdotto, inoltre, una serie di misure complementari, tra cui:

- l'estensione della sospensione ai soggetti residenti o con sede operativa nei comuni individuati come "zone rosse", con decorrenza dal 21 febbraio 2020;
- la rimodulazione degli effetti decadenziali dei piani di rateazione in essere;
- la disciplina dei pagamenti relativi alle defezioni agevolate (rottamazione-ter e saldo e stralcio);
- la proroga dei termini per la presentazione delle comunicazioni di inesigibilità;
- nonché, con il comma 4-bis, una proroga generalizzata di 24 mesi dei termini di decadenza

e prescrizione relativi ai carichi affidati all'agente della riscossione nel periodo compreso tra l'8 marzo 2020 e il 31 dicembre 2021, nonché a quelli derivanti dalle procedure di controllo di cui all'articolo 157, comma 3, del D.L. n. 34/2020.

In sintesi, l'articolo 68 ha introdotto, in favore dei contribuenti, una moratoria straordinaria dei pagamenti durante l'emergenza epidemiologica, accompagnata da un differimento parallelo dei termini decadenziali e prescrizionali in favore dell'Amministrazione finanziaria e dell'agente della riscossione.

Applicando le disposizioni emergenziali al sistema delineato dall'articolo 12 del D.lgs. n. 159/2015, possono trarsi le seguenti conclusioni:

1. tutti i termini originariamente in scadenza nel 2020 e nel 2021 risultano prorogati al 31 dicembre 2023;
2. i termini diversi da quelli sopra indicati risultano differiti di 542 giorni, corrispondenti al periodo compreso tra l'8 marzo 2020 e il 31 agosto 2021;
3. per i carichi affidati nel periodo dall'8 marzo 2020 al 31 dicembre 2021, ai sensi del comma 4-bis dell'articolo 68, opera un'ulteriore proroga di 24 mesi dei termini di decadenza e prescrizione, con particolare riferimento alle attività di liquidazione e controllo disciplinate dall'articolo 157 del D.L. n. 34/2020.

Ne deriva, ad esempio, che il termine ordinario per i controlli formali relativi alle dichiarazioni presentate nel 2018, fissato al 31 dicembre 2022, risulta prorogato fino al 31 dicembre 2024.

Nel ricostruire i rapporti tra la proroga generale prevista dall'articolo 12 del D.lgs. n. 159/2015 e quella speciale introdotta dal comma 4-bis dell'articolo 68 del D.L. n. 18/2020, può affermarsi che la prima opera quale norma generale, mentre la seconda assume natura di disciplina speciale.

Ne consegue che la proroga ex articolo 12 trova applicazione in tutti i casi in cui non operi la previsione speciale del comma 4-bis.

È questo il caso, ad esempio, dei termini prescrizionali relativi ad atti affidati all'agente della riscossione entro il 2019: si pensi alla prescrizione decennale di un accertamento esecutivo affidato nel corso del 2019, il cui termine deve ritenersi prorogato di 542 giorni.

## PARTE II: ACCERTAMENTO

### 3. SOSPENSIONE DELL'ATTIVITÀ DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA: ART. 67 DEL DECRETO "CURA ITALIA".

Con la Parte II del presente elaborato si analizzerà, invece, la disciplina relativa alla sospensione dei termini relativi all'attività dell'amministrazione fi-





nanziaria.

Specificamente, l'art. 67 del D.L. n. 18/2020 disciplina la sospensione dell'attività dell'Amministrazione finanziaria nel periodo compreso tra l'8 marzo e il 31 maggio 2020 (liquidazione, controllo, accertamento, contestazione e irrogazione di sanzioni), includendo la proroga dei termini di decadenza in scadenza in tale periodo.

L'art. 67, rubricato "Sospensione dei termini relativi all'attività degli uffici degli enti impositori" tanto dispone:

<< 1. Sono sospesi dall'8 marzo al 31 maggio 2020 i termini relativi alle attività di liquidazione, di controllo, di accertamento, di riscossione e di contenzioso, da parte degli uffici degli enti impositori. Sono, altresì, sospesi, dall'8 marzo al 31 maggio 2020, i termini per fornire risposta alle istanze di interpello, ivi comprese quelle da rendere a seguito della presentazione della documentazione integrativa, di cui all'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, all'articolo 6 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, e all'articolo 2 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147. Per il medesimo periodo, è, altresì, sospeso il termine previsto dall'articolo 3 del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156, per la regolarizzazione delle istanze di interpello di cui al periodo precedente. Sono inoltre sospesi i termini di cui all'articolo 7, comma 2, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, i termini di cui all'articolo 1-bis del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96, e di cui agli articoli 31-ter e 31-quater del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, nonché i termini relativi alle procedure di cui all'articolo 1, commi da 37 a 43, della legge 23 dicembre 2014, n. 190.

2. In relazione alle istanze di interpello di cui al comma precedente, presentate nel periodo di sospensione, i termini per la risposta previsti dalle relative disposizioni, nonché il termine previsto per la loro regolarizzazione, come stabilito dall'articolo 3 del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156, iniziano a decorrere dal primo giorno del mese successivo al termine del periodo di sospensione. Durante il periodo di sospensione, la presentazione delle predette istanze di interpello e di consulenza giuridica è consentita esclusivamente per via telematica, attraverso l'impiego della posta elettronica certificata di cui al decreto del Presidente della Repubblica 11 febbraio 2005, n. 68, ovvero, per i soggetti non residenti che non si avvalgono di un domiciliatario nel territorio dello Stato, mediante l'invio alla casella di posta elettronica

ordinaria div.contr.interpello@agenziaentrate.it. 3. Sono, altresì, sospese, dall'8 marzo al 31 maggio 2020, le attività, non aventi carattere di indifferibilità ed urgenza, consistenti nelle risposte alle istanze, formulate ai sensi degli articoli 492-bis del codice di procedura civile e 155-quater, 155-quinquies e 155-sexies delle disposizioni per l'attuazione del codice di procedura civile e disposizioni transitorie, di cui al regio decreto 18 dicembre 1941, n. 1368, di accesso alla banca dati dell'Anagrafe Tributaria, compreso l'Archivio dei rapporti finanziari, autorizzate dai Presidenti, oppure dai giudici delegati, nonché nelle risposte alle istanze formulate ai sensi dell'articolo 22 della legge 7 agosto 1990, n. 241, e dell'articolo 5 del decreto legislativo 14 marzo 2013, n. 33. (1)

4. Con riferimento ai termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli uffici degli enti impositori si applica, anche in deroga alle disposizioni dell'articolo 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, l'articolo 12, commi 1 e 3, del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 159. >>.

Orbene, da un'analisi della suddetta norma, emerge come il Legislatore, per far fronte alla crisi pandemica da Covid-19 abbia inteso ridisegnare il calendario dei termini relativi all'attività degli uffici degli enti impositori, prevedendo una **sospensione dall'8 marzo al 31 maggio 2020** (per un totale, quindi, di **85 giorni**, considerato anche il calcolo del *dies a quo*) **dei termini relativi alle attività di liquidazione, controllo, accertamento, riscossione e contenzioso**.

Si precisa, che la previsione normativa di cui all'articolo 67, comma 1, del decreto, non ha sospeso né escluso l'attività vera e propria degli uffici, ma ha disciplinato esclusivamente la sospensione dei termini relativi alle attività di controllo e di accertamento. Per lo stesso periodo sono stati, altresì, sospesi i termini per le risposte alle istanze di interpello e di consulenza fiscale.

**Infine, parimenti, è stata disciplinata la proroga di 85 giorni dei termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli enti impositori.** In sostanza, l'articolo **67, co. 4, del Decreto "Cura Italia"**, con riferimento ai termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli uffici degli enti impositori ha previsto **l'applicazione, anche in deroga alle disposizioni dello Statuto del Contribuente** (in tal senso si rileva come sempre più frequentemente si operino illegittime deroghe allo Statuto, ragion per cui sarebbe auspicabile una sua definitiva costituzionalizzazione finalizzata a evitare queste continue disapplicazioni), **dell'art. 12, commi 1 e 3 D. lgs. 24 settembre 2015, n. 159.**

Precisamente, il primo e terzo comma dell'art. 12 del D. Lgs 159/2015, rubricato "Sospensione dei termini per eventi eccezionali", così stabiliscono:

*<< 1. Le disposizioni in materia di sospensione dei termini di versamento dei tributi, dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria contro gli infortuni e le malattie professionali, a favore dei soggetti interessati da eventi eccezionali, comportano altresì, per un corrispondente periodo di tempo, relativamente alle stesse entrate, la sospensione dei termini previsti per gli adempimenti anche processuali, nonché la sospensione dei termini di prescrizione e decadenza in materia di liquidazione, controllo, accertamento, contenzioso e riscossione a favore degli enti impositori, degli enti previdenziali e assistenziali e degli agenti della riscossione, in deroga alle disposizioni dell'articolo 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212. Salvo diverse disposizioni, i versamenti sospesi sono effettuati entro il mese successivo al termine del periodo di sospensione. (...)*

*3. L'Agente della riscossione non procede alla notifica delle cartelle di pagamento durante il periodo di sospensione di cui al comma 1.>>*

Il citato articolo interviene sulla disciplina delle sospensioni disposte in occasione di eventi eccezionali, prevedendo che, in caso di sospensione dei termini relativi ai versamenti, **siano parallelamente sospesi, per il medesimo periodo, tutti i termini relativi agli adempimenti anche processuali, in favore dei contribuenti, nonché i termini relativi alle attività di liquidazione, controllo, accertamento, riscossione e contenzioso, in favore dei diversi enti coinvolti.**

**Per mera completezza, si evidenzia che il legislatore ha vincolato l'ambito di applicazione dell'art. 67, co. 4., cit., ai soli commi 1 e 3 dell'art. 12 D.Lgs. 159/2015.** A riguardo, si precisa che tale limitazione è stata prevista solo con la legge di conversione 24.04.2020, n. 27. Invero, prima delle modifiche apportate dalla suddetta legge di conversione, l'ultimo comma dell'articolo 67, prevedeva per le attività di accertamento l'applicabilità dell'intero articolo 12 del D. Lgs 159/2015 e, quindi, anche del comma 2 del medesimo articolo, nel quale si prevede la proroga di due anni dei termini di decadenza previsti per la notifica degli avvisi di accertamento tributari. Successivamente, il maxiemendamento connesso alla legge di conversione ha, però, limitato il riferimento contenuto nell'art. 67 cit. ai soli commi 1 e 3 dell'articolo 12 del DI 159/2015, eliminando così la vincolatività al termine di sospensione di due anni previsto dal

co.2 dell'art.12 cit..

In sintesi, l'art. 12, comma 1, cit. disciplina la sospensione dei termini di prescrizione e decadenza in materia di liquidazione, accertamento, controllo, contenzioso e riscossione in favore degli enti impositori, ma limitatamente al periodo di sospensione dei termini di versamento dei tributi in favore dei soggetti interessati da eventi eccezionali. Conseguentemente, il comma 3 riguarda il divieto da parte dell'agente della riscossione di procedere alla notifica delle cartelle di pagamento durante il periodo di sospensione anzidetto.

In definitiva, alla luce del combinato disposto degli **artt. 67 del D.L. 18/2020** (convertito in legge, con modifiche, dalla L. 24.04.2020, n. 27) e **12 del D. Lgs 159/2015, il decreto Cura Italia ha disciplinato la proroga di 85 giorni dei termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli enti impositori.**

#### **4. L'ART. 157 DEL DECRETO "RILANCIO" E SS.MM.II: NORMA SPECIALE RISPETTO ALL'ARTICOLO 67 DEL DECRETO "CURA ITALIA".**

Alla iniziale modifica del perimetro temporale del potere di accertamento fiscale operata dall'art. 67 cit., si è aggiunta la disciplina introdotta dall'**articolo 157, comma 1, del Decreto Legge n. 34/2020** (Decreto Rilancio) rubricato «*Proroga dei termini al fine di favorire la graduale ripresa delle attività economiche e sociali*» (convertito in legge, con modifiche, dalla L. 17.07.2020, n. 77), **da ultimo così sostituito dall'art. 22 bis, comma 1, D.L. 31.12.2020, n. 183, così come inserito dall'allegato alla legge di conversione, L. 26.02.2021, n. 21 con decorrenza dal 02.03.2021 a norma del quale:**

*<< In deroga a quanto previsto dall'articolo 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212, gli atti di accertamento, di contestazione, di irrogazione delle sanzioni, di recupero dei crediti d'imposta, di liquidazione e di rettifica e liquidazione, per i quali i termini di decadenza, calcolati senza tener conto del periodo di sospensione di cui all'articolo 67, comma 1, del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27, scadono tra l'8 marzo 2020 e il 31 dicembre 2020, **sono emessi entro il 31 dicembre 2020 e sono notificati nel periodo compreso tra il 1° marzo 2021 e il 28 febbraio 2022, salvi casi di indifferibilità e urgenza, o al fine del perfezionamento degli adempimenti fiscali che richiedono il contestuale versamento di tributi.>>***

Questa norma, stante il suo tenore letterale, modifica la portata applicativa del precedente art. 67



“Decreto Cura Italia”, **trovando applicazione solo per gli atti accertativi “naturalmente” in scadenza al 31 dicembre 2020**, senza tener conto del differimento di 85 giorni previsti dal D.L. 18/2020. In particolare, la citata disposizione introduce un duplice termine di decadenza:

- uno per l'emissione dell'atto impositivo, entro il **31 dicembre 2020**;
- l'altro per la sua notifica, entro il **28 febbraio 2022**, salvo casi di indifferibilità e urgenza o al fine del perfezionamento degli adempimenti fiscali che richiedono il contestuale versamento di tributi.

**Di fatto, emerge che, in questo contesto di incertezza interpretativa, l'intervenuto l'art. 157, comma 1, del D.L. 34/2020 è stato determinante. Tale disposizione ha ridisegnato l'ambito applicativo della sospensione dei termini di accertamento prevista dall'art. 67 cit., stabilendo che gli atti in scadenza tra l'8 marzo e il 31 dicembre 2020 – senza tener conto del periodo di sospensione – dovessero essere emessi entro il 31 dicembre 2020 e notificati nel periodo compreso tra il 1° marzo 2021 e il 28 febbraio 2022, fatti salvi i casi di indifferibilità e urgenza ovvero quelli necessari al perfezionamento di adempimenti fiscali con contestuale versamento di tributi.**

La norma stabilisce espressamente che i termini per la notifica dovevano essere calcolati senza tener conto del periodo di sospensione di cui all'articolo 67, comma 1, del DL 18/2020 e, di conseguenza, la sospensione di 85 giorni ex art. 67 del DL n. 18/2020 è stata superata ed assorbita dalla disciplina speciale.

Ne conseguiva che l'Amministrazione finanziaria, a fronte della sospensione dei termini per gli adempimenti fiscali ricadenti nel periodo compreso tra l'8 marzo e il 31 maggio 2020 (pari a 85 giorni), poteva beneficiare di un analogo differimento temporale per l'esercizio del potere di accertamento, con conseguente slittamento in avanti dei termini ordinari di decadenza di ulteriori 85 giorni.

A tal proposito si segnala la **sentenza della Corte di Cassazione, 30 giugno 2025, n. 17668 con cui è stato chiarito che il termine per l'effettuazione delle notifiche degli atti impositivi per i quali i termini di decadenza scadono tra l'8 marzo 2020 e il 31 dicembre 2020, in base alle disposizioni agli stessi riferibili, differito dall'art. 157, comma 1, del d.l. n. 34 del 2020 al periodo intercorrente fra il 1° marzo 2021 ed il 28 febbraio 2022, non è ulteriormente prorogabile di 85 giorni per effetto del disposto di cui all'art. 67 del d.l. n. 18 del 2020, che risulta assorbito dal differimento di cui sopra.**

## 5. DECADENZA “DIFFERENZIATA” DEI TERMINI PER GLI ACCERTAMENTI

Chiarito quanto sopra, occorre adesso specificare che a decorrere dal 31 dicembre 2025 non troverà più applicazione la proroga di 85 giorni dei termini di decadenza introdotta dall'art. 67 del D.L. 18/2020. Con l'art. 22 del D.Lgs. 81/2025, infatti, il legislatore ha definitivamente escluso la possibilità di ulteriori slittamenti dei termini di accertamento in forza della normativa emergenziale.

**Le scadenze tornano, pertanto, a essere disciplinate dai termini ordinari previsti:**

- **dal DPR n. 600/1973, art. 43, per le imposte sui redditi** il quale dispone che: *“1. Gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.*  
*2. Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla l'avviso di accertamento può essere notificato entro il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.”;*
- **e dall'art. 57 del DPR n. 633/1972 per l'IVA**, il quale prevede che: *“1. Gli avvisi relativi alle rettifiche e agli accertamenti previsti nell'articolo 54 e nel secondo comma dell'articolo 55 devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.*  
*2. Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla l'avviso di accertamento dell'imposta a norma del primo comma dell'articolo 55 può essere notificato entro il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata”.*

Pertanto, in base alla normativa vigente:

- in caso di **dichiarazione regolarmente presentata**, l'Agenzia delle Entrate dispone di **cinque anni per la notifica dell'accertamento** (ad esempio, redditi 2019, dichiarati nel 2020: accertamento notificabile entro il 31 dicembre 2025);
- in caso di **omessa dichiarazione**, il termine è esteso a **sette anni** (ad esempio, dichiarazione 2017 omessa: accertamento notificabile entro il 31 dicembre 2025).

Un'altra importante novità riguarda la fine del raddoppio dei termini per le violazioni che costituiscono reato penale tributario. La Legge 208/2015 ha abrogato questa possibilità a partire dai periodi d'imposta dal 2016 in poi. Per l'anno 2016 (Redditi



2017) non si applica più alcun raddoppio, anche in presenza di denuncia penale.

Sul punto, si segnala la recente **Ordinanza della Corte di Cassazione n. 5131, del 27/02/2025** con cui è stato chiarito che: *“in materia tributaria, la rilevanza penale dell’illecito tributario, ai fini del raddoppio dei termini per l’accertamento, come regolato dalla disciplina transitoria prevista dalla Legge n. 208/2015, applicabile ratione temporis, va valutata con riferimento all’epoca in cui è stata commessa la violazione ed è stato effettuato l’accertamento, che coincide con la notifica del processo verbale di constatazione e la conseguente trasmissione della denuncia all’Autorità giudiziaria, essendo questo il momento in cui si conclude la fase di accertamento della condotta di evasione, avente rilevanza penale, non rilevando che, successivamente, a seguito di modifica legislativa, sia venuta meno la soglia di punibilità e conseguentemente l’obbligo di denuncia penale.”*

#### QUADRO SINOTTICO: termini ordinari

Anno d'imposta	Dichiarazione presentata	Termine accertamento ordinario	Termine per omessa dichiarazione
2018	2019	31.12.2024	31.12.2026
2019	2020	31.12.2025	31.12.2027
2020	2021	31.12.2026	31.12.2028
2021	2022	31.12.2027	31.12.2029
2022	2023	31.12.2028	31.12.2030

#### 5.1 ISA, NORME SULLA TRACCIABILITÀ e CPB – Quadro sinottico

Tanto premesso, occorre chiarire che al 31.12.2025 è scattata la cd. **“decadenza differenziata”** dei termini per l’accertamento, posto che a partire dal 2026, **il calendario delle scadenze è piuttosto modulato in relazione alla presenza di taluni regimi premiali, quali:**

- **gli indici di affidabilità fiscale (ISA);**
- **il rispetto delle norme sulla tracciabilità dei pagamenti > a € 500;**
- **il concordato preventivo biennale (CPB) 2024-2025 ed eventuale ravvedimento speciale 2018-2022;**
- **il concordato preventivo biennale (CPB) 2025-2026 ed eventuale ravvedimento speciale 2019-2023;**

con la conseguenza che per i contribuenti che non hanno aderito restano validi i termini ordinari.

Ne deriva un quadro che, per essere correttamente compreso, richiede di andare oltre la semplice let-

tura dei termini normativi previsti dall'art. 43 DPR 600/73 per le imposte dirette e dall'art. 57 DPR 633/72 per l'IVA. Le norme continuano a stabilire che l'avviso debba essere notificato entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione o del settimo anno successivo in caso di omessa dichiarazione ma, in concreto, **lo spazio temporale effettivo a disposizione degli Uffici varia notevolmente in funzione delle scelte del contribuente.**

Ed invero:

- **in caso di soggetti con un punteggio ISA pari o superiore a 8, il termine di decadenza, fissato al 31 dicembre del quinto anno successivo alla dichiarazione, è anticipato di 1 anno, come previsto dall'art. 9-bis, co. 11, lett. e) del DL 50/2017** (si precisa che l'accesso a tale premialità non può essere ottenuto tramite la media dei punteggi 2023-2024);
- **per i contribuenti che utilizzano esclusivamente strumenti di pagamento tracciati ai sensi dell'art. 3 D.Lgs. 127/2015 il termine di decadenza è anticipato di 2 anni.** Trattasi anche in questo caso di un vero e proprio **effetto premiale subordinato alla tracciabilità dei pagamenti superiori a 500 euro.**

L'art. 3 del D.Lgs. 127/2011, infatti, prevede che: *“Il termine di decadenza di cui all'articolo 57, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e il termine di decadenza di cui all'articolo 43, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, sono ridotti di due anni. La riduzione si applica solo per i soggetti passivi di cui all'articolo 1 che garantiscono, nei modi stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, la tracciabilità dei pagamenti ricevuti ed effettuati relativi ad operazioni di ammontare superiore a euro 500.”*

Pertanto, ad esempio, per beneficiare della riduzione di due anni dei termini di accertamento, ai fini dell'Iva e delle imposte sui redditi (limitatamente al reddito d'impresa o di lavoro autonomo dichiarato), come disposto dall'articolo 3 del Dlgs 127/2015, i soggetti Iva, che nel 2023 hanno garantito la tracciabilità di incassi e pagamenti per le operazioni sopra i 500 euro, devono darne comunicazione nel modello Redditi 2024. In particolare, **il beneficio si applica ai soggetti che, nel periodo d'imposta, oltre ad avere assicurato la tracciabilità dei pagamenti, ricevuti ed effettuati, per le operazioni di ammontare superiore a 500 euro, hanno documentato tutte le operazioni attive mediante fattura elettronica, via Sdi (sistema di interscambio) o con l'invio dei corrispettivi telematici.** I mezzi idonei a garantire la tracciabilità





dei pagamenti sono quelli individuati dall'articolo 4, comma 1, **del Dm Economia e finanze 4 agosto 2016**, ossia: bonifico bancario o postale, carta di debito o di credito, assegno bancario, circolare o postale recante clausola di non trasferibilità, ricevute bancarie e Mav (risposta a interpello 404/2022). Invero, **anche un solo pagamento (effettuato o ricevuto) in contanti al di sopra dei 500 euro comporta l'inapplicabilità dell'agevolazione per l'anno di riferimento**. Il limite di 500 euro, peraltro, deve calcolarsi comprendendo eventuali imposte e oneri, anche laddove non incidenti sulla base imponibile Iva dell'operazione. Per quanto concerne gli altri requisiti, sono esclusi dal beneficio coloro che non documentano le operazioni con e-fattura o corrispettivi telematici, quand'anche si tratti di soggetti esonerati dalle suddette forme di certificazione fiscale. Per esempio, restano esclusi coloro che hanno adottato il regime forfetario e che, per il 2023, non erano ancora tenuti a emettere fattura elettronica via Sdi (per ricavi o compensi non superiori a 25mila euro) e non se ne sono avvalsi su base volontaria. Oltre a quanto finora esposto, una delle condizioni per fruire dell'agevolazione resta quella di comunicare la sussistenza dei relativi requisiti nella dichiarazione dei redditi, con riguardo a ciascun periodo d'imposta, pena la perdita di efficacia dell'agevolazione, così come stabilito dall'articolo 4 del Dm 4 agosto 2016.

**QUADRO SINOTTICO:  
termini dilazionati in caso di Isa e tracciabilità  
dei pagamenti > a € 500**

ANNO	Presentazione dichiarazione	Termine Ordinario	ISA	Pagamenti tracciati
2018	31.12.2019	31.12.2024	31.12.2023	31.12.2022
2019	31.12.2020	31.12.2025	31.12.2024	31.12.2023
2020	31.12.2021	31.12.2026	31.12.2025	31.12.2024
2021	31.12.2022	31.12.2027	31.12.2026	31.12.2025
2022	31.12.2023	31.12.2028	31.12.2027	31.12.2026
2023	31.12.2024	31.12.2029	31.12.2028	31.12.2027
2024	31.12.2025	31.12.2030	31.12.2029	31.12.2028
2025	31.12.2026	31.12.2031	31.12.2030	31.12.2029

**Ne consegue che in caso di omessa dichiarazione i termini sopra indicati slitteranno ulteriormente di due anni come previsto dagli artt. 43 e 57 sopra citati.**

Tanto chiarito, merita attenzione anche l'introduzione del **Concordato Preventivo Biennale (CPB)**, disciplinato dal **D.Lgs. 13/2024**, che ha modifi-

cato profondamente il rapporto tra contribuente e potere accertativo.

Il Concordato Preventivo Biennale (CPB) è un istituto volto a favorire l'adempimento spontaneo degli obblighi dichiarativi. **Rappresenta uno strumento di accordo tra contribuente e Agenzia delle Entrate per predeterminare il reddito imponibile su cui versare le imposte per due annualità, ottenendo così stabilità e semplificazioni fiscali.**

Possono accedere i contribuenti esercenti attività d'impresa, arti o professioni che applicano gli **Indici sintetici di affidabilità (ISA)** di cui all'articolo 9-bis del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50.

L'adesione al concordato preventivo vincola il contribuente a dichiarare gli importi concordati nella dichiarazione dei redditi.

Possono accedere al concordato i contribuenti che, con riferimento al periodo d'imposta precedente a quello cui si riferisce la proposta, non hanno debiti tributari, o debiti contributivi definitivamente accertati con sentenza irrevocabile o con atti impositivi non più soggetti a impugnazione, ovvero, entro i termini per aderire al Concordato, hanno estinto i predetti debiti in misura tale che l'ammontare complessivo del debito residuo, compresi interessi e sanzioni, risulti inferiore alla soglia di 5.000 euro.

Non possono accedere al Concordato i contribuenti per i quali sussiste anche solo una delle seguenti cause di esclusione:

- inizio dell'attività nel periodo d'imposta precedente a quello cui si riferisce la proposta;
- mancata presentazione della dichiarazione dei redditi in relazione ad almeno uno dei tre periodi d'imposta precedenti a quello di applicazione del Concordato, in presenza dell'obbligo a effettuare tale adempimento;
- condanna per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, dall'articolo 2621 del codice civile, nonché dagli articoli 648-bis, 648-ter e 648-ter 1 del codice penale, commessi negli ultimi tre periodi d'imposta antecedenti a quello di applicazione del Concordato. Alla pronuncia di condanna è equiparata la sentenza di applicazione della pena su richiesta delle parti.

La dichiarazione relativa all'assenza di condanne penali è resa ai sensi degli articoli 46 e 47 del DPR n. 445/2000. In caso di dichiarazioni mendaci è prevista l'applicazione delle sanzioni penali ai sensi dell'art. 76 del citato DPR.

Nel periodo d'imposta oggetto di Concordato, i contribuenti sono tenuti agli obblighi previsti per il regime forfetario.

L'adesione al Concordato non produce effetti a fini dell'imposta sul valore aggiunto. Ciascun contribuente può calcolare la propria proposta di

concordato, compilando i campi presenti nel quadro LM del modello Redditi, utilizzando l'applicativo *Redditionline* oppure quello della dichiarazione precompilata.

Tramite tali applicativi il contribuente può inserire i dati necessari, calcolare la proposta di Concordato preventivo e, entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi, accettare tale proposta.

Il Concordato cessa di avere efficacia se si verificano situazioni in grado di modificare in modo significativo i presupposti sulla base dei quali era stato stipulato l'accordo tra Fisco e contribuente.

Si tratta, in particolare, delle seguenti ipotesi:

- cessazione dell'attività;
- modifica dell'attività nel corso del biennio concordatario rispetto a quella esercitata nel periodo d'imposta precedente il biennio stesso (a meno che tale attività rientri in gruppi di settore ai quali si applicano i medesimi coefficienti di redditività previsti ai fini della determinazione del reddito per i contribuenti forfetari);
- presenza di circostanze eccezionali, individuate con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, che generano minori redditi ordinariamente determinati, eccedenti la misura del 30 per cento rispetto a quelli oggetto del Concordato;
- superamento del limite dei ricavi di cui all'articolo 1, comma 71, secondo periodo, della legge 23 dicembre 1994, n. 190, in misura superiore al 50 per cento.

Sono previste alcune violazioni di particolare entità al verificarsi delle quali il Concordato cessa di produrre effetti per entrambi i periodi di imposta. A titolo esemplificativo si tratta di ipotesi di accertamento, omessi versamenti, ecc. Determina la decadenza, altresì, il venir meno di una delle condizioni d'accesso al Concordato o il verificarsi di una causa di esclusione.

Nel caso di decadenza dal Concordato restano dovute le imposte e i contributi determinati tenendo conto del reddito concordato se maggiore di quello effettivamente conseguito.

**Inoltre, nel biennio 2025-2026, l'istituto è stato rivisto e ampliato con il cosiddetto "correttivo-bis" di giugno 2025, che ha introdotto nuove soglie, regole di esclusione e maggiore interoperabilità tra le categorie professionali.**

Tanto chiarito occorre fare una distinzione tra:

**1. il Concordato Preventivo Biennale 2024-2025 di cui al D.lgs 113/2024 ed eventuale Ravvedimento Speciale 2018-2022.**

Come previsto dal co. 14 dell'art. 2 quater del DL 113/2024:

- **per i soggetti a cui si applicano gli ISA**

**e che aderiscono al Concordato Preventivo Biennale 2024-2025 e si avvalgono anche della sanatoria fiscale 2018-2022, per una o più annualità dal 2018 al 2021, i termini di decadenza per l'accertamento di cui all'articolo 43 DPR 600/73 e articolo 57 DPR 633/72, relativi alle annualità definite, sono prorogati al 31.12.2027;**

- **mentre per i soggetti ISA che hanno aderito al solo CPB 2024-2025 (e non alla sanatoria 18-22), i termini di decadenza per l'accertamento in scadenza al 31.12.2024, sono prorogati al 31.12.2025.**

La suddetta norma, co. 14 dell'art. 2 quater del DL 113/2024, infatti, prevede che:

*"In deroga all'articolo 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, per i soggetti a cui si applicano gli indici sintetici di affidabilità fiscale che aderiscono al concordato preventivo biennale e che hanno adottato, per una o più annualità tra i periodi d'imposta 2018, 2019, 2020 e 2021, il regime di ravvedimento di cui al comma 1 del presente articolo, i termini di decadenza per l'accertamento, di cui all'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, relativi alle annualità oggetto di ravvedimento sono prorogati al 31 dicembre 2027.*

*In ogni caso, per i soggetti a cui si applicano gli indici sintetici di affidabilità fiscale che aderiscono al concordato preventivo biennale i termini di decadenza per l'accertamento, di cui all'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, in scadenza al 31 dicembre 2024 sono prorogati al 31 dicembre 2025."*

**QUADRO SINOTTICO:  
termini dilazionati in caso CPB 2024-2025 e Ravvedimento 2018-2022**

Anno	Termine ordinario No CPB No sanatoria	CPB 24-25 - No sanatoria	CPB 24-25 + sanatoria 18 - 22
2018	31.12.2024	31.12.2025	31.12.2027
2019	31.12.2025	31.12.2025	31.12.2027
2020	31.12.2026	31.12.2026	31.12.2027
2021	31.12.2027	31.12.2027	31.12.2027



2022	31.12.2028	31.12.2028	31.12.2028
2023	31.12.2029	31.12.2029	31.12.2029

In sostanza:

- per i soggetti Isa che hanno aderito al CPB 2024-2025, ma non al ravvedimento speciale, scatta la proroga al 31 dicembre 2025 dei termini in scadenza al 31 dicembre 2024;
- per coloro che hanno opzionato anche la sanatoria e che hanno bonificato uno o più anni compresi nel periodo 2018-2021 è prevista una proroga generalizzata dei periodi ravveduti al 31.12.2027.

## **2. il Concordato Preventivo Biennale (Cpb) 2025-2026 ed eventuale Ravvedimento Speciale 2019-2023**

Nel biennio 2025-2026, l'istituto è stato rivisto e ampliato con il cosiddetto "correttivo-bis" di giugno 2025, che ha introdotto nuove soglie, regole di esclusione e maggiore interoperabilità tra le categorie professionali.

Con l'articolo 12-ter, D.L. n. 84/2025, inserito in sede di conversione in legge, è stato completato il quadro normativo relativo al concordato preventivo biennale 2025/2026 (la cui disciplina era già contenuta nel c.d. "correttivo-bis" alla riforma fiscale) e al ravvedimento speciale per gli anni dal 2019 al 2023.

Precisamente, riprendendo una norma già in essere per l'anno precedente (vedi art. 2-quater, comma 14, D.L. n. 113/2024), l'art. 12-ter del D.L. n. 84/2025, al comma 17, ultimo periodo, prevede lo spostamento in avanti dei termini di decadenza dell'attività di accertamento per coloro i quali aderiscono al concordato preventivo per il biennio 2025-2026 entro il prossimo 30 settembre.

Più nel dettaglio, **per i soggetti che hanno aderito al CPB 2025-2026, i termini per l'accertamento in scadenza al 31.12.2025 sono prorogati al 31.12.2026.**

**Qualora, oltre al CPB, i medesimi soggetti abbiano aderito per uno o più anni tra il 2019 al 2022 alla sanatoria di cui al citato art. 12-ter, sono prorogati al 31.12.2028 i termini per le annualità oggetto di sanatoria.**

Va da sé che le due disposizioni di modifica dei termini di decadenza devono tenere conto dei termini anticipati in applicazione del regime premiale ISA o di quello collegato ai pagamenti tracciati.

L'art. 12-ter, comma 17, del D.L. n. 84/2025, infatti, prevede che:

*"In deroga all'articolo 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, per i soggetti a cui si applicano gli ISA che aderiscono al concordato preventivo biennale e che hanno*

*adottato, per una o più annualità tra i periodi d'imposta 2019, 2020, 2021 e 2022, il regime di ravvedimento di cui al comma 1 del presente articolo, i termini di decadenza per l'accertamento, di cui all'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, relativi alle annualità oggetto di ravvedimento sono prorogati al 31 dicembre 2028.*

*In ogni caso, per i soggetti a cui si applicano gli ISA che aderiscono al concordato preventivo biennale per il biennio d'imposta 2025-2026, i termini di decadenza per l'accertamento, di cui al medesimo articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973 e al medesimo articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, in scadenza al 31 dicembre 2025, sono prorogati al 31 dicembre 2026.*

In altri termini:

- per i soggetti a cui si applicano gli ISA che hanno aderito al solo CPB 2025-2026, i termini per l'accertamento in scadenza al 31.12.2025, sono prorogati al 31.12.2026. È un effetto che, per la sua natura, sposta significativamente l'orizzonte temporale del rischio accertativo;
- per i soggetti a cui si applicano gli ISA che aderiscono al CPB e che hanno adottato, per una o più annualità tra i periodi d'imposta 2019, 2020, 2021 e 2022, il regime di ravvedimento, i termini di decadenza per l'accertamento, di cui all'articolo 43, D.P.R. n. 600/1973, e all'articolo 57, D.P.R. n. 633/1972, relativi alle annualità oggetto di ravvedimento, sono prorogati al 31 dicembre 2028.

Ciò significa, ad esempio, che il periodo d'imposta 2019 – se appartenente a un contribuente aderente al CPB – diviene accertabile non più fino al 31 dicembre 2025, ma fino al 31 dicembre 2026, con un differimento da tenere bene a mente in caso di accertamenti futuri, teoricamente fuori dagli ordinari termini di decadenza.

Per i contribuenti che aderiscono al ravvedimento, invece, le annualità oggetto di regolarizzazione 2019-2022, diventano accertabili fino al 31 dicembre 2028, a prescindere dal fatto che l'annualità sarebbe ordinariamente scaduta nel 2025 o nel 2026. Pertanto per i soggetti ISA, con adesione al concordato 2025-2026, ma senza adesione alla sanatoria speciale i termini di decadenza dell'accertamento in scadenza al 31.12.2025 sono prorogati al 31.12.2026 (la proroga interessa solo il 2019).

In sintesi, il sistema crea dunque tre cerchi concentrici:

- chi non aderisce al CPB resta nello schema ordinario (salvo riduzioni premiali per ISA o pagamenti tracciati);
- chi aderisce al CPB aggiunge un anno a tutte le scadenze ordinarie di fine 2025;
- chi accede, inoltre, alla sanatoria vede estendersi i termini fino al 2028.

#### QUADRO SINOTTICO:

termini dilazionati in caso CPB 2025-2026 e Ravvedimento 2019-2023

Anno	No CPB No Sanatoria	CPB 25-26 No Sanatoria	CPB 25-26 + Sanatoria
2018	31.12.2024	31.12.2024	31.12.2024
2019	<b>31.12.2025</b>	<b>31.12.2026</b>	<b>31.12.2028</b>
2020	31.12.2026	31.12.2026	31.12.2028
2021	31.12.2027	31.12.2027	31.12.2028
2022	31.12.2028	31.12.2028	31.12.2028
2023	31.12.2029	31.12.2029	31.12.2029

A tal proposito si precisa che per i soggetti Isa che hanno aderito al concordato preventivo biennale (Cpb) 2025-2026 e che, entro il 15 marzo, opzioneranno anche il ravvedimento sugli anni pregressi versando la prima o unica rata delle imposte sostitutive dovute, il periodo d'imposta 2023 costituisce un anno "bonificabile", ma non subisce alcuna proroga dei termini di accertamento, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nel corso di Telefisco 2026.

## 5.2 ATTI DI RECUPERO

Nel vasto e intricato panorama dei cd termini di "decadenza differenziata", merita una menzione anche il DL n. 200/2025, c.d. "Decreto milleproroghe", che ha previsto una **proroga di due anni**, anche ai termini in scadenza nel 2026-2027, per la notifica degli atti di recupero degli aiuti di stato. Specificamente, l'art. 15 co. 3 del DL 200/2025, nel modificare l'articolo 3, comma 6, del decreto-legge 30 dicembre 2023, n. 215, ha esteso ulteriormente la disciplina di cui all'art. 3 co. 6 del DL 215/2023 convertito, in materia di termini per la notifica degli atti di recupero degli aiuti di Stato.

Precisamente, il suddetto art. 3 co. 6 del DL 215/2023, tanto dispone:

*<< 6. In deroga all'articolo 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, al fine di garantire il recupero delle somme relative agli aiuti*

*di Stato e agli aiuti de minimis non subordinati all'emanazione di provvedimenti di concessione ovvero subordinati all'emanazione di provvedimenti di concessione o di autorizzazione alla fruizione comunque denominati, il cui importo non è determinabile nei predetti provvedimenti, ma solo a seguito della presentazione della dichiarazione resa a fini fiscali nella quale sono dichiarati, per i quali le Autorità responsabili non hanno provveduto all'adempimento degli obblighi di registrazione dei relativi regimi di aiuti e degli aiuti ad hoc previsti dall'articolo 10, comma 6, del regolamento di cui al decreto del Ministro dello sviluppo economico 31 maggio 2017, n. 115, sono prorogati di due anni, senza applicazione delle riduzioni dei termini decadenziali per le attività di controllo previste dalle specifiche disposizioni di legge, i termini per la notifica degli atti di recupero di cui all'articolo 1, commi 421, 422 e 423, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, di cui all'articolo 1, commi 31, 32, 33, 34, 35 e 36, della legge 30 dicembre 2021, n. 234, e di cui all'articolo 38-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e degli avvisi di accertamento di cui all'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, in scadenza tra il 31 dicembre 2023 e il 31 dicembre 2027.>>*

In altri termini, **sono stati prorogati di due anni i termini, in scadenza tra il 31.12.2023 e il 31.12.2027 (prima 31.12.2025), per la notifica degli atti e degli avvisi di accertamento, al fine di garantire il recupero delle somme relative agli aiuti di Stato e agli aiuti "de minimis":**

- non subordinati all'emanazione di provvedimenti di concessione (c.d. "aiuti automatici");
- oppure subordinati all'emanazione di provvedimenti di concessione o di autorizzazione alla fruizione comunque denominati, il cui importo non è però determinabile nei predetti provvedimenti, ma solo a seguito della presentazione della dichiarazione resa a fini fiscali nella quale sono dichiarati (c.d. "aiuti semiautomatici");
- per i quali le Autorità responsabili non hanno provveduto all'adempimento degli obblighi di registrazione nel Registro nazionale degli aiuti di Stato (RNA).

Inoltre, è stabilito che non si applicano le riduzioni dei termini decadenziali per le attività di controllo previste da specifiche disposizioni di legge.

## PARTE III: ACCERTAMENTO CON ADESIONE E CONTRADDITTORIO PREVENTIVO

### 6. RAPPORTO DI INTERAZIONE TRA IL CONTRADDITTORIO PREVENTIVO E L'ISTITUTO



## DELL'ACCERTAMENTO CON ADESIONE.

Per completezza espositiva, con la Parte III del presente elaborato, si rende necessario ultimare l'analisi dei termini di decadenza e di scadenza, soffermandosi in particolare sul **rapporto di interazione tra il contraddittorio preventivo e l'istituto dell'accertamento con adesione.**

Com'è noto, l'istituto dell'accertamento con adesione disciplinato dal D.Lgs. n. 218/1997, si intreccia con l'obbligo di contraddittorio preventivo previsto dal nuovo art. 6-bis L. n. 212/2000. Ed invero, alla luce delle novità introdotte in tema di contraddittorio preventivo ex art. 6-bis L. n. 212/2000, si è resa necessaria una modifica del D.Lgs. 218/1997, concernente il procedimento di accertamento con adesione.

Tanto premesso, dapprima occorre chiarire che il **contraddittorio preventivo** trova applicazione in relazione a **tutti gli atti autonomamente impugnabili, a tutte le tipologie di tributi e a qualsiasi verifica fiscale**, così superando la precedente distinzione tra tributi armonizzati e non armonizzati e tra verifiche *in loco* o a tavolino.

**Il diritto al contraddittorio non sussiste per gli atti di cui al co. 2 dell'art. 6-bis cit., i quali sono stati meglio specificati con il successivo decreto del MEF del 24 aprile 2024 (in G.U. n. 100 del 30 aprile 2024).**

L'art. 6-bis cit. "obbliga", quindi, l'Amministrazione finanziaria a formalizzare in fase pre-accertativa l'invio di una "bozza d'atto" con riferimento al quale è fatta salva la possibilità del contribuente di prendere posizione al fine di contestare per quanto possibile la pretesa impositiva dell'Ufficio espressa sia pure in una fase ancora embrionale.

La disciplina in esame generalizza, quindi, un istituto volto ad assicurare il coinvolgimento effettivo e informato del contribuente nella fase istruttoria dell'accertamento tributario, già previsto in via settoriale nell'ordinamento (cfr. articolo 5-ter del D.Lgs. n. 218/1997), ma non applicabile ai tributi locali anteriormente all'entrata in vigore del D.Lgs. n. 219/2023, rispetto ai quali la giurisprudenza di legittimità aveva costantemente escluso l'obbligatorietà del contraddittorio preventivo (cfr., da ultimo, Cass., ord. n. 3885/2024).

**Tale istituto si intreccia, pertanto, inevitabilmente con l'accertamento con adesione, altro strumento deflattivo che, in talune ipotesi, anticipa l'emanazione dell'atto impositivo, assolvendo a una funzione sostanzialmente analoga a quella attribuita al contraddittorio preventivo.** L'accertamento con adesione, secondo la disciplina recata dal D.Lgs. n. 218/1997, può essere attivato su istanza del contribuente successivamente

alla notifica dell'avviso di accertamento ovvero su iniziativa dell'ufficio prima dell'emanazione dell'atto impositivo, al fine di pervenire a una definizione concordata della pretesa tributaria.

**Il D.Lgs. n. 13/2024, recante "Disposizioni in materia di accertamento tributario e di concordato preventivo biennale" (in G.U. n. 43 del 21 febbraio 2024), ha riscritto la procedura di accertamento con adesione di cui al D.Lgs. n. 218/1997 al fine di coordinare ed adeguare tale procedura al nuovo istituto del contraddittorio, il quale individua nella partecipazione preventiva ed effettiva del contribuente un ruolo cardine dell'iter procedimentale.**

**Nello specifico, in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale, il D.Lgs. n. 13/2024 ha modificato l'art. 1 D.Lgs. n. 218/1997, introducendo il comma 2-bis, a norma del quale:**

*<<Lo schema di atto, comunicato al contribuente ai fini del contraddittorio preventivo previsto dall'articolo 6-bis, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, reca oltre all'invito alla formulazione di osservazioni, anche quello alla presentazione di istanza per la definizione dell'accertamento con adesione, in luogo delle osservazioni. L'invito alla presentazione di istanza per la definizione dell'accertamento con adesione è in ogni caso contenuto nell'avviso di accertamento o di rettifica ovvero nell'atto di recupero non soggetto all'obbligo del contraddittorio preventivo>>.*

In altri termini, con riferimento agli atti soggetti all'obbligo di contraddittorio preventivo, il novellato **articolo 1, comma 2-bis, del D.Lgs. n. 218/1997**, prevede che lo schema di atto trasmesso al contribuente dall'ente impositore, con modalità idonee a garantirne l'effettiva conoscibilità, debba contenere, oltre all'invito alla presentazione di osservazioni, anche l'invito a proporre istanza di accertamento con adesione in alternativa alle osservazioni medesime (il suddetto comma è stato aggiunto dall'art. 1, comma 1, lett. a), D.Lgs. 12.02.2024, n. 13 con decorrenza dal 22.02.2024 ed applicazione con riferimento agli atti emessi dal 30 aprile 2024). **Le nuove tempistiche per l'attivazione dell'istituto dell'accertamento con adesione sono disciplinate dagli artt. 6** (relativo alla definizione degli accertamenti nelle imposte sui redditi e nell'I-va) e **12** (relativo alla definizione di altre imposte indirette) **del D.Lgs. n. 218/97**, entrambi rubricati "Istanza del contribuente".

**I suddetti articoli sono stati oggetto di modifiche da parte del D.Lgs. n. 13/2024.**

**Più nello specifico:**



- **la nuova formulazione dell'art. 6 D.Lgs. n. 218/97**, come modificata dall'art. 1, comma 1, lett. e), D.Lgs. n. 13/2024, **nel caso di accessi, ispezioni o verifiche, così, dispone:**

<< **1.** Il contribuente nei cui confronti sono stati effettuati accessi, ispezioni o verifiche ai sensi degli articoli 33 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e 52 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 può chiedere all'ufficio, con apposita istanza, la formulazione della proposta di accertamento ai fini dell'eventuale definizione.

**2.** Il contribuente nei cui confronti sia stato notificato avviso di accertamento o di rettifica, ovvero atto di recupero, per i quali non si applica il contraddittorio preventivo, può formulare anteriormente all'impugnazione dell'atto innanzi alla Corte di giustizia tributaria di primo grado, istanza di accertamento con adesione, indicando il proprio recapito, anche telefonico, anche in difetto dell'invio dell'invito a comparire di cui all'articolo 5 comma 1. L'istanza di adesione è proposta entro il termine di presentazione del ricorso.

**2-bis.** Nel caso di avviso di accertamento o di rettifica, ovvero atto di recupero, per i quali si applica il contraddittorio preventivo, il contribuente può formulare istanza di accertamento con adesione, indicando il proprio recapito, anche telefonico, entro trenta giorni dalla comunicazione dello schema di atto di cui all'articolo 6-bis, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212. Il contribuente può presentare istanza di accertamento con adesione anche nei quindici giorni successivi alla notifica dell'avviso di accertamento o di rettifica ovvero dell'atto di recupero, che sia stato preceduto dalla comunicazione dello schema di atto. In tale ultimo caso, il termine per l'impugnazione dell'atto innanzi alla Corte di Giustizia tributaria è sospeso ai sensi del comma 3 per un periodo di trenta giorni.

**2-ter.** È fatta sempre salva la possibilità per le parti, laddove all'esito delle osservazioni di cui all'articolo 6-bis, comma 3, della citata legge n. 212 del 2000 emergano i presupposti per un accertamento con adesione, di dare corso, di comune accordo, al relativo procedimento.

**2-quater.** Il contribuente che si è avvalso della facoltà di cui ai commi 1, 2-bis, primo periodo, e 2-ter, non può presentare ulteriore istanza di accertamento con adesione successivamente alla notifica dell'avviso di accertamento o di rettifica ovvero dell'atto di recupero.

**3.** Il termine per l'impugnazione indicata al comma 2 e quello per il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto accertata, indicato nell'articolo 60, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, sono sospesi per un periodo di novanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza del contribuente, salvo quanto previsto dal comma 2-bis, ultimo periodo; l'iscrizione a titolo provvisorio nei ruoli delle imposte accertate dall'ufficio, ai sensi dell'articolo 15, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, è effettuata, qualora ne ricorrano i presupposti, successivamente alla scadenza del termine di sospensione. L'impugnazione dell'atto comporta rinuncia all'istanza.

**4.** Entro quindici giorni dalla ricezione dell'istanza di cui ai commi 2 e 2-bis, l'ufficio, anche telefonicamente o telematicamente, formula al contribuente l'invito a comparire. Fino all'attivazione dell'ufficio delle entrate, la definizione ha effetto ai soli fini del tributo che ha formato oggetto di accertamento. All'atto del perfezionamento della definizione, l'avviso di cui ai commi 2 e 2-bis perde efficacia.>>

In altri termini, il nuovo art. 6 cit. prevede:

- nel caso di avvisi di accertamento o di rettifica, ovvero atti di recupero, per i quali non si applica il contraddittorio preventivo, la possibilità per il contribuente di presentare istanza di accertamento con adesione, entro il termine di impugnazione;
- nel caso di avvisi di accertamento o di rettifica, ovvero atti di recupero, per i quali si applica il contraddittorio preventivo, la possibilità per il contribuente:
  - di presentare istanza di accertamento con adesione nel termine di 30 giorni dalla comunicazione dello schema di atto;
  - di presentare istanza di accertamento con adesione, entro il termine di 15 giorni dal ricevimento dell'atto impositivo, con effetto sospensivo del termine di proposizione del ricorso per soli 30 giorni;

A seguire, **la nuova formulazione dell'art. 12 del D. Lgs n. 218/1997**, come modificata dall'art. 1, comma 1, lett. i), D.Lgs. n. 13/2024, **rubricato "Istanza del contribuente"**, prevede che:

<< **1.** In caso di notifica di avviso di accertamento, o di rettifica, ovvero di atto di recupero, per i quali non si applica il contraddittorio preventivo, il contribuente, anteriormente all'impugnazione dell'atto innanzi alla Corte di giustizia tributaria di primo grado, può formulare istanza di accertamento con adesione, indicando il pro-



prio recapito, anche telefonico, anche in difetto dell'invio dell'invito a comparire di cui all'articolo 11, comma 1. L'istanza di adesione è proposta entro i termini di presentazione del ricorso.

**1-bis. Il contribuente può presentare l'istanza di adesione con l'indicazione del domicilio di almeno un rappresentante, entro trenta giorni dalla comunicazione dello schema di atto di cui all'articolo 6-bis, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212. È fatta salva la possibilità per il contribuente di presentare istanza di accertamento con adesione anche nei quindici giorni successivi alla notifica dell'avviso di accertamento o di rettifica ovvero dell'atto di recupero che sia stato preceduto dal contraddittorio preventivo ai sensi del citato articolo 6-bis della legge n. 212 del 2000. In tale ultimo caso, il termine per l'impugnazione dell'atto innanzi alla Corte di giustizia tributaria è sospeso ai sensi del comma 2 per un periodo di trenta giorni. Laddove all'esito delle controdeduzioni di cui al citato articolo 6-bis, comma 3, della legge n. 212 del 2000 emergano i presupposti per un accertamento con adesione, le parti hanno sempre facoltà di dare corso, di comune accordo, al relativo procedimento.**

**1-ter.** Il contribuente che si è avvalso della facoltà di cui al comma 1-bis, primo e quarto periodo, non può presentare ulteriore istanza di accertamento con adesione successivamente alla notifica dell'avviso di accertamento o di rettifica ovvero dell'atto di recupero.

**2.** La presentazione dell'istanza, anche da parte di un solo obbligato, comporta la sospensione, per tutti i coobbligati, dei termini per l'impugnazione indicata al comma 1 e di quelli per la riscossione delle imposte in pendenza di giudizio, per un periodo di novanta giorni. L'impugnazione dell'atto da parte del soggetto che abbia richiesto l'accertamento con adesione comporta rinuncia all'istanza.

**3. Entro quindici giorni dalla ricezione dell'istanza, l'ufficio, anche telefonicamente o telematicamente, formula al contribuente l'invito a comparire.**

**4.** All'atto del perfezionamento della definizione, l'avviso di cui al comma 1 perde efficacia.

**4-bis.** Si applica il comma 1-quater dell'articolo 7.>>

Il presente articolo modificato dapprima dall'art. 1, comma 1, lett. i), D.Lgs. 12.02.2024, n. 13 con decorrenza dal 22.02.2024 ed applicazione con riferimento agli atti emessi dal 30 aprile 2024, è stato poi così modificato dall'art. 21, comma 1, lett.

e), D.Lgs. 12.06.2025, n. 81 con decorrenza dal 13.06.2025.

Orbene, come chiarito nella Relazione illustrativa al D.Lgs. n. 13/2024, **le suddette modifiche introdotte all'art. 12 cit. sono state apportate al fine di coordinare le disposizioni sul procedimento di adesione relativo alle altre imposte indirette con le modifiche introdotte nell'art. 6 cit., nell'ambito del procedimento di adesione relativo alle imposte sui redditi e all'IVA.**

Come si è detto, l'istituto dell'accertamento con adesione disciplinato dal D.Lgs. n. 218/1997 si interseca con l'obbligo di contraddittorio preventivo previsto dal nuovo art. 6-bis L. n. 212/2000.

Ed invero, ai sensi della nuova formulazione degli artt. 6 e 12 del D.Lgs. n. 218/97, con riferimento agli atti soggetti all'obbligo di contraddittorio preventivo, il contribuente può presentare **istanza di accertamento con adesione entro 30 giorni dalla comunicazione dello schema di atto, ovvero nei 15 giorni successivi alla notifica dell'atto impositivo preceduto dallo schema di atto.** In questo ultimo caso, **il termine per impugnare l'atto impositivo è sospeso per soli 30 giorni** (e non 90 come avviene di regola nell'accertamento con adesione).

Nello specifico, con riferimento agli atti impositivi soggetti al contraddittorio preventivo il contribuente può alternativamente:

- **formulare istanza di accertamento con adesione entro 30 giorni dalla comunicazione dello schema d'atto** (art. 6, comma 2-bis, e art. 12, comma 1-bis, D.Lgs. n. 218/97);
- **ovvero depositare specifiche controdeduzioni ovvero formulare, entro il medesimo termine, istanza di accesso agli atti entro 60 giorni dalla notifica dello schema d'atto.** Se il termine assegnato dall'Ufficio (comunque non inferiore a 60 giorni) scade successivamente al termine di decadenza dall'esercizio dell'azione accertativa, ovvero se tra il termine per la presentazione delle controdeduzioni e quello di decadenza decorre un lasso temporale inferiore a 120 giorni, il termine di decadenza viene posticipato al 120° giorno successivo al contraddittorio (art. 6-bis, comma 3, L. n. 212/2000);
- **ovvero non presentare le controdeduzioni allo schema d'atto e attendere la notifica dell'atto definitivo.** In tale ipotesi, il contribuente può, entro **i successivi 15 giorni dalla notifica dell'atto definitivo**, presentare istanza di accertamento con adesione beneficiando della sospensione di 30 giorni (e non più 90) del termine per l'eventuale proposizione di ri-

corso (art. 6, comma 2-bis, e art. 12, comma 1-bis, D.Lgs. n. 218/97).

**Si sottolinea che i suddetti termini si applicano solo agli atti impositivi soggetti al contraddittorio preventivo.**

Invece, nell'ipotesi di atti impositivi non soggetti al contraddittorio preventivo, l'ente impositore deve indicare nell'atto l'invito alla presentazione dell'istanza di accertamento con adesione.

In sostanza, ai **sensi della nuova disciplina in tema di accertamento con adesione**, come modificata dal D.Lgs. n. 13/2024, **da leggersi in combinato disposto con il nuovo art. 6-bis della Legge n. 212/2000:**

- agli avvisi di accertamento o di rettifica, ovvero atti di recupero, **per i quali non si applica il contraddittorio preventivo**, continua ad applicarsi la disposizione di cui all'art. 6, comma 2, D.Lgs. n. 218/97 e, pertanto, il contribuente nei cui confronti sia stato notificato uno dei predetti atti può, entro il termine di impugnazione, formulare istanza di accertamento con adesione;
- invece, con riferimento agli avvisi di accertamento o di rettifica, ovvero atti di recupero, **per i quali si applica il contraddittorio preventivo**, la sequenza procedimentale si "snoda" nella preventiva comunicazione dello "schema d'atto" previsto dall'art. 6-bis, comma 3, L. n. 212/2000. A fronte di tale comunicazione, il contribuente può:
  - presentare istanza di accertamento con adesione nel termine di 30 giorni (art. 6, comma 2-bis, e art. 12, comma 1-bis, D.Lgs. n. 218/1997);
  - presentare controdeduzioni nel "*termine non inferiore a 60 giorni*" (art. 6-bis, comma 3, L. n. 212/2000);
  - attendere la notifica dell'avviso di accertamento e presentare, entro il termine di 15 giorni dal ricevimento dell'atto impositivo, istanza di adesione con effetto sospensivo del termine di proposizione del ricorso per soli 30 giorni (art. 6, comma 2-bis, e art. 12, comma 1-bis, D.Lgs. n. 218/1997).

Con specifico riferimento alla **decorrenza della nuova procedura di accertamento con adesione**, come modificata dal D.Lgs. n. 13/2024, si evi-

denza che **l'art. 41, comma 2, del citato decreto** così dispone: "*L'articolo 1 si applica con riferimento agli atti emessi dal 30 aprile 2024*".

Ebbene, poiché l'art. 1 D.Lgs. n. 13/2024, come si è detto, introduce le modifiche al D.Lgs. n. 218/97 sopra commentate, ne discende che **la nuova procedura di accertamento con adesione si applica con riferimento agli atti emessi a decorrere dal 30 aprile 2024.**

In definitiva, dalla lettura coordinata degli articoli 6 e 12 del D.lgs. n. 218/1997 emerge che, nelle ipotesi in cui l'atto sia preceduto dal contraddittorio preventivo:

- **il contribuente può presentare istanza di accertamento con adesione entro trenta giorni dalla comunicazione dello schema di atto;**
- **in alternativa, può presentarla entro quindici giorni dalla notifica dell'atto impositivo preceduto dallo schema di atto. In tale seconda ipotesi, il termine per l'impugnazione dell'atto è sospeso per un periodo di trenta giorni, in deroga alla sospensione ordinaria di novanta giorni prevista in caso di accertamento con adesione.**

Occorre precisare che le due opzioni hanno carattere alternativo: la presentazione dell'istanza a seguito della comunicazione dello schema di atto preclude la possibilità di reiterarla successivamente alla notifica dell'atto impositivo. Qualora, invece, l'istanza sia presentata dopo la notifica dell'avviso di accertamento preceduto dal contraddittorio preventivo, l'ufficio, in sede di adesione, non è tenuto a valutare elementi di fatto diversi da quelli già dedotti nelle eventuali osservazioni del contribuente e, in ogni caso, da quelli posti a fondamento dell'avviso.

Con riferimento agli atti impositivi non soggetti all'obbligo di contraddittorio preventivo, l'ente impositore deve indicare nell'atto stesso l'invito alla presentazione dell'istanza di accertamento con adesione. In tal caso, il contribuente può proporre l'istanza entro il termine previsto per la proposizione del ricorso dinanzi alla Corte di giustizia tributaria di primo grado.

## QUADRO SINOTTICO

Tipologia d'atto	Contraddittorio preventivo	Invito all'accertamento con adesione	Termini per presentare istanza di acc. con adesione	Sospensione termine di ricorso
Avvisi di accertamento/rettifica e atti di recupero esclusi dal contraddittorio preventivo	Non previsto	Nell'atto impositivo	Entro il termine per proporre ricorso ( <b>60 giorni</b> )	<b>90 giorni</b>

Avvisi di accertamento/rettifica e ad atti di recupero preceduti dal contraddittorio preventivo – istanza su schema d'atto	Obbligatorio	Nello schema d'atto	Entro <b>30 giorni</b> dalla comunicazione dello schema d'atto	Non rileva (atto non ancora notificato)
Avvisi di accertamento/rettifica e ad atti di recupero soggetti a contraddittorio preventivo + notifica dell'atto impositivo	Già svolto	Nello schema d'atto	Entro <b>15 giorni</b> dalla notifica dell'atto impositivo	30 giorni

## 8. OSSERVAZIONI CONCLUSIVE

Alla luce delle considerazioni svolte nel presente elaborato, può certamente concludersi che lo spazio temporale a disposizione degli Uffici, tanto in relazione ai termini di accertamento quanto a quelli di riscossione, risulta oggi estremamente variabile e condizionato da una pluralità di fattori. Tale variabilità discende, da un lato, dalla crescente instabilità e complessità del quadro normativo, caratterizzato da continui interventi legislativi, proroghe, sospensioni ed eccezioni; dall'altro, dalle scelte effettuate dal contribuente nel corso del rapporto tributario, le quali possono incidere in maniera significativa sull'estensione o sulla contrazione dei termini applicabili.

**Ne consegue che, sotto il profilo operativo, tanto il contribuente quanto il difensore sono chiamati a un'attenta e puntuale ricostruzione dell'intero percorso impositivo al fine di determinare correttamente la decorrenza e la scadenza dei diversi termini.** Tale attività non può limitarsi all'esame della normativa di riferimento, ma deve necessariamente tenere conto anche delle

opzioni esercitate in sede dichiarativa e comportamentale, quali, a titolo esemplificativo, la posizione del contribuente rispetto agli Indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA), il rispetto delle condizioni di tracciabilità dei pagamenti ovvero l'eventuale adesione ai nuovi strumenti di compliance introdotti dal legislatore.

In questo contesto, la gestione dei termini assume un ruolo centrale non solo ai fini della tutela del contribuente in sede contenziosa, ma anche come elemento strategico nella pianificazione fiscale e nella prevenzione del conflitto con l'Amministrazione finanziaria.

**La corretta individuazione delle scadenze, infatti, si configura sempre più come il risultato di un'attività interpretativa complessa, che richiede competenze tecniche elevate e un costante aggiornamento, ponendo in evidenza la crescente rilevanza del ruolo del professionista quale interprete e mediatore tra normativa, prassi amministrativa e scelte del contribuente.**

*Avv. Maurizio Villani  
Avv. Federica Attanasi*

### MARANGHI PAOLO ENIO & C. s.n.c.

Concessionario Gilera Auto Piaggio

Sede principale: Via Baccio da Montelupo, 49 - Cap. 50018 Scandicci - Firenze  
Tel. 055.752194 - 055.756464

Via Baccio da Montelupo 10 - Cap.50018 Scandicci - Firenze  
Tel. 055.7351210



## Redditometro e fisco oggi

L'attuale scenario giurisprudenziale in materia di **accertamento sintetico del reddito** (comunemente noto come "Redditometro") ha ricevuto una significativa conferma di rigore interpretativo attraverso la recente sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Campania (n. 4554/18/2025).

Il provvedimento in esame delinea i confini dell'onere probatorio posto a carico del contribuente, ribadendo la centralità della tracciabilità documentale avente data certa quale unico strumento idoneo a superare le presunzioni legali di maggior reddito formulate dall'Amministrazione Finanziaria.

### 1. Il Caso di Specie e l'Attivazione dell'Art. 38, D.P.R. 600/1973

Il contenzioso trae origine da un accertamento condotto dall'Agenzia delle Entrate nei confronti di un contribuente campano, la cui capacità di spesa manifestata appariva in palese contraddizione con i redditi dichiarati. Le "spese anomale" individuate riguardavano, in particolare, premi assicurativi di entità rilevante e l'acquisto di componenti per imbarcazioni da diporto.

L'Ufficio ha proceduto alla ricostruzione sintetica del reddito complessivo ai sensi dell'**art. 38, commi 4 e successivi, del D.P.R. n. 600/1973**, quantificando una base imponibile occulta pari a circa **267.000 euro**. Tale norma autorizza il Fisco a presumere l'esistenza di redditi non dichiarati ogniqualvolta il tenore di vita (esborsi per consumi e investimenti) risulti incompatibile con i flussi reddituali ufficiali.

### 2. La Gerarchia delle Prove: Analisi delle Giustificazioni Fornite

Il contribuente ha tentato di assolvere all'**onere della prova contraria** adducendo la disponibilità di somme non soggette a tassazione o già tassate alla fonte. La Corte ha operato una rigorosa distinzione tra mere asserzioni e prove documentali conformi:

- **L'Accoglimento Parziale (Il Flusso Familiare):** I giudici hanno ritenuto giustificato unicamente l'accredito di 50.000 euro derivante da un conto cointestato tra fratelli. In questo caso, la natura familiare del legame e la tracciabilità del bonifico sono stati giudicati elementi sufficienti a integrare la prova della provenienza

lecita e non imponibile della somma.

- **Il Rigetto dei Rimborsi Societari:** Per quanto concerne l'accredito ricevuto da una società di cui il contribuente era socio, la difesa ha sostenuto trattarsi del rimborso di un **finanziamento soci infruttifero**. Tuttavia, è mancata la prova documentale dell'erogazione originaria del prestito. La Corte ha stabilito un principio fondamentale: per giustificare il "rientro" di una somma, è indispensabile documentare con data certa l'originario "impiego" o versamento. In assenza di tale prova, la somma è stata riqualificata come **utile distribuito "extra-contabile" (in nero)**.
- **Il Reimpiego di Somme da Compravendita:** Parimenti respinta la tesi del finanziamento di una nuova imbarcazione tramite il ricavato della vendita di una precedente. La Corte ha chiarito che dimostrare l'atto di vendita non equivale a dimostrare che la specifica liquidità ottenuta sia stata effettivamente destinata alla nuova spesa. In assenza di coerenza temporale e documentale tra l'incasso e il reimpiego, la presunzione fiscale rimane integra.

### 3. Il Principio di Diritto: Tracciabilità Totale e Data Certa

La sentenza n. 4554/18/2025 cristallizza un orientamento giurisprudenziale severo: il contribuente che intenda contrastare il redditometro non può limitarsi a dimostrare la *disponibilità* generica di somme esenti, ma deve fornire la prova del **percorso integrale del denaro**, dalla fonte originaria all'impiego finale.

#### Elementi Costitutivi dello Scudo Probatorio:

1. **Prova Documentale:** Contratti, atti notarili o estratti conto analitici.
2. **Tracciabilità Finanziaria:** Bonifici o assegni che colleghino inequivocabilmente la fonte della provvista alla spesa contestata.
3. **Data Certa:** Requisito essenziale per rendere opponibili al Fisco gli atti che giustificano il possesso di redditi esenti o soggetti a ritenuta a titolo d'imposta.

### 4. Conclusioni: Implicazioni per il Contribuente

Il giudizio si è concluso con una rideterminazione



parziale del reddito accertato (da 267.000 a 217.000 euro), confermando però l'efficacia del Redditometro come strumento di pressione fiscale.

La pronuncia funge da monito per i professionisti e i contribuenti: la difesa tributaria in ambito di accertamento sintetico non ammette lacune nella catena dei movimenti bancari. Ogni anello mancante nella ricostruzione dei flussi finanziari autorizza l'Ufficio a qualificare la spesa come finanziata da redditi sottratti a tassazione, rendendo la precisione documentale l'unica reale garanzia di tutela dinanzi alla pretesa erariale.

In ambito di contenzioso tributario e di accertamento sintetico, la **data certa** rappresenta l'elemento discriminante per superare la presunzione di reddito occulto. Ai sensi dell'**art. 2704 c.c.**, la scrittura privata non autenticata non ha data certa rispetto ai terzi (ivi compresa l'Agenzia delle Entrate) se non dal giorno in cui si verificano determinati fatti che ne stabiliscono l'anteriorità in modo oggettivo. Di seguito si analizzano i principali protocolli tecnico-giuridici per garantire tale requisito nei contratti di finanziamento tra privati o tra socio e società.

### 1. La Registrazione dell'Atto presso l'Agenzia delle Entrate

Costituisce la modalità "classica" e più solida per attribuire data certa.

- **Procedura:** Presentazione del contratto di finanziamento presso l'Ufficio territoriale per la registrazione in termine fisso.
- **Effetto Giuridico:** La data certa decorre dal giorno della registrazione.
- **Aspetti Fiscali:** Comporta il pagamento dell'imposta di registro (generalmente in misura proporzionale del **3%** per i finanziamenti, salvo specifiche agevolazioni o regimi alternativi come il finanziamento soci documentato per corrispondenza).

### 2. Lo Scambio tramite Posta Elettronica Certificata (PEC)

È oggi lo standard digitale più diffuso ed economico per i rapporti tra privati e imprese.

- **Procedura:** Invio del contratto (in formato PDF/A, preferibilmente firmato digitalmente) come allegato a un messaggio PEC indirizzato alla controparte o a se stessi.
- **Effetto Giuridico:** Il sistema genera una ricevuta di avvenuta consegna che, contenendo il riferimento temporale opponibile a terzi e l'impronta informatica del file, conferisce data certa all'intero contenuto.
- **Riferimento Normativo:** Art. 48 del d.lgs. 82/2005 (CAD).

### 3. L'Apposizione della Marca Temporale (Time Stamping)

Protocollo esclusivamente digitale, particolarmente utile per i documenti già sottoscritti con Firma Elettronica Qualificata (FEQ).

- **Procedura:** Il file viene inviato a un Certificatore Accreditato (TSA - Time Stamping Authority) che appone una marca temporale sul documento informatico.
- **Effetto Giuridico:** Assicura che il documento esisteva in quella forma specifica a una determinata data e ora, rendendolo immutabile e opponibile.

### 4. Il ricorso al Servizio Postale (Data Certa Postale)

Sebbene il tradizionale "timbro a secco" sui fogli liberi non sia più disponibile nelle modalità del passato, restano valide alcune alternative postali:

- **Raccomandata in plico senza busta:** Il timbro postale apposto direttamente sul foglio contenente il contratto (ripiegato su se stesso per formare il plico) garantisce l'anteriorità del documento rispetto alla data del timbro.
- **Servizi di Data Certa di Poste Italiane:** Servizi digitali equiparati alla marcatura temporale.

### 5. Il Verbale di Assemblea o la Delibera Societaria

Nel caso di finanziamento soci verso una società di capitali:

- **Procedura:** La volontà di erogare e ricevere il finanziamento viene trasferita in un verbale di assemblea o del consiglio di amministrazione trascritto nei libri sociali obbligatori.
- **Efficacia:** Sebbene il libro soci sia una scrittura interna, la sua regolarità e la correlazione con i flussi bancari (estratto conto) forniscono un principio di prova che, unito ad altri elementi (es. bilancio depositato in Camera di Commercio), irrobustisce la posizione difensiva.

### Sintesi dell'Efficacia Probatoria

Metodo	Opponibilità al Fisco	Complessità	Costo
Registrazione AdE	Altissima	Media	Imposta di registro
PEC	Alta	Bassa	Irrisorio
Marca Temporale	Alta	Media	Basso
Atto Notarile	Massima	Alta	Onorario notarile

**Nota Operativa:** Ai fini del "Redditometro", la sola data certa del contratto non è sufficiente se non accompagnata dalla **tracciabilità del flusso finanziario**. È indispensabile che la somma indicata nel contratto con data certa corrisponda esattamente al bonifico bancario (causale, importo e date coerenti).



## Redditometro la Cassazione chiarisce

L'ordinanza della Corte di Cassazione n. **28161/2024** rappresenta un momento di sintesi fondamentale nell'evoluzione del diritto tributario, ridefinendo i confini del metodo sintetico di accertamento (il cosiddetto "redditometro") in un'ottica di maggiore aderenza ai principi costituzionali di ragionevolezza e proporzionalità.

Di seguito si propone un'esegesi accademica del provvedimento, articolata sui profili formale, giudiziale e umano.

### 1. Profilo Formale-Giuridico: La Natura dell'Onere Probatorio

Sotto il profilo strettamente formale, il fulcro del dibattito risiede nell'interpretazione del **II comma dell'art. 38 del D.P.R. 600/1973**. Il redditometro opera mediante una **presunzione legale relativa** (*iuris tantum*): una volta accertata la disponibilità di determinati "indici di spesa" (autovetture, immobili, imbarcazioni), l'ordinamento presume l'esistenza di un reddito corrispondente.

La Cassazione, con questa pronuncia, ha stabilito una "terza via" interpretativa sull'onere della prova contraria:

- **Contro il formalismo eccessivo:** Non è necessaria la "prova diabolica" del nesso eziologico diretto tra la singola risorsa finanziaria e la specifica spesa. Richiedere la tracciabilità millimetrica di ogni euro sarebbe contrario al principio di realtà e di buona fede.
- **Contro l'astrattezza documentale:** Non è sufficiente la mera "disponibilità teorica" di redditi esenti o già tassati (ad esempio, una donazione o una vincita). Il semplice possesso non prova, di per sé, il sostentamento del tenore di vita.

La Corte introduce il concetto di "**circostanze sintomatiche**": il contribuente deve fornire elementi quali-quantitativi (entità delle somme e durata del possesso) che rendano **logicamente verosimile** l'impiego di tali risorse per i consumi o gli investimenti contestati.

### 2. Profilo Giudiziale: Il Sindacato di Verosimiglianza

Il profilo giudiziale riguarda il potere-dovere del giudice di merito di valutare la credibilità della di-

fesa. La Cassazione censura l'operato dei giudici di appello laddove avevano preteso una prova analitica dell'effettivo impiego dei fondi.

Il processo tributario deve tendere all'**equità processuale**:

- **Il criterio della plausibilità:** Il giudice non deve cercare la certezza assoluta, ma deve compiere un giudizio di verosimiglianza. Se un contribuente dimostra di aver posseduto ingenti liquidità sul conto corrente per tutto l'anno d'imposta, è ragionevole presumere che abbia attinto da lì per l'acquisto di un bene di lusso, senza dover esibire la distinta di bonifico specifica per ogni singola utenza o bene di consumo.
- **Il rinvio e la valutazione analitica:** Cassando la sentenza con rinvio, la Suprema Corte impone un nuovo esame che valorizzi la **durata del possesso**. La persistenza della disponibilità finanziaria nel tempo diventa l'elemento-chiave per superare la presunzione di evasione.

### 3. Profilo Umano e Sociale: Il Diritto alla Riservatezza e lo Stile di Vita

L'accertamento sintetico tocca corde umane profonde, poiché sposta l'indagine fiscale dalla sfera documentale (le fatture, i redditi) alla **sfera privata dello stile di vita**.

- **La dignità del contribuente:** Esiste un profilo etico-giuridico che attiene al diritto di non essere trattato come "evasore presunto" solo per il possesso di beni, qualora la propria storia economica sia coerente. La sentenza protegge il cittadino da una burocrazia che vorrebbe mappare ogni singola scelta di spesa, preservando uno spazio di libertà nella gestione dei propri risparmi.
- **L'impatto sulla stabilità familiare:** Spesso le risorse che coprono le spese sintomatiche derivano da contesti familiari (donazioni parentali, eredità, aiuti tra coniugi). Richiedere la prova "ferrea" dell'impiego di questi fondi significherebbe costringere il cittadino a visualizzare i propri rapporti affettivi e privati davanti allo Stato.
- **Equità Sostanziale:** La pronuncia riconosce che il reddito non è l'unica fonte di sostenta-



mento. In un sistema economico complesso, il patrimonio stratificato e la gestione oculata del risparmio devono avere dignità probatoria, evitando che la pressione fiscale diventi vessatoria nei confronti di chi ha semplicemente accumulato risorse in modo legittimo nel corso del tempo.

### Conclusioni Sintetiche per l'Operatore Giuridico

In sede di ricorso, non basterà più allegare l'estratto conto che dimostri un saldo attivo, ma occorrerà costruire una **narrazione documentata**: occorre dimostrare che quelle somme erano lì, erano congrue rispetto agli acquisti effettuati e sono rimaste nella disponibilità del soggetto per un tempo compatibile con le spese contestate.

Testo del provvedimento



Data pubblicazione: 31/10/2024

Avv. Acc. IRPEF 2007

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 5685/2018 R.G. proposto da:

*COGNOME NOME*, rappresentata e difesa dall'*AVV\_NOTAIO* ed elettivamente domiciliata ope legis presso la Cancelleria della Corte di Cassazione, *INDIRIZZO*.

-ricorrente – contro

*RAGIONE\_SOCIALE*, in persona del Direttore pro tempore, con sede in Roma, *INDIRIZZO*, rappresentata e difesa dall'*RAGIONE\_SOCIALE*, con domicilio legale in Roma, *INDIRIZZO*, presso l'*RAGIONE\_SOCIALE*.

-controricorrente –

Avverso la sentenza della COMM.TRIB.REG. LOMBARDIA n. 5175/04/2017, depositata in data 15 dicembre 2017.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 4 ottobre 2024 dal *AVV\_NOTAIO NOME COGNOME*.

Rilevato che:

*NOME COGNOME* riceveva notifica dell'avviso di accertamento ai fini *NUMERO\_DOCUMENTO* n. *P\_IVA* relativo all'anno d'imposta 2007. L'*RAGIONE\_SOCIALE* direzione provinciale di Monza e Brianza -rideterminava sinteticamente il reddito complessivo della contribuente ex art. 38, quarto comma e ss., d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, accertando un maggior reddito di €

146.339,37 per l'anno d'imposta 2007. La rettifica originava dal riscontro, operato dall'ufficio, della disponibilità della detta contribuente di beni e situazioni indicativi di capacità contributiva quali, segnatamente: motocicli, autovetture, imbarcazione, abitazione principale, abitazioni secondarie.

Avverso tale avviso proponeva ricorso la contribuente dinanzi alla C.t.p. di Milano; si costituiva in giudizio anche l'Ufficio, chiedendo la conferma del proprio operato.

La C.t.p., con sentenza n. 1608/40/2013, rigettava integralmente il ricorso della contribuente.

Contro tale decisione proponeva appello la contribuente dinanzi la C.t.r. della Lombardia; si costituiva in giudizio anche l'*RAGIONE\_SOCIALE*, chiedendo la conferma di quanto statuito in primo grado.

Con sentenza n. 5175/04/2017, depositata in data 15 dicembre 2017, la C.t.r. adita rigettava l'appello della contribuente.

Avverso la sentenza della C.t.r. della Lombardia, la contribuente ha proposto ricorso per cassazione affidato ad un solo motivo.

L'*RAGIONE\_SOCIALE* ha resistito con controricorso.

La causa è stata trattata nella camera di consiglio del 4 ottobre 2024 per la quale la contribuente ha depositato memoria.

Considerato che:

Con l'unico motivo di ricorso, così rubricato: «Violazione e falsa applicazione dell'articolo 38, quarto, quinto e sesto comma, del d.P.R. n. 600 del 1973, nonché degli artt. 2728 e 2697 cod. civ. e degli artt. 113 e 115 cod. proc. civ., in relazione all'articolo 360, primo comma, nn. 3 e 5, cod. proc. civ.» la contribuente lamenta l'error in iudicando e l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio nella parte in cui, nella sentenza impugnata, la C.t.r. non

ha rilevato che la prova documentale contraria ammessa per il contribuente riguarda la sola disponibilità di redditi esenti o di redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta e non anche la dimostrazione del loro effettivo impiego negli acquisti effettuati, essendo la suddetta circostanza idonea, da sola, a superare la presunzione dell'insufficienza del reddito dichiarato.

Il motivo di ricorso proposto risulta parzialmente fondato.

2.1. Lo strumento del «redditometro» collega alla disponibilità di determinati beni e servizi in capo al contribuente, un certo importo, che, moltiplicato per un coefficiente, consente di individuare il valore del reddito del soggetto secondo criteri statistici e presuntivi, elaborati anche tenendo conto dei costi di mantenimento del bene o servizio in questione.

L'art. 38 del d.P.R. n. 600 del 1973, nel disciplina-



re il metodo di accertamento sintetico del reddito, nel testo vigente *ratione temporis* (cioè tra la L. 30 dicembre 1991, n. 413 e il D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito dalla L. 30 luglio 2010, n. 122), prevede, da un lato (quarto comma), la possibilità di presumere il reddito complessivo netto sulla base della valenza induttiva di una serie di elementi e circostanze di fatto certi, costituenti indici di capacità contributiva, connessi alla disponibilità di determinati beni o servizi ed alle spese necessarie per il loro utilizzo e mantenimento (in sostanza, un accertamento basato sui presunti consumi); dall'altro (quinto comma), contempla le «spese per incrementi patrimoniali», cioè quelle sostenute per l'acquisto di beni destinati ad incrementare durevolmente il patrimonio del contribuente. Ai sensi del sesto comma dell'art. 38 citato, resta salva la prova contraria, da parte del contribuente, consistente nella dimostrazione documentale della sussistenza e del possesso di redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, o, più in *RAGIONE SOCIALE*, nella prova che il reddito presunto non esiste o esiste in misura inferiore.

2.2. Costante orientamento di questa Corte afferma che la disciplina del redditometro introduce una presunzione legale relativa, imponendo la legge stessa di ritenere conseguente al fatto (certo) della disponibilità di alcuni beni l'esistenza di una capacità contributiva, sicché il giudice tributario, una volta accertata l'effettività fattuale degli specifici elementi indicatori di capacità contributiva esposti dall'ufficio, non ha il potere di privarli del valore presuntivo connesso dal legislatore alla loro disponibilità, ma può soltanto valutare la prova che il contribuente offra in ordine alla provenienza non reddituale (e, quindi, non imponibile perché già sottoposta ad imposta o perché esente) *RAGIONE SOCIALE* somme necessarie per mantenere il possesso di tali beni (Cass. n. 1980/2020, Cass. n. 10266/2019, Cass. n. 5544/2019, Cass. n. 8933/2018, Cass. n. 8539/2017, Cass. n. 17487/2016, Cass. n. 930/2016 e Cass. n. 21335/2015). Rimane al contribuente l'onere di provare (oltre, eventualmente, l'insussistenza del presupposto, cioè la presenza dell'elemento indice di capacità contributiva), attraverso idonea documentazione, che il maggior reddito, determinato o determinabile sinteticamente, è costituito in tutto o in parte da redditi esenti o da redditi soggetti a ritenute alla fonte a titolo di imposta o, ancora, più in *RAGIONE SOCIALE*, secondo una ormai consolidata opinione di questa Corte, anche che il reddito presunto non esiste o esiste in misura inferiore (Cass. n. 21142/2016, Cass. n. 18604/2012 e Cass. n. 20588/2005).

2.3. Questa Corte, con orientamento ormai con-

solidato, ha chiarito, altresì, i confini della prova contraria che il contribuente può offrire, in ordine alla presenza di redditi non imponibili, per opporsi alla ricostruzione presuntiva del reddito operata dall'amministrazione finanziaria, precisando che non è sufficiente dimostrare la mera disponibilità di ulteriori redditi o il semplice transito della disponibilità economica, in quanto, pur non essendo esplicitamente richiesta la prova che detti ulteriori redditi sono stati utilizzati per coprire le spese contestate, si ritiene che il contribuente «sia onerato della prova in merito a circostanze sintomatiche del fatto che ciò sia accaduto o sia potuto accadere»; è la norma stessa infatti a chiedere qualcosa di più della mera prova della disponibilità di ulteriori redditi (esenti ovvero soggetti a ritenute alla fonte), in quanto, pur non prevedendo esplicitamente la prova che detti ulteriori redditi sono stati utilizzati per coprire le spese contestate, chiede tuttavia espressamente una prova documentale su circostanze sintomatiche del fatto che ciò sia accaduto (o sia potuto accadere), in tal senso dovendosi leggere lo specifico riferimento alla prova (risultante da idonea documentazione) dell'entità di tali eventuali ulteriori redditi e della durata del relativo possesso, previsione che ha l'indubbia finalità di ancorare a fatti oggettivi (di tipo quantitativo e temporale) la disponibilità di detti redditi per consentire la riferibilità della maggiore capacità contributiva accertata con metodo sintetico in capo al contribuente proprio a tali ulteriori redditi. Né la prova documentale richiesta dalla norma in esame risulta particolarmente onerosa, potendo essere fornita, ad esempio, con l'esibizione degli estratti dei conti correnti bancari facenti capo al contribuente, idonei a dimostrare la durata del possesso dei redditi in esame (Cass. n. 37985/2022, Cass. n. 19082/2022, Cass. n. 12600/2022, Cass. n. 12889/2018, Cass. n. 12207/2017, Cass. n. 1332/2016 e Cass. n. 8995/2014). 2.4. Orbene, alla luce dei summenzionati principi, deve certamente ritenersi l'erroneità della sentenza della C.t.r. qui impugnata laddove ha richiesto alla contribuente di fornire la prova, anche mediante analitiche movimentazioni bancarie, circa l'effettivo utilizzo *RAGIONE SOCIALE* disponibilità finanziarie ad essa facenti capo nel sostenimento *RAGIONE SOCIALE* spese attenzionate dall'ufficio, dichiarando non sufficiente la prova fornita della sola disponibilità di risorse finanziarie atte a compensare le suddette spese; ciononostante, deve anche essere smentito quanto affermato dall'odierno ricorrente sulla sufficiente dimostrazione, con riguardo alla prova contraria da fornirsi, della mera disponibilità di risorse finanziarie che giustificano le spese, al con-

trario dovendosi anche fornire (sempre secondo la giurisprudenza di legittimità sopra richiamata) la prova con riguardo a «circostanze sintomatiche» (da ricollegare all'entità e alla durata nel loro possesso) che le dette risorse finanziarie possano esser state davvero utilizzate per sostenere le spese oggetto dell'accertamento dell'ufficio.

3. In conclusione, il motivo di ricorso proposto va accolto nella parte in cui censura quanto statuito dal Giudice di appello circa l'oggetto della prova sull'effettivo utilizzo di disponibilità finanziarie per sostenere le spese in questione, mentre deve essere rigettato nella parte in cui ritiene sufficiente ad integrare la prova contraria la sola dimostrazione dell'esistenza di disponibilità finanziarie, senza quindi fornire dimostrazione quanto meno

di circostanze sintomatiche di tale utilizzo. Conseguentemente, la sentenza impugnata va cassata ed il giudizio va rinviato alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia affinché, in diversa composizione, proceda a nuovo e motivato esame nonché provveda in ordine alle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso nei termini di cui in motivazione, cassa la sentenza impugnata e rinvia il giudizio innanzi alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia affinché, in diversa composizione, proceda a nuovo e motivato esame nonché provveda in ordine alle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma il 4 ottobre 2024.

## Rottamazione quater e quinquies: lo scadenziario ADER dal 30 marzo

Rottamazione: tutte le scadenze dal 2026 al 2028 dall'ADER, le rate, anno per anno e scadenze dettagliate per chi vuole orientarsi ai pagamenti

In data 30 marzo l'Ader ha reso disponibile un utilissimo servizio di "Caledario delle Rottamazioni" per consultare anno per anno tutti i propri pagamenti delle Rottamazioni quater e quinquies.

Vediamo i dettagli.

### 1) Rottamazione: tutte le scadenze dal 2026 al 2028 dall'ADER

L'Ader ha attivato un nuovo servizio per consultare il calendario delle Rottazioni in corso.

In particolare dal 30 marzo, è possibile accedere alla pagina preposta dell'Agenzia delle Riscossione dove consultare anno per anno, dal 2026 al 2028, tutte le rate della:

- Rottamazione quater,
- Rottamazione quinquies in partenza.

Si ricorda che per accedere alla ultima definizione agevolata stabilita dalla Legge di Bilancio 2026 è possibile presentare l'istanza entro il 30 aprile. Leggi qui: Rottamazione quinquies: domande entro il 30 aprile per sapere come presentare le istanze online.

Nel frattempo per non confondersi sulle proprie rate per chi ha aderito anche alla rottamazione quater ed ha in corso i pagamenti è possibile utilizzare il nuovo servizio della Riscossione che consente di visualizzare lo scadenziario 2026-2027-2028 per tutti i pagamenti delle due rottamazioni.

### 2) Rottamazione quater e quinquies: scadenziario 2026

Tabella anno 2026 rottamazione quater e quinquies

Rottamazione-quinquies 2026		
Rata	Scadenza ufficiale	Ultimo giorno utile
1ª rata	31 luglio (venerdì)	31 luglio
2ª rata	30 settembre (mercoledì)	30 settembre
3ª rata	30 novembre (venerdì)	30 novembre
Rottamazione-quater e Riammissione 2026		
Rata	Scadenza ufficiale	Ultimo giorno utile
12ª rata (11ª alluvione) + 4ª riammissione	31 maggio (domenica)	8 giugno
13ª rata + 5ª riammissione	31 luglio (venerdì)	5 agosto
12ª rata alluvione	31 agosto (venerdì)	7 settembre
13ª rata alluvione	31 ottobre (sabato)	9 novembre
14ª rata + 6ª riammissione	30 novembre (venerdì)	7 dicembre

Lo scadenziario completo della rottamazione quinquies e quater è anche utile anche per sapere se per una data scadenza vi sarà la tolleranza dei cinque giorni oppure no.

### 3) Rottamazione quater e quinquies: scadenziario 2027

Sempre accedendo al sito dell'Ader e utilizzando il medesimo servizio di calendario dei pagamenti delle Rottamazioni quater e quinquies vediamo le scadenze 2027:

Rottamazione-quinquies 2027		
Rata	Scadenza ufficiale	Ultimo giorno utile
4ª rata	31 gennaio (domenica)	1º febbraio
5ª rata	31 marzo (venerdì)	31 marzo
6ª rata	31 maggio (venerdì)	31 maggio
7ª rata	31 luglio (sabato)	2 agosto
8ª rata	30 settembre (venerdì)	30 settembre
9ª rata	30 novembre (venerdì)	30 novembre
Rottamazione-quater e Riammissione 2027		
Rata	Scadenza ufficiale	Ultimo giorno utile
15ª rata (14ª alluvione) + 7ª riammissione	28 febbraio (venerdì)	8 marzo
16ª rata (15ª alluvione) + 8ª riammissione	31 maggio (venerdì)	7 giugno
17ª rata + 9ª riammissione	31 luglio (sabato)	9 agosto
16ª rata alluvione	31 agosto (venerdì)	7 settembre
17ª rata alluvione	31 ottobre (domenica)	9 novembre
18ª rata (ultima) + 10ª riammissione (ultima)	30 novembre (venerdì)	6 dicembre



## Verifiche fiscali: la Corte EDU condanna nuovamente l'Italia in relazione ad accessi svolti in locali ad uso promiscuo

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

La Corte europea dei diritti dell'uomo, con la **sentenza Edilsud 2014 Srl semplificata e Ferreri c. Italia del 5 marzo 2026**, ha pronunciato una condanna nei confronti dello Stato italiano, chiarendo che l'Italia viola l'art. 8 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo (diritto al rispetto della vita privata e del domicilio) in relazione alle verifiche fiscali svolte in locali ad uso promiscuo (contemporaneamente abitazione e sede dell'attività). La Corte EDU ha sottolineato che la mancata previsione di precise condizioni finalizzate ad autorizzare lo svolgimento di accessi, verifiche e ispezioni fiscali nei locali commerciali o professionali ad uso promiscuo e l'assenza di rimedi ex ante o ex post contro l'illegittimità degli atti istruttori, costituiscono una violazione dell'art. 8 CEDU.

### CONSIDERAZIONI INTRODUTTIVE

Con la **sentenza Edilsud 2014 srl semplificata e Ferreri c. Italia del 5 marzo 2026** (ricorsi 32961/18 e 32984/18) la Corte europea dei diritti dell'uomo è intervenuta sul tema degli accessi effettuati nell'ambito delle verifiche fiscali in **locali ad uso promiscuo** (cioè contemporaneamente abitazione e sede dell'attività), precisando in modo puntuale i requisiti che devono sussistere durante tali procedure.

In altri termini, il tema trattato, involge l'autorizzazione del PM che, quando non motivata poiché considerata in queste ipotesi un mero requisito formale, non assicura un controllo sostanziale su legalità, necessità e proporzionalità.

Secondo la Corte di Strasburgo l'autorizzazione rilasciata dal PM all'accesso ispettivo presso i locali aziendali ad uso promiscuo, in quanto priva di una motivazione sostanziale sulla necessità e sulla proporzionalità dell'ispezione, non può considerarsi garanzia sufficiente, soprattutto in assenza di un rimedio giurisdizionale.

Di fatto, con la pronuncia in esame, emergono due principi destinati ad avere un impatto significativo sul sistema italiano:

- il primo riguarda la necessità di una motivazione effettiva dell'accesso: non è sufficiente un'autorizzazione formale o una formula generica, ma

occorre indicare le ragioni concrete che giustificano l'ingerenza nei locali del contribuente;

- il secondo riguarda il diritto a un controllo giurisdizionale effettivo e tempestivo.

Va da sé che trattasi di una pronuncia che si inserisce in un filone giurisprudenziale europeo che ha già censurato in più occasioni la normativa italiana sugli accessi fiscali e con cui è stato tracciato un orientamento sempre più chiaro che mette in discussione l'equilibrio attuale tra poteri dell'amministrazione e diritti dei contribuenti. È il caso:

- della **sentenza Italgomme Pneumatici c. Italia, del 6 febbraio 2025**. Con tale pronuncia la Corte EDU, in materia di potere d'accesso presso i locali commerciali, ha contestato alla normativa italiana tributaria, un eccesso di discrezionalità, con inadeguate garanzie procedurali per proteggere i contribuenti da abuso e arbitrarietà sia in fase antecedente sia in fase successiva ai controlli. Specificamente, i giudici di Strasburgo hanno rilevato che la disciplina italiana – articoli 52 del Dpr 633/1972 e 33 del Dpr 600/1973 – attribuisce all'amministrazione **poteri molto ampi e privi di adeguate garanzie procedurali**. Difatti, anche l'accesso ai locali commerciali o professionali determina un'ingerenza nel diritto al rispetto del domicilio (articolo 8 della Cedu) pertanto, per essere legittima deve essere accompagnata da regole chiare che delimitino l'esercizio del potere ispettivo e garantiscano garanzie effettive di controllo;
- della **sentenza Agrisud 2014 srl semplificata e altri c. Italia, dell'11 dicembre 2025**. Con tale pronuncia la Corte EDU, ha sostanzialmente confermato l'orientamento già espresso con la sentenza Italgomme, ribadendo che la normativa italiana lascia alle autorità fiscali una discrezionalità sostanzialmente illimitata sulle condizioni che giustificano l'accesso e la portata delle verifiche documentali;
- della **sentenza Ferreri e Bonassisa c. Italia dell'8 gennaio 2026**, che ha riconosciuto che il sistema tributario italiano, anche per quanto riguarda l'accesso ai dati bancari, viola l'art. 8 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo.





Si precisa che, in ambito nazionale, i principi affermati dalla Corte di Strasburgo nella sentenza “*Italgomme*” sono stati in qualche modo recepiti:

- **dal legislatore, con l’art. 13-bis del D.L. n. 84/2025, convertito con modifiche dalla L. 30 luglio 2025, n. 108 (con decorrenza dal 2 agosto 2025), che ha modificato l’art. 12 dello Statuto del contribuente, introducendo l’obbligo di motivare in modo chiaro e dettagliato gli accessi fiscali, applicabile ai soli atti successivi all’entrata in vigore, senza tuttavia prevedere un effettivo rimedio giurisdizionale a tutela del contribuente;**
- **dalla Corte di Cassazione, dapprima, con ordinanza interlocutoria n. 11910 del 6 maggio 2025, che ha assegnato alle parti un termine per osservazioni sulla rilevanza della sentenza *Italgomme*, successivamente, con ordinanza n. 25751 del 22 settembre 2025, che ha richiesto alle stesse di interloquire sulla rilevanza della sopravvenuta disciplina introdotta dall’art. 13-bis del D.L. n. 84/2025, conv. in l. n. 108/2025 e, infine, anche con l’ordinanza n. 25049 dell’11 settembre 2025.**

**Nonostante le numerose pronunce e l’intervento del legislatore, le principali criticità procedurali e di tutela evidenziate dalla Corte europea dei diritti dell’uomo sembrano tutt’ora rimaste irrisolte.**

## 1. IL CASO

Per comprendere meglio la questione giuridica sottoposta all’attenzione della Corte europea dei diritti dell’uomo, è opportuno ricostruire i fatti che hanno dato origine alla vicenda.

Il caso deciso nella sentenza *Edilsud srl e Ferreri c. Italia del 5 marzo 2026* riguarda un accesso e un’ispezione effettuati dalla Guardia di Finanza presso un immobile utilizzato contemporaneamente come abitazione del legale rappresentante e come sede della società Edilsud. L’accesso ispettivo era stato autorizzato dal Pubblico Ministero su richiesta del comandante locale della Guardia di Finanza presso il tribunale distrettuale di Foggia. Nell’autorizzazione si indicava che lo scopo dell’intervento era quello di verificare la regolarità fiscale della società e, se del caso, accertare eventuali reati di natura tributaria.

Gli agenti della Guardia di Finanza si sono quindi recati presso la sede legale della società, situata nell’abitazione del secondo ricorrente. Quest’ultimo ha collaborato spontaneamente, consegnando parte della documentazione richiesta e precisando che altri documenti si trovavano presso un movimento autonomo di base al quale egli apparteneva. Nel corso delle operazioni, tuttavia, la perquisizione non si è limitata agli spazi collegati all’attività imprenditoriale, ma si è estesa all’intera abitazio-

ne. Gli agenti hanno infatti ispezionato anche locali strettamente personali, come camere da letto e bagni, e hanno inoltre proceduto alla perquisizione di due automobili. L’ispezione domiciliare non ha prodotto risultati rilevanti ai fini fiscali; soltanto in una delle autovetture sono stati rinvenuti alcuni documenti relativi a un cliente della società ricorrente. In altri termini, l’accesso autorizzato dal pubblico ministero ha, di fatto, consentito un’ispezione estesa all’intera abitazione (anche a stanze non collegate all’attività economica) e a beni estranei alla verifica fiscale.

Ritenendo che tali modalità operative fossero state eccessivamente invasive, i ricorrenti hanno adito la Corte EDU lamentando la violazione dell’articolo 8, sia autonomamente sia in combinato disposto con l’articolo 13 della Convenzione.

In particolare, essi hanno sostenuto che la normativa nazionale attribuisca alle autorità un potere discrezionale troppo ampio nello svolgimento di accessi e perquisizioni durante le verifiche fiscali, senza prevedere adeguate garanzie procedurali contro possibili abusi o arbitrarietà.

I ricorrenti hanno, inoltre, evidenziato l’assenza di un effettivo controllo giurisdizionale o indipendente, sia preventivo sia successivo, sulle misure adottate.

Infine, è stata dedotta la violazione dell’articolo 6 della Convenzione, in quanto – secondo i ricorrenti – l’ordinamento interno non offrirebbe un rimedio giurisdizionale effettivo che consenta di contestare ex post la legittimità della perquisizione e dell’ispezione effettuate.

**La Corte di Strasburgo, chiamata a pronunciarsi sulla questione, ha evidenziato che l’autorizzazione del PM, che nelle ipotesi di accessi presso i luoghi cd “promiscui” non deve necessariamente essere motivata, non assicura un controllo sostanziale su legalità, necessità e proporzionalità della misura. Inoltre, l’ispezione con un perimetro e raggio d’azione così ampio, esteso all’intera abitazione e persino a due autovetture, è stata eseguita senza chiari limiti oggettivi e in maniera sproporzionata.** Pertanto, in assenza di un rimedio giurisdizionale effettivo ex post, la Corte EDU ha riconosciuto ai ricorrenti 7.600 euro per danno non patrimoniale.

## 2. LA DECISIONE DELLA CORTE EDU

Nel valutare la questione, la Corte ha richiamato innanzitutto i principi generali già elaborati in materia di accessi, ispezioni e perquisizioni nei locali delle persone giuridiche ai fini dell’accertamento fiscale, nonché in tema di copia e sequestro di documenti, sintetizzati nella precedente e ormai celebre sentenza *Italgomme Pneumatici S.r.l. e altri c. Italia*.

Il profilo peculiare della vicenda (che quindi lo dif-



ferenza dalla pronuncia *Italgomme*) risiede, però, nella natura "promiscua" dei locali, utilizzati contemporaneamente come **sede commerciale** e **abitazione privata del rappresentante legale**.

Sul punto, la Corte ha rilevato che, ai sensi dell'art. 52 c. 1 DPR 633/72, come interpretato dalla Corte di Cassazione, l'autorizzazione del Pubblico Ministero per l'accesso a locali commerciali adibiti anche ad abitazione non deve essere motivata, essendo considerata nell'ordinamento interno come un mero requisito procedurale. Sotto questo profilo, essa è stata ritenuta sostanzialmente assimilabile all'autorizzazione rilasciata dal capo della polizia tributaria o dall'Agenzia delle entrate, che la Corte aveva già ritenuto insufficiente nella sentenza *Italgomme Pneumatici S.r.l. e altri c. Italia*. La normativa nazionale, infatti, richiede una motivazione soltanto quando il pubblico ministero autorizza una perquisizione in abitazioni private che non coincidono con locali destinati all'attività economica.

In altri termini, la **CEDU** ha posto all'esame le disposizioni contenute nell'**articolo 52 del DPR n. 633/1972**, che regolano le procedure di autorizzazione in caso di accessi, ispezioni e verifiche fiscali. Precisamente, secondo la normativa e la prassi italiana:

- per i **controlli presso le abitazioni** è sempre necessaria un'**autorizzazione del PM** motivata da gravi indizi;
- in caso di **locali promiscui**, l'autorizzazione del PM è necessaria ma è considerata un **mero requisito procedurale**, senza necessità di motivazione adeguata.

Un doppio binario di tutele contestato dalla CEDU che, al contrario, nella sentenza del 5 marzo evidenzia che in caso di locali ad uso promiscuo, i **diritti alla privacy e al domicilio** devono essere garantiti integralmente, secondo quanto previsto dall'articolo 8 della Convenzione. Un'autorizzazione non motivata è, infatti, equiparabile a un atto amministrativo interno privo di quel controllo giudiziario effettivo che dovrebbe proteggere il cittadino dall'arbitrarietà.

In risposta alle accuse, l'Italia si è difesa evidenziando che i contribuenti avrebbero dovuto prima procedere rivolgendosi alla giustizia nazionale, esaurendo i ricorsi interni.

Un punto sul quale però la risposta della CEDU è stata ancor più decisa: ad oggi i **tribunali italiani non offrono tutele efficaci**, adeguandosi a norme e prassi ormai consolidate, rendendo di fatto vano il tentativo di difesa contro l'eccessiva intrusività dei controlli fiscali.

Così, di fatto, la CEDU sembra aver voluto "bocciare" l'articolo 52 del DPR 633/72, posto che l'autorizzazione del PM per i controlli fiscali nelle abitazioni-ufficio

non può tradirsi in un semplice visto formale.

Per quanto riguarda, poi, l'oggetto e l'ampiezza della misura, la Corte ha rilevato che l'autorizzazione rilasciata dal pubblico ministero riguardava indistintamente sia la sede legale della società sia la residenza privata del secondo ricorrente, poiché entrambe si trovavano nei medesimi locali. Essa consentiva, inoltre, l'accesso a tutti i documenti e alle prove relative al generale rispetto degli obblighi fiscali, senza prevedere alcuna limitazione specifica quanto alla portata delle verifiche.

Il problema si è esteso, quindi, anche alle garanzie riconosciute. La Corte, a tal proposito, ha ribadito che **i ricorsi esperibili ex post dinanzi ai giudici tributari o civili non possono essere considerati rimedi effettivi**, per le ragioni già illustrate nella sentenza *Italgomme*, tant'è che, nel caso di specie, il Governo non ha indicato nuove disposizioni normative o orientamenti giurisprudenziali interni idonei a rimettere in discussione tali conclusioni.

Di conseguenza, la Corte europea dei diritti dell'uomo ha accertato la violazione dell'articolo 8 della Convenzione nei confronti di entrambi i ricorrenti.

**La Corte EDU ha, infatti, sottolineato che le verifiche fiscali in locali aziendali che coincidono con l'abitazione non possono essere svolte con autorizzazioni generiche e senza limiti, perché ciò viola il diritto al rispetto del domicilio garantito dall'art. 8 CEDU. Conseguentemente è stato chiarito che il quadro interno non sembra assicurare sufficienti cautele contro arbitrarietà, mancando limiti e un controllo giurisdizionale effettivo su legalità, necessità e proporzionalità dell'azione amministrativa.**

Orbene, la criticità riscontrata dalla Corte Edu nella trama della disciplina interna delle misure istruttorie in questione, letta anche alla luce della prassi dell'amministrazione finanziaria, è da ricondursi ad un'effettiva assenza di un controllo giurisdizionale adeguato, sia preventivo che successivo, in grado di scongiurare abusi e derive arbitrarie nell'esercizio del potere istruttorio.

### 3. OSSERVAZIONI CONCLUSIVE

In conclusione, non può che ritenersi che la *sentenza Edilsud c. Italia* si inserisce perfettamente nel solco di una giurisprudenza europea ormai consolidata, inaugurata dal "lead case" *Italgomme* e rafforzata, poi, sia dalla pronuncia *Agrisud* che dalla *sentenza Ferrieri e Bonassisa* (che hanno portato alla luce le profonde carenze strutturali del sistema italiano in materia di ispezioni fiscali e amministrative).

Con tali pronunce, facendo applicazione dell'art. 46 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo, la Corte ha sostanzialmente vincolato lo Stato italiano non solo a porre rimedio alla singola violazione,

ma ad **adottare misure generali e strutturali per adeguare la propria normativa e prassi amministrativa ai principi affermati dalla Corte EDU. Ne è conseguito che, da un lato, il legislatore è intervenuto sullo Statuto del contribuente introducendo l'obbligo di motivazione degli accessi ispettivi dall'altro, la struttura normativa di fondo è rimasta sostanzialmente immutata.**

Alla luce delle recenti pronunce, ne deriva che, per la Corte EDU, **il tentativo del legislatore nazionale di rispondere alle censure sollevate con la sentenza *Italgomme* (attraverso la modifica dello Statuto dei Diritti del Contribuente con l'art. 13-bis D.L. n. 84/2025, convertito in legge, con modifiche, dalla L. n. 108/2025, con decorrenza dal 02.08.2025), si sia rivelato insufficiente.**

Ed è proprio in questa prospettiva che la Corte ha determinato, altresì, **in modo chiaro e vincolante i criteri guida sui quali lo Stato italiano dovrà fondare il nuovo quadro normativo**, sottolineando implicitamente l'insufficienza delle soluzioni adottate fino a oggi e la necessità di linee guida strutturate per garantire una tutela effettiva dei contribuenti.

Per tale ragione, anche la **sentenza *Edilsud e Ferrari*** in esame rappresenta un importante punto di riferimento per la prassi tributaria e per i professionisti del settore legale e fiscale, in quanto riafferma e consolida un principio fondamentale già espresso a livello nazionale ed europeo: **l'accesso ispettivo durante le verifiche fiscali è una misura altamente invasiva, che richiede una procedura rigorosa e verificabile, così da impedire accessi, ispezioni e verifiche meramente "esplorative", ossia prive di un oggetto determinato e senza alcuna indicazione, seppur in termini generali, della tipologia di documenti che possono es-**

**sere acquisiti nel corso dell'ispezione.**

Di fatto, la Corte Edu richiamando e coordinando la giurisprudenza nazionale ed europea, ha chiarito definitivamente come sia necessario garantire un effettivo controllo giudiziale nell'interesse del contribuente. Va da sé che per gli operatori del settore la pronuncia costituisce un importante riferimento sia sul piano operativo, in termini di corretta gestione delle attività ispettive, che sul piano difensivo, nella valutazione della legittimità degli accessi posti a fondamento degli accertamenti fiscali. Il tutto avvalorato, altresì, dalla coerenza con gli standard CEDU, idonei a rafforzare ulteriormente la tutela della sfera privata e dell'inviolabilità del domicilio.

Si tratta, dunque, di una decisione destinata ad incidere sensibilmente sulle modalità operative degli organi di controllo e sulle strategie difensive nei procedimenti tributari.

Del pari, è indispensabile che il legislatore intervenga con riforme organiche e incisive, recependo integralmente le indicazioni della Corte, al fine di garantire un sistema di controlli fiscali rispettoso dei diritti fondamentali e conforme agli standard europei. Le recenti modifiche allo Statuto del contribuente sono solo un piccolo passo nella direzione della Cedu, anche perché da un lato, la nuova disciplina non ha efficacia retroattiva; dall'altro, non è stato ancora introdotto un vero diritto di impugnazione immediata dell'atto di accesso. Se il legislatore non recepirà integralmente queste indicazioni, il rischio di una nuova ondata di ricorsi e di ulteriori condanne internazionali rimane concreto, con gravi ripercussioni sulla legittimità costituzionale ed europea del sistema tributario italiano.

**Avv. Maurizio Villani  
Avv. Federica Attanasi**

## SE VUOI RICEVERE L'ABBONAMENTO CARTACEO

di Tribuna Finanziaria direttamente al tuo indirizzo scrivi a [info@tribunafinanziaria.it](mailto:info@tribunafinanziaria.it) bonificando la somma di euro 150 al seguente IBAN

IT10D01030334800000000745594

più la foto dell'ultima copertina





# Prime analisi e riflessioni sulla bozza del Decreto Legge del PNRR in tema di Giustizia Tributaria

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

La bozza del decreto legge recante "**Ulteriori disposizioni urgenti per l'attuazione del Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR) e in materia di politiche di coesione**" introduce rilevanti novità in materia di giustizia tributaria, con l'obiettivo dichiarato di rendere più efficiente il sistema della giustizia tributaria e ridurre il carico delle Corti di Giustizia Tributaria di primo grado.

Più nel dettaglio, l'**articolo 16 della bozza del decreto legge in esame** introduce disposizioni tecniche per l'attuazione della Riforma della Giustizia tributaria prevista dal PNRR, apportando modifiche puntuali ai seguenti disposti normativi fondamentali in materia quali:

- il Decreto legislativo del 31/12/1992 n. 545/1992;
- il Decreto legislativo del 31/12/1992 n. 546/1992;
- il Decreto legislativo del 14 novembre 2024 n. 175, ossia Testo unico della giustizia tributaria";
- la Legge 31 agosto 2022 n. 130.

Queste modifiche si inseriscono nel più ampio contesto della **riforma della giustizia tributaria**, già avviata con la **Legge del 31 agosto 2022, n. 130**, che ha istituito la "**Quinta Magistratura Tributaria**" ed ha introdotto significative innovazioni nell'ordinamento giudiziario tributario quali la trasformazione delle Commissioni tributarie provinciali e regionali in Corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, con l'obiettivo di rafforzare l'indipendenza e la terzietà del nuovo magistrato tributario professionale selezionato mediante concorso pubblico.

Pertanto, le modifiche introdotte dall'articolo 16 della bozza del decreto legge in esame hanno carattere tecnico-organizzativo e mirano a garantire maggiore certezza del nuovo assetto della giustizia tributaria e si collocano nell'ambito degli obiettivi del PNRR, che prevede una "*risposta organica e di sistema per risolvere molte delle problematiche insite nel precedente assetto ordinamentale*" della giustizia tributaria, come evidenziato dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 204/2024.

Tanto premesso, si analizzano brevemente le principali modifiche apportate alla giustizia tributaria con la bozza del decreto in esame.

## **Modifiche al Decreto Legislativo n. 545/1992**

Il **comma 1 del citato art. 16 della bozza** interviene sul Decreto Legislativo del 31 dicembre 1992, n. 545 rubricato in "*Ordinamento degli organi speciali di giurisdizione tributaria ed organizzazione degli uffici di collaborazione*", prevedendo testualmente:

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

*a) all'articolo 2, comma 1, ultimo periodo, le*

*parole: «alla nomina» sono sostituite dalle seguenti: «alla data di scadenza del termine per la presentazione della domanda di partecipazione all'interpello per ricoprire la funzione di presidente»;*

*b) all'articolo 4-quater, comma 2, primo periodo, le parole: «, che la presiede», sono sostituite dalle seguenti: «che la presiede o dal presidente di una corte di giustizia tributaria di primo grado»;*

*c) all'articolo 4-quinquies, comma 1, ultimo periodo, le parole: «i magistrati tributari affidatari presso i quali i magistrati tributari svolgono il tirocinio» sono sostituite dalle seguenti: «i magistrati e i giudici tributari di cui all'articolo 3, presso i quali i magistrati nominati svolgono il tirocinio»."*

Ebbene il suddetto comma introduce tre significative modifiche:

- **all'articolo 2, comma 1**, viene precisato il momento temporale di riferimento per i requisiti necessari alla nomina dei Presidenti delle Corti di giustizia tributaria.

Il riferimento, infatti, non è più generico "*alla nomina*", ma viene specificato che i requisiti devono sussistere "*alla data di scadenza del termine per la presentazione della domanda di partecipazione all'interpello per ricoprire la funzione di presidente*".

Questa modifica certamente introduce maggiore certezza temporale nel procedimento di selezione;

- **all'articolo 4-quater, comma 2**, viene ampliata la composizione della commissione esaminatrice. Oltre al Presidente di una Corte di giustizia tributaria di secondo grado che la presiede, può ora presiedere anche "il presidente di una corte di giustizia tributaria di primo grado". Questa modifica amplia le possibilità orga-

nizzative e la flessibilità nella costituzione delle commissioni;

- **all'articolo 4-quinquies, comma 1**, viene aggiornata la terminologia relativa al tirocinio dei magistrati tributari. La formulazione precedente faceva riferimento ai soli "magistrati tributari affidatari", mentre ora si fa riferimento a **"i magistrati e i giudici tributari di cui all'articolo 3"**, ampliando così la platea dei soggetti presso i quali può essere svolto il tirocinio.

#### Modifica al Decreto Legislativo n. 546/1992

Una delle novità più rilevanti viene introdotta dal comma 2 del citato art. 16 della bozza che prevede l'innalzamento della soglia di valore entro cui il giudice monocratico può decidere le controversie tributarie, portandola **da 5.000 a 10.000 euro**.

Infatti, il comma 2 interviene sull'articolo 4-bis, comma 1 del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 rubricato in **"Competenza del giudice monocratico"**, prevedendo testualmente:

**"2. All'articolo 4-bis, comma 1 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, le parole: «5.000 euro» sono sostituite dalle seguenti: «10.000 euro»."**

Questa modifica entrerà in vigore per i **ricorsi notificati a decorrere dall'01 marzo 2026**.

Tanto si evince dal successivo comma 6 del citato art. 16 della bozza il quale stabilisce che le disposizioni di cui al comma 2 (relativo all'innalzamento della soglia di valore da 5.000 a 10.000 euro) e al comma 3, lettera d), si applicano ai ricorsi notificati a decorrere dal 1° marzo 2026, garantendo un periodo transitorio per l'adeguamento alle nuove previsioni normative.

La suddetta modifica risponde all'esigenza di aggiornare i valori economici di riferimento nel processo tributario, tenendo conto dell'evoluzione economica, dell'inflazione e mira, al contempo, a spostare su un binario più rapido e meno oneroso (quale appunto quello del giudice monocratico) una quota significativa del contenzioso tributario, stimata intorno al 70% delle liti tributarie di primo grado, anche per deflazionare il contenzioso tributario in Cassazione.

Da questo si evince che ratio della riforma è chiaramente deflattiva in quanto:

- **da un lato**, mira a consentire al giudice monocratico di occuparsi di un maggior numero di cause di modico valore,
- **dall'altro**, alleggerisce il lavoro dei collegi, riservando a loro le controversie di maggiore complessità e valore.

#### Modifiche al Testo unico della giustizia tributa-

#### ria, Decreto legislativo n. 175/2024

Il successivo **comma 3 del citato art. 16 della bozza**, modifica il Decreto Legislativo 14 novembre 2024, n. 175, meglio conosciuto come **"Testo unico della giustizia tributaria"**, che, come è noto, entrerà in vigore il **01 gennaio 2027**.

Tale data, infatti, è stata fissata dall'art. 4 del D.L. 31 dicembre 2025, n. 200 (cd. decreto Milleproroghe 2026), che ha rinviato di un anno l'applicabilità dei Testi Unici della riforma tributaria, compreso quello della giustizia tributaria.

Ebbene, al suddetto decreto vengono previste le seguenti modifiche, **sostanzialmente speculari** a quelle introdotte per i precedenti Decreti Legislativi nn. 545 e 546/1992:

All'articolo 3, comma 1, viene operata la medesima precisazione temporale già vista per l'articolo 2 del decreto n. 545/1992, sostituendo *"alla nomina"* con *"alla data di scadenza del termine per la presentazione della domanda di partecipazione all'interpolo per ricoprire la funzione di presidente"*.

All'articolo 8, comma 2, viene introdotta la stessa possibilità di presidenza della commissione esaminatrice da parte del presidente di una corte di giustizia tributaria di primo grado, in aggiunta al presidente di secondo grado.

All'articolo 9, comma 2, viene aggiornata la terminologia relativa ai soggetti presso i quali può essere svolto il tirocinio, facendo riferimento a **"i magistrati e i giudici tributari di cui all'articolo 4"**.

#### Modifiche in tema di Concorso di magistratura tributaria

**La bozza di decreto interviene anche sulla disciplina delle prove scritte del concorso per magistrato tributario, per il quale rimane la prova preselettiva** (art. 1, comma 10-bis, Legge 130/2022).

In particolare, il **comma 4 dell'articolo 16**, interviene sull'articolo 1, comma 10-ter, della legge 31 agosto 2022, n. 130, rubricato in *"Disposizioni in materia di giustizia tributaria"*, modificando sostanzialmente la struttura della prova scritta per l'accesso alla magistratura tributaria.

In particolare, il comma 4 testualmente dispone:

**"4. All'articolo 1, comma 10-ter, della legge 31 agosto 2022, n. 130, il primo e il secondo periodo sono sostituiti dai seguenti:** «La prova scritta di cui al comma 10-bis consiste nello svolgimento di due elaborati, di cui il primo in diritto tributario e il secondo in diritto civile o commerciale, con profili di carattere tributario, da individuarsi con le modalità di cui al secondo periodo. Gli elaborati da svolgersi durante le prove scritte sono individuati mediante sorteggio pubblico da effettuarsi nell'imminenza della prova».

Ebbene, in base alla nuova formulazione, la prova scritta consiste nello svolgimento di **due elaborati**:

- **il primo elaborato in diritto tributario.**
- **il secondo elaborato in diritto civile o commerciale, con profili di carattere tributario.**

Gli elaborati sono individuati mediante sorteggio pubblico da effettuarsi nell'imminenza della prova, garantendo così trasparenza e imparzialità nella selezione delle tracce.

C'è, però, da precisare che il **comma 3 dell'art. 4 del D.Lgs. n. 545/1992 (prossimo art. 5, comma 3, Testo Unico n. 175/2024), che non risulta oggetto di alcuna specifica modifica legislativa, prevede ancora la prova teorico - pratica di diritto processuale tributario.**

Più nel dettaglio il succitato comma 3 testualmente prevede:

*“3. La prova scritta ha la prevalente funzione di verificare la capacità di inquadramento logico sistematico del candidato e consiste nello svolgimento di due elaborati teorici rispettivamente vertenti sul diritto tributario e sul diritto civile o commerciale, **nonché in una prova teorico-pratica di diritto processuale tributario.**”*

In definitiva, le prove scritte si dovranno svolgere in tre giorni:

- **nei primi due giorni** ci sarà il sorteggio per i due elaborati scritti di diritto tributario e di diritto civile o commerciale con profili di carattere tributario;
- **nel terzo giorno** si svolgerà la prova teorico – pratica di diritto processuale tributario (come testualmente previsto dal succitato comma 3 dell'art. 4 del D.Lgs. n. 545/1992).

**Modifiche di natura organizzativa e gestionale.** Infine, la bozza del decreto legge prevedono ulteriori importanti novità ed interventi di **natura organizzativa e gestionale.**

Infatti, i successivi **commi 7, 8, 9, e 10 del citato art. 16 della bozza**, prevedono una nuova articolazione territoriale del Dipartimento della giustizia tributaria, con l'obiettivo di completare il processo di riforma e riorganizzazione della giustizia tribu-

taria avviato con la legge n. 130/2022, la legge n. 111/2023 e il decreto legislativo n. 220/2023.

In particolare, viene prevista la creazione di **tre direzioni territoriali a Milano, Roma e Napoli**, ciascuna dotata di specifiche competenze in materia di vigilanza, gestione delle risorse, supporto organizzativo e logistico alle Corti di giustizia tributaria di secondo grado.

**Le tre direzioni territoriali hanno sede in:**

- **Milano**, presso gli uffici di segreteria della Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia;
- **Roma**, presso gli uffici di segreteria della Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio;
- **Napoli**, presso gli uffici di segreteria della Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania.

Ogni direzione territoriale è articolata in due uffici dirigenziali non generali ed è preposta da un dirigente di livello generale.

Questa riorganizzazione territoriale risponde all'esigenza di incrementare il livello di efficienza degli uffici e delle strutture centrali e territoriali, in coerenza con gli obiettivi del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR). L'istituzione di queste direzioni territoriali rappresenta un elemento significativo della riforma, in quanto consente una gestione più capillare e coordinata della giustizia tributaria sul territorio nazionale, distribuendo le competenze amministrative e organizzative in modo più equilibrato tra le diverse aree geografiche del Paese.

\*\*\*

In conclusione, la bozza del decreto legge di riforma della giustizia tributaria si configura come un intervento strutturale e necessario finalizzato a semplificare e rendere sempre più efficiente il sistema della giustizia tributaria, con l'obiettivo di conseguire benefici concreti sia in termini di rapidità dei procedimenti sia di qualità delle decisioni assunte dai nuovi Giudici tributari.

Resta tuttavia imprescindibile la necessità di ulteriori approfondimenti e chiarimenti su alcuni profili al fine di assicurare un assetto organizzativo pienamente coerente ed efficace evitando contrasti normativi.

**Avv. Maurizio Villani**  
**Patrocinante in Cassazione**

*“Per trovar la giustizia bisogna esserle fedeli: essa, come tutte le divinità, si manifesta soltanto a chi ci crede!”*

— Piero Calamandrei





## La Giustizia Tributaria deve essere inserita nella Costituzione e non deve dipendere dal Mef

A cura dell'Avv. Maurizio Villani

### Premessa

A marzo ci sarà il referendum conservativo per avere un giudice terzo ed imparziale. L'argomento è di stretta attualità e particolarmente sentito per la giustizia tributaria.

**In uno Stato di diritto il giudice deve essere terzo, indipendente e imparziale. Non solo nella sostanza, ma anche nell'apparenza. È un principio semplice, quasi intuitivo: chi decide una controversia non può dipendere da una delle parti in causa.**

Eppure, nel sistema italiano, questo tema si pone con particolare evidenza proprio nella giustizia tributaria, cioè quella che decide le controversie tra contribuente e fisco.

Infatti, la riforma della giustizia tributaria, culminata con la Legge n. 130 del 31 agosto 2022, ha introdotto la riforma organica della giustizia tributaria istituendo la c.d. **Quinta Magistratura Tributaria**, composta - a regime - da magistrati tributari professionali destinati all'esercizio esclusivo della funzione giurisdizionale in materia fiscale, affiancandola alle altre magistrature ordinaria, amministrativa, contabile e militare.

Tale riforma, inserita nel quadro degli interventi previsti dal PNRR, ha segnato un punto di svolta per la giurisdizione tributaria, introducendo dei magistrati tributari professionali, selezionati tramite concorso pubblico, e ridenominando gli organi giurisdizionali in Corti di Giustizia Tributaria di primo e secondo grado.

**Tuttavia, il processo riformatore è ancora incompleto: permangono oggi criticità legate all'autonomia, alla terzietà ed all'integrazione costituzionale della magistratura tributaria, nonché alla sua attuale dipendenza dal Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF).**

**Infatti, la riforma risulta incompleta sotto il profilo costituzionale in quanto la magistratura tributaria non trova ancora espresso riconoscimento nel testo della Costituzione e continua a dipendere organizzativamente e funzionalmente dal Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF), circostanza che pone rilevanti questioni di compatibilità con i principi di indipendenza, terzietà**

**ed imparzialità della funzione giurisdizionale.**

La Corte Costituzionale, con la sentenza n. 204 del 17 dicembre 2024, ha riconosciuto la riforma quale "progresso adeguato" verso un sistema più equo e conforme ai principi costituzionali.

Tuttavia, la riforma - pur significativa - non ha completato il percorso di piena integrazione della magistratura tributaria nel sistema costituzionale.

Infatti, la giustizia tributaria continua oggi a dipendere funzionalmente ed organizzativamente dal Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF), attraverso il Dipartimento della Giustizia Tributaria. Tale assetto pone un evidente problema di compatibilità con i principi di:

- indipendenza della funzione giurisdizionale (art. 101 Cost.);
- terzietà ed imparzialità del giudice (art. 111 Cost.);
- separazione dei poteri.

In definitiva, l'inquadramento dell'organizzazione giudiziaria tributaria all'interno di un apparato del MEF è in conflitto con i principi di autonomia ed indipendenza in quanto finisce per determinare condizionamenti, anche involontari, comunque non corrispondenti alla funzione di garanzia imparziale della giurisdizione ed alla par condicio delle parti nel processo.

La giurisdizione tributaria è ancor più esposta al rischio di assenza di indipendenza ed autonomia con le modifiche introdotte dalla legge n. 130 del 2022, che riconoscono alla Direzione della giustizia tributaria del Dipartimento delle finanze una pervasiva "funzione di supporto" anche nell'attività ispettiva, che deve invece essere esercitata in istituzionale autonomia da parte dell'organo di autogoverno della giustizia tributaria.

Un'analoga funzione di supporto è riconosciuta in capo alla predetta Direzione ai fini delle attività dell'ufficio del massimario nazionale in aggiunta alla funzione di organizzazione e supporto per l'espletamento dei corsi di aggiornamento riconosciuta alla Scuola centrale tributaria incardinata anch'essa nel MEF, cosicché il sapere giurisprudenziale è sottoposto a condizionamento ab esterno, contrastando con la garanzia di parità delle

parti nel processo.

L'assenza di indipendenza è accentuata dalla disciplina novellatrice che ha modificato la natura del rapporto di servizio dei magistrati tributari, reclutati con pubblico concorso, i quali diventano "lavoratori dipendenti" dal MEF.

#### **A. Commissione europea**

**La Commissione europea, nella relazione sullo stato di diritto in Italia nell'anno 2025, ha testualmente precisato quanto segue:**

“La Corte costituzionale ritiene che la riforma globale degli organi di giurisdizione tributaria rappresenti un progresso adeguato in direzione di un sistema più equo che rispetti i principi costituzionali. L'istituzione del Dipartimento della Giustizia Tributaria era compresa in una riforma generale delle corti di giustizia tributaria volta a migliorare la qualità della giurisdizione fiscale. Per tenere conto delle preoccupazioni circa l'indipendenza delle nuove corti di giustizia tributaria dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, quest'ultimo ha istituito al suo interno un organo autonomo, distinto dal Dipartimento delle Finanze. **Tuttavia il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria ritiene che il livello di indipendenza delle corti di giustizia tributaria non sia aumentato poiché il Dipartimento è di fatto un ramo del Ministero, le corti di giustizia tributaria continuano a essere funzionalmente dipendenti dal Ministero, il ruolo del Consiglio di Presidenza in qualità di organo autonomo rimarrebbe limitato e i magistrati tributari continuano a essere per la maggior parte giudici onorari, con una dotazione finanziaria insufficiente.**”

In sostanza, la Commissione Europea con il citato documento ha ribadito la necessità che la giustizia tributaria non può dipendere dal MEF.

#### **B. Il problema della dipendenza dal MEF**

La funzione giurisdizionale, ai sensi degli artt. 101 e 111 della Costituzione, deve essere esercitata da giudici soggetti soltanto alla legge e caratterizzati da piena terzietà rispetto alle parti del processo.

Attualmente, la magistratura tributaria è gestita ed organizzata dal MEF, che nomina i magistrati, bandisce i concorsi e gestisce il personale delle segreterie.

Questa situazione genera un evidente conflitto di interessi, poiché il MEF è anche parte processuale nelle controversie fiscali, compromettendo il principio di terzietà ed imparzialità del giudice, sancito dal citato art. 111 della Costituzione.

**Infatti, il MEF è parte sostanziale del rapporto**

**tributario in quanto:**

- **esercita il potere impositivo attraverso l'Agenzia delle Entrate;**
- **gestisce l'organizzazione della giustizia tributaria;**
- **incide sulle risorse finanziarie e sul personale delle corti tributarie.**

Si configura così un potenziale conflitto strutturale di interessi: l'amministrazione finanziaria, parte nel processo tributario, dipende dallo stesso Ministero che organizza e finanzia il giudice chiamato a decidere la controversia.

Pur non traducendosi automaticamente in condizionamento concreto, tale assetto compromette la percezione di imparzialità, elemento essenziale secondo la giurisprudenza della Corte EDU. **L'indipendenza del giudice deve essere non solo effettiva, ma anche apparente.**

Tale assetto è stato oggetto di critiche sia a livello nazionale che europeo.

La citata Commissione Europea, nella Relazione sullo Stato di diritto 2025, ha sottolineato che, nonostante la creazione di un organo autonomo all'interno del MEF, la giustizia tributaria continua ad essere funzionalmente dipendente dal MEF, con un livello di indipendenza percepito come insufficiente.

In particolare, si rileva che:

- le Corti di Giustizia Tributaria restano funzionalmente dipendenti dal MEF;
- il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria mantiene un ruolo limitato;
- la maggioranza dei magistrati tributari è ancora composta da giudici onorari;
- la dotazione finanziaria risulta insufficiente.

#### **C. Il problema della normativa attuale**

La prima questione riguarda l'art. 13 del d.lgs. n. 545 del 1992 (e il correlato art. 8, comma 4, della legge n. 130 del 2022), anche in combinato disposto con gli artt. 6 del d.lgs. n. 546 del 1992 e 51 cod. proc. civ., nella misura in cui assegnano al MEF la determinazione discrezionale del compenso (in particolare, variabile, ma anche il fisso, nei limiti minimi ormai fissati dalla legge) dei giudici tributari.

Il potere di determinazione in via amministrativa della retribuzione affidato al MEF - soggetto che costituisce la parte sostanziale del giudizio tributario, avendo funzioni di coordinamento, indirizzo, vigilanza e controllo sulle Agenzie fiscali e sugli altri enti o organi che comunque esercitano funzioni in materia di tributi ed entrate erariali - determina una particolare situazione di soggezione del giudice tributario al potere discrezionale del predetto dicastero.

Detta situazione appare di dubbia compatibilità con i principi di indipendenza del giudice, garan-



titi anche ai giudici speciali ed agli "estranei che partecipano all'amministrazione della giustizia" ex art. 108 Cost. e soprattutto di indipendenza ed imparzialità della funzione giurisdizionale ovvero del "giusto processo", in condizioni di "parità" tra le parti, dinanzi ad un giudice terzo e imparziale (artt. 101, secondo comma, e 111 Cost.; art. 6 CEDU).

Ciò in quanto anche gli istituti (in particolare quello dell'astensione) posti ordinariamente a presidio dell'imparzialità ed indipendenza della funzione giurisdizionale per il singolo caso concreto non potrebbero utilmente operare, in presenza di una situazione di soggezione (nella specie, debitorio-creditoria) che coinvolgerebbe l'intera categoria dei giudici tributari.

La predetta situazione determina anche la violazione del principio di buon andamento dell'amministrazione (art. 97, secondo comma, Cost.) della giustizia tributaria, realizzandosi una situazione di stallo istituzional-processuale che sarebbe arduo risolvere se non a costo di pretermettere la disciplina sull'astensione del giudice, posta a presidio dell'indipendenza e imparzialità della funzione giurisdizionale e della parità tra le parti del processo.

**La normativa citata è in contrasto anche con i principi costituzionali del giusto processo e della parità delle parti del processo (art. 111 Cost. in correlazione con l'art. 6 Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo - CEDU e l'art. 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea - CDFUE), trovandosi il MEF, creditore sostanziale e parte del giudizio, in una posizione non pari-ordinata rispetto a quelle del contribuente e addirittura di supremazia rispetto al giudice.**

I concorsi per l'accesso all'intero organico della magistratura tributaria sono autonomamente gestiti dal MEF, che bandirà le procedure e nominerà anche le commissioni di concorso, con ampliamento delle competenze del MEF in quanto l'art. 20, comma 2-bis, lettera b), del d.l. n. 44 del 2023, come convertito, ha inserito nell'art. 24, comma 1, del d.lgs. n. 300 del 1999, la lettera d-bis), la quale **attribuisce al MEF le «funzioni di spettanza statale» nella «gestione amministrativa ed economica dei magistrati e giudici tributari».**

**Si tratta dunque di un ulteriore ampliamento delle competenze amministrative del MEF su tutta la magistratura tributaria, anche quella che in futuro eserciterà tale ruolo professionalmente.**

**L'art. 32 del d.lgs. n. 545 del 1992 pone** alle dipendenze del MEF il personale di supporto delle corti tributarie, senza attribuire alcuna funzione ai presidenti della corte e al Consiglio di presidenza della giustizia tributaria ed attribuisce al MEF il compito di determinare ogni anno le variazioni da apportare alle dotazioni in relazione alle variazioni del numero

di sezioni e del flusso dei ricorsi presso ogni corte di giustizia tributaria di primo e secondo grado.

Il MEF decide, quindi, autonomamente l'organico del personale amministrativo, le assunzioni di personale, i comandi e i distacchi, le mobilità, i trasferimenti, i premi di produttività, lasciando i presidenti della corte senza alcuna leva gestionale per assicurare il buon andamento degli uffici, se non quella della "vigilanza", il cui esito può solo tradursi in una "segnalazione" al MEF per "i provvedimenti di competenza" (art. 15 del d.lgs. n. 545 del 1992).

Tale situazione di totale dipendenza gestionale dei giudici e dei magistrati tributari dal titolare del rapporto sostanziale (creditore ed anche parte processuale) dedotto in giudizio non si riscontra in nessun'altra magistratura, ordinaria o speciale, in cui il soggetto governativo di riferimento ha funzioni ben separate dall'attività giurisdizionale ed in cui al magistrato, capo dell'ufficio, viene riconosciuto un potere di indirizzo e controllo più o meno ampio sull'andamento dell'ufficio, esteso alla gestione del servizio giustizia nel suo complesso, con la finalità di ottimizzare i risultati ed evitare che inefficienze anche dei servizi di supporto di cancelleria o di segreteria si ripercuotano sui tempi e modi dell'attività giudiziaria.

**Non ci deve essere coincidenza tra parte sostanziale del giudizio e soggetto organizzatore, che peraltro cura le procedure concorsuali e l'immissione in ruolo dei magistrati e dei giudici tributari.**

**L'art. 36 del d.lgs. n. 545 del 1992**, inoltre, nell'istituire il servizio automatizzato per la gestione delle attività degli uffici di segreteria delle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado e del Consiglio di presidenza, prevede che ad esso sia preposto il centro informativo del Dipartimento delle entrate.

**L'art. 20, comma 2-bis, lettera b), del d.l. n. 44 del 2023, come convertito, ha inserito nell'art. 24, comma 1, del d.lgs. n. 300 del 1999, la lettera d-bis**, che attribuisce al MEF le «funzioni di spettanza statale» anche nel settore della gestione e dello sviluppo del sistema informativo della giustizia tributaria e del processo tributario telematico. In ragione del progressivo sviluppo del processo tributario telematico, l'affidamento delle competenze in via dominante al MEF lascia i presidenti di corte di giustizia privi di adeguate leve gestionali.

**L'art. 37 del d.lgs. n. 545 del 1992** prevede che la direzione centrale per gli affari giuridici e per il contenzioso tributario presso il Dipartimento delle entrate del Ministero dell'economia e delle finanze possa formulare e proporre al Ministro indirizzi per gli uffici periferici ai fini della difesa dell'Amministrazione finanziaria in ordine alle questioni rilevate ed

esaminate; possa stabilire criteri di interpretazione della legge, nonché esaminare l'attività di rappresentanza e difesa degli uffici periferici dinanzi alle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, se del caso, impartendo le direttive per la loro organizzazione.

Tale situazione si è realizzata con riguardo ad un caso concreto, in cui il giudice si è trovato a dover decidere un giudizio in cui il MEF ha impartito la direttiva 14 dicembre 2012, n. 2/DGT (in tema di contributo unificato nel processo tributario - risposte ai quesiti), perorando la correttezza di una precisa interpretazione dell'istituto giuridico controverso, verosimilmente innescando, altresì, la modifica normativa intervenuta con la legge 27 dicembre 2013, n. 147, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2014)».

Si tratta di attività interpretativa "quasi autentica" che ordinariamente è svolta anche e soprattutto dalle Agenzie fiscali, vigilate e coordinate dal MEF, con circolari o atti amministrativi variamente denominati che troverebbero inevitabile ingresso (pur non vincolando il giudice) nel contenzioso tributario.

Dinanzi al descritto panorama istituzionale, bisogna intervenire a livello legislativo con riguardo alla necessaria indipendenza ed autonomia della magistratura speciale e prima ancora della funzione giurisdizionale (giusto processo e parità delle parti), come previsto dagli artt. 101, secondo comma, 104, 108 (per le magistrature speciali), 110, nonché 10, 11 e 117 Cost., **questi ultimi in relazione all'art. 6, paragrafo 1, CEDU, nella parte in cui prevede il diritto che ogni causa sia esaminata «da un tribunale indipendente e imparziale», nonché in relazione all'art. 47 CDFUE (essendo i tributi materia dell'UE), nella parte in cui prevede che «[o]gni individuo ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente [...] da un giudice indipendente e imparziale, precostituito per legge».**

I principi di autonomia ed indipendenza dei giudici e della funzione giurisdizionale da ogni altro potere devono conformare non soltanto la sostanza delle funzioni, **ma anche la loro apparenza nei confronti della collettività, che ha diritto ad avere ed a poter maturare la ragionevole rappresentazione di un giudice terzo ed imparziale e non già soggetto al potere di influenza di una delle parti del processo.**

Il principio dell'indipendenza del giudice si coniuga e si completa con l'art. 111 Cost., oltre che con la disciplina internazionale sul giusto processo, con particolare riguardo al principio della "parità delle parti", che la normativa censurata altera vistosa-

mente; i principi costituzionali di giusto processo e di parità delle parti si completano a loro volta con il disposto dell'art. 6 CEDU e dell'art. 47 CDFUE.

Oggi la magistratura tributaria continua a dipendere organizzativamente e funzionalmente dal **Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF)**.

E qui nasce il problema.

Il MEF:

- coordina e indirizza l'amministrazione finanziaria;
- esercita, attraverso le Agenzie fiscali, il potere impositivo;
- organizza e gestisce la giustizia tributaria;
- determina risorse, personale, strutture e sistemi informatici.

**In altre parole: il Ministero che rappresenta l'interesse fiscale dello Stato è anche quello che organizza il giudice chiamato a decidere le controversie tra Fisco e contribuente.**

**Non si tratta di mettere in discussione l'onestà o la professionalità dei magistrati tributari. Il punto è diverso: riguarda l'assetto istituzionale.**

**In uno Stato moderno, il giudice deve essere non solo indipendente, ma anche essere percepito come tale.**

**D. Necessità di riconoscimento costituzionale**  
L'attuale assetto costituzionale riconosce espressamente la magistratura ordinaria, amministrativa, contabile e militare, ma non menziona la magistratura tributaria.

La Costituzione stabilisce che:

- i giudici sono soggetti soltanto alla legge (art. 101);
- il processo deve svolgersi davanti a un giudice terzo e imparziale (art. 111).

Inoltre, le convenzioni europee – come l'art. 6 della CEDU – impongono che ogni causa sia esaminata da un tribunale indipendente ed imparziale.

**Il problema non è se vi sia un condizionamento concreto. Il problema è che esiste un potenziale conflitto strutturale di interessi.**

E questo, in un sistema democratico, è già sufficiente a sollevare una questione seria.

Le magistrature ordinaria, amministrativa, contabile e militare sono espressamente previste dalla Costituzione.

**La magistratura tributaria no.**

Inserirla esplicitamente nell'art. 103 della Costituzione significa:

- riconoscerle pari dignità rispetto alle altre giurisdizioni;
- garantirne stabilità istituzionale;
- rafforzarne l'autonomia.

Ma non basta. Occorre anche separarla organiz-



zativamente dal MEF, attribuendo la gestione ad un organo di autogoverno effettivo e collocandola sotto un assetto istituzionale che non coincida con la parte sostanziale del processo.

**L'inserimento espresso della giurisdizione tributaria nell'art. 103 Cost. costituisce un passaggio fondamentale per garantirne la stabilità istituzionale e l'autonomia piena.**

**La riforma deve prevedere:**

- **il riconoscimento costituzionale della magistratura tributaria;**
- **l'autonomia organizzativa;**
- **la dipendenza dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e non più dal MEF;**
- **il rafforzamento del Consiglio di Presidenza quale organo di autogoverno.**

L'evoluzione normativa e giurisprudenziale, nonché le recenti sentenze della Corte Costituzionale e della Corte EDU, evidenziano la necessità di un riconoscimento espresso della magistratura tributaria nella Costituzione.

L'inserimento tra le magistrature speciali previste dall'art. 103 Cost. garantirebbe piena autonomia e pari dignità rispetto alle altre giurisdizioni.

Inoltre, la dipendenza dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri, anziché dal MEF, assicurerebbe l'indipendenza gestionale e organizzativa, rafforzando la separazione tra funzione giudicante e amministrativa.

Più in generale, va riconosciuto, tuttavia, che un sistema che non garantisca un adeguato presidio istituzionale in capo alla posizione del giudice si presenterebbe, a sua volta, fortemente asintotico rispetto a quel rigoroso presupposto di legalità a cui il giudice è costituzionalmente tenuto.

Il ruolo del giudice, nell'architettura costituzionale della giurisdizione, appare infatti peculiare, non potendosi escludere a priori che norme, pur non immediatamente applicabili nel processo, vadano ad incidere in maniera evidente ed attuale sulle garanzie costituzionali della funzione giurisdizionale, così condizionando l'esercizio della relativa attività. Ciò tuttavia presuppone che tale incidenza – per qualità, intensità, univocità ed evidenza della sua direzione, immediatezza ed estensione dei suoi effetti – sia tale da determinare una effettiva interferenza sulle condizioni di indipendenza e terzietà nel decidere, a prescindere da qualsiasi profilo che possa riguardare un eventuale “perturbamento psicologico” del singolo giudice (**Corte Costituzionale, sentenza n. 164/2017**).

Di là da questa prospettiva, ai fini della rilevanza occorre ulteriormente verificare se la norma asseritamente interferente sullo status di magistrato ne comprometta o possa comprometterne l'indipendenza e la terzietà in relazione alla concreta res

- giudicanda posta al suo esame ed alla specifica e conseguente decisione che è chiamato ad adottare.

**A tal proposito, il possibile condizionamento può rilevarsi dal fatto che nel giudizio tributario difficilmente si svolge un'attività istruttoria di contrasto all'attività di accertamento e verifica fiscale, tanto è vero che, nonostante la recente modifica legislativa, non viene quasi mai utilizzato l'istituto della testimonianza scritta per contrastare le tesi fiscali.**

#### **E. Proposte di modifica costituzionale**

Le proposte di riforma prevedono:

- **Inserimento** della magistratura tributaria nel testo costituzionale (art. 103 Cost.), con esplicita menzione delle Corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, dipendenti dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri;
- **Attribuzione** delle competenze gestionali e disciplinari soltanto al Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria (art. 105 Cost.), analogamente a quanto previsto per il Consiglio Superiore della Magistratura.
- **Previsione** dell'accesso dei magistrati tributari, selezionati tramite concorso pubblico, alla Corte di Cassazione - Sezione Tributaria (art. 106 Cost.).

#### **F. Ragioni a sostegno della riforma**

1. **Garanzia di terzietà ed imparzialità:** La separazione dalla gestione del MEF è essenziale per assicurare che il giudice tributario sia realmente terzo rispetto alle parti in causa, in linea con i principi del giusto processo.
2. **Allineamento** agli standard europei: La Corte EDU ha rilevato la necessità di controlli giurisdizionali effettivi ed indipendenti, anche nella fase precontenziosa, sottolineando l'importanza di un giudice tributario autonomo.
3. **Valorizzazione** della specializzazione: L'accesso dei magistrati tributari alla Cassazione garantirebbe una funzione nomofilattica più coerente e specializzata in materia fiscale.

#### **G. Conclusioni**

La riforma del 2022 ha rappresentato un progresso decisivo, ma non sufficiente.

La piena realizzazione dei principi costituzionali di indipendenza, imparzialità ed effettività della tutela giurisdizionale impone l'inserimento della magistratura tributaria nella Costituzione e la sua definitiva separazione dal Ministero dell'Economia e delle Finanze.

L'inserimento della magistratura tributaria nella Costituzione e la sua separazione dal MEF rappresentano **passaggi indispensabili per assicurare**

## **autonomia, terzietà, efficienza ed imparzialità al sistema della giustizia tributaria.**

Solo così sarà possibile garantire ai cittadini/contribuenti ed agli operatori economici una tutela effettiva ed autorevole dei propri diritti in materia fiscale, in linea con i principi costituzionali e con le raccomandazioni europee, consolidando la Quinta Magistratura Tributaria quale giurisdizione autonoma, professionale e pienamente indipendente, in grado di garantire equilibrio tra potestà impositiva dello Stato e diritti fondamentali del contribuente. Il contenzioso tributario non è materia per addetti ai lavori. Riguarda imprese, professionisti, famiglie. Riguarda il rapporto tra cittadino e Stato nel mo-

mento più delicato: quello del prelievo fiscale.

In quel momento il contribuente deve poter confidare in un giudice che sia pienamente indipendente da chi ha emesso l'atto impositivo.

**La riforma del 2022 ha segnato un progresso decisivo. Ora serve il passo finale: il riconoscimento costituzionale e la piena autonomia organizzativa.**

**È una questione di equilibrio tra potere impositivo e diritti fondamentali.**

**In democrazia, la credibilità della giustizia è la misura della qualità dello Stato.**

*Avv. Maurizio Villani  
Patrocinante in Cassazione*

### **Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria**

Ufficio del Massimario Composizione

**INEFFICACIA RETROATTIVA DEL DIVIETO DI COMPENSAZIONE DEL CREDITO TRIBUTARIO IN CASO DI ACCOLLO DEL DEBITO DI IMPOSTA**

Corte di Giustizia Tributaria di Secondo Grado della Campania - Sezione 1, Sentenza del 31/03/2025, n.2629/2025

Pres. Menditto Pasquale – Rel. Esposito Lucia 178

**TRIBUTI ERARIALI DIRETTI - 301 RISCOSSIONE ANTERIORI ALLA RIFORMA DEL 1972) - IN GENERE (TRIBUTI Accollo negoziale del debito di imposta - Compensazione del debito da parte dell'accollante – Divieto introdotto dall'art. 1, comma 2, del d.l. n. 124 del 2019 – Portata retroattiva - Esclusione - Fondamento. Massima Rif. normativi**

Il divieto di utilizzare un proprio credito tributario in compensazione di un debito tributario che il

contribuente si sia accollato da altro contribuente introdotto dall'art. 1 del d.l. n. 124 del 26 ottobre 2019 - con la previsione, in caso di violazione, che i pagamenti effettuati si considerano come non avvenuti e l'Amministrazione finanziaria ha la facoltà di recuperare l'imposta a debito, irrogando altresì una sanzione amministrativa, nei confronti sia dell'accollante che dell'accollato - non ha portata retroattiva in quanto la Risoluzione n. 140/E del 2017 con la quale l'Agenzia delle Entrate ha ammesso la suddetta compensazione limitatamente alle operazioni di accollo e successiva compensazione intervenute sino alla data di pubblicazione della medesima risoluzione è atto amministrativo dotato di efficacia esclusivamente interna nell'ambito dell'amministrazione dalla quale viene emesso. D.l. 26/10/2019, n. 124, art. 1ufficiomassimariocpgt@finanze.it <https://massimario.giustizia-tributaria.it>

Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria Ufficio del Massimario Rif. Giurisprudenziali Anno pubbl. L. 19/12/2019 n. 157 Cass. Sez. 5, 05/09/2024, n. 23934, Rv. 672133 - 01 (DIFF); Cass. 29 ottobre 2019 n. 27673 (VEDI) 2025

### **L'avviso d'accertamento è motivato se richiama il verbale già notificato**

È legittima la motivazione dell'atto che rinvia al verbale già comunicato al contribuente, senza necessità di ripetere o sintetizzare le prove acquisite.

**SINTESI:** In tema di contenzioso tributario, l'avviso di accertamento deve ritenersi correttamente motivato ove faccia riferimento ad un processo

verbale di constatazione della Guardia di Finanza regolarmente notificato o consegnato all'intimato, con la conseguenza che l'Amministrazione non è tenuta ad includere, nell'avviso di accertamento, notizia delle prove poste a fondamento del verificarsi di taluni fatti, né di riportarne, sia pur sinteticamente, il contenuto. (Cass. n. 7360 del 2011).  
*Continua a pagina 58*



## Decreto legge del PNRR in tema di Giustizia Tributaria Monocratico fino a 10.000 euro dal 02 Maggio 2026

A cura dell'Avv. Maurizio Villani

Il Decreto Legge n. 19 del 19 febbraio 2026 (in G.U. n. 41 del 19/02/2026), entrato in vigore il 20 febbraio 2026, all'art. 16 recante: *“Disposizioni per l'attuazione della Riforma 1.7 «Giustizia tributaria» della Missione 1 - Componente 1 del PNRR”* introduce rilevanti novità in materia di giustizia tributaria, con l'obiettivo dichiarato di rendere più efficiente il sistema della giustizia tributaria e ridurre il carico delle Corti di Giustizia Tributaria di primo grado. Più nel dettaglio, l'articolo 16 citato introduce disposizioni tecniche per l'attuazione della Riforma della Giustizia tributaria prevista dal PNRR, apportando modifiche puntuali ai seguenti disposti normativi fondamentali in materia quali:

- il Decreto legislativo del 31/12/1992 n. 545/1992;
- il Decreto legislativo del 31/12/1992 n. 546/1992;
- il Decreto legislativo del 14 novembre 2024 n. 175, ossia Testo unico della giustizia tributaria”;
- la Legge 31 agosto 2022 n. 130;
- la Legge 24 dicembre 2007 n. 244.

Queste modifiche si inseriscono nel più ampio contesto della **riforma della giustizia tributaria**, già avviata con la **Legge del 31 agosto 2022, n. 130**, che ha istituito la **“Quinta Magistratura Tributaria”** ed ha introdotto significative innovazioni nell'ordinamento giudiziario tributario quali la trasformazione delle Commissioni tributarie provinciali e regionali in Corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, con l'obiettivo di rafforzare l'indipendenza e la terzietà del nuovo magistrato tributario professionale selezionato mediante concorso pubblico.

Pertanto, le modifiche introdotte dall'articolo 16 del decreto legge in esame hanno carattere tecnico-organizzativo e mirano a garantire maggiore certezza del nuovo assetto della giustizia tributaria e si collocano nell'ambito degli obiettivi del PNRR, che prevede una *“risposta organica e di sistema per risolvere molte delle problematiche insite nel precedente assetto ordinamentale”* della giustizia tributaria, come evidenziato dalla Corte Costituzionale nella sentenza n. 204/2024.

Tanto premesso, si analizzano brevemente le principali modifiche apportate alla giustizia tributaria con il decreto legge in esame.

**A) Modifiche al Decreto Legislativo n. 545/1992**  
Il comma 1 del citato art. 16 interviene sul Decreto Legislativo del 31 dicembre 1992, n. 545 rubricato in *“Ordinamento degli organi speciali di giurisdizione tributaria ed organizzazione degli uffici di collaborazione”*, prevedendo testualmente:

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

*a) all'articolo 2, comma 1, quarto periodo, le parole: «alla nomina» sono sostituite dalle seguenti: «alla data di scadenza del termine per la presentazione della domanda di partecipazione all'interpello per ricoprire la funzione di presidente»;*

*b) all'articolo 4, comma 2, e' aggiunto, in fine, il seguente periodo: «Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze possono essere disciplinate le modalità di svolgimento della prova scritta mediante strumenti informatici.»;*

*c) all'articolo 4-quater, comma 2, primo periodo, le parole: «che la presiede» sono sostituite dalle seguenti: «che la presiede o dal presidente di una corte di giustizia tributaria di primo grado»;*

*d) all'articolo 4-quinquies, comma 1, terzo periodo, le parole: «i magistrati tributari affidatari presso i quali i magistrati tributari svolgono il tirocinio» sono sostituite dalle seguenti: «i magistrati e i giudici tributari di cui all'articolo 3, presso i quali i magistrati nominati svolgono il tirocinio.»*

Ebbene il suddetto comma introduce **quattro significative modifiche:**

- **all'articolo 2, comma 1**, viene precisato il momento temporale di riferimento per i requisiti necessari alla nomina dei Presidenti delle Corti di giustizia tributaria.

Il riferimento, infatti, non è più generico *“alla nomina”*, ma viene specificato che i requisiti devono sussistere *“alla data di scadenza del termine per la presentazione della domanda di partecipazione all'interpello per ricoprire la*



funzione di presidente". Questa modifica certamente introduce maggiore certezza temporale nel procedimento di selezione;

- **all'articolo 4, comma 2**, è aggiunto, in fine, il seguente periodo: «*Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze possono essere disciplinate le modalità di svolgimento della prova scritta mediante strumenti informatici.*»;
- **all'articolo 4-quater, comma 2**, viene ampliata la composizione della commissione esaminatrice. Oltre al Presidente di una Corte di giustizia tributaria di secondo grado che la presiede, può ora presiedere anche "il presidente di una corte di giustizia tributaria di primo grado". Questa modifica amplia le possibilità organizzative e la flessibilità nella costituzione delle commissioni;
- **all'articolo 4-quinquies, comma 1**, viene aggiornata la terminologia relativa al tirocinio dei magistrati tributari. La formulazione precedente faceva riferimento ai soli "magistrati tributari affidatari", mentre ora si fa riferimento a "i magistrati e i giudici tributari di cui all'articolo 3", ampliando così la platea dei soggetti presso i quali può essere svolto il tirocinio.

#### Le modifiche all'ordinamento (d.lgs. n. 545/1992): interventi mirati ma non marginali

Il comma 1 dell'art. 16 interviene su disposizioni dell'ordinamento con un taglio apparentemente tecnico, ma che incide sulla capacità del sistema di selezionare e impiegare in modo coerente le figure apicali e i nuovi magistrati.

#### Interpello per la funzione di presidente: certezza sul requisito temporale

Il legislatore sostituisce il riferimento alla nomina con la data di scadenza del termine per presentare la domanda di partecipazione all'interpello. Si tratta di un intervento di certezza: l'ancoraggio a un momento procedimentale predeterminato riduce contenziosi interni e disomogeneità applicative, perché rende verificabile ex ante la sussistenza dei requisiti e facilita la comparazione tra candidati.

#### Prova scritta con strumenti informatici: modernizzazione e standardizzazione

La possibilità di disciplinare, con decreto del MEF, lo svolgimento della prova scritta mediante strumenti informatici va letta su due piani: (i) **logistico**, perché consente sessioni con maggiore controllabilità e minori costi di gestione; (ii) **qualitativo**, perché permette una standardizzazione delle modalità di redazione e conservazione de-

gli elaborati. In prospettiva, la digitalizzazione del concorso è coerente con le esigenze di trasparenza e tracciabilità delle procedure selettive.

#### Commissione esaminatrice e tirocinio: ampliamento della platea e coerenza terminologica

L'esplicita previsione che la commissione possa essere presieduta anche dal presidente di una Corte di giustizia tributaria di primo grado risponde a un'esigenza pratica: ampliare la platea di figure idonee a ricoprire l'incarico, riducendo i rischi di rallentamenti procedurali. Quanto al tirocinio, l'aggiornamento terminologico con riferimento ai magistrati e giudici tributari evita incertezze interpretative e mantiene coerenza con la disciplina di rinvio.

#### B) Modifica al Decreto Legislativo n. 546/1992

Una delle novità più rilevanti viene introdotta dal comma 2 del citato art. 16 che prevede l'innalzamento della soglia di valore entro cui il giudice monocratico può decidere le controversie tributarie, portandola da **5.000 a 10.000 euro**.

Infatti, il comma 2 interviene sull'articolo 4-bis, comma 1 del Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 rubricato in "Competenza del giudice monocratico", prevedendo testualmente:

*"2. All'articolo 4-bis, comma 1 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, le parole: «5.000 euro» sono sostituite dalle seguenti: «10.000 euro»."*

**Questa modifica entrerà in vigore per i ricorsi notificati a decorrere dal 02 maggio 2026.**

Tanto si evince dal successivo comma 6 del citato art. 16 il quale stabilisce che le disposizioni di cui al comma 2 (relativo all'innalzamento della soglia di valore da 5.000 a 10.000 euro) e al comma 3, lettera d), si applicano ai ricorsi notificati **a decorrere dal 02 maggio 2026**, garantendo un periodo transitorio per l'adeguamento alle nuove previsioni normative.

La suddetta modifica risponde all'esigenza di aggiornare i valori economici di riferimento nel processo tributario, tenendo conto dell'evoluzione economica, dell'inflazione e mira, al contempo, a spostare su un binario più rapido e meno oneroso (quale appunto quello del giudice monocratico) una quota significativa del contenzioso tributario, stimata intorno al 70% delle liti tributarie di primo grado, anche per deflazionare il contenzioso tributario in Cassazione.

Da questo si evince che ratio della riforma è chiaramente deflattiva in quanto:

- **da un lato**, mira a consentire al giudice monocratico di occuparsi di un maggior numero di cause di modico valore,

- **dall'altro**, alleggerisce il lavoro dei collegi, riservando a loro le controversie di maggiore complessità e valore.

### **Il cuore dell'art. 16: giudice monocratico fino a 10.000 euro**

Il comma 2 innalza a 10.000 euro la soglia di valore delle controversie attribuite al giudice monocratico in primo grado. È la scelta di politica legislativa più incisiva, perché ridisegna il perimetro dei procedimenti che non richiedono la decisione collegiale.

### **Ratio: concentrare il collegio sulle liti più complesse e accelerare le decisioni di massa**

La competenza monocratica è una leva organizzativa: sposta verso il giudice unico una quota più ampia di controversie di valore contenuto, che spesso presentano questioni ripetitive (vizi formali, contestazioni standard su atti seriali, recuperi minori). Il collegio viene così liberato per l'esame di controversie di maggior valore o complessità, dove la collegialità può offrire un surplus di confronto interno e una migliore gestione di questioni interpretative controverse.

Dal punto di vista dell'utenza, l'effetto atteso è la riduzione dei tempi di trattazione in primo grado, anche perché l'organizzazione delle udienze e la stesura delle motivazioni possono risultare più snelle nel modello monocratico. Resta centrale la capacità delle Corti di ridisegnare calendari e flussi senza creare nuovi colli di bottiglia.

### **Decorrenza: regola del 2 maggio 2026 e gestione della fase transitoria**

Il comma 6 stabilisce che la nuova soglia si applica ai ricorsi notificati a decorrere dal 2 maggio 2026. Ne consegue una fase transitoria in cui coesistono cause assegnate al collegio (ricorsi notificati fino al 1 maggio 2026, valore fino a 5.000 euro) e cause assegnate al monocratico (ricorsi dal 2 maggio 2026, valore fino a 10.000 euro). La linea di demarcazione è la data di notifica del ricorso, non la data di deposito. Operativamente è decisivo indicare correttamente in atti e fascicolo la data di notifica e conservarne prova chiara.

### **Valore della lite: come evitare errori che incidono sulla competenza**

Il valore della lite è determinante: una quantificazione errata può condurre a un'assegnazione non corretta (monocratico anziché collegio o viceversa), con effetti su calendario e organizzazione. In via generale, il valore è dato dall'importo del tributo contestato al netto di interessi e sanzioni; se la controversia riguarda esclusivamente sanzioni,

il valore coincide con la somma delle sanzioni. È buona prassi che il ricorso espliciti il criterio di calcolo e, quando serve, alleggi un prospetto di sintesi.

### **Esempi pratici**

- Tributo 9.800 euro (oltre sanzioni / interessi): valore 9.800 euro -> monocratico se ricorso notificato dal 2 maggio 2026.
- Solo sanzioni 7.500 euro: valore 7.500 euro -> monocratico dal 2 maggio 2026.
- Tributo 4.900 euro e sanzioni 10.000 euro: valore 4.900 euro -> monocratico già con la soglia precedente; le sanzioni non incidono se non sono l'unico oggetto.
- Ricorso notificato il 30 aprile 2026, valore 9.000 euro: resta collegiale perché si applica ancora la soglia 5.000 euro.

### **Profili critici e punti di attenzione**

L'innalzamento della soglia non è privo di profili da monitorare. La collegialità è spesso percepita come garanzia di ponderazione, soprattutto in presenza di questioni interpretative nuove o di prassi amministrative controverse. La riforma scommette sul fatto che complessità e valore economico non coincidano necessariamente; tuttavia possono emergere liti di importo contenuto ma ad alta difficoltà tecnica (qualificazioni reddituali, IVA in fattispecie particolari, agevolazioni con presupposti complessi). In tali ipotesi, l'efficienza andrebbe bilanciata da buone prassi organizzative interne (specializzazione, confronto tra giudici, modelli di motivazione) e da un'attenzione rafforzata alla qualità della decisione.

Inoltre, l'effetto deflattivo dipenderà da come i flussi verranno gestiti. Se l'aumento della competenza monocratica non è accompagnato da adeguate risorse e da una riprogettazione dei processi di segreteria, il rischio è di spostare semplicemente il carico, senza ridurre i tempi medi. In questo senso, la norma sulle risorse e sui servizi digitali non è accessoria, ma complementare.

### **Implicazioni per la difesa: atti più mirati e gestione del contenzioso**

Per professionisti e uffici, la nuova soglia comporta ricadute immediate: maggiore probabilità di calendari più serrati, centralità degli atti introduttivi e dell'organizzazione della prova documentale, valorizzazione della sintesi e della focalizzazione sui motivi decisivi. Nei procedimenti monocratici, in particolare, diventa ancora più importante: (i) selezionare i motivi realmente dirimenti; (ii) strutturare chiaramente i fatti; (iii) evidenziare i documenti chiave con rinvii puntuali.

### C) Modifiche al Testo unico della giustizia tributaria, Decreto legislativo n. 175/2024

Il successivo **comma 3 del citato art. 16**, modifica il Decreto Legislativo 14 novembre 2024, n. 175, meglio conosciuto come "Testo unico della giustizia tributaria", che, come è noto, entrerà in vigore il **01 gennaio 2027**.

Tale data, infatti, è stata fissata dall'art. 4 del D.L. 31 dicembre 2025, n. 200 (cd. decreto Milleproroghe 2026), che ha rinviato di un anno l'applicabilità dei Testi Unici della riforma tributaria, compreso quello della giustizia tributaria.

Ebbene, al suddetto decreto vengono previste le seguenti modifiche, **sostanzialmente speculari** a quelle introdotte per i precedenti Decreti Legislativi nn. 545 e 546/1992:

All'articolo 3, comma 1, viene operata la medesima precisazione temporale già vista per l'articolo 2 del decreto n. 545/1992, sostituendo "alla nomina" con "alla data di scadenza del termine per la presentazione della domanda di partecipazione all'interpello per ricoprire la funzione di presidente".

All'articolo 5, comma 2, è aggiunto, in fine, il seguente periodo: «*Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze possono essere disciplinate le modalità di svolgimento della prova scritta mediante strumenti informatici.*»;

All'articolo 8, comma 2, viene introdotta la stessa possibilità di presidenza della commissione esaminatrice da parte del presidente di una corte di giustizia tributaria di primo grado, in aggiunta al presidente di secondo grado.

All'articolo 9, comma 2, viene aggiornata la terminologia relativa ai soggetti presso i quali può essere svolto il tirocinio, facendo riferimento a "i **magistrati e i giudici tributari di cui all'articolo 4**", con funzioni direttive, senza compenso extra.

All'articolo 49, comma 1, le parole: «**5.000 euro**» sono sostituite dalle seguenti: «**10.000 euro**».

Questa modifica entrerà in vigore per i ricorsi notificati a decorrere dal 02 maggio 2026.

### D) Modifiche in tema di Concorso di magistrato tributario

Il decreto legge in esame interviene anche sulla disciplina delle prove scritte del concorso per magistrato tributario, per il quale rimane la prova preselettiva (art. 1, comma 10-bis, Legge 130/2022).

In particolare, il **comma 4 dell'articolo 16**, interviene sull'articolo 1, comma 10-ter, della legge 31 agosto 2022, n. 130, rubricato in "Disposizioni in materia di giustizia tributaria", modificando sostanzialmente la struttura della prova scritta per l'accesso alla magistratura tributaria.

In particolare, il comma 4 testualmente dispone:

*"4. All'articolo 1, **comma 10-ter**, della legge 31 agosto 2022, n. 130, il primo e il secondo periodo sono sostituiti dai seguenti: «La prova scritta di cui al comma 10-bis consiste nello svolgimento di due elaborati, di cui il primo in diritto tributario e il secondo in diritto civile o commerciale, con profili di carattere tributario, da individuarsi con le modalità di cui al secondo periodo. Gli elaborati da svolgersi durante le prove scritte sono individuati mediante sorteggio pubblico da effettuarsi nell'imminenza della prova».*

Ebbene, in base alla nuova formulazione, la prova scritta consiste nello svolgimento di **due elaborati**:

- **il primo elaborato in diritto tributario.**
- **il secondo elaborato in diritto civile o commerciale, con profili di carattere tributario.**

Gli elaborati sono individuati mediante sorteggio pubblico da effettuarsi nell'imminenza della prova, garantendo così trasparenza e imparzialità nella selezione delle tracce.

C'è, però, da precisare che il **comma 3 dell'art. 4 del D.Lgs. n. 545/1992 (prossimo art. 5, comma 3, Testo Unico n. 175/2024)**, che non risulta oggetto di alcuna specifica modifica legislativa, prevede ancora la prova teorico - pratica di diritto processuale tributario.

Più nel dettaglio il succitato comma 3 testualmente prevede:

*"3. La prova scritta ha la prevalente funzione di verificare la capacità di inquadramento logico sistematico del candidato e consiste nello svolgimento di due elaborati teorici rispettivamente vertenti sul diritto tributario e sul diritto civile o commerciale, **nonché in una prova teorico-pratica di diritto processuale tributario.**"*

In definitiva, le prove scritte si dovranno svolgere in tre giorni:

- **nei primi due giorni** ci sarà il sorteggio per i due elaborati scritti di diritto tributario e di diritto civile o commerciale con profili di carattere tributario;
- **nel terzo giorno** si svolgerà la prova teorico – pratica di diritto processuale tributario (come testualmente previsto dal succitato comma 3 dell'art. 4 del D.Lgs. n. 545/1992).

### E) Modifiche alla Legge 244 del 24 dicembre 2007

Infine, all'articolo 1, comma 358, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) al primo periodo, dopo le parole: «*adempimenti per i contribuenti*» sono aggiunte le seguenti: «*, nonché al potenziamento dei servizi anche di*



**gitali della giustizia tributaria»;**

b) al secondo periodo, le parole: «*Dipartimento per le politiche fiscali*» sono sostituite dalle seguenti: «*Dipartimento delle finanze e Dipartimento della giustizia tributaria*».

### **Risorse e servizi digitali: la leva meno visibile ma decisiva**

Il comma 5 amplia la finalizzazione delle risorse includendo espressamente il potenziamento dei servizi digitali della giustizia tributaria. Il collegamento con l'efficienza è diretto: senza segreterie efficienti e strumenti informatici affidabili, la semplificazione delle regole processuali produce benefici limitati. Il potenziamento digitale può incidere su gestione del fascicolo telematico, interoperabilità con banche dati, strumenti di lavoro per i giudici, comunicazioni e servizi per l'utenza.

In ambito PNRR, la componente tecnologica è spesso associata a indicatori misurabili (tempi medi, arretrato, percentuali di definizione). Per questo, la digitalizzazione non è solo un fattore di modernizzazione, ma anche un elemento di accountability rispetto agli obiettivi di riforma.

### **F) Conclusioni: cosa cambia e cosa monitorare**

In conclusione, il decreto legge di riforma della giustizia tributaria si configura come un intervento strutturale e necessario finalizzato a semplificare e rendere sempre più efficiente il sistema della

giustizia tributaria, con l'obiettivo di conseguire benefici concreti sia in termini di rapidità dei procedimenti sia di qualità delle decisioni assunte dai nuovi Giudici tributari.

L'art. 16 del D.L. n. 19/2026 non riscrive il processo tributario, ma agisce su leve organizzative: competenze, reclutamento, risorse e digitalizzazione. La soglia a 10.000 euro per il monocratico è la misura più immediata e, se accompagnata da una buona gestione dei flussi, può contribuire a velocizzare il primo grado. Al tempo stesso, la qualità delle decisioni e l'omogeneità applicativa dovranno essere monitorate, per evitare che la rapidità si traduca in disomogeneità o incremento dei gravami.

### **Checklist operativa per professionisti e uffici**

- Verificare la data di notifica del ricorso: dal 2 maggio 2026 si applica la soglia 10.000 euro.
- Esplicitare nel ricorso il calcolo del valore della lite (tributo al netto di sanzioni / interessi; solo sanzioni se unico oggetto).
- Predisporre un fascicolo essenziale e ben indicizzato; evidenziare i documenti chiave.
- Monitorare protocolli organizzativi della Corte (assegnazioni, calendari, prassi interne).
- Aggiornare modelli e citazioni normative in vista del Testo unico.

**Avv. Maurizio Villani**  
**Patrocinante in Cassazione**

## Valido l'avviso senza l'allegato che non aggiunge nulla all'atto

L'obbligo di mettere a disposizione del contribuente i documenti riportati nell'avviso di accertamento va inteso in relazione alla finalità "integrativa" delle motivazioni della pretesa tributaria

**SINTESI:** La Suprema Corte ribadisce che in tema di accertamento tributario per relationem, nella disciplina anteriore all' art. 7 della L. n. 212 del 2000 la legittimità dell'avviso postula la conoscenza o la conoscibilità da parte del contribuente dell'atto richiamato, purché il suo contenuto serva ad integrare la motivazione dell'atto impositivo, con esclusione quindi dei casi in cui essa sia già sufficiente e il richiamo ad altri atti abbia pertanto solo valore narrativo o il contenuto di ulteriori atti sia già riportato nell'atto noto. Ai fini dell'annullamento il contribuente deve quindi provare non solo che gli atti ai quali fa riferimento l'atto impositivo o quelli cui esso rinvia sono a lui sconosciuti, ma anche che almeno una parte del contenuto di essi sia necessaria ad integra-

re direttamente o indirettamente la motivazione del suddetto atto impositivo, e che quest'ultimo non la riporta, per cui non è comunque venuto a sua conoscenza (fattispecie in tema di avviso di rettifica per omessa fatturazione di ricavi che rinviava ad un p.v.c. redatto dalla G.d.F. nei confronti di soggetto terzo non allegato al predetto avviso)" (si veda Cass., n. 24417 del 2018 e Cass., n. 2614 del 2016)

Ordinanza n. 7090 del 25 marzo 2026 (udienza del 22 gennaio 2026)

Cassazione civile, sezione I – Presidente- De Rosa Maria Luisa

Motivazione dell'avviso di accertamento – L'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di allegare al relativo avviso gli atti indicati nello stesso deve essere inteso in relazione alla finalità "integrativa" delle ragioni che giustificano l'emanazione dell'atto impositivo

Fonte Fisco Oggi



# Nota di commento alla Sentenza n. 101/2026 della C.G.T. di Primo Grado di Lecce - Sez. 01

A cura dell'Avv. Maurizio Villani

## Cari Amici,

segnalo in allegato la recente **sentenza n. 101/2026 della Corte di Giustizia Tributaria di Primo Grado di Lecce – Sezione 01** – che, in accoglimento di tutte le mie eccezioni di diritto e di merito, ha totalmente accolto il mio ricorso ed ha annullato un avviso di accertamento notificato ad una società alberghiera salentina, con condanna dell'Agenzia delle Entrate di Lecce al pagamento delle spese di giudizio in mio favore.

In particolare, il Primo Collegio della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Lecce (Presidente: Dr. Bottazzi Cosimo, Giudice relatore: Falconieri Walter e Giudice: Esposito Antonio Francesco), ha esaminato il ricorso presentato da una società alberghiera salentina contro un avviso di accertamento anno d'imposta 2018 (per un totale da pagare di euro 150.000) emesso dall'Agenzia delle Entrate di Lecce e relativo a fatture per servizi alberghieri forniti da una società cooperativa.

Più nel dettaglio, l'Agenzia delle Entrate aveva contestato la validità delle fatture per operazioni ritenute inesistenti, sostenendo che il contratto di appalto di servizi alberghieri stipulato tra le due società celasse, in realtà, una somministrazione illecita di manodopera, poiché la cooperativa sarebbe stata priva dei mezzi e della struttura necessari per eseguire le prestazioni.

Con il ricorso introduttivo la società contribuente ha sollevato varie eccezioni, tra cui la decadenza dei termini di accertamento, la nullità dell'avviso per difetto di motivazione, la violazione dell'onere della prova e l'infondatezza nel merito dell'atto impugnato, con la dovuta documentazione.

I Giudici di primo grado hanno ritenuto infondate tutte le eccezioni sollevate dall'Agenzia delle Entrate, esaminando prioritariamente la questione centrale inerente la qualificazione giuridica del contratto di appalto, e richiamando a supporto la giurisprudenza della Corte di Cassazione secondo cui la distinzione tra appalto genuino e somministrazione di manodopera si basa sull'autonomia organizzativa e gestionale dell'appaltatore.

Nel caso di specie, infatti, la documentazione pro-

dotta dalla società contribuente ha dimostrato che il contratto era un vero appalto di servizi "labour intensive" e che non vi erano elementi sufficienti per considerare le operazioni inesistenti o per attribuire il potere direttivo al committente.

Inoltre, per i Giudici di primo grado l'Amministrazione finanziaria non ha provato la consapevolezza della società ricorrente circa l'eventuale mancanza di mezzi e struttura da parte della cooperativa.

Di conseguenza, la Corte ha accolto il ricorso, annullando l'atto impugnato e condannando l'Agenzia delle Entrate al pagamento delle spese di lite.

## Allegati:

- **Sentenza n. 101/2026 della C.G.T. di Primo Grado di Lecce - Sez. 01.**

**Lecce, 21 gennaio 2026 Avv. Maurizio Villani**

## REPUBBLICA ITALIANA IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

**Sentenza n. 101/2026**

**Depositata il:** 20/01/2026

**Ricorso n.:** 1054/2025 (depositato il 07/05/2025)

## COMPOSIZIONE COLLEGALE

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di **LECCE Sezione 1**, riunita in udienza il 03/12/2025, composta dai sigg.ri:

- **BOTTAZZI COSIMO** – Presidente
- **FALCONIERI WALTER** – Relatore
- **ESPOSITO ANTONIO FRANCESCO** – Giudice

Con l'assistenza del Segretario: **GIOVANNA DE IACO**

## PARTI DEL PROCESSO

- **Ricorrente:** Difesa e rappresentata dall' Avv. Maurizio Villani (C.F. VLLMRZ50P24E506Z), con domicilio eletto presso la PEC [avv.maurizio.villani@pec.studiotributariovillani.it](mailto:avv.maurizio.villani@pec.studiotributariovillani.it).
- **Resistente:** **Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Lecce**, sita in Viale San Nicola 2, 73100 Lecce, con domicilio eletto presso [dp.lecce@pce.agenziaentrate.it](mailto:dp.lecce@pce.agenziaentrate.it).

**Oggetto della controversia:** Impugnazione dell'

AVVISO DI ACCERTAMENTO n. TVM030200464-2025 relativo all' **IRAP 2018**.

### SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La parte ricorrente ha impugnato l'avviso di accertamento dell'importo di **€ 132.098,89** (comprensivo di sanzioni e interessi) relativo all'anno d'imposta 2018. L'Agenzia delle Entrate ha contestato l'annotazione di fatture per operazioni inesistenti emesse da una società cooperativa nell'ambito di un contratto d'appalto di servizi alberghieri, ritenuto dall'Ufficio una dissimulazione di illecita somministrazione di manodopera.

La ricorrente ha sollevato diverse eccezioni:

- Decadenza dal potere impositivo per l'anno 2018.
- Nullità per difetto di motivazione e violazione dell'onere della prova.
- Infondatezza nel merito e illegittimità delle sanzioni, chiedendone in subordine la rideterminazione ai sensi del D.Lgs. 87/2024.
- Ha inoltre prodotto memorie illustrative citando precedenti favorevoli della stessa Corte su annualità diverse (2019).

L'Amministrazione Finanziaria (A.F.) si è costituita eccependo l'inammissibilità del ricorso per eccessiva frammentazione e chiedendone il rigetto.

### MOTIVI DELLA DECISIONE

1. **Eccezioni Preliminari:** La Corte ha rigettato l'eccezione di inammissibilità dell'Ufficio, ritenendo il ricorso chiaro e organico. Ha parimenti rigettato l'eccezione di decadenza sollevata dalla ricorrente, poiché la notifica dello schema d'atto (21/11/2024) ha attivato la proroga dei termini prevista dall'art. 6-bis, comma 3, della Legge 212/2000.
2. **Il Merito (Principio della "Ragione più liqui-**

In particolare, al riguardo, è stato condivisibilmente sostenuto che la motivazione dell'avviso di accertamento "per relationem", con rinvio alle conclusioni contenute nel verbale redatto dalla Guardia di Finanza nell'esercizio dei poteri di polizia tributaria, "non è illegittima, per mancanza di autonoma valutazione da parte dell'Ufficio degli elementi da quella acquisiti, significando semplicemente che l'Ufficio stesso, condividendone le conclusioni, ha inteso realizzare una economia di scrittura che, avuto riguardo alla circostanza che si tratta di elementi già noti al contribuente, non arreca alcun pregiudizio al corretto svolgimento del contraddittorio" (Cass. n. 7360 del 2011; v. anche Cass. n. 8183 del 2011); in tal caso, pertanto "il giudice di merito deve accertare, motivando adeguatamente sul punto, se detto

**da"):** La Corte ha esaminato prioritariamente la qualificazione giuridica del contratto. È emerso che:

- Sussistono precedenti sentenze favorevoli alla contribuente sulla medesima questione.
  - Secondo l'art. 29 del D.Lgs. 276/2003, l'appalto si distingue dalla somministrazione per l'organizzazione dei mezzi e l'assunzione del rischio d'impresa.
  - Negli appalti "labour intensive", è sufficiente che l'appaltatore eserciti un'effettiva gestione e direzione dei propri dipendenti.
3. **Valutazione del caso di specie:** La tesi dell'Ufficio sulla "somministrazione illecita" è rimasta priva di prova. La documentazione prodotta dalla contribuente e gli esiti di un'ispezione dell'Ispettorato Nazionale del Lavoro del 2018 hanno invece confermato la natura di appalto genuino. Inoltre, non è stata provata la consapevolezza della ricorrente circa l'asserita mancanza di struttura del fornitore.

### P.Q.M. (Provvedimento)

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Lecce:

1. **Accoglie il ricorso** e, per l'effetto, **annulla l'atto impugnato**.
2. **Condanna l'Agenzia delle Entrate di Lecce** alla rifusione delle spese di lite in favore della ricorrente, liquidate in **€ 2.500,00**, oltre al rimborso del contributo unificato e accessori di legge.
3. Dispone la distrazione delle spese in favore del difensore.

**Avv. Maurizio Villani**  
**Patrocinante in Cassazione**

verbale sia stato posto nella sfera di conoscenza del contribuente, tenendo presente che tale presupposto deve considerarsi "in re ipsa" quando il riferimento attiene a verbali di ispezione o verifica redatti alla presenza del contribuente, o a lui comunicati o notificati nei modi di legge" (Cass. n. 2462 del 2007).

Ordinanza n. 29190 del 5 novembre 2025 (udienza 23 settembre 2025)

Cassazione civile, sezione V – Presidente Giudicepietro Andreina

Motivazione dell'avviso di accertamento – Un avviso di accertamento deve ritenersi correttamente motivato ove faccia riferimento ad un processo verbale di constatazione regolarmente notificato o consegnato all'intimato

Fonte Fisco Oggi



# Il Nuovo Volto dei Rapporti tra Processo Penale e Tributario

## L'efficacia del giudicato assolutorio alla luce del D.Lgs. n. 87/2024 e del nuovo Art. 21-bis

L'ordinamento italiano ha recentemente vissuto una trasformazione radicale nel delicato equilibrio tra giustizia penale e giustizia tributaria. Il **D.Lgs. n. 87/2024**, emanato in attuazione della delega fiscale (**L. n. 111/2023**), ha inteso superare le criticità del passato, puntando a una maggiore equità e all'armonizzazione con i principi del ne bis in idem di matrice europea.

### 1. Evoluzione Storica: Dalla Pregiudiziale al Doppio Binario

Per comprendere la portata della riforma, è necessario ripercorrere le tappe fondamentali del rapporto tra le due giurisdizioni:

- **Il Sistema della "Pregiudiziale Tributaria" (1929-1982):** In origine, l'azione penale era paralizzata fino alla definizione del giudizio sui tributi (ex art. 21 L. 4/1929). Il giudice penale era vincolato agli accertamenti amministrativi e tributari.
- **L'Inversione di Rotta (1983-2000):** Con il D.L. 429/1982, la gerarchia si invertì, attribuendo prevalenza al giudicato penale nel processo tributario.
- **L'Era del "Doppio Binario" (D.Lgs. 74/2000):** Si affermò l'autonomia reciproca. Il processo penale e quello tributario viaggiavano su binari paralleli senza influenzarsi necessariamente, portando spesso a esiti diametralmente opposti (es. assoluzione in penale e condanna al pagamento in tributario).

### 2. Le Ragioni della Divergenza: Regimi Probatori a Confronto

La storica autonomia tra i due processi affonda le radici in differenze strutturali:

Caratteristica	Processo Penale	Processo Tributario
<b>Finalità</b>	Repressiva, rieducativa e preventiva.	Accertamento della legittimità della pretesa erariale.
<b>Onere della Prova</b>	Oltre ogni ragionevole dubbio (art. 533 c.p.p.).	Presunzioni legali e onere a carico del contribuente.
<b>Limiti Probatori</b>	Libero convincimento; esclusione delle presunzioni legali.	Utilizzo di accertamenti induttivi e bancari.

<b>Testimonianza</b>	Piena ammissibilità (art. 192 c.p.p.).	Introdotta solo recentemente (L. 130/2022).
----------------------	--	---

In sede penale, le **presunzioni tributarie** (come gli accertamenti induttivi ex art. 39 DPR 600/1973 o le indagini bancarie) non hanno valore autonomo se non supportate da elementi oggettivi o presunzioni gravi, precise e concordanti.

### 3. La Novità: L'Art. 21-bis e l'Efficacia del Giudicato Assolutorio

La vera "rivoluzione" della riforma 2024 è l'introduzione dell'**art. 21-bis nel D.Lgs. 74/2000**. Questa norma scardina l'autonomia assoluta, stabilendo che la sentenza penale di assoluzione irrevocabile ha efficacia di giudicato nel processo tributario.

#### Le Condizioni di Operatività

L'efficacia vincolante non è però indiscriminata; richiede il rispetto di tre rigidi requisiti:

1. **Sede Dibattimentale:** La sentenza deve essere pronunciata a seguito di dibattimento (escludendo archiviazioni, decreti penali o patteggiamenti).
2. **Identità del Fatto:** Deve riguardare gli stessi fatti materiali oggetto di contestazione tributaria.
3. **Formula Assolutoria Specifica:** L'efficacia è limitata alle formule "**il fatto non sussiste**" o "**l'imputato non lo ha commesso**".

### 4. Le Questioni Aperte: Il Rinvio alle Sezioni Unite

Nonostante la recente entrata in vigore, l'art. 21-bis è già al centro di un acceso dibattito giurisprudenziale, culminato nel rinvio alle **Sezioni Unite della Cassazione**.

- **Limiti dell'efficacia (Sent. 9157/2025):** Una tesi restrittiva sostiene che il giudicato penale vincoli solo il trattamento sanzionatorio e non l'imposta dovuta. Tale orientamento appare tuttavia fragile, poiché la sanzione tributaria è accessoria all'esistenza del debito d'imposta.
- **Assoluzione per Carezza di Prove (Art.**



**530 co. 2 c.p.p.):** Il dubbio è se l'assoluzione pronunciata per "prova insufficiente o contraddittoria" (la vecchia insufficienza di prove) possa avere efficacia vincolante. La tesi prevalente tende a escluderlo, poiché non equivale a un accertamento positivo dell'insussistenza del fatto.

## 5. Profili di Incostituzionalità e Applicazione Retroattiva

L'art. 21-bis è stato anche impugnato dinanzi alla **Corte Costituzionale**. Le censure riguardano:

- **Irragionevolezza:** Perché vincolare solo le assoluzioni e non anche le sentenze di condanna?
- **Diritto di Difesa:** L'Amministrazione Finanziaria non è parte necessaria nel processo penale, rischiando di subire un giudicato formatosi senza il suo contributo.

Sotto il profilo temporale, si ritiene che la norma abbia **natura processuale**, essendo dunque applicabile anche ai giudizi in corso (**efficacia retroattiva**), in mancanza di una disciplina transitoria contraria.

Analizziamo più nel dettaglio la questione delle **Sezioni Unite**, poiché rappresenta il vero "campo di battaglia" giuridico del 2026 per quanto riguarda la stabilità del sistema sanzionatorio.

Il punto di rottura che ha spinto la Cassazione a intervenire riguarda l'interpretazione del perimetro del giudicato. Ecco i due nodi cruciali:

### 1. Il contrasto sulla portata del giudicato: Imposta vs Sanzione

La sentenza n. **9157/2025** ha creato un vero e proprio terremoto interpretativo.

- **La tesi "Minimalista" della Cassazione:** Secondo questa visione, l'art. 21-bis avrebbe un'efficacia limitata. Se il giudice penale assolve il contribuente perché "il fatto non sussiste", tale decisione vincolerebbe il giudice tributario solo per quanto riguarda l'annullamento delle **sanzioni amministrative**, ma lascerebbe intatta la possibilità per il Fisco di pretendere comunque il pagamento

dell'**imposta** (e dei relativi interessi).

- **La tesi "Sostanzialista" (e dello scrivente):** Questa impostazione appare illogica. Se il fatto materiale (ad esempio, l'esistenza di fatture per operazioni inesistenti) viene dichiarato inesistente in sede penale con i massimi standard di prova, non può "rivivere" in sede tributaria per giustificare il recupero del tributo. L'imposta senza il fatto presupposto manca di base legale.

### 2. L'enigma dell'art. 530, comma 2 c.p.p.

Questa è forse la sfida tecnica più complessa per le Sezioni Unite. L'art. 21-bis parla di assoluzione perché "il fatto non sussiste". Tuttavia, nel codice di procedura penale, tale formula viene usata sia quando è provata l'innocenza, sia quando la **prova della colpevolezza è insufficiente o contraddittoria**.

Tipo di Assoluzione	Certezza del Giudice	Efficacia ex Art. 21-bis?
<b>Assoluzione Piena</b>	Il fatto certamente non è avvenuto.	<b>Sì</b> (Pacifica).
<b>Assoluzione "Dubitativa" (530 co. 2)</b>	Le prove non sono bastate a condannare.	<b>In discussione</b> (Rischio di diniego).

Il rischio è che le Sezioni Unite escludano l'efficacia vincolante per tutte le assoluzioni nate da un dubbio probatorio. Se così fosse, l'art. 21-bis verrebbe svuotato di gran parte della sua utilità pratica, poiché molte assoluzioni tributarie nascono proprio dalla fragilità dell'impianto accusatorio.

### Verso la Consulta: Il ruolo dell'Amministrazione Finanziaria

Non dimentichiamo che la Corte Costituzionale dovrà valutare se sia legittimo che l'Agenzia delle Entrate subisca un giudicato penale senza aver avuto la possibilità di difendere attivamente la propria pretesa in quel processo (non essendo, di norma, parte civile nei reati senza danno diretto allo Stato-persona).

*Autore Avv. Pierpaolo Zaccarini*

Il giudice, saldo nel suo ruolo, ascolta ogni parte con la stessa attenzione, libero da pressioni, pregiudizi o convenienze personali.

La sua bussola è la legge, la sua guida è la verità dei fatti. Non si lascia influenzare da emozioni o clamori esterni, ma valuta con rigore,

equilibrio e trasparenza ogni elemento. La sua imparzialità non è solo un dovere, ma un impegno morale.

Agisce con onestà, consapevole del peso delle proprie decisioni. Nel suo operato, la giustizia trova la sua forma più alta e credibile.



## Quando il giudice "copia" la sentenza: perché la Cassazione ha annullato tutto

Hai presente quando a scuola qualcuno copiava il compito del compagno limitandosi a scrivere "concordo con quanto detto sopra"? In tribunale, questo comportamento può costare caro. La Corte di Cassazione ha recentemente annullato una sentenza proprio per questo motivo, ricordando che **un giudice non può limitarsi a dire di essere d'accordo con il collega del grado precedente senza spiegare il perché.**

### Il caso: 20 contestazioni ignorate

Tutto nasce da una società di carburanti che aveva ricevuto delle richieste di pagamento (IVA e altre tasse) piuttosto salate. La società non ci sta e presenta un ricorso lunghissimo, sollevando ben **20 diversi problemi**: dalle notifiche fatte male alla mancanza di firme sui documenti.

In primo grado il ricorso viene respinto perché considerato "fuori tempo massimo" (tardivo). La società però non si arrende e va in appello, spiegando che quel ritardo dipendeva proprio da quelle notifiche irregolari che aveva contestato.

### La sentenza "pigra" della Commissione Tributaria

Qui accade il fatto: i giudici d'appello (la Commissione Tributaria Regionale) liquidano la pratica in poche righe. Scrivono che la decisione di primo grado è "condivisibile" e che il ricorso è effettivamente in ritardo. Punto.

Non una parola sulle 20 contestazioni della società, non una riga di spiegazione sul perché le critiche alle notifiche fossero sbagliate.

### La decisione della Cassazione: la motivazione non può essere un miraggio

La Cassazione ha bacchettato i giudici d'appello utilizzando un termine tecnico molto chiaro: **motivazione apparente**.

In pratica, la sentenza esiste sulla carta, ma è vuota dentro. La Suprema Corte ha chiarito che:

- **Non basta "aderire"**: Il giudice d'appello non può fare una "scelta di stile" e appoggiarsi acriticamente a quanto già deciso.
- **Dovere di risposta**: Ogni cittadino ha il diritto di sapere perché le sue ragioni sono state respinte. Se io ti porto 20 motivi di lamentela, tu

devi spiegarmi perché non ne accetti nemmeno uno.

- **Controllo impossibile**: Se il giudice non scrive il suo ragionamento logico, la Cassazione non può controllare se quel giudice ha applicato bene la legge.

### Cosa impariamo da questa sentenza?

Questa decisione è una vittoria per il giusto processo. Conferma che:

1. **La trasparenza è un obbligo**: Il giudice deve sempre mostrare il percorso mentale che lo ha portato a una decisione.
2. **La "motivazione per relationem" (ovvero il richiamo a atti precedenti) ha dei limiti**: Si può fare, ma solo se il giudice dimostra di aver comunque studiato le nuove carte e le nuove critiche.
3. **Il diritto alla difesa è reale**: Se una sentenza ti nega giustizia senza spiegarti il perché, quella sentenza è nulla.

Ora la palla torna a Palermo: un nuovo gruppo di giudici dovrà riaprire il fascicolo e, questa volta, prendersi il tempo di rispondere a tutte le contestazioni della società.

*Ordinanza di Cassazione Civile Sez. 5 Num. 4586 Anno 2024*

Civile Ord. Sez. 5 Num. 4586 Anno 2024

Presidente: *COGNOME NOME*

Relatore: *COGNOME NOME*

Data pubblicazione: 21/02/2024

Oggetto: apparente  
motivazione

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 13823/2017 R.G. proposto da *NOME COGNOME RAGIONE\_SOCIALE*, in persona del legale rappresentante p.t., corrente in Canicattì (*INDIRIZZO*), con l'*AVV\_NOTAIO COGNOME* e con domicilio eletto presso lo studio dell'*AVV\_NOTAIO* in Roma, *INDIRIZZO*

– ricorrente –

contro

*RAGIONE\_SOCIALE* (già *RAGIONE\_SOCIALE*), in persona del legale rappresentante p.t., con l'*AVV\_NOTAIO*, con domicilio digitale eletto all'indirizzo PEC: *EMAIL* -controricorrente-

avverso la sentenza *RAGIONE\_SOCIALE* Commissione Tributaria regionale *RAGIONE\_SOCIALE RAGIONE\_SOCIALE*, Palermo, n. 3988/03/16, pronunciata il 13 settembre 2016 e depositata il 15 novembre 2016, non notificata.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 21 dicembre 2023 dal Co: *NOME COGNOME*; RILEVATO

La società contribuente impugnava due atti di intimazioni di pagamento emessi dalla società *RAGIONE\_SOCIALE* ai fini IVA e imposte dirette per gli anni 1999/2000 e in relazione alle ritenute per l'anno 2007, unitamente alle cartelle di pagamento, i ruoli esattoriali e gli atti impositivi, ivi svolgendo ben venti censure, avverso gli atti avversati e quelli presupposti, per difetto di notifica sotto plurimi profili, difetto di sottoscrizione e motivazione.

Dopo la costituzione tardiva dell'*RAGIONE\_SOCIALE RAGIONE\_SOCIALE RAGIONE\_SOCIALE*, la CTP rigettava il ricorso. Investita del ricorso in appello, la CTR confermava la sentenza di primo grado condividendo la decisione dei primi giudici ove veniva accertata la tardività del ricorso, promosso oltre il termine decadenziale di sessanta giorni dal perfezionamento *RAGIONE\_SOCIALE* notifica.

Invoca la cassazione *RAGIONE\_SOCIALE* sentenza la società contribuente, che si affida a sedici motivi di ricorso, cui resiste la società *RAGIONE\_SOCIALE* con tempestivo controricorso.

CONSIDERATO

Occorre preliminarmente dare atto *RAGIONE\_SOCIALE* rinuncia al mandato dell'*AVV\_NOTAIO*, patrono *RAGIONE\_SOCIALE* parte ricorrente, fermi gli effetti dell'art. 85 c.p.c., non essendo subentrato altro difensore.

Con il primo motivo la ricorrente denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 112 c.p.c., 2697 c.c., 39 L. n. 112/1999, 23 e 32 d.lgs. n. 546/1992 in relazione all'art. 360, co. 1, n. 4 c.p.c. In sintesi, denuncia l'illegittimità *RAGIONE\_SOCIALE* sentenza per non essersi la CTR pronunciata sulla domanda relativa alla tardiva costituzione in giudizio da parte dell'*RAGIONE\_SOCIALE RAGIONE\_SOCIALE RAGIONE\_SOCIALE*, conseguentemente decaduto dal potere di chiamata in causa dell'ente impositore, tenuto conto che alcuni motivi di ricorso erano stati promossi avverso gli atti presupposti, in violazione del principio di corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato.

Con il secondo motivo la società ricorrente lamenta la violazione e falsa applicazione degli artt. 112 c.p.c. e 2697 c.c. in parametro all'art. 360, co. 1, n. 4 c.p.c. Segnatamente svolge la stessa censura di violazione del principio di corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato in rapporto alla illegittimi-

tà del procedimento di notificazione dell'avviso di accertamento quale atto presupposto.

Con il terzo motivo la contribuente avanza censura ex art. 360, co. 1, n. 4 c.p.c. per violazione e falsa applicazione degli artt. 112 c.p.c., 2697 c.c., 3 L. n. 241/90 e 7 L. n. 212/2000. In sostanza svolge la medesima censura di cui al primo e secondo motivo, questa volta in relazione al difetto di motivazione in ordine al tasso di interessi applicati, che non sarebbe stato indicato.

La quarta doglianza ha invece ad oggetto la violazione e falsa applicazione degli artt. 112 c.p.c., 12 e 49 d.P.R. n. 600/1973 in parametro all'art. 360, co. 1, n. 4 c.p.c. rispetto a l ruolo esattoriale, contestato per assenza di sottoscrizione ovvero di delega, nonché per difetto di qualifica dirigenziale in capo al soggetto delegante e/o delegato, qui nuovamente formulata per violazione del principio di corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato.

Con la quinta censura la parte contribuente lamenta la violazione e falsa applicazione degli art. 132, co. 2, n. 4 c.p.c., 118 disp. att. c.p.c., d.lgs. 546/1992 art. 1, co. 2, art. 36, co. 2, n. 4 e artt. 53 e 112 c.p.c. ai sensi dell'art. 360, co. 1, n. 4 c.p.c. Segnatamente, si duole dell'impossibilità di riconoscere, dalla lettura *RAGIONE\_SOCIALE* sentenza impugnata, gli elementi assunti dalla CTR a supporto dell'accertato perfezionamento *RAGIONE\_SOCIALE* notifica, essendosi il Collegio d'appello limitato a fare un mero rinvio per relationem alla sentenza

di primo grado. La presente censura è anche protesa a criticare la sentenza per omessa pronuncia sul motivo di impugnazione avente ad oggetto l'illegittimità *RAGIONE\_SOCIALE* notifica delle cartelle di pagamento, di cui la ricorrente denunciava l'alterazione e manomissione in seno all'originale *RAGIONE\_SOCIALE* relata do po la sua notifica, con contestuale richiesta di trasmissione degli atti alla Procura *RAGIONE\_SOCIALE* Repubblica. Con il sesto motivo di ricorso la parte ricorrente prospetta la violazione e falsa applicazione artt. 112 e 148 c.p.c., art. 2697 c.c., artt. 26 d.P.R. n. 602/1973 e 60 d.P.R. n. 600/1973 ex art. 360, co. 1, n. 4 c.p.c. In sostanza si critica la sentenza per omessa pronuncia sul motivo di impugnazione avente ad oggetto l'illegittimità *RAGIONE\_SOCIALE* notifica delle cartelle di pagamento, di cui la ricorrente denunciava l'alterazione e manomissione in seno all'originale *RAGIONE\_SOCIALE* relata dopo la sua notifica, con rinnovata richiesta di trasmissione degli atti alla Procura *RAGIONE\_SOCIALE* Repubblica.

Con il settimo motivo di ricorso la parte contribuente lamenta la violazione e falsa applicazione artt. 112 e 148 c.p.c., art. 2697 c.c., artt. 18 d.P.R. 445/2000, 26 d.P.R. n. 602/1973 e 60 d.P.R. n.

600/1973, art. 3 e 111 Cost. e 7, co. 4, d.lgs. n. 546/1992 in parametro all'art. 360, co. 1, n. 4 c.p.c. In particolare, censura l'operato *RAGIONE\_SOCIALE* CTR giacché quest'ultima, per aver ritenuto rituale la notifica, deve altresì aver ritenuto valida la documentazione ex adverso prodotta, costituita da mere fotocopie, la cui conformità all'originale sarebbe stata illegittimamente operata dalla stessa parte processuale anziché da un Pubblico Ufficiale autorizzato.

L'ottava doglianza ha ad oggetto la violazione degli artt. 112 c.p.c. e artt. 2697 e 2946 c.c. in relazione all'art. 360, co. 1, n. 4 c.p.c. In particolare, la parte ricorrente denuncia l'omessa pronuncia sull'eccezione svolta in ordine alla inesistenza del debito tributario per intervenuta decadenza e prescrizione del diritto, stante la mancata prova di atti interruttivi da parte dell'*RAGIONE\_SOCIALE* *RAGIONE\_SOCIALE*

*RAGIONE\_SOCIALE* prima *RAGIONE\_SOCIALE* *RAGIONE\_SOCIALE* notifica dell'intimazione di pagamento, avvenuta in data 10.12.2012.

Con il nono motivo la società contribuente avanza censura ex art. 360, co. 1, n. 5 c.p.c. per violazione e falsa applicazione degli artt. 18 d.P.R. n. 445/2000, 2697 c.c., 26 d.P.R. n. 602/1973, 60 d.P.R. n. 600/1973 e 148 c.p.c. nonché per omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti. In sostanza, e in via subordinata rispetto al settimo motivo, ossia nelle denegata ipotesi in cui si ritenesse la società *RAGIONE\_SOCIALE* titolare del potere di attestare la conformità delle copie agli originali, afferma l'illegittimità *RAGIONE\_SOCIALE* sentenza per non aver la CTR accertato il difetto dei requisiti di conformità di cui all'art. 18 citato in rapporto alle copie versate in atti, quali la dichiarazione di conformità, il timbro dell'ufficio e la firma, sì da privare quelli stessi documenti *RAGIONE\_SOCIALE* forza probante necessaria per dimostrare l'avvenuto perfezionamento *RAGIONE\_SOCIALE* notifica.

Il decimo motivo attiene alla violazione artt. 22, co. 5, d.lgs. n. 546/92 e 2697 c.c. in relazione all'art. 360, co. 1, n. 3 c.p.c., per non aver la CTR accolto la richiesta di ordinare all'*RAGIONE\_SOCIALE* *RAGIONE\_SOCIALE* *RAGIONE\_SOCIALE* di esibire gli originali delle cartelle di pagamento notificate, stante il formale disconoscimento operato dalla ricorrente rispetto alle copie prodotte in atti e cui il concessionario aveva replicato mediante la produzione tardiva di un documento denominato 'Informazioni sul carico iscritto a ruolo'. Saggiunge che ai sensi dell'art. 26, comma 4, del d.P.R. n. 602/1973, il concessionario era tenuto a conservare la matrice o la copia *RAGIONE\_SOCIALE* *RAGIONE\_SOCIALE* cartella con la relata di notifica e aveva l'obbligo

di farne esibizione su richiesta del contribuente o dell'amministrazione.

Con l'undicesimo motivo la parte ricorrente prospetta la violazione e falsa applicazione degli artt. 2697, 2712 e 2719 c.c. in parametro all'art. 360, co. 1, n. 3 c.p.c.. Lamenta come il succitato documento denominato 'Informazioni sul carico iscritto a ruolo'.

non fosse idoneo ad assurgere a fonte di prova, sia perché difforme dagli originali degli atti notificati sia perché prodotti in sede di tardiva costituzione dell'*RAGIONE\_SOCIALE* *RAGIONE\_SOCIALE* *RAGIONE\_SOCIALE*.

La dodicesima doglianza ha ad oggetto la violazione e falsa applicazione degli artt. 26 d.P.R. n. 602/1973, 60 d.P.R. n. 600/1973 e 2697 c.c. ex art. 360, co. 1, n. 3 c.p.c., ricalcando il motivo precedente alla luce del disposto degli artt. 26 d.P.R. n. 602/1973 e 60 d.P.R. n. 600/1973. Questi ultimi, invero, indicherebbero gli unici documenti (matrice o copia *RAGIONE\_SOCIALE* cartella con la relazione di avvenuta notificazione) idonei a provare il rituale perfezionamento dell'iter notificatorio.

Con la tredicesima doglianza la società contribuente denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 2697 c.c., 26 d.P.R. n. 602/1973, 60 d.P.R. n. 600/1973 e 18 d.P.R. n. 445/2000 nonché l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti ai sensi dell'art. 360, co. 1, n. 5 c.p.c., rinnovando la medesima censura già svolta, ma sotto il diverso profilo dell'omesso esame di un fatto decisivo o per il giudizio, non essendosi la CTR avveduta dell'inedoneità probatoria dei documenti prodotti dal concessionario.

Con il quattordicesimo motivo la ricorrente denuncia la violazione degli artt. 60 d.P.R. n. 600/1973 e 26, co. 3, d.P.R. n. 602/1973 e 140 c.p.c. in parametro all'art. 360, co. 1, n. 3 c.p.c. oltre all'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti in relazione all'art. 360, co. 1, n. 5 c.p.c. Lamenta che dalla disamina delle relate si evincerebbe la violazione del procedimento notificatorio di cui all'art. 140 c.p.c. per non aver l'incaricato preposto seguito le procedure ivi previste e per non aver la CTR tenuto conto di tale circostanza.

15. Con il quindicesimo motivo la ricorrente avanza censura ex art. 360, co. 1, n. 3 e 5 c.p.c. per violazione degli artt. 140 c.p.c. e 3, 4, 12 e 14 d.lgs. n. 261/1999, degli artt. 4, co. 1 e 5, e 24 d.P.R.

n. 602/1973 e dell'art. 60 d.P.R. n. 600/1973 nonché per omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti in relazione all'art. 360, co. 1, n. 5 c.p.c. per non aver la CTR considerato che la procedura di



notificazione ex art. 140 c.p.c. è riservata a Poste Italiane mentre, nella fattispecie in commento, la notificazione sarebbe stata eseguita da una società postale privata (*RAGIONE SOCIALE* su affidamento diretto dell'*RAGIONE SOCIALE RAGIONE SOCIALE*).

Con l'ultimo motivo di ricorso la società invoca la cassazione *RAGIONE SOCIALE* sentenza per violazione degli artt. 140 e 149 c.p.c., 4 L. n. 890/1992, 2697 c.c., 26 d.P.R. n. 602/1973 e 60 d.P.R. n. 600/1973 in relazione all'art. 360, co. 1, n. 5 c.p.c.. In sintesi contesta il mancato perfezionamento dell'iter notificatorio delle cartelle di pagamento tenuto conto che, a seguito *RAGIONE SOCIALE* notifica ex art. 140 c.p.c., l'avviso di ricevimento prodotto in atti non recava la dicitura 'compiuta giacenza', invece apposto sul solo avviso di spedizione.

17. Per ragioni di pregiudizialità logico giuridica va anteposto l'esame del quinto motivo che è fondato.

18. In merito «occorre fare applicazione del costante orientamento di questa Corte, dal quale non vi è motivo per discostarsi, in ordine alle condizioni di legittimità *RAGIONE SOCIALE* sentenza d'appello motivata per relationem. In tema di processo tributario ed in termini generali, è difatti nulla, per violazione degli artt. 36 e 61 del d.lgs. n. 546 del 1992, nonché dell'art. 118 disp. att. c.p.c., la sentenza *RAGIONE SOCIALE* Commissione tributaria regionale completamente carente dell'illustrazione delle critiche mosse dall'appellante alla statuizione di primo grado e delle considerazioni che hanno indotto a disattenderle e che si sia limitata a motivare per relationem alla sentenza impugnata mediante la mera adesione ad essa. Ciò in quanto, in tal modo, resta impossibile l'individuazione del thema decidendum e delle ragioni poste a fondamento del dispositivo e non può ritenersi che la condivisione *RAGIONE SOCIALE* motivazione impugnata sia stata raggiunta attraverso l'esame e la valutazione dell'infondatezza dei motivi di gravame (ex plurimis : Cass. sez. 5, 27/11/2019, n. 30916, in motivazione; Cass. sez. 5, 29/03/2019, n. 8834, in motivazione; Cass. sez. 5, 28/02/2019, n. 5906, in motivazione; Cass. sez. 6-5, 18/04/2017, n. 9745, Rv. 643800-01; si vedano anche, in senso sostanzialmente conforme, Cass. sez. 5, 23/10/2003, n.

15951, Rv. 567632-01, Cass. sez. 5, 22/09/2003, n. 13990, Rv. 567045-01, e Cass. sez. 5, 12/02/2001, n. 1955, Rv. 543786-01, nonché, in termini generali circa la nullità *RAGIONE SOCIALE* sentenza per la mancata esposizione dello svolgimento del processo, Cass. sez. 4, 19/03/2009, n. 6683, Rv. 608052-01)» (Cfr. Cass., V, n. 28571/2020).

19. Nella fattispecie in esame la CTR si è di fatto limitata a dichiarare 'condivisibile' la sentenza di primo grado ' sull'affermazione che la proposizione del ricorso è tardiva perché tra la data *RAGIONE SOCIALE* notifica delle cartelle di pagamento (12/8/2011) e la data di notifica, mediante spedizione del ricorso (30/01/2013) sono decorsi i termini di cui all'art. 21 d.lgs. n. 54 6/1992, che fissa il termine decadenziale di 60 giorni', senza nulla argomentare in ordine ai dedotti vizi di notifica e alla ritualità del procedimento di notificazione contestato dalla ricorrente. La laconicità di cui innanzi evidenzia una mera ed acritica adesione alla pronuncia impugnata, peraltro neanche esplicitata nel suo fondamento logico-giuridico, tale da potersi considerare un inidoneo rinvio per relationem. Trattasi, in altri termini, di una condivisione «di stile», che non permette di comprendere le ragioni che la giustificano prospettandosi pertanto, e come detto, una mera motivazione per relationem.

20. Gli altri quindici motivi di ricorso restano assorbiti in quanto veicolano per lo più censure di violazioni di legge e omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti.

La sentenza impugnata deve pertanto essere cassata con rinvio *RAGIONE SOCIALE* causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado *RAGIONE SOCIALE RAGIONE SOCIALE*, Palermo, in diversa composizione, per nuovo esame nonché per la liquidazione delle spese del processo.

PQM

La Corte accoglie il quinto motivo di ricorso, dichiara assorbiti gli altri, cassa la sentenza impugnata e rinvia la causa alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado *RAGIONE SOCIALE RAGIONE SOCIALE*, Palermo, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche in ordine alle spese del presente giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 21/12/2023

Il pubblico ministero agisce con rigore e trasparenza, cercando la verità senza lasciarsi guidare da pressioni o convenienze. Valuta i fatti con equilibrio, rispettando i diritti di ogni persona coinvolta. La sua imparzialità è un impegno quotidiano, non un semplice dovere. Non persegue

un colpevole a tutti i costi, ma la giustizia nella sua forma più pura. Opera con integrità, consapevole del peso delle proprie decisioni. Ogni scelta è fondata su prove, non su opinioni o pregiudizi. Nella sua condotta, lo Stato trova la garanzia della legalità.



## Profili penalistici della riforma dei reati tributari (D.Lgs. 14 giugno 2024, n. 87): la strumentalizzazione del sistema sanzionatorio tra finalità preventive e logiche di riscossione

### Abstract

Il presente contributo esamina le innovazioni recate dal **D.Lgs. n. 87/2024**, emanato in attuazione della legge delega per la riforma del sistema sanzionatorio tributario (**L. n. 111/2023**). L'analisi si sofferma criticamente sulla perdurante tendenza del legislatore verso una "funzionalizzazione fiscale" del diritto penale, in cui la norma incriminatrice appare piegata a esigenze di gettito piuttosto che a rigorosi criteri di dogmatica penalistica. Attraverso la disamina delle novelle in materia di **omesso versamento**, delle rimodulate **cause di non punibilità** e della disciplina dei **provvedimenti ablatori** (sequestro e confisca), l'indagine evidenzia l'emergenza di un diritto punitivo di natura "condizionata" o "retrattile". In tale assetto, la sanzione penale trascende la propria funzione retributiva e preventiva per assurgere a strumento di coazione indiretta all'adempimento dell'obbligazione tributaria, destinata a recedere tempestivamente una volta conseguito il ristoro dell'interesse erariale.

### Analisi dei profili sistematici e novità precettive

La recente riforma dei reati tributari si inserisce in un solco normativo già caratterizzato da una marcata stratificazione di urgenza e opportunità. Da tempo, la dottrina più autorevole denuncia una deriva verso un diritto penale "di riscossione", dove la coerenza delle fattispecie con i canoni di offensività e determinatezza viene subordinata alla premienza del recupero del credito d'imposta.

### I delitti di omesso versamento: le soglie a "geometria variabile"

Il novellato dettato degli **artt. 10-bis e 10-ter del D.Lgs. n. 74/2000** introduce un meccanismo di punibilità strettamente interconnesso alle vicende estintive del debito in sede amministrativa. La previsione di soglie differenziate in pendenza di rateizzazione — con il mantenimento della rilevanza penale solo per debiti residui superiori a determinate entità in caso di decadenza dal beneficio [2] — delinea fattispecie che la giurisprudenza ha efficacemente definito "a geometria variabile" [3]. Tale assetto conferma il carattere sussidiario e quasi "intermittente" della sanzione penale, la quale si attiva o si estingue in funzione di dinamiche puramente contabili e di liquidità.

### Cause di esclusione della colpevolezza e crisi

### d'impresa

Di particolare rilievo è il tentativo del legislatore di codificare esimenti legate alla **crisi di liquidità incolpevole** e ai **profili di incertezza normativa**. Sebbene parte della dottrina ravvisi in tali interventi una mera specificazione del canone del *in dubio pro reo*, la nuova formulazione sembra voler stabilizzare orientamenti giurisprudenziali precedentemente ondivaghi, offrendo una tutela più definita al contribuente che versi in condizioni di oggettiva impossibilità di adempiere.

### Istituti ablatori e ne bis in idem

Il decreto interviene altresì sul delicato equilibrio tra sanzioni amministrative e penali, recependo istanze sovranazionali in tema di **ne bis in idem**. L'introduzione di criteri che impongono al giudice di valutare la proporzionalità complessiva del carico sanzionatorio, e la possibilità di scomputare le sanzioni amministrative già irrogate dal profitto confiscabile, segnano un passaggio fondamentale verso la razionalizzazione del sistema.

### Conclusioni

Il D.Lgs. n. 87/2024, pur introducendo condivisibili meccanismi di deflazione e di adeguamento ai principi di proporzionalità, non sembra rinunciare alla visione del processo penale quale *extrema ratio* finalizzata alla sollecitazione del pagamento. Resta dunque aperto il dibattito sulla compatibilità di tale impostazione con i principi di un diritto penale liberale, laddove la minaccia della pena rischia di oscurare la sua reale funzione di tutela del bene giuridico protetto.

Volendo approfondire la questione dell'**efficacia nel tempo** delle nuove disposizioni, con particolare riferimento ai procedimenti pendenti.

L'entrata in vigore del D.Lgs. n. 87/2024 pone, infatti, delicate problematiche di successione di *leggi penali* nel tempo ai sensi dell'**art. 2 c.p.** e dell'**art. 25, comma 2, Cost.**

Ecco un approfondimento tecnico-giuridico focalizzato sulla disciplina transitoria e sull'applicazione del principio del *favor rei*:

### L'impatto della Riforma sui procedimenti pendenti: profili di *Lex Mitior*

L'intervento riformatore non si limita a riscrivere le fattispecie incriminatrici, ma incide strutturalmente sulle condizioni di punibilità, determinando una po-

tenziale **abolitio criminis parziale** o, comunque, un trattamento sanzionatorio più favorevole che deve trovare immediata applicazione nei giudizi in corso.

### 1. Retroattività delle nuove soglie di punibilità

L'innalzamento delle soglie per i delitti di omesso versamento (artt. 10-bis e 10-ter) e la loro "rimodulazione" in presenza di piani di rateizzazione producono effetti immediati sui processi pendenti:

- **Successione di leggi:** Qualora la condotta pregressa non raggiunga le nuove soglie dimensionali o rientri nei parametri di non punibilità legati alla rateizzazione, il giudice dovrà pronunciare sentenza di assoluzione perché "il fatto non è previsto dalla legge come reato".
- **Rideterminazione della pena:** Anche laddove la condotta rimanga penalmente rilevante, l'eventuale mitigazione del quadro edittale o delle circostanze deve essere applicata retroattivamente.

### 2. Cause di non punibilità e pagamento del debito

La riforma ha esteso e procedimentalizzato le cause di non punibilità collegate all'integrale estinzione del debito tributario.

- **Art. 13 D.Lgs. 74/2000:** La possibilità di beneficiare dell'esimente attraverso il pagamento integrale (comprese sanzioni e interessi) prima dell'apertura del dibattimento è ora coordinata con la disciplina della rateizzazione.
- **Effetto nei processi in corso:** Per i procedimenti in fase di istruttoria o di giudizio di primo grado, la difesa può invocare le nuove disposizioni per sollecitare sospensioni del processo finalizzate all'estinzione del debito, ove la normativa previgente risultasse più restrittiva.

### 3. La nuova causa di esclusione della colpevolezza

L'introduzione della norma che esclude la punibilità in caso di crisi di liquidità incolpevole (derivante da inadempimento di terzi o eventi imprevedibili) non è una mera norma interpretativa, ma una disposizione di favore.

- **Applicabilità:** Deve essere applicata retroattivamente ex art. 2, comma 4, c.p. a fatti commessi sotto la vigenza della vecchia legge, offrendo una base normativa solida a tesi difensive che in precedenza erano affidate esclusivamente all'elaborazione giurisprudenziale (spesso rigorosa nel richiedere la prova della cosiddetta "impossibilità assoluta").

### Quadro di sintesi per l'attività difensiva

Istituto	Effetto Transitorio	Azione Suggesta
Soglie di punibilità	Retroattività (Abolitio parziale)	Istanza di assoluzione / Revoca sentenza definitiva
Rateizzazione	Applicazione immediata	Produzione documentale piani di rientro
Crisi di liquidità	Favor Rei (Esclusione colpevolezza)	Integrazione memorie difensive / Istruttoria dibattimentale
Ne bis in idem	Proporzionalità sanzionatoria	Istanza di scomputo sanzioni amministrative

Fonte Avv. Riccardo Lucev

## La questione centrale: prevenzione o riscossione?

Il cuore del dibattito è la **finalità effettiva** del sistema penale tributario.

### Finalità preventive

Il legislatore dichiara di voler:

- reprimere le frodi più gravi;
- tutelare l'integrità del bilancio pubblico;
- disincentivare comportamenti opportunistici.

### 7.2. Logiche di riscossione

Nella pratica, però:

- il pagamento estingue o attenua il reato;
- il sequestro anticipa la riscossione;
- il processo penale diventa un "moltiplicatore di pressione".

Il sistema rischia quindi di essere **strumentalizzato** come **meccanismo di recupero del credito**, più che come presidio di legalità.

### 8. Conclusioni critiche

Il D.Lgs. 87/2024 rappresenta un intervento ampio e articolato, che:

- **migliora** la tipizzazione di alcune fattispecie;
- **rafforza** la coerenza del sistema;
- **amplia** gli spazi di deflazione.

Tuttavia, permangono criticità strutturali:

- persistente **funzione para-esecutiva** del processo penale;
- rischio di **compressione delle garanzie**;
- tensione irrisolta tra **prevenzione e riscossione**.

Il sistema continua a oscillare tra diritto penale "serio" e diritto penale "strumentale", senza una chiara scelta di campo.



# Estinzione della società di capitali. Successione, responsabilità e conseguenze processuali dei soci

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

Corte di Cassazione, Sezione 3 Civile, Ordinanza 15 novembre 2025 n. 30166

INDICE:

## 1. CONSIDERAZIONI INTRODUTTIVE

**2. RIFERIMENTI NORMATIVI:** art. 2495 c.c.; art. 117 del D.Lgs n. 33/2025 (già art. 36 del DPR n. 602/73); art. 28, co. 4, del D.Lgs n. 175/2014.

## 3. EVOLUZIONE GIURISPRUDENZIALE

3.1. CORTE DI CASSAZIONE, SEZIONI UNITE CIVILE, SENTENZA n. 6070/2013.

3.2. CORTE DI CASSAZIONE, SEZIONE TRIBUTARIA, SENTENZA N. 9672/2018.

3.3. CORTE DI CASSAZIONE, SEZIONI UNITE CIVILE, SENTENZA n. 3625/2025.

## 4. ANALISI DELLA RECENTE ORDINANZA DELLA CORTE DI CASSAZIONE, 15 NOVEMBRE 2025 N. 30166

## 5. OSSERVAZIONI CONCLUSIVE

## 6. SCHEMA SINOTTICO

### 1. CONSIDERAZIONI INTRODUTTIVE

Il presente articolo si pone come obiettivo quello di analizzare la disciplina relativa alle società estinte e alle conseguenze patrimoniali e personali che in questi casi si riversano sulle stesse e sui soci, nelle ipotesi in cui venga accertata la loro responsabilità e la sussistenza di debiti anche tributari.

Per meglio comprendere la questione in esame, sarà fondamentale procedere da un lato, all'analisi delle modifiche normative che si sono susseguite nel tempo e, dall'altro, agli interventi giurisprudenziali attraverso i quali sono stati forniti i chiarimenti interpretativi necessari.

La tematica concernente la responsabilità personale e patrimoniale degli ex soci per le obbligazioni di una società estinta, a seguito della cancellazione dal registro delle imprese, rappresenta, infatti, una questione di particolare rilevanza e complessità giuridica, da tempo al centro di un vivace dibattito giurisprudenziale.

Ciò in quanto la cancellazione della società dal registro delle imprese non comporta automaticamente l'estinzione delle obbligazioni sorte in precedenza. Tuttavia, tale possibilità non è illimitata, ma è sogget-

ta a precisi presupposti giuridici e limiti applicativi.

In ambito tributario, le **Sezioni Unite della Corte di Cassazione con la sentenza n. 3625 del 12 febbraio 2025**, sono intervenute in maniera incisiva a dirimere le contrastanti interpretazioni emerse negli anni, delineando un quadro normativo più chiaro e stabilendo le condizioni che devono ricorrere affinché l'Amministrazione finanziaria possa chiamare gli ex soci a rispondere dei debiti fiscali della società estinta.

Più nello specifico, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, hanno chiarito che gli ex soci subentrano nei rapporti debitori della società estinta, acquisendo la legittimazione processuale in continuità con l'ente cancellato. Tuttavia, **la loro responsabilità patrimoniale è limitata alle somme effettivamente percepite in sede di liquidazione della società ai sensi dell'art. 2495 c.c.**

Pertanto, gli ex soci non possono essere considerati automaticamente responsabili dei debiti fiscali della società, ma devono rispondere nei limiti delle somme effettivamente percepite; **inoltre:**

- **il suddetto presupposto (ossia l'avvenuta riscossione di somme risultanti dal bilancio finale di liquidazione ex art. 2495 c.c.) deve essere provato dall'Amministrazione finanziaria mediante la notificazione agli ex soci di un apposito avviso di accertamento (ex artt. 36, comma 5, D.P.R. n. 602/73 e 60 D.P.R. n. 600/73);**
- **l'accertamento della responsabilità degli ex soci deve avvenire attraverso un autonomo avviso di accertamento nei loro confronti, senza che questi possano essere coinvolti automaticamente nel processo relativo alla società estinta.**

Ma vi è di più.

Con il presente elaborato, si analizzeranno anche le conclusioni cui è giunta la sezione civile della **Corte di Cassazione con la recentissima ordinanza del 15 novembre 2025, n. 30166.**

Tale ordinanza (che riprende e conferma l'orientamento delle Sezioni Unite) si concentra, però, su **un aspetto processuale** collegato alla medesima questione; di fatto, tale pronuncia, applicando i

suddetti principi a una fattispecie concreta, ribadisce che i rapporti pendenti di una società estinta si trasferiscono ai soci, con effetti anche processuali. **In sintesi, con il presente elaborato si analizzeranno le due pronunce di particolare rilievo che sono state pronunciate nel 2025 della Corte di Cassazione:**

- **la sentenza n. 3625/2025 delle Sezioni Unite, che affronta il tema della responsabilità sostanziale dei soci per i debiti sociali, con particolare riferimento a quelli tributari;**
- **l'ordinanza n. 30166/2025, che si concentra prevalentemente sui profili processuali della successione della società estinta e sulla legittimazione passiva dei soci;**

di cui meglio si argomenterà nel prosieguo, poiché l'analisi comparata delle due decisioni consente di cogliere l'evoluzione dell'orientamento giurisprudenziale e di chiarire i confini tra responsabilità sostanziale e responsabilità processuale dei soci.

**2. RIFERIMENTI NORMATIVI: art. 2495 c.c.; art. 117 del D.Lgs n. 33/2025 (già art. 36 del DPR n. 602/73); art. 28, co. 4, del D.Lgs n. 175/2014.**

Come anticipato in premessa, l'art. 2495 c.c., rubricato "Cancellazione della società" (norma dapprima significativamente riformulata a seguito dell'entrata in vigore del D.lgs. n. 6/2003 – c.d. "riforma del diritto societario" con cui è stata ridisegnata la disciplina delle società di capitali e con cui è stato fatto trasmigrare il testo dell'art. 2456 c.c. nell'art. 2495 c.c. - e poi ulteriormente modificata dall'art. 40, comma 12 ter, lett. b), D.L. n. 76/2020, conv. in legge n. 120/20) disciplina gli effetti dell'estinzione a seguito della cancellazione della società dal Registro delle imprese e prevede che:

*"Approvato il bilancio finale di liquidazione, i liquidatori devono chiedere la cancellazione della società dal registro delle imprese, salvo quanto disposto dal secondo comma.*

*Decorsi cinque giorni dalla scadenza del termine previsto dal terzo comma dell'articolo 2492, il conservatore del registro delle imprese iscrive la cancellazione della società qualora non riceva notizia della presentazione di reclami da parte del cancelliere.*

*Ferma restando l'estinzione della società, dopo la cancellazione i creditori sociali non soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci, fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione, e nei confronti dei liquidatori, se il mancato pagamento è dipeso da colpa di questi. La domanda, se proposta entro un anno dalla cancellazione, può essere notificata presso l'ultima sede della società."*

Dalla semplice lettura dell'art. 2495 cod. civ. (originariamente nel suo 2 comma, poi divenuto 3 comma a seguito della modifica apportata dal D.L. n.76/2020 conv. in legge n. 120/20) sembra emergere che il legislatore abbia inteso chiarire che l'obbligazione della società non si estingue, ma si trasferisce ai soci (ex soci) chiamati a rispondere in misura pari all'avvenuta riscossione di somme in base al bilancio finale di liquidazione, così individuando la misura massima dell'esposizione debitoria personale dei soci. L'avvenuta riscossione di somme in base al bilancio finale di liquidazione, di cui all'art. 2495 del codice civile (comma 3, già comma 2), non rileva, dunque, come condizione dell'azione, ma integra la misura massima dell'esposizione debitoria personale dei soci; ma di tanto, meglio si argomenterà nel prosieguo anche alla luce dei recenti arresti giurisprudenziali.

Con la nuova formulazione dell'art. 2495 co. 3 c.c. si è, dunque, voluto attribuire alla cancellazione della società (sia essa di capitali o di persone), una vera e propria efficacia costitutiva idonea a determinare, da un lato, la totale estinzione della stessa e, dall'altro, la possibilità di rifarsi esclusivamente sui soggetti fiscalmente responsabili (quindi soci, amministratori e liquidatori).

Un altro riferimento normativo imprescindibile è l'art. 36 del DPR 29 settembre 1973, n. 602, il cui testo - con decorrenza 1° gennaio 2026 – trasmigrerà nel nuovo art. 117 del D.Lgs n. 33/2025.

Precisamente, occorre chiarire che il citato art. 36 è stato **abrogato dall'art. 241, comma 1, lett. c), dall'allegato al D.Lgs. 24.03.2025, n. 33 con decorrenza dal 01.01.2026**; ai sensi del comma 2 del medesimo articolo, salvo che sia diversamente previsto dal su citato testo unico e fuori dei casi di abrogazione per incompatibilità, quando leggi, regolamenti, decreti, o altre norme o provvedimenti, fanno riferimento a disposizioni espressamente abrogate dal comma 1, il riferimento si intende alle corrispondenti disposizioni del suddetto testo unico, come riportate da ciascun articolo.

**In altri termini, la predetta norma non è stata tecnicamente soppressa, ma riorganizzata e "trasferita" nel nuovo D.Lgs. 24 marzo 2025, n. 33 - "Testo unico in materia di versamenti e riscossione" - che entrerà in vigore il 1° gennaio 2026 (2027 a seguito della Finanziaria 2026).**

Ciò significa che gli effetti e le disposizioni operative sono mantenuti, salvo eventuali modifiche formali o di coordinamento. **Ne consegue, dunque, che a partire dal 1° gennaio 2026 le norme del DPR 602/73 (tra cui l'art. 36) saranno "trasposte" nel nuovo Testo Unico in materia di versamenti e riscossione (Decreto Legislativo 33/2025) che raccoglie e riordina la normativa**

sui versamenti e la riscossione, compresa la materia che prima era disciplinata dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602. Pertanto, con specifico riferimento a quanto disposto dal citato art. 36, si dovrà fare riferimento all'equivalente art. 117 del D.Lgs n. 33/2025.

Orbene, l'art. 117 del D.Lgs n. 33/2025 (già art. 36 del DPR n. 602/73) nella sua nuova formulazione, con decorrenza 1° gennaio 2026, non ha apportato rilevanti modifiche all'art. 36 cit. e prevede che:

*“1. I liquidatori dei soggetti all'imposta sul reddito delle società che non adempiono all'obbligo di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute per il periodo della liquidazione medesima e per quelli anteriori rispondono in proprio del pagamento delle imposte se non provano di aver soddisfatto i crediti tributari anteriormente all'assegnazione di beni ai soci o associati, ovvero di avere soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari. Tale responsabilità è commisurata all'importo dei crediti d'imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti.*

*2. La disposizione contenuta nel comma 1 si applica agli amministratori in carica all'atto dello scioglimento della società o dell'ente se non sia provveduto alla nomina dei liquidatori.*

*3. I soci o associati, che hanno ricevuto nel corso degli ultimi due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione danaro o altri beni sociali in assegnazione dagli amministratori o hanno avuto in assegnazione beni sociali dai liquidatori durante il tempo della liquidazione, sono responsabili del pagamento delle imposte dovute dai soggetti di cui al comma 1 nei limiti del valore dei beni stessi, salvo le maggiori responsabilità stabilite dal codice civile. Il valore del denaro e dei beni sociali ricevuti in assegnazione si presume proporzionalmente equivalente alla quota di capitale detenuta dal socio o associato, salva la prova contraria.*

*4. Le responsabilità previste dai commi da 1 a 3 sono estese agli amministratori che hanno compiuto nel corso degli ultimi due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione operazioni di liquidazione ovvero hanno occultato attività sociali anche mediante omissioni nelle scritture contabili.*

*5. La responsabilità di cui ai commi da 1 a 4 è accertata dall'ufficio con atto motivato da notificare ai sensi dell'articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.*

*6. Avverso l'atto di accertamento è ammesso ricorso secondo le disposizioni relative al contenzioso tributario di cui al testo unico della giustizia*

*tributaria, di cui al decreto legislativo 14 novembre 2024, n. 175. Si applica l'articolo 118, comma 1.”*

L'art. 117 cit. individua, dunque, le responsabilità in solido (o comunque personali) per i debiti tributari non assolti dalla società nei confronti di liquidatori, amministratori e soci/associati, secondo vari casi. Per ciò che attiene specificamente i soci, il comma 3 dispone che i soci o associati che, nei due periodi d'imposta precedenti la liquidazione, abbiano ricevuto distribuzioni (denaro o altri beni sociali) dagli amministratori - oppure che ricevano assegnazioni durante la liquidazione dai liquidatori - sono responsabili delle imposte dovute dalla società, nei limiti del valore dei beni ricevuti. Salvo che venga dimostrato diversamente, si presume che il valore sia proporzionale alla quota di capitale detenuta.

In sostanza, la norma mira a contrastare distribuzioni di utili, riserve o capitali sociali che avvengano quando la società ha debiti fiscali non coperti, evitando che la responsabilità fiscale si estingua con la semplice chiusura della società.

Pertanto, se una società non paga imposte prima della liquidazione - e poi distribuisce beni o denaro ai soci - quei beni o denaro possono essere “recuperati” (fino a concorrenza dell'importo tassato) da parte dell'erario tramite responsabilità personale dei singoli soci: trattasi di una forma di “responsabilità residua” che tutela il Fisco. Inoltre, liquidatori e amministratori rischiano personalmente se non gestiscono la liquidazione in modo da soddisfare i crediti tributari prima di distribuire beni/denaro.

Infine, un altro riferimento normativo rilevante è l'art. 28, co. 4, del D. Lgs 21 novembre 2014, n. 175, rubricato “Coordinamento, razionalizzazione e semplificazione di disposizioni in materia di obblighi tributari”, il quale dispone che: “4. Ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, l'estinzione della società di cui all'articolo 2495 del codice civile ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione del Registro delle imprese.”. Tale norma è finalizzata a chiarire che l'Agenzia delle Entrate può, di fatto, precostituirsi il titolo per agire nei riguardi di liquidatori e soci con la notifica di un atto intestato alla società estinta, entro cinque anni dalla cancellazione dal Registro delle imprese, così prevedendo, in altri termini, la posticipazione di cinque anni degli effetti della cancellazione della stessa.

### 3. EVOLUZIONE GIURISPRUDENZIALE

Come già anticipato, la tematica concernente la responsabilità patrimoniale degli ex soci per le obbligazioni tributarie di una società estinta a seguito

della cancellazione dal registro delle imprese rappresenta una questione di particolare rilevanza e complessità nel diritto civile e tributario, da tempo al centro di un vivace dibattito giurisprudenziale.

Ciò in quanto **la cancellazione della società dal registro delle imprese non comporta automaticamente l'estinzione delle obbligazioni e dei debiti tributari, con la conseguenza che i creditori e l'Amministrazione finanziaria possono rivolgersi agli ex soci (come anche agli amministratori e ai liquidatori) per il recupero dei debiti fiscali residui.**

Tuttavia, **tale possibilità non è illimitata, ma è soggetta a precisi presupposti giuridici e limiti applicativi.**

In questo contesto, la Corte di Cassazione, anche a Sezioni Unite, è intervenuta a dirimere le contrastanti interpretazioni emerse negli anni, allo scopo di delineare un quadro normativo più chiaro e stabilendo le condizioni che devono ricorrere affinché i creditori e, nel caso di debiti fiscali, l'Amministrazione finanziaria possano chiamare gli ex soci a rispondere della società estinta.

Nel caso di estinzione della società di capitali per cancellazione dal registro delle imprese, con conseguente successione dei soci partecipanti alla compagine societaria, detto fenomeno successorio comporta, infatti, quanto alle obbligazioni tributarie già sorte in capo alla società poi estinta, il subentro dei soli soci che rivestono tale qualità al momento della cancellazione della società.

Pertanto, da vari decenni la Corte di Cassazione cerca di affrontare la delicata problematica afferente gli effetti della cancellazione di una società dal registro delle imprese sui rapporti giuridici - sostanziali e processuali - pendenti alla data di tale cancellazione.

Tanto premesso, di seguito, si analizzeranno i più celebri e recenti arresti giurisprudenziali.

### 3.1 CORTE DI CASSAZIONE, SEZIONI UNITE, CIVILE, SENTENZA 12 MARZO 2013, N. 6070.

Tra le prime pronunce che hanno segnato una linea di demarcazione sul tema oggetto del presente studio, vi è sicuramente la nota sentenza n. 6070/2013 (così come anche Cass. SS.UU. nn. 6071 e 6072 del 2013) emessa dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite.

In quella occasione:

a. **sul piano sostanziale**, fu precisato che: *"Dopo la riforma del diritto societario, attuata dal D. Lgs. n. 6 del 2003, qualora all'estinzione della società, di persone o di capitali, conseguente alla cancellazione dal registro delle imprese, non corrisponda il venir meno di ogni rapporto giuridico facente capo alla società estinta, si determina un fenomeno di tipo successorio,*

*in virtù del quale: a) l'obbligazione della società non si estingue, ciò che sacrificherebbe ingiustamente il diritto del creditore sociale, ma si trasferisce ai soci, i quali ne rispondono, nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione o illimitatamente, a seconda che, "pendente societate", fossero limitatamente o illimitatamente responsabili per i debiti sociali; b) i diritti e i beni non compresi nel bilancio di liquidazione della società estinta si trasferiscono ai soci, in regime di contitolarità o comunione indivisa, con esclusione delle mere pretese, ancorché azionate o azionabili in giudizio, e dei crediti ancora incerti o illiquidi, la cui inclusione in detto bilancio avrebbe richiesto un'attività ulteriore (giudiziale o extragiudiziale), il cui mancato espletamento da parte del liquidatore consente di ritenere che la società vi abbia rinunciato, a favore di una più rapida conclusione del procedimento estintivo".*

In altri termini, è stato chiarito che, a seguito della cancellazione e dell'estinzione della società viene a determinarsi un fenomeno di tipo successorio, in forza del quale:

- **i rapporti obbligatori facenti capo all'ente non si estinguono** (in quanto ciò sacrificherebbe ingiustamente i diritti dei creditori sociali), **ma si trasferiscono ai soci, i quali ne rispondono nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione o illimitatamente, a seconda del regime giuridico dei debiti sociali cui erano soggetti;**
- **i diritti e i beni non compresi nel bilancio di liquidazione della società estinta si trasferiscono ai soci, in regime di contitolarità o comunione indivisa.**

b. **mentre, sul piano processuale**, fu precisato che la cancellazione della società dal registro delle imprese, a partire dal momento in cui si verifica l'estinzione della società cancellata, priva la società stessa della capacità di stare in giudizio, in modo tale che, qualora l'estinzione intervenga nella pendenza di un giudizio del quale la società è parte, **"si determina un evento interruttivo, disciplinato dagli artt. 299 e ss. cod. proc. civ., con eventuale prosecuzione o riassunzione da parte o nei confronti dei soci, successori della società, ai sensi dell'art. 110 cod. proc. civ."**

La giurisprudenza di legittimità, formatasi successivamente a detto arresto, nel 2013, ha conosciuto, però, un'evoluzione interpretativa segnata dalla presenza di orientamenti divergenti, basati su percorsi argomentativi eterogenei.

### 3.2. CORTE DI CASSAZIONE, SEZIONE TRIBU-

## TARIA, SENTENZA N. 9672/2018.

In fattispecie tipicamente tributaria, ma sulla base di considerazioni di valenza generale, si ritiene opportuno analizzare le conclusioni cui è giunta la Corte di Cassazione con la **sentenza n. 9672/2018**.

**Con la suddetta sentenza, i giudici di legittimità, discostandosi da alcune pronunce di segno contrario** (Cass., 23 novembre 2016, n. 23916; Cass., 26 giugno 2015, n. 13259; Cass. 31 gennaio 2017, n. 2444) e **ponendosi, invece, in linea con altre statuizioni più aderenti alle Sezioni Unite del 2013** (tra cui Cass. 7 aprile 2017, n. 9094; Cass. 16 giugno 2017, n. 15035) **hanno:**

- **escluso che gli ex soci possano ritenersi subentrati nella posizione debitoria solo se abbiano riscosso quote di liquidazione;**
- **e, inoltre, chiarito che l'accertamento di tale circostanza costituisce presupposto dell'assunzione, in capo al socio, della qualità di successore e, correlativamente, della sua legittimazione ad causam ai fini della prosecuzione del processo.**

Sempre nel solco tracciato nel 2013, va poi qui ancora ribadito che il fatto consistente nella percezione di somme rinvenienti dal bilancio finale di liquidazione non funge soltanto da misura o tetto massimo dell'esposizione debitoria del socio ("fino alla concorrenza", come si legge nell'art. 2495 cod. civ.), ma attiene, in effetti, anche ed in primo luogo ad una condizione dell'azione, come tale demandata alla prova della parte attrice: quella però non della legittimazione, ma dell'interesse ad agire.

**In altri termini, secondo tale maggioranza indirizzato (ex multis: Cass. n. 2/2022; Cass., SS.UU., n. 619/2021; Cass. n. 26402/2020; Cass. n. 12758/2020; Cass. n. 33582/2019; Cass. n. 897/2019; Cass. n. 15035/2017; Cass. n. 14446/2018; Cass. n. 9672/2018; Cass. n. 1713/2018; Cass. n. 9094/2017; Cass. n. 5988/2017), costituente ormai "diritto vivente", il limite di responsabilità dei soci previsto dall'art. 2945 c.c. non incide sulla loro legittimazione processuale, bensì sull'interesse ad agire dei creditori sociali.**

Tale interesse, tuttavia, non può ritenersi automaticamente escluso dalla circostanza che i soci non abbiano percepito utilità dalla ripartizione finale: potrebbe, infatti, verificarsi che beni o diritti, non inclusi nel bilancio di liquidazione della società estinta, siano comunque stati trasferiti ai soci.

In tale ipotesi, dunque, il creditore potrebbe avere interesse a ottenere un accertamento del proprio diritto, con la conseguenza che l'eventuale assenza di attivo effettivamente distribuito rileverebbe nella fase esecutiva, incidendo sulla concreta esigibilità del credito.

Ed invero, in ambito tributario, secondo tale orien-

tamento giurisprudenziale:

«(...) la possibilità di sopravvenienze attive, o anche semplicemente la possibile esistenza di beni e diritti non contemplati nel bilancio, non consentono di escludere l'interesse dell'Agenzia a procurarsi un titolo nei confronti dei soci, "in considerazione della natura dinamica dell'interesse ad agire, che rifugge da considerazioni statiche allo stato degli atti" (Cass., 7 aprile 2017, n. 9094; Cass., 16 giugno 2017, n. 15035)».

**Va da sé, però, che vi sono altri orientamenti, che non possono essere ignorati.**

Un **secondo indirizzo giurisprudenziale (ex multis: Cass. n. 521/2020; Cass. n. 31933/2019; Cass. n. 15474/2017; Cass. n. 2444/2017; Cass. n. 23916/2016; Cass. n. 13259/2015)** ritiene che, ai fini della legittimazione passiva dell'ex socio, sia necessaria la dimostrazione dell'effettiva percezione di somme in sede di liquidazione.

Tale prova, in quanto elemento costitutivo della fattispecie di responsabilità, incombe - ai sensi dell'art. 2697 c.c. - sul creditore procedente e, dunque, sull'Amministrazione finanziaria.

Ed ancora, un **terzo orientamento (ex multis: Cass. n. 31904/2021; Cass. n. 25896/2020; Cass. n. 2444/2017)**, intermedio rispetto agli altri due, ha chiarito che nel caso di società di capitali, l'accertamento dell'avvenuta percezione della quota di liquidazione da parte del socio rileva ai fini della sua legittimazione *ad causam* ai fini della prosecuzione del processo, ai sensi dell'art. 110 c.p.c..

Pertanto, qualora tale circostanza sia oggetto di contestazione, l'onere della relativa prova incombe sul soggetto che si costituisce in giudizio nella qualità di successore universale della società estinta.

Tale ricostruzione interpretativa è stata puntualmente e chiaramente delineata dalla **Corte di Cassazione nell'ordinanza n. 25869 del 16 novembre 2020**, ove così si legge: «*qualora l'estinzione della società a seguito di cancellazione dal registro delle imprese intervenga in pendenza di un giudizio che la veda parte, si determina un evento interruttivo, disciplinato dagli artt. 299 e ss. c.p.c., con eventuale prosecuzione o riassunzione ad opera o nei confronti dei soci, successori della società, ai sensi dell'art. 110 c.p.c.; ove l'evento non sia stato fatto constare nei modi di legge o si sia verificato quando farlo constare in tali modi non sarebbe più stato possibile, l'impugnazione della sentenza, pronunciata nei riguardi della società, deve provenire o essere indirizzata, a pena d'inammissibilità, dai soci o nei confronti dei soci, purché dei presupposti della "legittimatio ad causam" sia da costoro fornita la prova.*».

**Alla luce dell'evoluzione e del contrasto giurisprudenziale sopra delineati, appare evidente che la giurisprudenza di legittimità non ha**



chiarito la questione in esame, continuando a presentare profili di disomogeneità, così residuando molte incertezze per le parti del giudizio, sia dal lato dell'Amministrazione finanziaria che vanta un credito nei confronti della società estinta, sia dal lato del socio succeduto alla società nelle posizioni che non sono state definite prima della sua cancellazione dal registro delle imprese.

### 3.3 CORTE DI CASSAZIONE, SEZIONI UNITE, SENTENZA n. 3625/2025.

Tenuto conto della particolare importanza della questione di diritto in esame e al fine della risoluzione del contrasto giurisprudenziale esistente sul punto, la Corte di Cassazione, ha ritenuto opportuno rimettere l'esame della questione alle Sezioni Unite.

**Precisamente, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con la sentenza n. 3625 del 12 febbraio 2025, hanno esaminato la questione sollevata dalla relativa ordinanza interlocutoria (Cass., Sez. Tributaria, ord. interlocutoria n. 7425 del 14 marzo 2023), stabilendo che:**

- l'avvenuta riscossione, da parte dei soci, di somme risultanti dal bilancio finale di liquidazione, ai sensi dell'art. 2495, comma 3, c.c., rappresenta non solo il limite massimo dell'esposizione debitoria personale dei soci, ma anche una condizione dell'azione attinente all'interesse ad agire e non alla legittimazione ad *causam* dei soci stessi;
- il suddetto presupposto, se contestato, deve essere dimostrato dall'Amministrazione finanziaria mediante apposito avviso di accertamento notificato ai soci ai sensi degli artt. 36, comma 5, D.P.R. n. 602/73 e 60 D.P.R. n. 600/73;
- la verifica del suddetto presupposto (ossia dell'avvenuta riscossione di somme in base al bilancio finale di liquidazione) costituisce un elemento che deve essere espressamente dedotto nella fase di accertamento da indirizzarsi direttamente nei confronti dei soci e non può, pertanto, essere introdotto per la prima volta nel giudizio di impugnazione promosso dalla società avverso l'originario avviso di accertamento a essa notificato, anche qualora tale giudizio prosegua nei confronti dei soci, subentrati quale effetto dell'estinzione della società.

Fondamentalmente, il percorso argomentativo seguito dalle Sezioni Unite prende avvio dall'esame delle ipotesi di responsabilità delineate dall'art. 36 D.P.R. n. 602/73, ciascuna caratterizzata da presupposti, natura giuridica e regole processuali differenti. Come già anticipato e specificato dai giudici di le-

gittimità, le ipotesi di responsabilità di cui al citato art. 36 sono le seguenti:

- i. **la prima ipotesi di responsabilità riguarda i liquidatori e gli amministratori** della società che, nel corso della gestione o della fase di liquidazione, abbiano omesso il pagamento dei debiti tributari maturati nel periodo della liquidazione o in quelli precedenti.

Secondo l'interpretazione ormai consolidata dalla giurisprudenza di legittimità, tale forma di responsabilità esula da ogni logica successoria, co-obbligatoria o di continuità soggettiva con la società estinta, configurandosi, invece, come una responsabilità *ex lege*, di natura risarcitoria, illimitata e personale, fondata su un comportamento imputabile direttamente all'organo gestorio e riconducibile ai principi generali dell'ordinamento civilistico di cui agli artt. 1176 e 1218 c.c..

Ne consegue che, **una volta estinta la società, il processo tributario non può proseguire nei confronti dell'ex liquidatore o amministratore, occorrendo l'instaurazione di un autonomo procedimento di accertamento notificato individualmente, la cui natura, pur originata da una violazione tributaria, è da qualificarsi come civilistica.**

Il credito vantato dall'Amministrazione finanziaria non è qualificabile come credito d'imposta in senso proprio, ma come credito risarcitorio, il cui titolo è costituito dalla violazione degli obblighi liquidatori o gestori e la cui fonte è distinta rispetto all'obbligazione tributaria;

- i. **la seconda ipotesi di responsabilità riguarda specificamente i soci della società estinta** a seguito della cancellazione dal registro delle imprese.

In altri termini, tale seconda ipotesi di responsabilità riguarda il pagamento dei debiti fiscali della società e si fonda sulla circostanza che i soci abbiano ricevuto, nel corso della liquidazione o nei due esercizi precedenti, somme di denaro o altri beni sociali.

**Le Sezioni Unite hanno chiarito che la responsabilità in esame non configura né un'ipotesi di responsabilità *ex lege* per inadempimento o per fatto illecito (come quella che riguarda i liquidatori e gli amministratori), né un'ipotesi di responsabilità di tipo successorio ex art. 2495 c.c., essendo essa fondata sull'accertamento obiettivo della percezione di somme di denaro o altri beni sociali da parte del socio (presupposto necessario per far sorgere l'obbligo in capo al socio di contribuire al pagamento dei debiti tributari residui).**

Tuttavia, al pari della responsabilità di tipo successorio ex art. 2495 c.c.:

**«(...) la responsabilità in esame ingenera in capo al socio l'obbligo di pagamento di un debito della società sul solo presupposto obiettivo, e nei limiti, della percezione di attività sociali in fase di liquidazione (o anche, con previsione ampliativa rispetto alla disciplina civilistica, nelle due annualità d'imposta antecedenti).».**

Questa ipotesi di responsabilità, dunque, ha carattere limitato e circoscritto al valore dei beni ricevuti e trova fondamento nel diritto dei soci di contribuire al soddisfacimento del debito fiscale in proporzione al beneficio ricevuto.

Tanto chiarito, **l'elemento distintivo fondamentale tra le due ipotesi di responsabilità delineate è dato dalla diversa natura della pretesa fiscale nei confronti dei soci:**

- **mentre nel primo caso si agisce per inadempimento o fatto illecito imputabile al liquidatore o all'amministratore;**
- **nel secondo si tratta di una responsabilità derivante dalla distribuzione di patrimonio sociale, il cui presupposto deve essere oggetto di una valutazione autonoma in sede di accertamento.**

È proprio questa esigenza di autonomia del procedimento accertativo a fondare l'obbligo in capo all'Amministrazione finanziaria di notificare uno specifico avviso di accertamento nei confronti del socio, ai sensi dell'art. 36, comma 5, D.P.R. n. 602/1973.

Sul punto, nella sentenza così si legge:

**«Va inoltre considerato che lo stesso art. 36, co. 3 fa espressamente salve "le maggiori responsabilità stabilite dal codice civile", con ciò implicitamente ma univocamente richiamandosi alla portata generale dell'attuale art. 2495 cod.civ., e che in entrambi i casi in cui il socio venga richiesto dal Fisco del pagamento delle imposte già gravanti sulla società cessata ("La responsabilità di cui ai commi precedenti (...)") è necessaria la notificazione nei suoi confronti di avviso di accertamento, con possibilità di impugnazione, secondo le regole generali, ex artt.19 e 21 d.lgs. 546/92.».**

Inoltre, nella pronuncia in commento, le Sezioni Unite hanno opportunamente precisato che la cancellazione della società non comporta l'estinzione del debito fiscale, né determina automaticamente l'estinzione del relativo processo.

In altri termini:

**« ... è proprio la necessità - in ogni caso in cui venga invocata, a titolo vuoi successorio vuoi sussidiario, la responsabilità**

**dell' ex socio per il debito d'imposta della società - di attivazione nei suoi confronti di un autonomo ed originario procedimento amministrativo di accertamento (necessità, del resto, che non costituisce una stravaganza di sistema, discendendo piuttosto essa, de plano, dalla natura pubblicistica dell'obbligazione tributaria e dal carattere autoritativo del relativo accertamento) che impedisce il pieno e totale dispiegarsi di quella successione nel processo di cui danno conto le Sezioni Unite del 2013.».**

In tale contesto, l'eventuale prosecuzione del giudizio nei confronti dei soci trova fondamento nell'art. 110 c.p.c., quale rimedio ispirato a finalità di economia processuale e di tutela dell'interesse dell'Amministrazione finanziaria, così da evitare che il creditore si trovi nella condizione di dover replicare le attività processuali già svolte.

Secondo le Sezioni Unite, analoghe esigenze si pongono anche in ambito tributario, laddove la cancellazione della società dal registro delle imprese intervenga nel corso del giudizio.

In tali casi, trova applicazione la disciplina dell'interruzione del processo prevista dall'art. 40 D.Lgs. n. 546/1992, nonché quella della prosecuzione da parte o nei confronti dei soci-successori, ai sensi dell'art. 110 c.p.c..

Sul punto, nella sentenza in commento così si legge:

**«Ora, è vero che un'esigenza del tutto analoga si pone anche nel caso di cancellazione della società in pendenza del giudizio tributario, ipotesi nella quale parimenti può soccorrere tanto la disciplina dell'interruzione del processo per venir meno, per morte o altra causa, della parte contribuente ex art. 40 d.lgs. 546/92, quanto quella della sua prosecuzione da parte o nei confronti dei soci-successori ex art. 110 cod.proc.civ..».**

Tuttavia, la prosecuzione processuale non può tradursi in un ampliamento dell'oggetto del giudizio, ossia in un ampliamento del *petitum* e della *causa petendi*.

Da tanto ne consegue che nel giudizio di impugnazione introdotto dalla società e proseguito da parte o nei confronti dei soci sono ammissibili solo questioni relative alla legittimazione dei soci subentrati e all'effettiva sussistenza del debito tributario della società, mentre restano estranee al *thema decidendum* tutte le questioni attinenti alla percezione di beni o somme da parte dei soci, le quali potranno essere dedotte solo nell'ambito di un separato giudizio originato da un nuovo atto impositivo indirizzato specificamente ai soci, ai sensi dell'art. 36, comma 5, D.P.R. n. 602/73.

Dunque, chiariscono le Sezioni Unite:

**«(...) plurimi elementi escludono che in**

**questa fase di prosecuzione si possano introdurre questioni diverse, oltre che dalla effettiva sussistenza del debito tributario della società, dalla legittimazione dei soci; quest'ultima a sua volta articolata soltanto intorno alla avvenuta cancellazione della società ed alla effettiva veste di soci dei soggetti subentrati.**

**Quindi, nel giudizio già pendente nei confronti della società non potrà trovare ingresso – in particolare – la questione della avvenuta percezione di attività sociali o quote di liquidazione da parte dei soci, tema, come detto, estraneo alla legittimazione ed invece suscettibile di essere dedotto nel (diverso) giudizio che potrà originarsi a seguito della notificazione ai soci stessi di autonomo e distinto atto impositivo ex art. 36 co. 5<sup>a</sup> cit. (la cui motivazione dovrà evidentemente farsi carico di questo aspetto quale ragione giuridica e presupposto fattuale della pretesa così ad essi per la prima volta indirizzata).».**

I giudici di legittimità hanno ribadito, in tema di riparto dell'onere probatorio, che è in tale sede che l'Amministrazione finanziaria, nella veste di parte sostanziale attiva, dovrà allegare e provare l'effettiva sussistenza della responsabilità del socio, nei limiti del valore delle attività percepite, secondo quanto espressamente stabilito dall'art. 7, comma 5-bis, D.Lgs. n. 546/1992.

Un'eventuale deroga a tale schema si porrebbe in contrasto con l'art. 36 D.P.R. n. 602/73, che impone l'instaurazione di un nuovo procedimento nei confronti dei soci, e risulterebbe, altresì, incompatibile con la struttura impugnatoria del processo tributario delineata dagli artt. 19 e 21 D.Lgs. n. 546/1992, che limita il thema decidendum al contenuto dell'atto impugnato e ai motivi di contestazione inizialmente dedotti.

Ed invero, come si legge nella sentenza in commento:

**«(...) la delimitazione del tema decisionale e probatorio appunto in ragione delle domande di parte dà conto del fatto che la valutazione di merito 'sul rapporto', che pure compete al giudice tributario, non può spingersi oltre i presupposti dell'atto impugnato ed i motivi di opposizione contro di esso inizialmente proposti.».**

Alla luce delle suesposte considerazioni, le Sezioni Unite hanno evidenziato che, nel caso di specie, il giudizio è stato introdotto dalla società e solo successivamente proseguito da parte o nei confronti dei soci subentrati per effetto della cancellazione dell'ente dal registro delle imprese, con la conseguenza che l'oggetto del giudizio resta circoscritto alla posizione della società e non può essere tralato, per effetto della cancellazione, sul piano del-

la responsabilità dei soci per quanto da essi eventualmente percepito in sede di liquidazione.

È, dunque, evidente che le Sezioni Unite hanno inteso aderire all'orientamento di legittimità, secondo cui:

- l'eccezione di difetto di responsabilità patrimoniale del socio, fondata sul mancato ricevimento di somme in sede di liquidazione, non può essere dedotta nel giudizio relativo alla pretesa fiscale nei confronti della società, in quanto si tratta di un fatto impeditivo che attiene a una pretesa differente, da esercitare nei confronti del socio in separata sede;
- tale conclusione vale tanto nell'ambito del procedimento attivato ex art. 36, comma 3, D.P.R. n. 602/1973, quanto nel contesto della responsabilità delineata dall'art. 2495, comma 2, c.c., stante il richiamo operato dal successivo comma 5 dell'art. 36 cit. alle diverse forme di responsabilità.

Ed invero, come evidenziato nella sentenza in commento, le specificità del processo tributario, che riflettono le peculiarità proprie dell'obbligazione fiscale e del relativo procedimento di accertamento, giustificano una disciplina che, seppur potenzialmente meno favorevole per l'Amministrazione finanziaria rispetto a quella prevista per i creditori civilistici, trova la sua *ratio* nella necessità di garantire un contraddittorio pieno e diretto con i soggetti cui la pretesa fiscale viene imputata.

In quest'ottica, dunque, l'obbligo di notificare un autonomo atto impositivo al socio, ai sensi dell'art. 36, comma 5, D.P.R. n. 602/73, si configura non come una formalità aggiuntiva, ma come espressione delle garanzie procedurali proprie del diritto tributario.

Sul punto, nella sentenza de qua così si legge:

**«Le richiamate peculiarità del processo tributario, a loro volta radicate in quelle dell'obbligo tributario e del suo accertamento, sono ampiamente tali da giustificare una disciplina normativa, quella di cui all'art. 36, che appare per certi versi deteriore per il Fisco rispetto a quella applicabile al creditore, per così dire, di 'diritto comune', venendo alla fine solo ad esso imposto di far valere ex novo, e non già immediatamente e direttamente nel processo interrotto e riasunto, la responsabilità degli ex soci.**

**E tuttavia, visto dal lato del contribuente, ciò appare conforme alla tutela accordatagli dall'ordinamento in ragione delle già menzionate caratteristiche pubblicistiche ed autoritative proprie dell'obbligo tributario e della relativa fase dell'accertamento (...).».**

Peraltro, le Sezioni Unite hanno chiarito che l'obbligo di avviare un nuovo procedimento nei confronti del socio non comporta un totale azzeramento dell'attività precedente: l'Ufficio può, infatti, «(...) spendere

*il giudicato di effettiva sussistenza del debito tributario della società estinta formatosi, nel contraddittorio con i soci, nel giudizio ad esso relativo.»*

Tale ricostruzione trova applicazione anche nell'ipotesi in cui l'estinzione della società di capitali all'esito della cancellazione dal registro delle imprese intervenga in pendenza del termine per impugnare la sentenza.

In simili circostanze, l'impugnazione della decisione resa nei confronti della società deve necessariamente essere proposta o ricevuta dai soci succeduti alla società estinta, essendo essi i soli legittimati ad agire o a resistere nel processo.

Sul punto, le Sezioni Unite hanno considerato non condivisibile l'orientamento di legittimità (ben evincibile dall'ordinanza della Corte di Cassazione n. 31904 del 4 novembre 2011), secondo cui, una volta divenuto definitivo il titolo nei confronti della società – per mancata impugnazione, estinzione del processo o formazione del giudicato – l'Amministrazione finanziaria potrebbe procedere direttamente all'iscrizione a ruolo anche nei confronti dei soci, senza la necessità di notificare un nuovo avviso di accertamento ex art. 36, comma 5, D.P.R. n. 602/1973.

Secondo tale orientamento (che le Sezioni Unite ritengono non condivisibile), i soci escussi mediante cartella potrebbero limitarsi a contestare, in sede di impugnazione della stessa, l'inesistenza originaria o sopravvenuta del titolo formatosi nei confronti della società ovvero il fondamento della propria responsabilità (dimostrando di non aver conseguito utili dalla liquidazione).

Questa lettura estende alla responsabilità dei soci il principio sancito dall'art. 477, comma 1, c.p.c., relativo all'efficacia nei confronti degli eredi del titolo esecutivo formatosi nei confronti del defunto.

Tuttavia, come si legge nella sentenza in commento, tale equiparazione non appare giustificata, in quanto - oltre alle differenze strutturali tra la responsabilità per successione *mortis causa* e quella dei soci ex artt. 36, comma 3, D.P.R. n. 602/1973 e 2495, comma 2, c.c. - essa trascura il fatto che l'obbligo del socio non deriva automaticamente dal debito sociale, ma presuppone la verifica, da parte dell'Amministrazione finanziaria, di un elemento costitutivo ulteriore e distinto, rappresentato dall'avvenuta percezione, in sede di liquidazione, di somme di denaro o altri beni sociali.

Pertanto, anche nei casi in cui l'accertamento del debito sociale sia divenuto definitivo, il Fisco non è dispensato dall'onere di notificare un autonomo atto impositivo al socio, nel quale dedurre e provare il suddetto presupposto oggettivo (ossia l'avvenuta percezione, in sede di liquidazione, di somme di denaro o altri beni sociali).

L'atto notificato al socio mantiene, dunque, un con-

tenuto pretensivo autonomo, in quanto diretto a un soggetto differente rispetto al contribuente originario, e non può essere surrogato da una semplice cartella di pagamento.

In altri termini, l'accertamento nei confronti del socio ha una funzione impositiva a sé stante e non si risolve in una mera estensione esecutiva del titolo formatosi nei confronti della società.

**Sul punto, le Sezioni Unite hanno chiarito che:**

**«È vero che si tratta, quello notificato all'ex socio, di un atto di accertamento che già contiene l'indicazione di un credito non più contestabile nella sua oggettività, ma l'esigenza che tale credito venga legittimamente imputato ad un soggetto pur sempre diverso (appunto l'ex socio) rispetto al contribuente che ad esso ha dato origine (la società) dimostra comunque la permanenza in esso di un sostrato prettamente pretensivo che si palesa per la prima volta, seppure limitatamente al risvolto soggettivo di responsabilità; non sarebbe dunque del tutto esatto ravvisare nella specie un accertamento senza imposizione, come tale surrogabile dalla cartella.»**

Alla luce delle suesposte considerazioni, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con la sentenza n. 3625 del 12 febbraio 2025, hanno enunciato i seguenti principi di diritto che ridefiniscono l'assetto interpretativo della responsabilità dei soci per i debiti tributari della società estinta:

**« nella fattispecie di responsabilità dei soci limitatamente responsabili per il debito tributario della società estintasi per cancellazione dal registro delle imprese, il presupposto dell'avvenuta riscossione di somme in base al bilancio finale di liquidazione, di cui al 3° (già 2°) co. dell'art. 2495 cod. civ., integra, oltre alla misura massima dell'esposizione debitoria personale dei soci, una condizione dell'azione attinente all'interesse ad agire e non alla legittimazione ad causam dei soci stessi; questo presupposto, se contestato, deve conseguentemente essere provato dal Fisco che faccia valere, con la notificazione ai soci ex artt. 36 co. 5 D.P.R. n. 602/73 e 60 D.P.R. 600/73 di apposito avviso di accertamento, la responsabilità in questione, fermo restando che l'interesse ad agire dell'Amministrazione finanziaria non è escluso per il solo fatto della mancata riscossione di somme in base al bilancio finale di liquidazione, potendo tale interesse radicarsi in altre evenienze, quali la sussistenza di beni**



*e diritti che, per quanto non ricompresi in questo bilancio, si siano trasferiti ai soci, ovvero l'escussione di garanzie; la verifica del presupposto dell'avvenuta riscossione di somme in base al bilancio finale di liquidazione, concernendo un elemento che deve essere dedotto nella fase di accertamento da indirizzarsi direttamente nei confronti dei soci ex art. 36 co. 5° D.P.R. n. 602/73, non può avere ingresso nel giudizio di impugnazione introdotto dalla società avverso l'avviso di accertamento ad essa originariamente notificato, quand'anche questo giudizio venga poi proseguito, a causa dell'estinzione della società per cancellazione dal registro delle imprese, da o nei confronti dei soci quali successori della società stessa.».*

È evidente, dunque, che, con la sentenza in commento, le Sezioni Unite hanno inteso fornire un'interpretazione volta a bilanciare le esigenze dell'Amministrazione finanziaria con le garanzie spettanti agli ex soci.

Ed invero, le Sezioni Unite hanno definitivamente chiarito che, a seguito dell'estinzione della società dovuta alla cancellazione dal registro delle imprese, gli ex soci subentrano nei rapporti debitori della società estinta, acquisendo la legittimazione processuale in continuità con l'ente.

**Tale subentro, tuttavia, non implica la loro automatica responsabilità patrimoniale, che resta limitata a quanto effettivamente percepito in sede di liquidazione.**

In particolare, con la sentenza in commento è stato precisato che l'eventuale affermazione della responsabilità dei soci richiede l'esistenza di elementi concreti che attestino il trasferimento in loro favore di somme di denaro o altri beni sociali.

**Ne consegue che non può configurarsi una responsabilità automatica a carico dei soci, ma unicamente nei limiti del vantaggio economico concretamente ricevuto.**

Le Sezioni Unite hanno, altresì, chiarito che l'accertamento della responsabilità degli ex soci deve avvenire mediante la notifica di un autonomo avviso di accertamento, specificamente rivolto agli ex soci, al fine di evitare che questi siano coinvolti automaticamente nel processo instaurato nei confronti della società estinta.

La pronuncia ribadisce, pertanto, la necessità di mantenere distinte le due fasi:

- da un lato, l'accertamento della pretesa tributaria nei confronti della società estinta;
- dall'altro, la successiva valutazione della sussistenza dei presupposti per imputare la responsabilità patrimoniale al singolo socio.

In conclusione, è evidente che la citata pronuncia delle Sezioni Unite ha un impatto rilevante, in quanto è volta a chiarire le modalità e i limiti dell'azione accertativa nei confronti degli ex soci per i debiti tributari della società estinta.

Alla luce di quanto sopra esposto, con la sentenza n. 3625 del 12 febbraio 2025 in commento, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno definitivamente chiarito che la responsabilità patrimoniale degli ex soci per i debiti tributari della società estinta non può essere presunta in via automatica, ma deve essere ancorata a un presupposto oggettivo, ossia l'effettiva percezione di somme di denaro o altri beni sociali in sede di liquidazione.

In tale contesto, spetta all'Amministrazione finanziaria l'onere di accertare e provare, con un autonomo avviso notificato agli ex soci, che quest'ultimi abbiano beneficiato economicamente della liquidazione.

In altri termini, **gli ex soci possono essere ritenuti responsabili dei debiti tributari della società estinta solo nei limiti delle somme effettivamente percepite.**

È, dunque, ben evidente che, con la citata pronuncia, **le Sezioni Unite hanno raggiunto un giusto equilibrio tra l'esigenza dell'Amministrazione fiscale di recuperare i crediti e la tutela dei diritti degli ex soci, al fine di evitare che questi ultimi siano ingiustamente gravati da obblighi che non corrispondono ad un effettivo arricchimento.**

#### **4. ANALISI DELLA RECENTE ORDINANZA DELLA CORTE DI CASSAZIONE, 15 NOVEMBRE 2025 N. 30166**

Alla luce di quanto chiarito e al fine di compiere un'analisi completa del tema oggetto del presente studio, occorre soffermarsi sulla recentissima **ordinanza della Corte di Cassazione, pronunciata il 15 novembre 2025, n. 30166.**

La predetta ordinanza offre l'occasione per tornare sul tema della sorte dei debiti sociali dopo la cancellazione della società dal Registro delle imprese e, in particolare, sulla legittimazione passiva dei soci nelle controversie ancora pendenti al momento dell'estinzione della società. Si concentra, quindi, su un aspetto prettamente processuale.

La decisione si inserisce nel solco della giurisprudenza maggioritaria ormai consolidata e ribadisce che **l'estinzione formale dell'ente collettivo non neutralizza le pretese creditorie, né impedisce la prosecuzione dei giudizi nei confronti dei soci.**

La predetta ordinanza, pronunciata dalla Terza Sezione Civile, origina da un ricorso in materia di responsabilità civile per danni da sinistro stradale, attiene questioni di legittimazione e oneri proces-

suali e, conseguentemente, affronta il tema della responsabilità dei soci dopo la cancellazione della società dal Registro delle imprese (art. 2495 c.c.). Precisamente, nel caso di specie, il danneggiato aveva citato in giudizio Roma Capitale e la società incaricata della manutenzione stradale.

Nel corso del procedimento, la società responsabile era stata cancellata dal Registro delle imprese, determinando il subentro del socio unico nel contenzioso, ai sensi dell'art. 2495 c.c.

Il Tribunale di Roma, con sentenza n. 11549/2018, rigettata l'eccezione di difetto di legittimazione passiva, rigettava nel merito anche la domanda di parte attrice (con conseguente assorbimento della domanda di manleva proposta dall'ente convenuto). Avverso la sentenza del giudice di primo grado proponeva appello principale il danneggiato, che insisteva nell'accoglimento della sua domanda di accertamento di responsabilità dell'appellata e di condanna della medesima - o, in subordine, anche della società incaricata della manutenzione stradale - al risarcimento del danno.

Si costituiva Roma Capitale che, oltre a contestare l'appello principale, proponeva appello incidentale condizionato, volto ad ottenere l'accoglimento della domanda di manleva già proposta in primo grado nei confronti della società incaricata della manutenzione stradale.

L'appellata chiariva che detta società era stata cancellata dal registro delle imprese nel 2018, successivamente alla notifica dell'atto di appello, per cui veniva disposta la rinnovazione di detta notifica nei confronti del socio unico della società che, ritualmente citato, non si costituiva.

Ebbene, la Corte d'appello di Roma accoglieva l'appello principale, accertava la responsabilità dell'ente territoriale e della società cancellata, condannando quest'ultima al risarcimento dei danni; nello specifico, la Corte condannava il socio a manlevare e a tenere indenne Roma Capitale da tutte le somme che la stessa avrebbe dovuto versare in esecuzione della sentenza, nonché alle spese del doppio grado di giudizio.

Il socio, chiamato a rispondere in luogo della società estinta, proponeva ricorso per Cassazione eccependo, tra l'altro, la mancanza di legittimazione passiva in quanto egli non avrebbe percepito alcun attivo in sede di liquidazione.

Orbene, chiamata a pronunciarsi sulla vicenda, **la Corte di Cassazione, con ordinanza pronunciata il 15 novembre 2025, n. 30166 ha respinto il ricorso e confermato la legittimazione passiva del socio subentrato nel giudizio dopo la cancellazione della società.**

Di fatto, nel richiamare le Sezioni Unite del 2013 (sentenza n. 6070/2013), i giudici di legittimità han-

no affrontato la delicata problematica afferente agli effetti della cancellazione di una società dal registro delle imprese sui rapporti giuridici - sostanziali e processuali - pendenti alla data di tale cancellazione.

Sul punto, è stato chiarito già in quella occasione:

- **sul piano sostanziale**, che qualora all'estinzione della società, di persone o di capitali, conseguente alla cancellazione dal registro delle imprese, non corrisponda il venir meno di ogni rapporto giuridico facente capo alla società estinta, si determina un fenomeno di tipo successorio, in virtù del quale:
  - a) l'obbligazione della società si trasferisce ai soci, i quali ne rispondono, nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione o illimitatamente, a seconda che, "pendente societate", fossero limitatamente o illimitatamente responsabili per i debiti sociali;
  - b) i diritti e i beni non compresi nel bilancio di liquidazione della società estinta si trasferiscono ai soci, in regime di contitolarità o comunione indivisa, con esclusione delle mere pretese, ancorché azionate o azionabili in giudizio, e dei crediti ancora incerti o illiquidi, la cui inclusione in detto bilancio avrebbe richiesto un'attività ulteriore (giudiziale o extragiudiziale), il cui mancato espletamento da parte del liquidatore consente di ritenere che la società vi abbia rinunciato, a favore di una più rapida conclusione del procedimento estintivo";
- mentre, **sul piano processuale**, che la cancellazione della società dal registro delle imprese, priva la società stessa della capacità di stare in giudizio, in modo tale che, qualora l'estinzione intervenga nella pendenza di un giudizio del quale la società è parte, "*si determina un evento interruttivo, disciplinato dagli artt. 299 e ss. cod. proc. civ., con eventuale prosecuzione o riassunzione da parte o nei confronti dei soci, successori della società, ai sensi dell'art. 110 cod. proc. civ.*".

Al contempo, la Corte di Cassazione, con l'ordinanza **n. 30166/2025**, ha anche chiarito che nella giurisprudenza di legittimità formatasi successivamente a detto arresto nel 2013, rimasero alcune "*discrasie e al proposito, proprio per risolvere dette discrasie, rileva che le Sezioni Unite, con la recentissima sentenza n. 3625/2025 (già esaminata nel paragrafo 3.3), dopo aver ripercorso i tre orientamenti emersi nella giurisprudenza di legittimità a seguito della sentenza del 2013 (cfr. p. 10), hanno già precisato (proprio non dando seguito alla giurisprudenza evocata dal ricorrente) che:*

- **a seguito dell'estinzione della società, il socio (ex-socio) è successore per il solo fatto di essere tale e non perché abbia ricevuto**



**quote di liquidazione.** Come chiarito dalle Sezioni Unite, con la recentissima sentenza n. 3625/2025 “... ciò si spiega con il fatto che la legittimazione dell'ex socio quale soggetto responsabile per i debiti societari residui discende appunto, se non proprio dall'adempimento, quantomeno in conseguenza del rapporto sociale al quale egli diede volontariamente corso, posto che: "il dissolversi della struttura organizzativa su cui riposa la soggettività giuridica dell'ente collettivo fa naturalmente emergere il sostrato personale che, in qualche misura, ne è comunque alla base e rende perciò del tutto plausibile la ricostruzione del fenomeno in termini successori" (SU cit.). Si condivide e riafferma, dunque, quanto osservato da **Cass. n. 9672 del 19 aprile 2018** (in **fattispecie tributaria**, ma sulla base di considerazioni di valenza generale) **la quale**, dichiaratamente discostandosi da alcune pronunce di segno contrario (Cass., 23 novembre 2016, n. 23916; Cass., 26 giugno 2015, n. 13259; Cass. 31 gennaio 2017, n. 2444) e ponendosi invece in linea con altre statuizioni più aderenti alle Sezioni Unite del 2013 (tra cui Cass. 7 aprile 2017, n. 9094; Cass. 16 giugno 2017, n. 15035) **ha escluso che gli ex soci possano ritenersi subentrati nella posizione debitoria solo se abbiano riscosso quote di liquidazione e, inoltre, che l'accertamento di tale circostanza costituisca presupposto della assunzione, in capo al socio, della qualità di successore e, correlativamente, della sua legittimazione ad causam ai fini della prosecuzione del processo”.**

**Il risultato è che l'ex socio è sempre successore della società estinta, in quanto tale e non in quanto percettore di somme potendo, ad esempio, sussistere beni e diritti che, sebbene non ricompresi nel bilancio di liquidazione della società estinta, si sono trasferiti ad essi.** Così si era espressa la Cassazione con la sentenza n. 15035 del 16 giugno 2017 cit., secondo cui: *"La possibilità di sopravvenienze attive o anche semplicemente la possibile esistenza di beni e diritti non contemplati nel bilancio non consentono, dunque, di escludere l'interesse dell'Agenzia a procurarsi un titolo nei confronti dei soci, in considerazione della natura dinamica dell'interesse ad agire, che rifugge da considerazioni statiche allo stato degli atti"*; affermazione, quest'ultima, ripresa anche da Cass. SSUU n. 26283 del 6 settembre 2022 in tema di impugnazione di estratto di ruolo e già ribadita, in sede di riparto di giurisdizione, anche da Cass. SSUU n. 619 del 15 gennaio 2021. Il motivo è stato deciso sulla base del seguente **principio di diritto:**

*"In tema di estinzione di una società di persone o di capitali, conseguente alla cancellazione dal registro delle imprese, in caso di mancato esaurimento di ogni rapporto giuridico facente capo alla società estinta, si verifica un **fenomeno di tipo successorio, in virtù del quale l'obbligazione della società si trasferisce ai soci, a prescindere dal fatto che questi abbiano o no percepito somme, con la conseguenza che questi subentrano nella posizione processuale della società estinta, diventando legittimati passivi nel processo in corso o in quello successivo.***

***L'avvenuta riscossione di somme in base al bilancio finale di liquidazione, di cui all'art. 2495 del codice civile (comma 3, già comma 2), non rileva come condizione dell'azione, ma integra la misura massima dell'esposizione debitoria personale dei soci. Ne consegue che l'interesse ad agire del creditore non è escluso per il solo fatto della mancata riscossione di utili in base al bilancio finale di liquidazione, potendosi radicare in altre evenienze, quali, ad esempio, la sussistenza di sopravvenienze attive o la escussione di garanzie".***

In altri termini, la Corte ha precisato che, in tema di estinzione di una società cancellata, l'obbligazione della società si trasferisce ai soci e questi diventano legittimati passivi nel processo, indipendentemente dall'aver ricevuto somme di liquidazione. In particolare, la Corte ha affermato che la percezione di utili non è condizione dell'azione ma al massimo limite di responsabilità; ciò significa che l'ex socio può essere chiamato in causa e quindi ritenuto responsabile anche senza aver percepito somme dalla liquidazione della società.

Trattasi sicuramente di una pronuncia rilevante perché **nel ribadire che la cancellazione non estingue automaticamente i debiti verso i terzi, precisa che:**

- la società cancellata perde sì la propria soggettività;
- ma i debiti “migrano” sui soci, che ne rispondono nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione (per le società di capitali) oppure illimitatamente se illimitatamente responsabili (snc, sas).

La Cassazione precisa però anche un punto fondamentale:

- la legittimazione passiva del socio non dipende dal fatto che egli abbia effettivamente percepito somme dal bilancio finale di liquidazione. Quindi il socio può essere chiamato in giudizio anche se non ha ricevuto nulla;
- al più la percezione di utili incide (non sulla sua



legittimazione) sul *quantum* della responsabilità oppure sulle sue eccezioni difensive.

Infondati sono stati ritenuti anche gli ulteriori motivi, che deducono tutti, sia pure sotto distinti profili, il vizio in cui sarebbe incorsa la corte territoriale nella parte in cui ha condannato alle spese senza utilizzare la stessa formulazione utilizzata per la condanna in manleva (cioè, "nei limiti di cui all'art. 2495").

I motivi sono stati ritenuti privi di fondamento sulla base del seguente **principio di diritto**:

- *"In tema di estinzione di una società di capitali, conseguente alla cancellazione dal registro delle imprese, e di successione ad essa dei soci, conseguente al mancato esaurimento di ogni rapporto giuridico facente capo alla società estinta, il socio della società estinta che sia stato convenuto ab origine o che sia stato chiamato in giudizio in sua vece a seguito dell'estinzione della società originariamente convenuta nel corso del giudizio (come nella specie), qualora venga riconosciuta l'esistenza del diritto nei confronti della società, risultando soccombente quanto a tale riconoscimento, correttamente viene condannato alle spese senza che rilevi l'aver o non avere percepito utili ed indipendentemente dalla somma eventualmente percepita, atteso che rispetto alla posizione di legittimato passivo all'accertamento del diritto verso la società tali circostanze sono irrilevanti".*

In conclusione, sulla base di questi principi di diritto, la Cassazione ha confermato la decisione impugnata e rigettato il ricorso, condannando (l'ex) socio anche al pagamento delle spese processuali.

Ne deriva che anche in tale contesto prettamente civilistico, la Corte di Cassazione ha inteso ribadire che la cancellazione di una società dal registro delle imprese non elimina automaticamente la legittimazione dei soci nei giudizi pendenti, né esclude la loro responsabilità personale per i debiti della società nei limiti previsti dall'art. 2495 c.c. Inoltre, la mancata percezione di utili non esclude la legittimazione processuale del socio chiamato in causa, né l'interesse del creditore ad agire.

## 5. OSSERVAZIONI CONCLUSIVE

In conclusione, appare ben evidente che le citate pronunce della Corte di Cassazione hanno raggiunto un giusto equilibrio tra l'esigenza dell'Amministrazione fiscale di recuperare i crediti e la tutela dei diritti degli ex soci, al fine di evitare che questi ultimi siano ingiustamente gravati da obblighi che non corrispondano ad un effettivo arricchimento.

Di fatto:

- da un lato, la **Cass. SS.UU. sent. n. 3625/2025**

ha chiarito i criteri generali su interesse ad agire, successione processuale e onere probatorio nei casi in cui il Fisco agisca nei confronti di soci di società estinte per cancellazione dal registro delle imprese, indicando che la mera mancata percezione di utili non esclude l'interesse ad agire e che la prova spetta al creditore/Fisco;

- dall'altro, la **Cass. con ord. n. 30166/2025**, pur muovendo dagli stessi principi generali, si concentra sull'applicazione concreta di tali principi, con un'importante precisazione sulle spese di lite: il socio che subentra nel giudizio può essere condannato alle spese anche per le fasi precedenti alla cancellazione, indipendentemente dall'aver percepito utili.

Può, dunque, ritenersi pacifico che la chiusura definitiva di una società di capitali e la conseguente cancellazione dal registro delle imprese non costituiscono un punto di non ritorno assoluto rispetto alle responsabilità processuali e sostanziali dei soci.

È, infatti, diffusa, ma erronea, la convinzione secondo cui l'assenza di utili distribuiti o la mancata percezione di somme in sede di bilancio finale di liquidazione possano fungere da **schermo totale** rispetto a future pretese o pendenze giudiziarie.

La realtà giuridica, come costantemente affermato dalla giurisprudenza di legittimità, delinea, invece, uno scenario ben diverso e potenzialmente insidioso. Il confronto tra le due decisioni mette in luce, infatti, una distinzione fondamentale:

- la **sentenza n. 3625/2025, con particolare riferimento ai debiti tributari, disciplina la responsabilità sostanziale del socio per i debiti sociali, ribadendone il carattere limitato e successorio;**
- l'**ordinanza n. 30166/2025** riguarda la responsabilità e la posizione processuale del socio, affermando una legittimazione passiva autonoma e indipendente rispetto alla percezione di utili.

Ne emerge un sistema in cui:

1. il socio può sempre essere chiamato in giudizio quale successore della società estinta;
2. la sua effettiva esposizione patrimoniale dipenderà, sul piano sostanziale, dalla prova dell'avvenuta attribuzione di beni o somme, secondo i criteri delineati dalle Sezioni Unite.

In definitiva le due pronunce, lette congiuntamente, delineano un assetto coerente della responsabilità post-estinzione:

- la cancellazione della società non produce un vuoto di tutela per i creditori;
- i soci assumono una duplice veste, processuale e sostanziale, che deve essere tenuta distinta, poiché processualmente saranno chiamati a rispondere delle spese processuali anche senza

aver ricevuto utili, a livello sostanziale saranno chiamati a rispondere di debiti fiscali nei limiti dell'avvenuta attribuzione di beni o somme, secondo i criteri delineati dalle Sezioni Unite.

- il principio di responsabilità limitata dei soci di società di capitali resta fermo, ma non può essere utilizzato per eludere la prosecuzione dei

giudizi o l'accertamento dei debiti.

In definitiva, la Cassazione nel 2025 ha inteso rafforzare una concezione funzionale dell'estinzione societaria, idonea a bilanciare le esigenze di certezza dei traffici giuridici con la tutela dei creditori.

## 6. QUADRO SINOTTICO

### CORTE DI CASSAZIONE, SS UU, SENTENZA N. 3625/2025

**OGGETTO PRINCIPALE:** la sentenza affronta il tema della responsabilità dei soci di società di capitale estinte, con particolare riferimento ai debiti tributari e al regime di responsabilità previsto dall'art. 2495 c.c..

Le Sezioni Unite hanno definitivamente chiarito che, a seguito dell'estinzione della società gli ex soci subentrano nei rapporti debitori della società estinta, acquisendo la legittimazione processuale in continuità con l'ente.

Tuttavia, la loro responsabilità patrimoniale resta limitata a quanto effettivamente percepito in sede di liquidazione. Inoltre, l'accertamento della responsabilità degli ex soci deve avvenire mediante la notifica di un autonomo avviso di accertamento, specificamente rivolto agli ex soci, al fine di evitare che questi siano coinvolti automaticamente nel processo instaurato nei confronti della società estinta.

#### PUNTI FONDAMENTALI:

- dopo la cancellazione della società dal Registro delle imprese, i debiti tributari non si estinguono automaticamente;
- la responsabilità personale è limitata ai crediti sociali, fino alla concorrenza delle somme riscosse in liquidazione ai sensi dell'art. 2495 cod. civ.;
- anche in assenza di somme riscosse, il creditore può comunque agire nei confronti dei soci se sono presenti altri elementi (ad es., trasferimento di beni o garanzie). In altri termini l'ex socio è sempre successore della società estinta, in quanto tale e non in quanto percettore di somme potendo, ad esempio, sussistere beni e diritti che, sebbene non ricompresi nel bilancio di liquidazione della società estinta, si sono trasferiti ad essi;
- l'Amministrazione finanziaria che denuncia la responsabilità dei soci deve provare il presupposto dell'avvenuta riscossione o la sussistenza di altre situazioni che giustificano l'azione (beni trasferiti, garanzie escusse ecc.);
- la verifica del presupposto dell'avvenuta riscossione di somme in base al bilancio finale di liquidazione, concerne un elemento che deve essere dedotto nella fase di accertamento da indirizzarsi direttamente nei confronti dei soci ex art. 36 co. 5° D.P.R. n. 602/73, non potendo avere ingresso nel giudizio di impugnazione introdotto dalla società avverso l'avviso di accertamento ad essa originariamente notificato.

### CORTE DI CASSAZIONE, ORDINANZA N. 30166/2025

**OGGETTO PRINCIPALE:** l'ordinanza precisa e chiarisce la legittimazione passiva dei soci nei processi pendenti dopo la cancellazione della società, indipendentemente dal fatto che i soci abbiano percepito o meno utili in sede di liquidazione.

In altri termini, l'ordinanza afferma che la funzione processuale e sostanziale della responsabilità sopravvive alla cancellazione, indipendentemente dal fatto che i soci abbiano percepito o meno utili in sede di liquidazione.

#### PUNTI FONDAMENTALI:

- la cancellazione della società non estingue i rapporti giuridici in corso; i soci subentrano nei rapporti processuali e obbligatori della società stessa, diventando automaticamente legittimati passivi;
- non è più richiesta la percezione di somme o beni in liquidazione affinché il socio possa essere considerato parte nel processo; la qualità di socio al momento dell'estinzione è sufficiente, così configurandosi una forma di "legittimazione passiva astratta"; al più la percezione di utili incide (non sulla sua legittimazione) sul quantum della responsabilità oppure sulle sue eccezioni difensive;
- in tema di spese di lite e responsabilità processuale: l'ex socio può essere condannato al pagamento delle spese processuali anche senza aver ricevuto utili dalla liquidazione, perché l'attività difensiva o processuale autonoma costituisce un impegno personale.



## Particolare tenuità del fatto: Consulta conferma il no al giudice di pace

La Consulta (sent. n. 219/2025) conferma: l'art. 131-bis c.p. (particolare tenuità) non si applica al giudice di pace. Ragioni e ricadute operative.

*La Consulta dichiara non illegittimo costituzionalmente l'art. 131-bis cod. pen (esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto davanti al giudice di pace: vediamo il perché. Per supporto ai professionisti, abbiamo preparato uno strumento di agile consultazione, il "Formulario annotato del processo penale 2025", giunto alla sua V edizione, acquistabile sullo Shop Maggioli e su Amazon, il Codice Penale e norme complementari 2026 – Aggiornato a Legge AI e Conversione dei decreti giustizia e terra dei fuochi, acquistabile sullo Shop Maggioli e su Amazon, e il Codice di Procedura Penale e norme complementari, disponibile su Shop Maggioli e su Amazon.*

### Indice

1. Il caso dinanzi al Giudice di pace di Lecce e la tenuità del fatto
2. Le censure di incostituzionalità: favor rei, proporzionalità e sussidiarietà
3. La decisione della Consulta: continuità con sentenza n. 120/2019 e ord. n. 224/2021
4. Esito e ricadute applicative: confermata l'alternatività tra art. 131-bis c.p. e art. 34 d.lgs. 274/2000

### 1. Il caso dinanzi al Giudice di pace di Lecce e la tenuità del fatto

Il Giudice di pace di Lecce stava procedendo nei confronti di una persona per i reati di cui agli artt. 81, 582 e 612 cod. pen., in relazione ai quali la costituita parte civile si era opposta a un'eventuale pronuncia ai sensi dell'art. 34 del decreto legislativo 28 agosto 2000, n. 274 (Disposizioni sulla competenza penale del giudice di pace, a norma dell'articolo 14 della legge 24 novembre 1999, n. 468), che prevede una causa di esclusione della procedibilità nei casi di particolare tenuità del fatto.

### 2. Le censure di incostituzionalità: favor rei, proporzionalità e sussidiarietà

Alla luce della situazione giudiziaria suesposta, il Giudice di pace salentino sollevava, in riferimento

agli artt. 2, 3, 24, 25, 27, 102 e 111 della Costituzione, questioni di legittimità costituzionale dell'art. 131-bis del codice penale, che prevede una causa di esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto, «nella parte in cui non lo rende applicabile anche nel procedimento dinanzi al giudice di pace».

In particolare, in punto di rilevanza delle questioni, il rimettente osservava prima di tutto come la disposizione censurata non sarebbe suscettibile di una diversa interpretazione costituzionalmente orientata, ostandovi l'orientamento espresso dalle Sezioni unite penali della Corte di Cassazione nella sentenza 2 giugno-28 novembre 2017, n. 53683, che ha «radicalmente» escluso l'applicabilità dell'art. 131-bis cod. pen. ai reati di competenza del giudice di pace.

Ciò posto, quanto invece alla non manifesta infondatezza, il giudice a quo notava in via generale che, tanto secondo un orientamento giurisprudenziale, sia pure minoritario, quanto secondo una parte della dottrina, sarebbe ravvisabile una «pacifica convivenza» tra l'art. 131-bis cod. pen. e l'art. 34 del d.lgs. n. 274 del 2000, poiché «proprio le differenze fra i due istituti [...] inducono a ritenere che [l'art. 131-bis cod. pen.] sia applicabile – nel rispetto dei soli limiti espressamente indicati dalla norma – a tutti i reati, ivi compresi quelli di competenza del giudice di pace, anche perché sarebbe altamente irrazionale e contrario ai principi generali che una norma di diritto sostanziale – nata per evitare alla persona offesa il pregiudizio derivante dalla condanna per fatti di minima offensività, che la coscienza comune percepisce come di minimo disvalore, e per ridurre i costi connessi al procedimento penale – sia inapplicabile proprio ai reati che, per essere di competenza del giudice di pace, sono ritenuti dal legislatore di minore gravità».

Oltre a ciò, si faceva oltre tutto presente come sarebbero inoltre mutate le «circostanze» rispetto alla pronuncia dell'ordinanza n. 224 del 2021, con cui la Consulta ha dichiarato in parte manifestamente inammissibili e in parte manifestamente infondate identiche questioni già proposte dal medesimo giudice, nell'ambito di un diverso procedimento, specificandosi al contempo che tali mutamenti consisterebbero nel fatto che «il Giudice di pace (GOP) è divenuto stabile» e nell'attribuzione allo stesso «GOP» di «[m]aggiori competenze».

Inoltre, con riguardo alla violazione degli artt. 3 e





25 Cost., il rimettente evocava l'istituto del favor rei, in forza del quale l'art. 131-bis cod. pen., atteggiandosi a norma più favorevole rispetto all'art. 34 del d.lgs. n. 274 del 2000, si dovrebbe applicare anche ai reati di competenza del giudice di pace commessi in passato.

Viceversa, con riguardo alla violazione dell'art. 27 Cost., il giudice a quo richiamava il costante orientamento della giurisprudenza di legittimità e costituzionale, secondo cui il principio di proporzionalità della pena comporta che quest'ultima deve tendere alla rieducazione del condannato e non deve essere percepita come ingiusta o sproporzionata, tenuto conto altresì del fatto che, nel bilanciamento costituzionale, tali valori prevarrebbero rispetto al carattere di specialità dell'art. 34 del d.lgs. n. 274 del 2000, frutto di una mera scelta di opportunità e di politica criminale, che non può rivestire un rilievo costituzionale.

Del resto, sempre ad avviso del giudice a quo, la finalità eminentemente conciliativa del procedimento davanti al giudice di pace andrebbe individuata in altri istituti, come la remissione della querela, in caso di assenso della persona offesa o in caso di reiterata assenza della parte civile o della persona offesa nel processo, piuttosto che nella causa di non procedibilità di cui all'art. 34 del d.lgs. n. 274 del 2000, considerato oltre tutto che, per un verso, mentre la persona offesa può impedire al giudice di pace di applicare tale causa di non procedibilità, ove manifesti l'interesse alla prosecuzione del giudizio o esprima la propria opposizione, la stessa non potrebbe, invece, paralizzare l'operatività dell'art. 131-bis cod. pen., per altro verso, sempre la medesima persona offesa, «nell'eventuale concorrente veste di persona danneggiata, sarebbe comunque legittimata ad esercitare l'azione civile a carattere restitutorio o risarcitorio, ai sensi dell'articolo 651 bis c.p.p.».

Precisato ciò, si notava per di più che, anche ad ammetterne la finalità conciliativa, il meccanismo disciplinato dall'art. 34 del d.lgs. n. 274 del 2000 perseguirebbe comunque un obiettivo privo di carattere costituzionale, che non potrebbe giustificare l'«emarginazione dal procedimento dinanzi al giudice di pace del congegno previsto dall'articolo 131 bis c.p., la cui ratio ha invece un solido fondamento costituzionale», senza ignorare come vi sarebbe pure la violazione del «principio di sussidiarietà dell'illecito penale», atteso che il ricorso alla sanzione penale deve ammettersi esclusivamente come extrema ratio, quando cioè la tutela del bene giuridico non possa essere raggiunta adeguatamente attraverso altri strumenti dell'ordinamento giuridico.

All'opposto, con riguardo alla violazione dell'art. 102 Cost., il rimettente affermava che il giudice di pace non è un giudice speciale o diverso in relazione allo svolgimento della funzione di conciliazione delle par-

ti, sicché anche a tale giudice dovrebbe consentirsi di applicare il modello di irrilevanza per la particolare tenuità del fatto, al fine di assicurare le istanze di economia processuale, di proporzionalità e di ragionevolezza della pena mentre, con riguardo alla violazione dell'art. 111 Cost., si evidenziava «il difetto di ragionevolezza della dosimetria della pena prevista dal vigente art. 131 bis c.p., e [dal]l'art. 34 d.lgs. n. 274/2000, che emergerebbe nel raffronto con il trattamento sanzionatorio previsto per il fatto di lieve entità», non apparendo ragionevole che per le fattispecie di cui all'art. 131-bis cod. pen. vi sia il proscioglimento, mentre nel secondo caso vi sia la condanna, ove, acquisiti sufficienti elementi probatori della colpevolezza, la persona offesa si opponga a un esito di improcedibilità.

In riferimento, invece alla violazione dell'art. 3 Cost., si reputava come sarebbe irragionevole prevedere che il giudice di pace, riscontrata la sussistenza di tutte le condizioni di procedibilità, debba irrogare la sanzione anche quando abbia accertato la mancanza del «bisogno di pena», non essendo applicabile l'art. 131-bis cod. pen., fermo restando che, se, con riguardo alla violazione degli artt. 25 e 111 Cost., il rimettente richiamava altresì le sentenze della Consulta, n. 222 e n. 233 del 2018, in tema di valutazioni discrezionali del legislatore sulla dosimetria della pena, si reputava essere violato

anche l'art. 2 Cost., il quale «riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo», in quanto l'impossibilità di applicare l'art. 34 del d.lgs. n. 274 del 2000, per l'opposizione della parte civile, porterebbe a condannare l'imputato anziché ad applicare l'art. 131-bis cod. pen..

### 3. La decisione della Consulta: continuità con sentenza n. 120/2019 e ord. n. 224/2021

La Corte costituzionale – dopo avere ripercorso le argomentazioni sostenute nell'ordinanza di rimessione e reputava infondata l'eccezione sollevata dall'Avvocatura generale dello Stato – stimava

le questioni suesposte, in parte manifestamente inammissibili, e in parte manifestamente infondate.

In particolare, il Giudice delle leggi addiveniva a siffatto esito decisorio, osservando innanzitutto che, nell'ordinanza n. 224 del 2021, la medesima Consulta ha adottato una analoga decisione con riguardo a questioni identiche, che il medesimo Giudice di pace di Lecce aveva sollevato, sempre in relazione all'art. 131-bis cod. pen., nell'ambito di un diverso procedimento penale avente per oggetto gli stessi titoli di reato, evidenziandosi al contempo come tale ordinanza abbia dichiarato manifestamente inammissibili, per «lacune in punto di motivazione sulla non manifesta infondatezza», le questioni sollevate in riferimento agli artt. 2, 102 e 111 Cost., essendosi «il rimettente [...] limitato a dedurre censure generiche e meramen-

te assertive, senza specificare i motivi della ritenuta violazione di ciascuno dei parametri costituzionali», e in riferimento all'art. 24 Cost., essendo la violazione di tale parametro «soltanto indicata».

Orbene, a fronte di quanto appena esposto, i giudici di legittimità costituzionale ritenevano che gli stessi parametri, le censure prospettate nel caso di specie, e le argomentazioni offerte a loro sostegno erano letteralmente sovrapponibili alle precedenti, senza alcun elemento di novità, tanto è vero che le ragioni dell'asserito contrasto tra la norma censurata e gli artt. 2 e 111 Cost. erano astrattamente ricondursi al contrasto con altri parametri, quali gli artt. 3 e 27 Cost., essendo richiamati il principio di proporzionalità della pena e la possibilità di intervento della Consulta su scelte sanzionatorie irragionevoli.

D'altronde, quanto alla denunciata violazione dell'art. 102 Cost., per la Corte costituzionale, il giudice a quo si limitava a riprodurre il testo di tale disposizione costituzionale e a richiamare alcune norme dei codici di rito, quali l'art. 6 del codice di procedura penale e l'art. 7 del codice di procedura civile, nonché il dispositivo di una sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea, senza alcuna illustrazione della censura, mentre la violazione dell'art. 24 Cost. era stata solo «soltanto indicata».

Tal che se ne faceva conseguire, ancora sulla scorta dell'ordinanza n. 224 del 2021, che «tali lacune in punto di motivazione sulla non manifesta infondatezza, secondo la costante giurisprudenza costituzionale, determinano la manifesta inammissibilità delle questioni proposte», tenuto conto altresì del fatto che la citata ordinanza n. 224 del 2021 ha, inoltre, dichiarato manifestamente infondate le questioni sollevate in riferimento agli artt. 3, 25 e 27 Cost., rilevando che «la sentenza n. 120 del 2019 (...) ha dichiarato non fondata analoga questione di legittimità costituzionale, sollevata in riferimento all'art. 3 Cost.».

Per di più, con riguardo all'alternatività degli istituti di cui all'art. 131-bis cod. pen. e all'art. 34 del d.lgs. n. 274 del 2000, si denotava che la stessa ordinanza ha ricordato come la Consulta, nell'indicata sentenza n. 120 del 2019, abbia, «tra l'altro, affermato che “[I] e ragioni che giustificano, sul piano del rispetto dei principi di eguaglianza e di ragionevolezza, questa alternatività [...] risiedono nelle connotazioni peculiari dei reati di competenza del giudice di pace e del procedimento innanzi a quest'ultimo rispetto ai reati di competenza del tribunale», e abbia «altresì richiamato il proprio costante orientamento secondo cui “il procedimento penale davanti al giudice di pace configura un modello di giustizia non comparabile con quello davanti al tribunale, in ragione dei caratteri peculiari che esso presenta (sentenza n. 426 del 2008; nello stesso senso, ordinanze n. 28 del 2007, n. 415 e n. 228 del 2005)”, fermo restando come sia

stato ribadito, sempre nell'ordinanza n. 224 del 2021, che «la previsione di “un rito orientato, più che alla repressione del conflitto sotteso al singolo episodio criminoso, alla sua composizione, oltre che a finalità deflattive” (sentenza n. 120 del 2019), e le distinte aree applicative degli istituti in esame giustificano, sul piano dell'art. 3 Cost., [la loro] alternatività».

Infine, era altresì fatto presente che, nella medesima ordinanza, si è osservato che «la sentenza n. 120 del 2019 reca una motivazione esaustiva dei rilievi sollevati dal Giudice di pace di Lecce, anche con riferimento alla violazione dei parametri di cui agli artt. 25 e 27 Cost.», e che il rimettente non aveva aggiunto, «rispetto a quelli oggetto di esame nella richiamata sentenza, argomenti ulteriori o diversi di censura», tanto più se si considera che, per la Corte, anche in questa sede, il rimettente sosteneva, come nel precedente giudizio, la possibilità di una «pacifica convivenza» degli istituti in esame, anziché la loro alternatività, senza prendere in alcuna considerazione la sentenza n. 120 del 2019, con la quale ancora, per la Corte, non si confrontava, e senza aggiungere argomenti ulteriori o diversi di censura.

Ulteriore stigmatizzazione, da parte dei giudici di legittimità costituzionale, veniva ricondotta nel fatto che se, sotto quest'ultimo profilo, il giudice a quo adduceva, quali «circostanze» sopravvenute alla pronuncia dell'ordinanza n. 224 del 2021, il fatto che il giudice onorario di pace sarebbe divenuto «stabile», nonché l'attribuzione allo stesso di «[m]aggiori competenze», tuttavia, simili «circostanze», sempre a loro avviso, non costituivano delle novità suscettibili di tradursi in ulteriori o diversi argomenti di censura dell'art. 131-bis cod. pen., nella parte in cui non prevede l'applicabilità ai reati di competenza del giudice di pace della causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto, tanto più se si considera che la «stabilità» asseritamente raggiunta dal giudice onorario di pace è invocata, sempre per la Corte di legittimità, in modo generico, senza chiarire il nesso tra una simile vicenda e le questioni sottoposte all'esame della medesima Consulta.

Oltre a ciò, si osservava per giunta come non si potesse pervenire a una diversa conclusione ipotizzando che il rimettente avesse inteso riferirsi all'istituto della conferma dei magistrati onorari in servizio, disciplinato dall'art. 29 del decreto legislativo 13 luglio 2017, n. 116 (Riforma organica della magistratura onoraria e altre disposizioni sui giudici di pace, nonché disciplina transitoria relativa ai magistrati onorari in servizio, a norma della legge 28 aprile 2016, n. 57), come sostituito dall'art. 1, comma 629, lettera a), della legge 30 dicembre 2021, n. 234 (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2022 e bilancio pluriennale per il triennio 2022-2024) visto che tale conferma, sempre per il Giudice delle leggi, non muta





la natura onoraria dei magistrati confermati, né, per quanto qui specificamente rileva, modifica le connotazioni peculiari dei reati di competenza del giudice di pace e del procedimento davanti a quest'ultimo rispetto ai reati di competenza del tribunale, connotazioni peculiari nelle quali risiedono, alla luce della sentenza n. 120 del 2019, le ragioni giustificative della alternatività degli istituti disciplinati dall'art. 131-bis cod. pen. e dall'art. 34 del d.lgs. n. 274 del 2000; Per di più, era stimata generica e assertiva la deduzione relativa alle «[m]aggiori competenze» del giudice di pace, non stimandosi emergente, nemmeno sotto questo profilo, alcuna pertinente novità argomentativa. La Corte costituzionale, di conseguenza, alla stregua delle considerazioni sin qui esposte, riteneva di dovere dare continuità ai principi affermati nella sentenza n. 120 del 2019 e confermati nell'ordinanza n. 224 del 2021, dovendosi ribadire che «il tendenziale rispetto dei propri precedenti – unitamente alla coerenza dell'interpretazione con il testo delle norme interpretate e alla persuasività delle motivazioni – è, per le giurisdizioni superiori, condizione essenziale dell'autorevolezza delle loro decisioni» (sentenza n. 203 del 2024). Tal che se ne faceva discendere la manifesta inam-

missibilità delle questioni di legittimità costituzionale dell'art. 131-bis cod. pen., sollevate in riferimento agli artt. 2, 24, 102 e 111 Cost., mentre era dichiarata la manifesta infondatezza delle questioni, aventi ad oggetto la medesima disposizione, sollevate in riferimento agli artt. 3, 25 e 27 Cost..

#### 4. Esito e ricadute applicative: confermata l'alternatività tra art. 131-bis c.p. e art. 34 d.lgs. 274/2000

Con la pronuncia qui in commento, la Consulta ribadisce già una precedente giurisprudenza costituzionale formata sulle questioni già sottoposte nel passato alla sua attenzione, vale a dire che la causa di esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto non è applicabile nel procedimento dinanzi al giudice di pace.

Di conseguenza, alla luce di quanto statuito in codesta ordinanza, siffatta causa di non punibilità continua a non essere applicabile in siffatto procedimento. Questa è dunque in sostanza la novità, o meglio, la conferma, che connota il provvedimento qui in commento.

*Autore Avv. Di Tullio D'Elisiis Antonio*

*Fonte Diritto.it*

### Allarme Giudici di Pace c'è ne sono solo tre su sei

A causa della nota scopertura degli organici della magistratura onoraria gli uffici del giudice di pace rischiano ormai di trasformarsi da baluardo di prosimità a simbolo di giustizia fragile, che fatica a garantire risposte tempestive ai cittadini". A lanciare l'allarme, su una situazione ai limiti del collasso, è l'avvocato Marianonietta Specchia che rappresenta la delegazione dei riservisti gop, giudici onorari di pace, e vpo, vice procuratori onorari, del bando 2023. "A Fermo – aggiunge l'avvocato Specchia – c'è una copertura della pianta organica del 50 per cento: ci sono tre giudici di pace, rispetto ai sei previsti. Nel distretto di Ancona, i posti previsti a bando 2023 erano 13 gop, di cui uno doveva essere destinato a Fermo, e cinque vpo, vice procuratori onorari. Attualmente, il distretto ha a disposizione ulteriori otto gop idonei e quattro vpo idonei che potrebbero essere immessi prontamente e distribuiti nei vari uffici. Altro problema è che Fermo non aveva posti a bando nel 2023, pertanto, il mancato utilizzo delle graduatorie, comporterebbe un incremento di unità non prima di tre o quattro anni". Secondo l'avvocato Specchia è proprio il mancato utilizzo delle graduatorie il vero nodo della questione: "Il dibattito sulle scoperture degli organici della magistratura onoraria è quasi sempre incentrato sulla necessità di indire nuovi concorsi, senza

sollecitare l'inserimento nell'agenda delle politiche per la giustizia di misure minime e con efficacia immediata, ovvero lo scorrimento e l'utilizzo integrale delle graduatorie degli idonei del bando gop-vpo 2023. Questo consentirebbe l'innesto immediato anche di questo capitale umano, così da potenziare i tribunali per il raggiungimento degli obiettivi del pnrr, per poi transitare successivamente presso gli uffici del giudice di pace rinforzando gli organici in sofferenza". Stesso discorso per gli impiegati della cancelleria che insieme alla carenza di magistrati onorari che, sempre secondo l'avvocato Specchia, indeboliscono una struttura che, senza interventi sugli organici, sta determinando inevitabili ripercussioni sui cittadini: "Ci sono attese più lunghe, rinvii al 2032, difficoltà nell'accesso alla tutela dei diritti. Un danno sistemico in un comparto nevralgico per la giustizia, primo – e talvolta unico- presidio a cui il cittadino si rivolge. Una giustizia di prosimità che dovrebbe rispondere in tempi ragionevoli alle istanze di tutela quotidiane come incidenti stradali, conflitti civilistici, risarcimenti, tutela del credito, sanzioni amministrative, e che, di contro, costringe a volte il cittadino a far causa alla giustizia, esponendo lo Stato ad ulteriori condanne per violazione della ragionevole durata del processo".

*Fonte Il Resto del Carlino*



nuovo imprigionato, fu liberato in concomitanza con il sacco dai Lanzichenecchi (1527), i quali sembravano avere uno certo rispetto per simili eccentrici personaggi. Nacque forse in questi giorni tra la plebe romana il racconto di un primo miracolo del predicatore, il quale, gettato nel Tevere dalle guardie pontificie, sarebbe prodigiosamente scampato dalla morte.

Predisse il Sacco di Roma (*"Roma, Roma, da qui a poco sarai doma"*) ed ancora *"Roma pagherà il sangue dei poveri, e le mura cadranno sotto il peso delle vostre vanità"*), nonché la morte imminente di papa Clemente VII. Famose le parole che rivolse allo stesso papa e cioè, *"Bastardo sodomita, per i tuoi peccati Roma sarà distrutta. Confessati e convertiti, perché tra quattordici giorni l'ira di Dio si abatterà su di te e sulla città"* (era il 18 aprile sempre del 1527).

Chiusa l'avventura tumultuosa a Roma, nell'ultimo ventennio della sua vita il Brandano visse pressoché stabilmente a Siena, rinunciando alla predicazione itinerante, salvo in occasione di pellegrinaggi, come quello a Santiago de Compostela nel 1539, gli fu perfino concesso, avendo indubbiamente vasto seguito, di predicare nel duomo. Del resto il Brandano aveva forse in qualche modo regolarizzato la propria posizione religiosa, entrando a far parte della Compagnia di S. Antonio Abate, che faceva capo agli eremitani agostiniani della Congregazione di Lecceto.

A Siena si prodigava anche nell'opera di assistenza degli ammalati dell'ospedale di Santa Maria della Scala e nell'educazione religiosa dei fanciulli; ma non interruppe la sua attività di predicatore, anche se territorialmente la limitò quasi del tutto alla città e al dominio di Siena; né rinunciò ai modi tipici della sua personalità, facendosi capo e protettore dei mendicanti della città, elemosinando per loro e talvolta anche spingendoli a qualche tumulto. Ma non dovette mai venirgli meno, forse anche a cagione della sua larga popolarità, la benevolenza e la protezione delle autorità cittadine, fin quando, almeno, non vi furono indotte dagli occupanti spagnoli.

Contro questi, infatti, siamo nel 1547, il Brandano si espresse esplicitamente, nelle forme dell'invettiva e della profezia nefasta che gli erano proprie, fomentando il generale risentimento della città verso il rappresentante imperiale don Diego Hurtado de Mendoza e verso la guarnigione spagnola.

Questi arrestarono il Brandano bandendolo da

Siena e relegandolo a Piombino, dove tuttavia di lì a poco fu liberato sotto la minaccia di morte se mai avesse rimesso piede nella sua città.

Ma naturalmente, quando l'anno successivo i Senesi guidati da Enea Piccolomini e da Amerigo Amerighi scacciarono da Siena gli Spagnoli, il Brandano vi fece ritorno, contribuendo per quanto poteva alla disperata resistenza della città contro Gian Giacomo de' Medici e Cosimo I con le sue "solite" allocuzioni e profezie.

Annunziava, ad esempio, la riforma della Chiesa quale Cristo la promise a santa Caterina, nonché la predizione di una precoce venuta di una peste e che il Turco *"ha da pigliare tutta l'Italia, e che piglierà Venezia, e pochi cristiani rimarranno e pochi preti e frati, anzi scapperanno, che Firenze ha da andare in fuoco e Roma ha da esser distrutta e Lucca, e che Siena, e per fame e per guerra, e, finite le sue tribulazioni, Siena sarà la pace d'Italia e molto luminosa dal suo bel parlare..."*

Morì infine a Siena il 24 maggio del 1554, poco prima della caduta della Repubblica. Il suo corpo fu esposto per tre giorni alla venerazione della gente nella chiesa di S. Martino, secondo l'autore Vittorio Gonzi, nel suo libro *Brandano*, il teschio, il cilicio e la tunica della Compagnia di S. Antonio che Brandano indossava sono conservati in un'urna presso la sede dell'Arciconfraternita della Misericordia di Siena ed il crocifisso che portava è conservato nella sacrestia della chiesa di Provenzano sempre a Siena, come il suo ritratto, eseguito dal nipote Anselmo. Nel 1720 un altro autore, Gerolamo Gigli ne esemplificò efficacemente il carattere pubblicando un poemetto con la definizione *"il Pazzo di Cristo ovvero il Brandano da Siena vaticinante"*.

La predicazione di Bartolomeo Carosi si caratterizzava per la genuina violenza e la forza con cui inveiva contro potenti, fossero essi papi, re o governatori; questo in definitiva gli procurava fama e simpatia da parte del popolo e della povera gente.



# 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](http://www.cralnetwork.it)

# RIFORMA DELLA GIUSTIZIA

## LE RAGIONI DEL

# SI

Ore 15:00 Welcome coffee

Ore 15:30 Inizio dei lavori

### Introducono:

**Cav. Dott. Franco Antonio Pinardi**

Presidente Confederazione Unitaria Giudici di Pace e Onorari - Presidente Tribunale Arbitrale TAILS

**Prof. Lucia Di Costanzo**

Professore Ordinario di Diritto privato comparato all'Università degli Studi della Campania "Luigi Vanvitelli"

### Saluti istituzionali:

**On. Carlo Fidanza**

Capodelegazione di Fratelli d'Italia al Parlamento europeo

**Marco Alparone**

Vicepresidente di Regione Lombardia (Fdl)

### Intervengono:

**On. Avv. Fabio Raimondo**

Deputato di Fdl e Avvocato

**Avv. Chiara Valcepina**

Avvocato, Consigliere Regionale Fdl - Responsabile Dipartimento Professioni Fdl Lombardia

**Avv. Luigi Vingiani**

Segretario Nazionale Confederazione dei Giudici di Pace e Onorari - Direttivo Tribunale TAILS

**Avv. Enrico Giarda**

Avvocato, Consigliere e Coordinatore Commissione Giustizia Penale - Ordine degli Avvocati di Milano

**Fabrizio Rigoldi**

Componente della Segreteria UGL UR Lombardia

### Moderà:

**Alberto Busacca**

Caporedattore Libero Quotidiano

COMITATO  
**SI**  
RIFORMA



**VENERDÌ 13 MARZO**

ORE 15:00 **MILANO**

**HOTEL GALILEO**

CORSO EUROPA, 9