

tf

n. 6
novembre/dicembre
2023

tribuna finanziaria

CON IL PATROCINIO E L'EGIDA DI:



PRIMO PIANO

**Bozza del decreto legislativo di riforma del
Processo Tributario approvata dal Consiglio dei
Ministri il 16 novembre 2023 - Fascicolo allegato**



IN QUESTO NUMERO:

- ❖ Combattere il riciclaggio e risolvere il debito pubblico prima dell'arrivo dell'euro digitale
 - ❖ Il Reverse charge e le sanzioni applicabili in caso di omessa registrazione delle autofatture
 - ❖ La notifica degli atti tributari: le ultime precisazioni della Corte di Cassazione
 - ❖ Il diritto al contraddittorio endoprocedimentale
 - ❖ Trenitalia condannata per danno esistenziale per ritardo di 23 ore
 - ❖ Rifiuti abbandonati su terreni di proprietà, parere del Consiglio di Stato contro le ordinanze del Comune
- ...e molto altro!



Celebrata l'Inaugurazione dell'Anno Accademico dell'Accademia Tiberina in Roma





Direttore Responsabile
Cav. Franco Antonio Pinardi

Direttore Editoriale
Giuseppe Pasero

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

Segreteria di redazione e revisione testi
Marica Pinardi, Panainte Raluca

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

Hanno collaborato a questo numero
Franco Antonio Pinardi, Maurizio Villani,
Maurizio Leo, Alessandro Villani,
Marta Zizzari, Ludovica Loprieno

Autori e fonti diverse:
www.laleggepertutti.it - Nadia Tarantino - www.
notiziadiprato.it/news | Sara Occhipinti - www.altalex.
com | Alessandra Curcio - www.finanzeisarda.com |
Avv. Luca Vancheri - www.studiocataldi.it

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

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

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

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

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

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

Chiuso in stampa 20 ottobre 2023
Autorizzazione del Tribunale di Milano
N. 388 del 2/7/1994 - Periodico bimestrale
Anno LX - Numero 6/2023

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

FISCO / Tributi

- ❖ Combattere il riciclaggio e risolvere il debito pubblico prima dell'arrivo dell'euro digitale 4
- ❖ L'atto di recupero (Prima e dopo la delega fiscale) 11
- ❖ La motivazione degli atti impositivi - Prima e dopo la delega fiscale 16
- ❖ Il Reverse charge e le sanzioni applicabili in caso di omessa registrazione delle autofatture 21
- ❖ Due provvedimenti per la riforma fiscale 25
- ❖ Atto dell'Agenzia Entrate: giudice competente per l'impugnazione 27

GIUSTIZIA TRIBUTARIA / Processo Tributario

- ❖ La notifica degli atti tributari: le ultime precisazioni della Corte di Cassazione 28
- ❖ I vizi delle notificazioni (Prima e dopo la delega fiscale) 30
- ❖ Nel processo tributario telematico le problematiche di collegamento dell'udienza da remoto devono sempre comportare - La sospensione della causa con conseguente rinvio 35
- ❖ Il diritto al contraddittorio endoprocedimentale (Prima e dopo la delega fiscale) 37
- ❖ La fase istruttoria (Prima e dopo la delega fiscale) 41
- ❖ Il primo testimone contro il fisco 48

GIUSTIZIA CIVILE / Processo di pace

- ❖ Trenitalia condannata per danno esistenziale per ritardo di 23 ore 49
- ❖ Quali sono le sentenze inappellabili? 51
- ❖ Rifiuti abbandonati su terreni di proprietà, parere del Consiglio di Stato contro le ordinanze del Comune 53
- ❖ Gratuito patrocinio civile, i dati statistici del biennio 2021-2022 54
- ❖ Multe, da oggi puoi contestarle per questo motivo: accertati di avere questa caratteristica altrimenti perderai solo tempo 56
- ❖ Perdita esequie parente per volo cancellato: scatta il danno non patrimoniale 57
- ❖ Pensioni, Giudici di Pace iscritti all'Inps 58
- ❖ Giudice onorario: quando spetta la doppia indennità? 59

Lo Spigolatore

- ❖ Il "Fidelato" tra Vitorchiano e Roma 60

Seguici sulle nostre pagine Facebook:

www.facebook.com/cugit

www.facebook.com/giudicidipace

www.facebook.com/tribunafinanziaria

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



www.tribunafinanziaria.it

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

IUSTITIA EST NORMA VITAE AD PACEM

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



Combattere il riciclaggio e risolvere il debito pubblico prima dell'arrivo dell'euro digitale

L'utilizzo della Blockchain per utilizzare gli algoritmi alla base della Cripto-valuta per creare una Disclosure-Valuta con valenza pubblica.

Un token è un insieme di informazioni digitali all'interno di una blockchain che conferiscono un diritto a un determinato soggetto, la tokenizzazione è la conversione dei diritti di un bene in un token digitale registrato su una blockchain (letteralmente catena di blocchi), La blockchain è pertanto una sorta di registro delle transazioni.

Il termine token ha due significati: prima di tutto, per token si intende una vera e propria **criptovaluta**, ossia di "gettone elettronico" (si parla anche di moneta elettronica ma è essenziale precisare che il token non è una vera e propria moneta, ma più semplicemente uno strumento di pagamento) il cui funzionamento si basa su un sistema certo di codifica e autenticazione denominato blockchain che costituisce il sistema di registrazione di quel Token vengono scambiati tra gli utenti mediante scambi che vengono memorizzati dalla Blockchain. Si parla però di Token, anche con riferimento ad uno strumento di pagamento, non ha un proprio registro, ma utilizza il registro di un'altra MONETA. Questo secondo caso non è oggetto di questo scritto.

L'economia si definisce globale, da cui il termine globalizzazione¹, perché globale è il mercato di riferimento. Ma è anche la globalizzazione del sistema degli interlocutori sociali, che interagiscono direttamente tra di loro, e, al contempo, con l'imprenditore e con clienti o utenti, comunicando secondo un meccanismo, che è stato definito, prismatico², evocando l'idea delle facce dei diamanti in cui ciascuna dà luce a tutte le altre. Tale meccanismo della diffusione dello strumento di pagamento, non più verticale, ma, appunto, prismatica ed è evidente che tale circostanza sia, di per sé stessa, atta a modificare geneticamente lo stesso concetto di economia monetaria. **Se prima, la generazione di moneta poteva avvenire solo in modo verticale, e cioè sulla base di quanto deciso da un'autorità centrale, che decideva la base monetaria e pianificava la sua velocità di circolazione, oggi, il numero e il valore della Cripto valuta prodotta, deriva proprio da quanti partecipanti sono collegati alla rete, e l'algoritmo, che determina tali parametri, non è appannaggio delle cosiddette**

autorità monetarie, né al momento possibile da controllare per alcuna autorità pubblica. La generazione dei *Token* avviene automaticamente sulla base del loro utilizzo per le transazioni. I cosiddetti, *miners*, i minatori, sono quelli che aiutano e garantiscono che le transazioni vadano a buon fine, e sono remunerati, dalla generazione automatica di nuove monete, da parte del sistema, generazione che avviene, appunto, sulla base della numerosità delle transazioni andate a buon fine. In questo caso, è proprio la condivisione del sistema di pagamento a produrre, in modo sostanzialmente non mediato, ricchezza, sotto forma di base monetaria. In pratica i privati, attraverso la rete, hanno imparato a stampare moneta. **Ma nulla vieta che questa funzione sia svolta da un sistema di tipo pubblico, come sarà per esempio per l'euro digitale, e non vi è chi non veda, come questa possibilità possa determinare, proprio per gli stati, o quantomeno per coloro che per primi sfrutteranno questa possibilità, un'opportunità incredibile per generare una moneta "privata" che potrebbe di fatto rappresentare un nuovo standard "quasi-monetario".** L'opportunità è quella di generare un "gettone elettronico", che possa costituire, nell'ambito delle transazioni digitali, dell'economia 5.0. quello che è stato il dollaro, in tutte le fasi dell'economia fino ad oggi. **La mia proposta è proprio questa, quella di creare prima degli altri stati, una moneta elettronica per la quale, il meccanismo di "minazione" sia gestito, controllato e certificato dallo stato, pur avendo tale moneta tutti i principi di sicurezza e criptazione di tipo privatistico e pubblico, utilizzati dalle monete elettroniche "private".** La gestione di tale meccanismo avrebbe almeno tre effetti, da un lato, **consentirebbe la creazione di uno standard delle transazioni moderno e adeguato alla citata economia 5.0,** che pur avendo tutte le caratteristiche di una moneta privata, assocerebbe, come detto, a tali **strumenti di garanzia tecnologica, la supervisione e le certificazioni di un sistema pubblico, di conseguenza, come si vedrà tra qualche istante, la creazione pubblica di uno strumento privato di pagamento, avrebbe l'effetto di costituire, a differenza di quanto accade attualmente per le cripto valute, un algoritmo di tutela e garanzia contro il rischio del riciclaggio, dando quel-**

la garanzia di legalità a tutti i nodi della catena che oggi è sempre mancata alle transazioni in cripto valuta; infine, ed è questo l'aspetto straordinario, **il meccanismo della "minazione pubblica" avrebbe contestualmente un effetto migliorativo o fortemente migliorativo sul rapporto tra PIL e debito pubblico, diminuendo il denominatore e, al contempo, potenzialmente aumentando il numeratore per l'effetto che tale operazione avrebbe sulla circolazione monetaria, in senso allargato, intendendo cioè il concetto di moneta, in un senso più lato, ossia, comprensivo di questi nuovi strumenti di pagamento appositamente studiati per l'economia digitale³.**

La blockchain è l'infrastruttura tecnologica dietro alle monete elettroniche, nasce dal 2008, con la nascita del Bitcoin "A Peer-to-Peer Electronic Cash System" a firma di Satoshi Nakamoto, pseudonimo dietro al quale si nascondono coloro, (o colui), che hanno realizzato l'algoritmo crittografico, e viene, talvolta, definita, la nuova *internet* proprio per la sua capacità di certificare le transazioni. Sembra una moneta, creata apposta per le *smart city*. Non è una transazione elettronica su una moneta cartacea, eventualmente creata per dematerializzare una banconota che, comunque, viene simbolicamente rappresentata. È un **algoritmo digitale, che nasce nell'economia digitale e che ne costituirà il principale propulsore nei prossimi anni.**

A rigore, si vedrà tra qualche istante. non si tratta di un aggregato monetario, in senso stretto, ma, dal punto di vista della possibilità di effettuare pagamenti e di definire la velocità monetaria, non sembra esserci alcuna differenza pratica. Ogni nodo, partecipa attraverso le proprie transazioni, al conio e, quindi, alla creazione della base monetaria, che avviene secondo algoritmi matematici ed è automatizzata. Non c'è tracciabilità e soprattutto non c'è la necessità, né è compatibile l'esistenza, di un'autorità monetaria. La validità delle transazioni è garantita dai cosiddetti *miner*. *Internet* è il luogo dove tutto questo accade, e le persone, che stanno dietro al processo, non hanno alcuna importanza. Nessuno conosce la vera identità di Satoshi Nakamoto: se si tratti di un uomo, una donna, una comunità di studiosi giapponesi o indiani. Il ruolo è completamente distinto dalle persone, che in qualche modo, cessano di esistere all'interno del sistema che hanno realizzato.

Le legislazioni dei paesi, anche allo scopo di tassare le plusvalenze realizzate, ancorché non monetizzate sulle oscillazioni del valore delle cripto valute, le assimilano, fiscalmente, in genere, a titoli denominati in valuta⁴. I governanti, tutti assorbiti nel sistema della mediocrazia⁵, sono molto più atten-

ti all'aspetto fiscale⁶, sul quale sono chiamati costantemente a rendicontare ai propri elettori e, nel caso dell'Europa, anche ai propri colleghi dell'Unione, piuttosto che non alla regolamentazione di un fenomeno che, nei prossimi anni, determinerà e, che, in qualche modo, già sta determinando, la più importante rivoluzione nella definizione della base monetaria, forse, di fatto, distruggendo ogni regola e possibilità di attuare politiche monetarie o, peggio, rendendo possibile la generazione di questo tipo di politiche, da parte dei privati, messi, appunto, in condizione di stampare moneta.

La conferenza di Bretton Woods, spesso genericamente identificata anche come il complesso degli accordi di Bretton Woods, che si tenne dal **1° al 22 luglio 1944**, nell'omonima località nei pressi di Carroll, nel New Hampshire, per **stabilire le regole delle relazioni commerciali e finanziarie internazionali**, tra i principali paesi industrializzati del mondo occidentale, aveva generato una serie di accordi, per definire un sistema di regole e procedure, per controllare la politica monetaria internazionale, che aveva stravolto il sistema previgente. Si era passati da un sistema di stampa della moneta, legato alle riserve auree, a un ordine monetario flessibile, perché comunque legato a tali riserve, ma in un sistema concordato e pensato dagli Stati Uniti d'America, che si riservavano, di fatto, la possibilità di regolare i rapporti monetari di stati nazionali indipendenti. In pratica, il sistema era un sorta di *gold exchange standard*, basato, però, su rapporti di cambio fissi tra le valute, tutte agganciate al dollaro, il quale, a sua volta, era agganciato all'oro ma senza che, di fatto, vi fosse un corretto controllo della quantità di dollari emessi.

In seguito, la guerra del Vietnam e il programma di *welfare*, chiamato "Grande Società" fecero aumentare, smisuratamente, la spesa pubblica statunitense e misero in crisi il meccanismo, di fronte all'emissione di dollari e al crescente indebitamento degli Stati Uniti d'America. Aumentavano le richieste di conversione del denaro in oro. Ciò spinse il presidente Richard Nixon, il 15 agosto 1971, ad annunciare, a Camp David, la sospensione della convertibilità del dollaro. Le riserve statunitensi si stavano pericolosamente assottigliando: il Tesoro degli Stati Uniti d'America aveva già erogato oltre 12.000 tonnellate di oro. Nella gestione del Fondo Monetario Internazionale, erano già operativi i "Diritti Speciali di Prelievo", con un valore puramente convenzionale di un diritto speciale, appunto, di prelievo per un dollaro. **Il 15 dicembre del 1971, il gruppo dei Dieci⁷ firmò lo Smithsonian Agreement, che mise fine agli accordi di Bretton Woods, svalutando il dollaro e dando inizio alla fluttuazione dei cambi. Nel febbraio del 1973, ogni legame tra**



dollaro e monete estere venne definitivamente reciso e lo *standard aureo* fu, quindi, sostituito dal sistema di cambi flessibili⁸.

Per quello che riguarda l'Europa, infine, l'euro divenne la moneta degli stati dell'Unione Europea dal 1° gennaio 2002. Inizialmente, i paesi aderenti furono dodici, passati poi a diciassette, e a tale decisione si arrivò dopo e attraverso un lungo processo: i passi erano stati, prima, il Trattato di Maastricht del 1992 e, poi, la nascita della Banca Centrale Europea, a cui le banche centrali avevano delegato la funzione monetaria, ma non anche alcuna funzione di supporto all'economia reale dei paesi della comunità, in concorrenza tra di loro.

La breve cronistoria qui accennata, in modo tanto sintetico da non avere nessuna pretesa di rigore espositivo, ha, semplicemente, la funzione di esprimere ed esemplificare ciò che è assolutamente lapalissiano: ossia, che, comunque, **storicamente e fino a oggi, la funzione monetaria era regolata dagli stati, prima, e dalle banche centrali poi.** Le varie banche centrali si diedero addirittura funzioni parzialmente diverse tra loro: per esempio, **la Banca**

Centrale Europea, frutto della particolare circostanza determinata dal fatto che, a fronte di una moneta unica, non vi sia un governo unico e, quindi, un paese sottostante, ha, come fine unico, quello della stabilità monetaria⁹, a differenza delle altre principali banche centrali, che hanno quale prima funzione quella di sostenere l'economia del paese. Sta di fatto, che, qualunque sia il fine e, nonostante questa particolare condizione di "orfano" della Banca Centrale Europea, le determinazioni della base monetaria, fino alla nascita delle cripto valute, sono state scelte consapevoli, giuste o sbagliate che fossero, guidate da una precisa volontà della banca centrale di un paese o dall'accordo tra le istituzioni monetarie dei paesi: erano, cioè, scelte di politica economica e monetaria. Le banche centrali, sulla base di regole e accordi, che, lentamente, potevano mutare nel tempo, erano le uniche a potere stampare moneta.

Il sistema delle monete diverse dal dollaro, quelle, cioè, dove lo stato non riesce a determinare quanta moneta debba essere stampata per pagare il debito pubblico, come può avvenire negli Stati Uniti d'America, è, di fatto stato percepito dagli operatori, ma anche dagli stati stessi, come un vincolo alla crescita. I modelli economici tradizionali, non possono, infatti, disgiungere nei ragionamenti, gli aspetti legati alla quantità di moneta iniettata nel sistema e quelli legati alla quantità di debito. **Sono i limiti delle monete correnti a descrivere la portata innovativa del fenomeno delle blockchain e delle cripto valute, destinate a diventare sempre di più ordinario strumento**

di pagamento nella società 5.0. Oramai *internet* è diventato strumento di supporto, vetrina e luogo virtuale, dove le persone fanno le proprie scelte di acquisto e spesso concludono gli accordi, non solo per i beni mobili, ma anche per i beni immobili e investimenti di ingente portata.

Tradizionalmente, l'economia monetaria distingue:

- **M_0 (o base monetaria)**, che comprende la moneta legale, ossia le banconote e le monete metalliche che per legge devono essere accettate in pagamento, e le attività finanziarie convertibili in moneta legale rapidamente e senza costi, costituite da passività della banca centrale verso le banche (e, in certi paesi, anche verso altri soggetti) sostanzialmente riconducibili alle riserve che queste affidano alla prima;
- **M_1 (o liquidità primaria)**, che comprende le banconote e monete in circolazione cosiddetto, circolante e, quindi, una porzione di M_0 , come sopra definito, nonché le altre attività finanziarie che possono fungere da mezzo di pagamento, quali i depositi in conto corrente, se trasferibili a vista mediante assegno, e i *traveler's cheque*; non vengono fatte rientrare in questo aggregato le banconote e monete depositate, quindi non in circolazione, per evitare il doppio conteggio, una volta come banconote e monete, l'altra come depositi in conto corrente;
- **M_2 (o liquidità secondaria)**, che comprende M_1 , oltre a tutte le altre attività finanziarie che, come la moneta, hanno elevata liquidità e valore certo in qualsiasi momento futuro, si tratta, essenzialmente, dei depositi bancari e d'altro tipo, come quelli postali, non trasferibili a vista, mediante assegno;
- **M_3 , che comprende M_2** più tutte le altre attività finanziarie che, come la moneta, possono fungere da riserva di valore; si tratta essenzialmente delle obbligazioni e dei titoli di stato con scadenza a breve termine.

Molti politici e governanti europei, incapaci di formulare qualsiasi pensiero politico o economico sulla moneta elettronica, forse incapaci persino di intuire quale svolta epocale ci possa essere dietro alla possibilità per i privati di generare una blockchain, preferiscano, demagogicamente, limitare l'uso di M_0 .

La cripto valuta è estranea a ciascuno di questi aggregati, proprio per la sua natura privatistica, eppure sembra avere le caratteristiche genetiche per essere la moneta M_0 della economia 5.0. La *blockchain* ha costituito il passaggio da reti monetarie, che possono essere definite "centralizzate", in cui vi è un'autorità centrale di controllo e un sistema periferico, con logiche *top down*, a reti distribuite, in cui non c'è un centro, ma una cate-

na di punti nodali, collegati pariteticamente tra loro, attraverso algoritmi capaci di garantire la sicurezza criptografica. **La blockchain consente, in questo modo, la concreta realizzazione di nuove forme organizzative.** Non è difficile immaginare che, in futuro, le *blockchain* possano addirittura diventare o determinare, una nuova forma di indebitamento degli stati che, in questo modo, diventeranno uno di quei nodi paritetici, di cui si sta dissertando. D'altronde l'obiezione tradizionale per cui, al momento, le cripto valute subirebbero delle oscillazioni troppo marcate, appare decisamente errata, se tali oscillazioni sono comparate con le svalutazioni, che subiscono alcune monete del Sud America e dell'Africa e, comunque, probabilmente, anche tali oscillazioni saranno destinate a ridursi nel tempo e questo potrebbe essere, almeno a regime, particolarmente vero per **una criptovaluta certificata e gestita da uno stato**, anziché da sconosciuti sconosciuti, come nel caso di Nakamoto.

La "Carta Bianca" di Nakamoto, definiva la moneta digitale come **"una catena di firme digitali" evidenziando come "nei rapporti tra due o più persone, che non si conoscono, e, nella fattispecie, nei rapporti che attengono a una transazione commerciale, può non essere necessario fare riferimento a una terza parte. La transazione può essere regolata tra le parti, attraverso la rete con il supporto di tutti i partecipanti alla rete, o meglio ancora, dalla maggioranza dei partecipanti attraverso lo strumento del consenso"**. Si tratta, a tutti gli effetti, di uno strumento alternativo alla banca centrale, che si basa sul mutuo riconoscimento del valore della transazione, da parte degli operatori, in un sistema di condivisione prismatica che, in fondo, funziona con un algoritmo che si basa sui meccanismi di creazione del valore, che abbiamo descritto, ragionando in termini di valore del prodotto. La genialità dell'impianto di Bitcoin, ossia della prima *blockchain*, non era sufficiente a lasciare presumere una diffusione di tal genere come strumento valutario. Emulando e cercando di migliorare alcuni difetti congeniti di Bitcoin, sono nate e si sono sviluppate, numerose altre cripto valute, denominate generalmente "*altcoin*", cioè, appunto "*coin* alternativi". La più diffusa, al momento in cui scrivo è certamente Ethereum¹⁰, che nasce, proprio, per consentire le transazioni.

ICO è l'acronimo di "Initial Coin Offer". Ovvero un'offerta iniziale di una nuova moneta, che implica la distribuzione di *coin* o *token* tra le parti interessate. Nell'ambito delle cripto valute, i *token*, letteralmente gettoni, sono le monete vere e proprie: quelle che si possiedono nel proprio portafoglio e che permettono l'acquisto di beni o servizi. Il *Token* si basa, pertanto, sul lancio iniziale, di una ICO, un'offerta

di sottoscrizione, con la quale un'azienda reperisce risorse finanziarie in modo alternativo al *crowdfunding*, coniato appunto il proprio gettone. In sostanza, l'azienda, può creare un certo numero di gettoni denominati "*token*", che vende, sul mercato, a un determinato prezzo prescelto. La domanda dei *token* determinerà successivamente delle variazioni di prezzo degli stessi. **Nulla però impedisce che questa ICO sia proposta da uno Stato, e che sia proprio lo stato a godere degli effetti di tale sottoscrizione in termini positivi sul proprio debito, o, comunque sulla propria capacità di generare spesa pubblica.** Teoricamente qualsiasi cosa è può essere il sottostante di un *token*, tanto che in un futuro non troppo lontano si auspica e ci si aspetta una vera e propria rivoluzione del concetto stesso di base moneta nella nostra società. È verosimile ipotizzare che presto vivremo in un'economia interamente imperniata su transazioni in *token*, dove ogni forma di archiviazione di valore e registrazione pubblica sarà realizzata e registrata mediante l'utilizzo delle *blockchain*.

Attraverso la trasformazione del valore del bene in *token*, nel sistema dell'economia liquida, è possibile realizzare l'attuazione concreta del concetto di "democratizzazione" dell'azionariato.

Sono diversi i settori in cui si osserva progressivamente un passaggio di questo tipo, dal settore del lusso a quello delle opere d'arte e dello sport. In questo modo, attraverso l'impiego dei *Token*, ad esempio, è possibile l'acquisto di una piccola quota di un bene di lusso, che permette anche ai piccoli investitori di operare su un mercato solitamente loro precluso, senza ricorrere a mutui e intermediazioni di istituti di credito. Per i costruttori il vantaggio di questo tipo di finanziamento è quello di offrire maggiore flessibilità e afflusso di capitali nel breve termine.

Stesso concetto per la tokenizzazione di alcune opere d'arte, ove, i partecipanti a speciali aste hanno ricevuto delle quote digitali dell'opera. Anche nel mondo dello sport alcune società hanno deciso di gestire le decisioni aziendali mediante piattaforme decentralizzate che permettono la vendita di azioni e diritti ai fan sparsi nel mondo in modo rapido e sicuro dando ai tifosi il vantaggio di poter accedere a contenuti e servizi esclusivi, ma soprattutto il vantaggio della commerciabilità della moneta. Il *Token* pur non essendo una moneta, quantomeno, nel senso corrente del termine, cioè quale mezzo di pagamento certificato da un istinto emittente pubblico (la banca centrale) è uno strumento atto ad essere scambiato ed utilizzato come strumento di pagamento. La moneta elettronica usa la tecnologia *peer-to-peer* per non operare con alcuna autorità centrale; la gestione delle transazioni e l'emissione



di cripto valute vengono effettuate collettivamente dalla rete.

Ma la cosa interessante dell'emissione dei Token è proprio il fatto di non necessitare una possibilità di conversione, esattamente come accade per le monete. Si tratta pertanto, dal punto di vista del suo utilizzo di una moneta a tutti gli effetti, senza però esserlo dal punto di vista tecnico e la sua emissione è pertanto compatibile con gli accordi Europei sulla moneta unica.

Le aziende private usano le ICO, perché hanno direttamente accesso al capitale investito senza dover dare interessi a un privato, dover pagare *fees* ad un portale di crowdfunding e avere un bacino d'utenza enorme per i loro investimenti, ma soprattutto, **l'azienda che ha creato il Token, incassa un controvalore in cripto valuta, che di fatto, sfugge in massima parte alla legislazione sulla sollecitazione del pubblico risparmio. Torna, a questo proposito, il tema dell'effetto, degenerare, che hanno le regole imposte dai successivi accordi di Basilea, che hanno costretto le imprese alla ricerca di nuovi strumenti di finanziamento non regolamentati.**

Non è qui utile proporre una dissertazione sull'incapacità della politica di interagire con la finanza e, non vi è dubbio, che questi meccanismi risultino tra quelli più difficilmente comprensibili, a una classe di politici così impreparati e poco istruiti e così inconsci della loro ignoranza, da non investire in consulenze verso soggetti più preparati. **Ma è evidente, che il primo partito che riuscirà ad integrare nel proprio programma elementi di questo tipo, riuscirà a essere principale protagonista di un cambiamento epocale.**

Le persone incominciano a usare la moneta elettronica come strumento di pagamento, anche senza che avvenga alcuna conversione, da una cripto valuta all'altra, come se si trattasse di dollari, euro, sterline o yen. È evidente, che, nel sistema economico liquido¹¹, le banche centrali diventano solo uno dei potenziali fornitori di prodotti monetari sostitutivi della moneta privata. Nel 2015, colpì moltissimo un candidato presidente degli Stati Uniti d'America, poi ritirato, Paul Rand, che annunciò che avrebbe accettato contributi alla sua campagna presidenziale in Bitcoin. Oggi, sempre di più le aziende si stanno attrezzando, per accettare un maggior numero di cripto valute in pagamento, ma è molto interessante capire che cosa succederà, quando saranno anche gli stati, a proporre nuove tipologie di *coin* e *blockchain*. È evidente che si tratterà di una vera e propria rivoluzione del sistema di determinazione delle basi monetarie, che non saranno più regolate dai meccanismi della macroeconomia. L'impresa ALFA e lo stato BETA potranno presentare ciascu-

no la propria *blockchain*. C'è da immaginare che, comunque, saranno nel tempo stabiliti dei meccanismi di tutela che, probabilmente, cercheranno, in qualche misura, di ridurre il rischio per il piccolo risparmiatore, ma difficilmente, almeno allo stato della tecnologia attuale, questa regolamentazione potrà risolvere il rischio insito in un sistema valutario, che, nasce proprio per essere al di fuori del sistema della regolazione dell'emissione e della cartolarizzazione della moneta tradizionale. Non è un caso che, proprio, il citato Joseph Stiglitz, in occasione del World Economic Forum di Davos del 2018, abbia dichiarato alla Bloomberg Television che il Bitcoin non svolge alcuna funzione, tranne permettere di aggirare le leggi e abbia auspicato che la cripto valuta sia messa fuori legge. In effetti, dal 30 gennaio, sono entrate in vigore le nuove norme della Corea del Sud. Seul obbliga le banche locali a vietare operazioni provenienti da conti anonimi per il trading in cripto valute, con l'obiettivo di poter rendere tracciabili e trasparenti le transazioni e mettere un freno al riciclaggio e alle attività criminali, oltre che alla speculazione e all'evasione fiscale. Come spiegato dal vicepresidente della Financial Services Commission coreana, Kim Yong-Beom, Seul impone il divieto di trading per i residenti all'estero, che non hanno conti correnti bancari in Corea e per i minori di 19 anni. Il problema, che rischia di spiazzare questo tipo di politiche, sta nel fatto che le cripto valute sono strumenti strutturati, appositamente, per non avere bisogno delle banche locali, e in una certa misura per non avere affatto bisogno del sistema bancario nel suo complesso, poiché i pagamenti sono riconosciuti e certificati, a prescindere dall'esistenza di un intermediario al di fuori della catena. Pechino, invece, ha deciso di bloccare i siti web che consentono di fare trading e di raccogliere fondi mediante cripto valute. Sul fronte asiatico, anche l'India sarebbe pronta a mettere al bando il Bitcoin e tutte le altre cripto monete, così come annunciato dal ministro delle Finanze Arun Jaitley. *"Il governo considera le cripto monete illegali e prenderà tutte le misure per vietare l'uso di queste per il finanziamento di attività illecite o come strumento di pagamento"*, ha detto Jaitley, il primo febbraio, nel suo discorso sulle previsioni di Bilancio 2018. Intanto però, Wall Street, sembra andare, nella direzione di ottenere il via libera della Sec alla quotazione del primo Etf (Exchange Traded Funds)¹² in Bitcoin a livello mondiale¹³.

La Banca Centrale Europea, lo ha capito: le Criptovalute, piaccia o non piaccia, sono, ormai, uno **strumento di pagamento accettato in molte comunità**, a prescindere dal giudizio e dall'intervento delle autorità monetarie accreditate e il cui valore, come detto, si basa su un meccanismo di tipo prismatico



e su un algoritmo privato, talché la loro fungibilità si basa sulla loro stessa utilizzazione, per loro natura, sfuggono a qualsiasi meccanismo regolamentazione; Stigitz ha, comunque, avuto il merito fondamentale di porre la questione, al centro del dibattito. Mentre i privati imparano a stampare moneta, e fanno saltare tutti i meccanismi di regolazione dei modelli dell'economia politica che conosciamo, **gli stati possono semplicemente decidere di godere dei vantaggi di questo cambiamento prima degli altri o di subire il cambiamento stesso, quando i vantaggi sono stati goduti dagli altri.**

Il nuovo meccanismo della condivisione determina un'economia, in questo caso monetaria, nuova, dove esigenze di regolamentazione, fluidità dei cambiamenti e rapido aggiornamento della tecnologia, di fatto, spiazzano chi pretende di restare legato ai vecchi modelli, **e se vi dovessero esservi dei paesi che arrivano prima della Banca Centrale Europea, a generare un meccanismo di questo tipo, potranno goderne i frutti e saranno tali, forse da risanare il debito.** Fintanto che la moneta non poteva assumere altra forma se non quella stampata dalla autorità centrale, l'unica comunicazione possibile, in materia, era quella posta in essere dai governatori delle banche centrali, che, con le loro dichiarazioni in ordine alle politiche più o meno espansive o restrittive, determinavano una variazione dei tassi di interessi. **La novità è che, con l'avvento delle cripto valute e con la possibilità di qualsiasi impresa o Stato di proporre il proprio token, questi ultimi diventano, al contempo, un tipo nuovo e dinamico di prodotto finanziario e una moneta, che sarà regolata dalle regole della domanda e dell'offerta.**

Non è privo di conseguenze il fatto che lo stesso modello prismatico, che determina la generazione del valore di un prodotto, sia quello che genera anche la moneta, nel primo caso generando la condivisione e il senso di appartenenza intorno a un marchio o a un prodotto, nel secondo caso diffondendo le transazioni. C'è paradossalmente più coerenza tra il sistema della generazione del valore economico aziendale in un mercato globale in cui l'informazione si è fatta il principale *driver* di valore e la generazione di moneta, con il sistema del Bitcoin, di quanta non sia la corrispondenza tra la stampa di moneta da parte dell'autorità centrale Banca Centrale Europea e le reali necessità del sistema industriale europeo, a cui essa non solo appare in qualche modo estranea, ma è, in effetti, mantenuta tale da uno statuto della banca centrale, che, se da un lato dovrebbe, teoricamente, garantire l'indipendenza, dall'altro lato, le preclude scopi di intervento a favore dell'economia reale.

Per diversi anni le *blockchain* sono state al centro

dell'attenzione e sono state considerate una possibile panacea per rispondere a necessità diverse, talora, con il risultato di determinare forzature. Quello che invece va assolutamente considerato, è l'attitudine della moneta digitale ad essere alla base dell'**economia digitale** e, al contempo, come detto, **un mezzo efficace per il contrasto del riciclaggio.** In questo senso, in particolare, l'utilizzo della blockchain, è un sistema di registrazione delle transazioni **geneticamente consente un immediato "tracciamento" delle transazioni, con l'ovvio conseguente vantaggio per chi ne fa utilizzo in termini di garanzia della legalità:** utilizzando **una piattaforma decentralizzata e gestita direttamente da un'autorità di tipo governativo, una sorta di Banca Centrale Digitale,** le autorità di regolamentazione e i clienti potrebbero avere un accesso sicuro e diretto al sistema di conformità ed estrarre rapporti di conformità; in questo modo impendendo qualsiasi rischio di transazione non tracciata. Questa condivisione di informazioni, dei partecipanti al sistema, chiamati nodi, infatti, attraverso il meccanismo della Blockchain (o *distributed ledger*) consentirebbe di dimostrare la conformità normativa o quantomeno ricostruire la tracciabilità in tempo reale, migliorando così la trasparenza con i regolatori e riducendo drasticamente i costi di conformità e utilizzo. Nella sostanza, la Blockchain, è una lista in continua crescita di record, chiamati *block*, che sono collegati tra loro e resi sicuri mediante l'uso della crittografia e che, per loro natura prevedono di essere sempre tracciati. Ovviamente, le cripto valute come Bitcoin ed Ethereum non mettono a disposizione delle autorità questo tipo di informazioni, ed è proprio questo il principale elemento innovativo che avrebbe una criptovaluta pubblica. Caratteristica della Blockchain è proprio il fatto che i dati, in un blocco, sono per loro natura immutabili: non possono, cioè, essere retroattivamente alterati, senza che vengano modificati tutti i blocchi successivi a esso, operazione questa, che, evidentemente, necessiterebbe la cooperazione di tutta la rete. Sono, da un lato, la stessa natura distribuita e dall'altro, il modello cooperativo a rendere sicuro e stabile il processo di validazione, pur dovendo ricorrere a tempi e costi non trascurabili, in gran parte riferibili al prezzo dell'energia elettrica necessaria per effettuare la validazione dei blocchi (questo nel caso della Blockchain del bitcoin) e alla capacità computazionale necessaria per risolvere complessi calcoli algoritmici necessari a svolgere le "funzioni di portamonete". **Non c'è attualmente alcuna autorità centrale che le controlli. Le transazioni e il rilascio avvengono collettivamente in rete, pertanto non c'è una gestione di tipo "centralizzato" fatto che evidentemente costi-**





tuisce l'attuale limite principale alla diffusione dello strumento come strumento di legalità certificata. La Blockchain, per quanto qui interessa¹⁴, è semplicemente un registro pubblico delle transazioni in ordine cronologico. È utilizzata per memorizzare in modo permanente le transazioni in moneta elettronica e per prevenire il fenomeno del cosiddetto "double spending" (per evitare che possa spendere i bitcoin più di una volta nello stesso momento). Ma come già osservato, la Blockchain è per definizione, un insieme di blocchi fra loro concatenati: ogni blocco è identificato da un codice, contiene le informazioni di una serie di transazione, e contiene il codice del blocco precedente, così che sia possibile ripercorrere la catena all'indietro, fino al blocco originale (una sorta di DNA delle transazioni Bitcoin). Tutti i nodi della rete memorizzano tutti i blocchi e quindi tutta la Blockchain, garantendo il fatto che i dati relativi alle transazioni non siano manipolabili e questo stesso meccanismo nel momento in cui diventasse appannaggio di un'autorità centrale digitale pubblica avrebbe il risultato di diventare il più straordinario strumento di garanzia della legalità delle transazioni dell'economia 5.0, con il risultato di costituire l'infrastruttura tecnologica per un radicale cambiamento della percezione della legalità come strumento di garanzia della sostenibilità nel tempo della produzione di valore economico.

**Prof Alessandro Arrighi
Commercialista d'Impresa**

¹ Il termine globalizzazione, sembra essere stato usato per la prima volta da Theodor Levit giornalista americano che lo scrisse nel 1983 sul New York Times deriva dalla fusione dell'espressione global economy con il sostantivo integration.

² Brian Solis, opera citata, vedi anche Cosenza Vincenzo, Social media Roi, Apogeo If, Idee Editoriali Feltrinelli, Seconda edizione 2014. Il modello deriva da una pubblicazione su web di Barefoot Darren e Scoble Robert, intitolata Social media Starfish, il termine prismatico utilizzato da Solis, rimanda all'idea del diamante, in cui ciascuna faccia prende e dà luce a tutte le altre.

³ Sul concetto dell'inadeguatezza della scienza economica cosiddetta politica di studiare i meccanismi della "politica economica", nel momento in cui essi vengono inquinati dalla possibilità dei privati di stampare moneta si è ampiamente dibattuto nel mio testo, "L'antidoto all'economia della Mediocrazia" Male Edizioni, 2020.

⁴ Con riferimento, alle monete virtuali che a fine esercizio sono nella disponibilità (a titolo di proprietà) si ritiene che gli stessi debbano essere valutati secondo il cambio in vigore alla data di chiusura dell'esercizio e tale valutazione assume rilievo ai fini fiscali ai sensi dell'articolo 9 del testo unico delle imposte sui redditi approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir). Occorre, quindi, far riferimento al valore normale, intendendosi per tale il

valore corrispondente alla quotazione degli stessi bitcoin al termine dell'esercizio.

⁵ Opera citata, Arrighi Alessandro, "L'antidoto all'economia della Mediocrazia" Male Edizioni, 2020.

⁶ In tal senso vedi anche la sentenza del tar del Lazio 01077/2020, del 27 gennaio 2020, che ha dichiarato inammissibile il ricorso presentato da alcune associazioni rappresentative di imprese attive nel settore delle blockchain, contro l'inserimento delle monete virtuali, nell'ambito del monitoraggio fiscale realizzato dalla Agenzia delle Entrate

⁷ Il Gruppo dei Dieci (G-10) è una organizzazione tra gli stati che riunisce undici paesi di grande rilevanza economica nel mondo. Il G-10 fu fondato, nel 1962, dalle dieci maggiori economie capitalistiche di allora. Nel 1964 la Svizzera si unì, come undicesimo membro, ma il nome del gruppo rimase invariato.

⁸ Arrighi Alessandro, Cripto valute su Il giornale della Finanza, 16 Luglio 2018

⁹ Conformemente agli articoli 127, paragrafo 1 e 282, paragrafo 2, del trattato sul funzionamento dell'Unione europea, l'obiettivo principale del SEBC è il mantenimento della stabilità dei prezzi. Fatto salvo l'obiettivo della stabilità dei prezzi, esso sostiene le politiche economiche generali dell'Unione al fine di contribuire alla realizzazione degli obiettivi dell'Unione definiti nell'articolo 3 del trattato sull'Unione europea. Il SEBC agisce in conformità del principio di un'economia di mercato aperta e in libera concorrenza, favorendo un'efficace allocazione delle risorse, e rispettando i principi di cui all'articolo 119 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea. (articolo 2 protocollo n. 4 sullo statuto del sistema europeo di banche centrali e della banca centrale europea).

¹⁰ Ethereum ha origini relativamente recenti. La cripto valuta infatti è stata creata alla fine del 2014 dal poco più che ventenne Vitalik Buterin, un programmatore russo che, dopo aver abbandonato gli studi universitari, si è dedicato allo sviluppo della moneta concorrente del bitcoin. Ma ciò che differenzia veramente Ethereum è la sua tecnologia, non il fatto che sia un'altra crypto currency. "Ether", la moneta del sistema Ethereum, proprio come bitcoin viene scambiato e utilizzato dagli investitori per le ICO. Ma Ethereum è una tecnologia ledger – di registro – che le aziende stanno usando per costruire nuovi programmi. Rispetto al Bitcoin, Ethereum è stata pensata come uno strumento per le transazioni tra imprese. Buterin ha messo a punto un protocollo di fiducia su cui costruire contratti tra due parti, che si possono applicare in settori completamente differenti tra loro, dalla finanza all'energia, senza la necessità di intermediari come i notai. E con tempi estremamente più veloci rispetto a quelli previsti per le transazioni di Bitcoin, e con software di gestione molto più accessibili.

¹¹ Gallini N, Wright B, opera citata.

¹² Gli ETF (Exchange Traded Funds) sono particolari fondi d'investimento (o Sicav) a gestione passiva. Come accade per tutti i fondi, quando si acquista un ETF è come se si acquistasse un paniere di titoli.

¹³ Plateroti Alessandro, "Banche centrali, guerra ai Bitcoin" su Il sole 24 ore 24 febbraio 2017

¹⁴ È in realtà molto di più, ma non è interessante ai fini del presente articolo

L'atto di recupero (Prima e dopo la delega fiscale)

A cura dell'Avv. Maurizio Villani

La delega fiscale ha modificato sostanzialmente la normativa dell'atto di recupero. Prima di commentare ed analizzare le modifiche previste, vediamo come è disciplinato oggi l'istituto.

A. L'ATTO DI RECUPERO

L'art. 1, comma 421, della Legge n. 311 del 30 dicembre 2004 prevede che:

“Ferme restando le attribuzioni e i poteri previsti dagli articoli 31 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, nonché quelli previsti dagli articoli 51 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, per la riscossione dei crediti indebitamente utilizzati in tutto o in parte, anche in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni, nonché per il recupero delle relative sanzioni e interessi l'Agenzia delle entrate può emanare apposito atto di recupero motivato da notificare al contribuente con le modalità previste dall'articolo 60 del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973. La disposizione del primo periodo non si applica alle attività di recupero delle somme di cui all'articolo 1, comma 3, del decreto legge 20 marzo 2002, n. 36, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 maggio 2002, n. 96, e all'articolo 1, comma 2, del decreto legge 24 dicembre 2002, n. 282, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27.”

La Corte di Cassazione – Sesta Sezione Civile Tributaria –, con l'ordinanza n. 23289/2022, ha chiarito che:

“gli avvisi di recupero di crediti di imposta illegittimamente compensati, oltre ad avere una funzione informativa dell'insorgenza del debito tributario, costituiscono manifestazioni della volontà impositiva da parte dello Stato, al pari degli avvisi di accertamento o di liquidazione (cfr. Cass.

nn. 4968/2009, 22322/2010, 8033/11, 8479/2017, 9437/2020).

In particolare, si è precisato come “l'avviso di recupero risulti in sostanza costituito da una comunicazione della motivazione del recupero e da una liquidazione delle somme accertate come dovute a tal titolo dal contribuente. Tale atto ha dunque, in primo luogo, la funzione di diniego o di revoca del credito di imposta, con la relativa motivazione, e, in secondo luogo, la funzione di liquidazione delle somme portate a recupero, con il relativo riepilogo di quanto complessivamente dovuto dal contribuente per imposte, interessi e sanzioni. Ciò induce ad attribuire a tale atto la funzione di un atto di accertamento tributario, dovendo per tale intendersi “ogni atto o provvedimento dell'amministrazione finanziaria, che, a prescindere dalla sua denominazione, spieghi efficacia nei confronti del soggetto passivo del tributo, accertando o dichiarando il debito” (così già Cass. 6262/80).”

L'atto di recupero viene utilizzato dall'Agenzia delle Entrate per gli accertamenti in merito ai bonus edilizi ed al Superbonus 110% (artt. 119 e 121 D.L. n. 34/2020 e successive modifiche ed integrazioni).

B. LA GIURISPRUDENZA DELLA CORTE DI CASSAZIONE – RINVIO ALLE SEZIONI UNITE

A pochi mesi dalla precedente ordinanza n. 35536/2022, la Corte di Cassazione, con l'ordinanza interlocutoria n. 3784/2023, propone la rimessione alle Sezioni Unite di una valutazione additiva circa la linea di demarcazione tra i concetti di “non spettanza” e “inesistenza” dei crediti d'imposta.

Infatti, con la suddetta ordinanza interlocutoria n. 3784/2023, la Corte di Cassazione, ha precisato quanto segue:

“Sulla questione si riscontrano differenti orientamenti nell'ambito della giurisprudenza della Sezione tributaria.





L'orientamento tradizionale (Cass. 21 aprile 2017 n. 10112; Cass. 2 agosto 2017 n. 19237; Cass. 16 luglio 2020 n. 24093; Cass. 13 gennaio 2021 n. 354) non distingue tra credito non spettante e credito inesistente o, meglio, ritiene, sia pure ai fini dell'applicazione del più lungo termine concesso all'Amministrazione per l'emissione dell'atto di recupero, tale distinzione priva di senso, come evincibile dalla seguente massima "Il Decreto Legge n. 185 del 2008, articolo 27, comma 16, conv., con modif., dalla l. n. 2 del 2009, nel fissare il termine di otto anni per il recupero dei crediti d'imposta inesistenti indebitamente compensati, non intende elevare l'"inesistenza" del credito a categoria distinta dalla "non spettanza" dello stesso (distinzione a ben vedere priva di fondamento logico - giuridico), ma mira a garantire un margine di tempo adeguato per il compimento delle verifiche riguardanti l'investimento che ha generato il credito d'imposta, margine di tempo perciò indistintamente fissato in otto anni, senza che possa trovare applicazione il termine più breve stabilito dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 43 per il comune avviso di accertamento" (così Cass.n. 10112 del 2017 cit.).

Con tre sentenze gemelle (Cass. n. ri 34443; 34444 e 34445 del 16 novembre 2021) la Sezione tributaria ha espressamente superato l'orientamento precedente e, alla luce della definizione di credito inesistente dettata, in tema di sanzioni, dal Decreto Legislativo n. 471 del 1997 citato articolo 13, comma 5, ha affermato il seguente principio di diritto " In tema di compensazione di crediti fiscali da parte del contribuente (nella specie, credito IVA), l'applicazione del termine di decadenza ottennale, previsto dal Decreto Legge n. 185 del 2008, articolo 27, comma 16, , conv., con modif., in l. n. 2 del 1999, presuppone l'utilizzo non già di un mero credito "non spettante", bensì di un credito "inesistente", per tale ultimo dovendo intendersi - anche ai sensi del Decreto Legislativo n. 471 del 1997, articolo 13, comma 5, terzo periodo, (introdotto dal Decreto Legislativo n. 158 del 2015, articolo 15,) il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo (cioè il credito che non è "reale") e la cui inesistenza non è riscontrabile mediante i controlli di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articoli 36-bis e 36-ter e Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 54-bis Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973".

In particolare, le citate pronunce hanno affermato

che il credito fiscale illegittimamente utilizzato dal contribuente può dirsi "inesistente" quando ne manca il presupposto costitutivo (ossia, quando la situazione giuridica creditoria non emerge dai dati contabili-patrimoniali-finanziari del contribuente) e quando tale mancanza (non) sia evincibile dai controlli automatizzati o formali sugli elementi dichiarati dal contribuente stesso o in possesso dell'anagrafe tributaria, banca dati pubblica disciplinata dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 605 del 1973, su cui detti controlli anche si fondano, non tralasciando di aggiungere che la citata novella del 2015 si innesta nella riscrittura della norma già contenuta nel contestualmente abrogato articolo 27, comma 18, Decreto Legge cit. (che regolava il relativo quadro sanzionatorio), e mira quindi a specificare il contenuto del precetto originario, così ancorando la nozione di "credito inesistente" ad una dimensione - anche secondo il linguaggio comune - "non reale" o "non vera", ossia priva di elementi giustificativi fenomenicamente apprezzabili, se non anche con connotazioni di frodolenzia (come pure può evincersi dal contenuto della Relazione illustrativa al Decreto Legge n. 185 del 2008).

La dicotomia tra le due tipologie di credito è stata confermata, di recente, anche dalla Terza Sezione Penale della Corte di cassazione, la quale, con la sentenza n. 7615 del 3 marzo 2022, richiamando espressamente, e facendo propria, la definizione di credito inesistente, come effettuata dalle suindicate sentenze della Sezione tributaria, ha rilevato che **la diversità delle due ipotesi (non spettante; inesistente) incide anche sul piano dell'elemento soggettivo, diverso nelle due ipotesi contemplate dal Decreto Legislativo n. 74 del 2000, comma 1 e dal comma 2 dell'articolo 10 quater, atteso che l'inesistenza del credito costituisce di per se', salva prova contraria, un indice rilevatore della coscienza e volontà del contribuente di bilanciare i propri debiti verso l'Erario con una posta creditoria artificialmente creata, mentre nel caso in cui vengano dedotti dei crediti "non spettanti" occorre provare la consapevolezza da parte del contribuente che tali crediti non siano utilizzabili in sede compensativa.**

L'interpretazione fornita dalle tre sentenze gemelle del 2021, sopra indicate e richiamata unicamente da Cass., 25 ottobre 2022 n. 31429, non è stata, tuttavia, recepita dalla giurisprudenza successiva della Sezione tributaria (v. Cass. n. 25436 del 29 agosto 2022; Cass. n. 31419 del 25 ottobre 2022) tant'è che



questa Sezione, ravvisata la persistenza del contrasto interpretativo e la rilevanza della questione, con ordinanza interlocutoria n. 35536 del 2 dicembre 2022, ha già disposto la trasmissione degli atti al Primo Presidente affinché valuti l'opportunità di rimettere la causa alle Sezioni unite di questa Corte.

La questione sulla quale, con la suddetta ordinanza, si è richiesto l'intervento delle Sezioni Unite di questa Corte, attiene, però, alla rilevanza della dicotomia credito non spettante/credito inesistente esclusivamente ai fini dell'applicabilità del termine di otto anni fissato dal d. l. n. 185 del 2008, articolo 27, comma 16. Ritiene il Collegio che le ulteriori ricadute (come sopra individuate) che l'ordinamento ricollega alla nozione di credito di imposta inesistente, e nello specifico in tema di sanzioni, richieda, per la rilevanza della questione idonea a riproporsi in numerosi futuri giudizi, un intervento nomofilattico chiarificatore a più ampio raggio sulla nozione stessa di credito inesistente e sulla sua differenziazione rispetto al credito non spettante onde va disposta la trasmissione degli atti al Primo Presidente della Corte di cassazione per l'eventuale rimessione alle Sezioni Unite." Sino ad oggi la Corte di Cassazione a Sezioni Unite ancora non si è pronunciata.

C. DIFFERENZE – QUADRO SINOTTICO SIN-TETICO

CREDITO

QUESTIONE	NON SPETTANTE	INESISTENTE
DECADENZA NOTIFICA ACCERTAMENTO	5 ANNI	8 ANNI
ISCRIZIONI PROVVISORIE	ART. 68, c. 1, D.Lgs. n. 546/1992	ART. 15 – Bis. D.P.R. n. 602/1973
INTERESSI	4 %	4 %
SANZIONI	30. %	• DAL 100 % AL 200 % • NON AMMESSA DEFINIZIONE AGEVOLATA
PENALE	DA 6 MESI A 2 ANNI (ART. 10 Qater, c. 1, D.Lgs. n. 74/2000)	DA 1 ANNO E 6 MESI A 6 ANNI (ART. 10 Qater, c. 2, D.Lgs. n. 74/2000)

D. MODIFICHE INTRODOTTE DALLO SCHEMA DI DECRETO LEGISLATIVO IN MATERIA DI PROCEDIMENTO ACCERTATIVO DEL 03/11/2023

L'art. 38 – bis del succitato schema, in merito alla nuova disciplina degli atti di recupero dei crediti non spettanti o inesistenti, ha stabilito quanto segue (senza alcuna distinzione).

1. Fermi restando le attribuzioni e i poteri previsti dagli articoli 31 e seguenti, nonché quelli previsti dagli articoli 51 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti per i singoli tributi, per la riscossione dei crediti non spettanti o inesistenti utilizzati, in tutto o in parte, in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, l'Ufficio può emanare apposito atto di recupero motivato da notificare al contribuente con le modalità previste dagli articoli 60 e 60-ter. La disposizione del primo periodo non si applica alle attività di recupero delle somme di cui all'articolo 1, comma 3, del decreto-legge 20 marzo 2002, n. 36, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 maggio 2002, n. 96, e all'articolo 1, comma 2, del decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27.
2. Si applicano le disposizioni di cui ai seguenti articoli (acquiescenza delle sanzioni):

- art. 16, comma 3, Decreto Legislativo n. 472/1997, che testualmente dispone: **“Entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, il trasgressore e gli obbligati ai sensi dell'articolo 11, comma 1, possono definire la controversia con il pagamento di un importo pari ad un terzo della sanzione indicata e comunque non inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo. La definizione agevolata impedisce l'irrogazione delle sanzioni accessorie.”**
- art. 17, comma 2, del Decreto Legislativo n. 472/1997, che testualmente dispone: **“È ammessa definizione agevolata con il pagamento di un importo pari ad un terzo della sanzione irrogata e comunque non inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso.”**



3. L'atto di cui al n. 1, emesso a seguito del controllo degli importi a credito indicati nei modelli di pagamento unificato per la riscossione di crediti non spettanti o inesistenti utilizzati, in tutto o in parte, in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, **deve essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo (senza alcuna distinzione tra credito non spettante e credito inesistente); norma palesemente pro fisco!!!!.**
4. **Il pagamento delle somme dovute deve essere effettuato per intero entro il termine per presentare ricorso senza possibilità di avvalersi della compensazione prevista dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. In caso di mancato pagamento entro il suddetto termine, le somme dovute in base all'atto di recupero, anche se non definitivo, sono iscritte a ruolo ai sensi dell'articolo 15-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.**
5. **La competenza all'emanazione degli atti di cui al n. 1, emessi prima del termine per la presentazione della dichiarazione, spetta all'Ufficio nella cui circoscrizione è il domicilio fiscale del soggetto per il precedente periodo di imposta.**
6. Per le controversie relative all'atto di recupero di cui al n. 1 si applicano le disposizioni previste dal decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 e successive modifiche ed integrazioni, potendo usufruire delle conciliazioni giudiziarie, che la delega fiscale di riforma del processo tributario prevede anche per i giudizi pendenti in Cassazione.
7. **Il contribuente, se non intende contestare, può prestare totale acquiescenza beneficiando delle sanzioni ridotte ad un terzo (1/3).**
8. **In assenza di specifiche disposizioni, i numeri 1), 2) 4) e 6) si applicano anche per il recupero di tasse, imposte e importi non versati, compresi quelli relativi a contributi e agevolazioni fiscali indebitamente percepiti o fruiti ovvero a cessioni di crediti di imposta in mancanza dei requisiti. Fatti salvi i più ampi termini previsti dalla normativa vigente, l'atto di recupero deve essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione. La competenza**

all'emanazione dell'atto di recupero spetta all'Ufficio nella cui circoscrizione è il domicilio fiscale del soggetto al momento della commissione della violazione. In mancanza del domicilio fiscale la competenza è attribuita ad un'articolazione dell'Agenzia delle entrate individuata con provvedimento del direttore.

9. Con provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle entrate è disciplinata la procedura di sottoscrizione dei processi verbali redatti nel corso e al termine delle attività amministrative di controllo fiscale, anche disponendo la possibilità che i verbalizzanti possano firmare digitalmente la copia informatica del documento preventivamente sottoscritto, anche in via analogica, dal contribuente. In caso di firma analogica del documento da parte del contribuente, i verbalizzanti attestano la conformità della copia informatica al documento analogico ai sensi dell'articolo 22 del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82.”.

E. ULTERIORI REGOLE

Sono applicabili le seguenti ulteriori regole.

1. È applicabile il principio del contraddittorio (art. 6-bis della bozza del Decreto Legislativo di modificazioni allo Statuto dei diritti del contribuente del 23/10/2023).
2. L'art. 8 della bozza del decreto legislativo di modificazioni allo Statuto dei diritti del contribuente del 23 ottobre 2023 ha modificato il quinto e sesto comma dell'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente nel modo seguente:

“5. L'obbligo di conservazione di atti e documenti, incluse le scritture contabili, stabilito a soli effetti tributari, non può eccedere il termine di dieci anni dalla loro emanazione o dalla loro formazione o utilizzazione. Il decorso del termine preclude definitivamente la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di fondare pretese su tale documentazione.

6. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, adottato ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono emanate le disposizioni di attuazione del presente articolo.”
3. Con la bozza del decreto legislativo citato è stato aggiunto all'art. 2, dopo il comma 4, della Legge n. 212/2000, il comma 4-bis, che testualmente dispone:

“4-bis. Le norme tributarie impositive

che recano la disciplina del presupposto tributario e dei soggetti passivi si applicano esclusivamente ai casi e ai tempi in esse considerati.”

Secondo me, la suddetta disposizione dovrà essere qualificata come norma di interpretazione autentica, efficace, in quanto tale, anche rispetto agli accertamenti già notificati ed ai rapporti pendenti in relazione ai quali la decadenza è in contestazione in giudizio.

4. È ammesso l'accertamento con adesione (art. 1, comma 1, lettere a) ed f), della bozza del citato Decreto Legislativo in materia di procedimento accertativo), senza però la possibilità di rateizzare e di compensare.
5. Inoltre, secondo me, tenuto conto dell'ampia formulazione dell'art. 24 della Legge n. 4/1929, si può aderire ai processi verbali di constatazione con la riduzione ad un sesto (1/6) delle sanzioni (art. 5 – quarter del citato schema del 03/11/2023).
6. Infine, in tema di notifiche, nelle ipotesi in cui la p.e.c. del destinatario risulti saturata l'Ufficio fiscale deve procedere ad una nuova notifica (con modalità differenti in base ai destinatari dell'atto) trascorsi almeno sette giorni dal primo invio.

Secondo me, sarebbe opportuno attendere la pronuncia delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione (si rinvia alla lettera B del presente articolo) prima di apportare le modifiche legislative agli atti di recupero.

In ogni caso, il legislatore dovrebbe:

- qualificare e distinguere i due tipi di credito inesistente e credito non spettante;
- qualificare credito inesistente quello dove manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo (cioè il credito che non è “reale”) e la cui inesistenza non è riscontrabile mediante i controlli di cui agli articoli 36 – bis e 36 – ter del D.P.R. n. 600/1973 e all'art. 54 – bis del D.P.R. n. 633/1972;
- distinguere, di conseguenza, i termini di decadenza (5 anni per il credito non spettante ed 8 anni per il solo credito inesistente) e non considerare l'unico termine di 8 anni per tutti i crediti d'imposta compensati, mentre per i contributi e le agevolazioni fiscali indebitamente percepiti o fruiti ovvero a cessioni di crediti d'imposta in mancanza dei requisiti il termine di decadenza è sempre di soli 5 anni;
- infine, consentire sempre la rateizzazione.

F. CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

*Avv. Maurizio Villani
Patrocinante in Cassazione*

Accertamenti Guardia di Finanza annullati: ecco quando

Non sono validi gli accertamenti della Guardia di Finanza che citano atti e documenti non noti al contribuente e non allegati al PVC.

Non può essere considerato valido un **avviso di accertamento della Guardia di Finanza** se il processo verbale di constatazione (PVC) fa riferimento a documenti non allegati.

Lo ha sottolineato la Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Reggio Emilia con la sentenza n. 208/2023, emessa il 31 ottobre scorso.

Controlli fiscali: pioggia di verifiche dall'Agenzia delle Entrate entro fine

Secondo i giudici, se il processo verbale di constatazione della GdF cita documenti e atti che il contribuente non conosce perchè

non allegati all'avviso, allora quest'ultimo non è ritenuto legittimo.

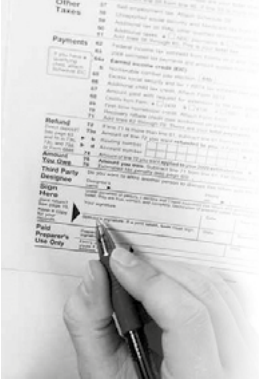
In caso di **controlli fiscali**, infatti, l'obbligo di motivazione impone di mettere a conoscenza il contribuente riguardo gli **elementi di prova**, anche se risultanti da altri procedimenti amministrativi, che pertanto devono essere allegati o comunicati.

Per l'Amministrazione finanziaria, quindi, vige l'onere di “allegazione” dei documenti non conosciuti né ricevuti dal contribuente che costituiscono il **presupposto dell'atto impositivo**. Questo, al fine di non compromettere e limitare il diritto di difesa dello stesso contribuente.

Autore di Teresa Barone

Fonte www.pmi.it





La motivazione degli atti impositivi - Prima e dopo la delega fiscale

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

La recentissima **Legge Delega n. 111 del 09 settembre 2023**, recante “*Delega al Governo per la riforma fiscale*”, entrata in vigore il 14 agosto 2023, prevede l'adozione da parte del Governo di decreti legislativi finalizzati alla revisione e alla modifica del sistema tributario. Ebbene, l'art. 4 della citata Legge Delega n. 111/2023 prevede una serie di modifiche alla Legge n. 212/2000 (c.d. Statuto dei diritti del contribuente) nonché i principi e i criteri direttivi che il Governo ha l'obbligo di seguire durante la revisione di tale Statuto.

Fra le modifiche di maggior impatto vi è certamente quella relativa all'**obbligo di motivazione degli atti impositivi**, che, ai sensi del **comma 1, lett. a) del citato art. 4, deve essere rafforzato e contenere, tra le altre cose, anche l'indicazione delle prove su cui si fonda la pretesa erariale.**

Ebbene, tale modifica relativa all'obbligo di motivazione degli atti impositivi trova attuazione nell'**art. 1, comma 1, lett. f), della bozza del Decreto Legislativo adottato dal Consiglio dei Ministri il 23 ottobre 2023 in attuazione alla legge delega.**

Al fine di comprendere la portata applicativa delle modifiche previste dalla Legge Delega e dai successivi decreti di attuazione, occorre soffermarsi sull'attuale disciplina dell'obbligo di motivazione degli atti impositivi, la quale, come meglio si dirà in seguito, trova riferimento normativo nella Legge n. 212/200 (Statuto dei diritti del contribuente).

1) L'OBBLIGO DI MOTIVAZIONE DEGLI ATTI IMPOSITIVI

È pacifico che **qualunque atto amministrativo, destinato ad incidere nella sfera giuridica del cittadino, deve, a pena di nullità, essere obbligatoriamente corredato da un'esaustiva motivazione.**

Dunque, **la motivazione degli atti impositivi costituisce un elemento irrinunciabile del procedimento**, la cui violazione comporta la nullità dell'atto.

Sul punto, occorre richiamare l'attuale **art. 7,**

comma 1, dello Statuto dei diritti del contribuente, rubricato “*Chiarezza e motivazione degli atti*”, il quale, in attuazione dei principi costituzionali di chiarezza e motivazione degli atti, stabilisce espressamente che:

“Gli atti dell'Amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama”.

Dalla lettura della citata disposizione emerge chiaramente che **la motivazione dell'atto impositivo deve rendere noto l'iter logico-giuridico su cui si fonda la pretesa fiscale, permettendo al contribuente di conoscere e comprendere tutti gli elementi alla base dell'accertamento.** In altri termini, l'art. 7 in commento indica una nozione di motivazione, comprendente non solo le ragioni di diritto, ma anche i presupposti di fatto e, soprattutto, i passaggi logici che conducono alla decisione finale dell'Amministrazione.

È evidente, pertanto, che **l'obbligo di motivazione dell'atto impositivo persegue il fine di porre il contribuente in condizione di conoscere la pretesa impositiva in misura tale da consentirgli sia di valutare l'opportunità di esperire l'impugnazione giudiziale, sia, in caso positivo, di contestare efficacemente l'an e il quantum debeatur.** Detti elementi conoscitivi devono sempre essere forniti all'interessato non solo **tempestivamente** (inserendoli *ab origine* nel provvedimento impositivo), ma anche **con quel grado di determinatezza ed intelligibilità** che permetta al medesimo un esercizio non difficoltoso del diritto di difesa.

Sulla funzione svolta dalla motivazione degli atti impositivi si è più volte pronunciata la Corte di Cassazione. Si cita, tra le tante, la **sentenza n. 7056 del 26 marzo 2014**, con la quale i giudici di legittimità si sono così espressi:

“(...) l’obbligo di motivazione dell’atto impositivo «persegue il fine di porre il contribuente in condizione di conoscere la pretesa impositiva in misura tale da consentirgli sia di valutare l’opportunità di esperire l’impugnazione giudiziale, sia, in caso positivo, di contestare efficacemente l’an e il quantum debeatur. Detti elementi conoscitivi devono essere forniti all’interessato, non solo tempestivamente (e cioè inserendoli ab origine nel provvedimento impositivo), ma anche con quel grado di determinatezza ed intelligibilità che permette al medesimo un esercizio non difficoltoso del diritto di difesa» (Cass. 12 luglio 2006, n. 15842; v. in senso conforme Cass. 27 novembre 2006, n. 25064; Cass. 30 ottobre 2009, n. 23009)”.

Sul punto, merita, altresì, di essere richiamata la recente **ordinanza n. 13620 del 17 maggio 2023**, con la quale la Corte di Cassazione ha ribadito il principio secondo cui **la motivazione dell’avviso di accertamento, come quella di ogni altro provvedimento amministrativo, è improntata alla salvaguardia dei principi di rango costituzionale di ragionevolezza, imparzialità e proporzionalità che governano l’agire amministrativo**, commisurata alle esigenze di razionalità operativa e non arbitrarietà del potere discrezionale.

Ciò premesso, occorre sottolineare che, in tema di motivazione degli atti, **l’art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente, al comma 1, secondo periodo, dispone** che:

“Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all’atto che lo richiama”.

Pertanto, è consentito all’Amministrazione finanziaria motivare gli atti impositivi anche **“per relationem”**, ossia mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, a condizione che questi ultimi siano allegati all’atto notificato ovvero che le parti rilevanti siano pedissequamente trascritte, al fine di consentire al contribuente - ed al giudice in caso di impugnazione - di comprendere non solo le ragioni di diritto ma anche i presupposti di fatto e i passaggi logici-giuridici che hanno condotto l’Amministrazione a stabilire quella determinata pretesa fiscale.

In tal modo, dunque, si realizza un **adeguato bilanciamento tra le esigenze di economia dell’azione amministrativa** (e, quindi, di buon andamento dell’amministrazione, ex art. 97 Costituzione) **ed il pieno esercizio del diritto di difesa del contribuente** (rilevante ex artt. 24 e

111 Costituzione) nel giudizio di impugnazione dell’atto impositivo, che sarebbe illegittimamente compresso se la conoscibilità dell’atto esterno richiamato dalla motivazione non fosse agevole, ma richiedesse un’attività di ricerca complessa.

Tuttavia, sebbene la disposizione in commento non dica nulla a riguardo, **la giurisprudenza di legittimità è granitica nell’affermare che, in tema di motivazione dell’atto, l’obbligo di allegare gli atti richiamati sussiste solo ed esclusivamente per quegli atti che non siano già conosciuti o conoscibili dal contribuente**. Sul punto, giova richiamare, *ex multis*, l’**ordinanza n. 34269 del 22 novembre 2022**, con la quale i giudici di legittimità hanno chiarito che:

“(...) in tema di motivazione per relationem degli atti d’imposizione tributaria, costituisce principio consolidato quello per cui l’articolo 7, comma 1, dello Statuto del contribuente, nel prevedere che debba essere allegato all’atto dell’amministrazione finanziaria ogni documento da esso richiamato in motivazione, si riferisce esclusivamente a quegli atti di cui il contribuente non abbia già integrale e legale conoscenza (Cass., Sez. 5, 19.11.2019, n. 29968, Rv. 655917-01) ovvero dei quali non abbia, comunque, agevole conoscibilità (arg. da Cass., Sez. 5, 12.12.2018, n. 32127, Rv. 651783-01)”.

In tal senso, da ultimo la Corte di Cassazione, con l’**ordinanza n. 16122 del 7 giugno 2023**, ha così ribadito:

“(...), nella giurisprudenza di questa Corte molteplici sono le pronunce che, al fine di soddisfare il requisito della motivazione dell’accertamento, hanno ritenuto sufficiente che l’atto esterno, richiamato da quello impositivo, fosse, se non effettivamente conosciuto, quanto meno conoscibile dal contribuente destinatario dell’avviso; (...) ci si riferisce a quelle pronunce che hanno ritenuto legittima anche la motivazione per relationem che richiami, senza allegarli, atti che si possano presumere, solo iuris tantum, conosciuti dal destinatario dell’accertamento (Cass., Sez. 5, 17 dicembre 2014, n. 26527; Cass., Sez. 5, 27 novembre 2015, n. 24254; Cass., Sez. 5, 30 ottobre 2018, n. 27628);

3.7 soprattutto, ci si richiama a quell’orientamento che, finanche nel caso di doppia motivazione per relationem, ovvero quando il documento menzionato nella motivazione dell’atto tributario faccia a sua volta



riferimento ad ulteriori documenti, ritiene sufficiente che questi ultimi siano, se non in possesso o comunque conosciuti dal contribuente, quanto meno agevolmente conoscibili da quest'ultimo (Cass., Sez. 5, 17 maggio 2017, n. 12312; Cass., Sez. 5, 24 novembre 2017, n. 28060; Cass., Sez. 6-5, 4 giugno 2018, n. 14275; Cass., Sez. 5, 12 dicembre 2018, n. 32127; Cass., Sez. 5, 15 gennaio 2021, n. 593; Cass., Sez. 5, 1 febbraio 2022, n. 3009; Cass., Sez. 5, 7 aprile 2022, n. 11283);

3.8 infatti, si deve ritenere che l'interpretazione giurisprudenziale della L. 27 luglio 2000, n. 212, articolo 7, comma 1, ultimo periodo, nel senso che non sia nullo l'accertamento la cui motivazione fa riferimento ad un altro atto ad esso non allegato, ma conoscibile agevolmente dal contribuente, realizzi un adeguato bilanciamento tra le esigenze di economia dell'azione amministrativa (e, quindi, di buon andamento dell'amministrazione, ex articolo 97 Cost.) ed il pieno esercizio del diritto di difesa del contribuente (rilevante ex articoli 24 e 111 Cost.) nel giudizio di impugnazione dell'atto impositivo, che sarebbe illegittimamente compresso se la conoscibilità dell'atto esterno richiamato dalla motivazione non fosse agevole, ma richiedesse un'attività di ricerca complessa (Cass., Sez. 5, 7 aprile 2022, n. 11283); il rispetto del complesso dei principi appena enucleati è quindi essenziale affinché la motivazione dell'accertamento, con particolare riferimento alla determinazione del tributo dovuto ed all'indicazione degli elementi posti alla base di tale quantificazione, possa consentire al contribuente la verifica sia della correttezza dei parametri utilizzati per la valutazione del presupposto dell'imposizione che del calcolo operato dall'amministrazione finanziaria (Cass., Sez. 5, 19 dicembre 2014, n. 27055; Cass., Sez. 5, 29 novembre 2016, n. 24220 Cass., Sez. 5, 7 aprile 2022, n. 11283)".

Oltre all'indicazione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche alla base della pretesa fiscale, gli atti impositivi, per potersi ritenere assolto l'obbligo di motivazione, devono altresì contenere gli elementi tassativamente elencati al comma 2 del citato art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente, il quale così dispone:

"2. Gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare:

a) l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento;

b) l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela;

c) le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili".

Per completezza, si richiama altresì il comma 3 della citata disposizione, il quale così dispone:

"3. Sul titolo esecutivo va riportato il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento ovvero, in mancanza, la motivazione della pretesa tributaria".

Alla luce dei tanto, ne discende che, qualora l'atto impositivo manchi di uno o più degli elementi previsti dall'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente, si configura una violazione dell'obbligo di motivazione e, in caso di impugnazione, l'atto dovrà essere annullato.

2) IL NUOVO PRINCIPIO INDIVIDUATO DALLA DELEGA FISCALE: ART. 4, COMMA 1, LETT. A), DELLA LEGGE DELEGA N. 111 DEL 9 AGOSTO 2023

Come sopra anticipato, l'art. 4, comma 1, lett. a), della Legge Delega n. 111/2023 ha previsto un rafforzamento dell'obbligo di motivazione degli atti impositivi, i quali devono contenere anche l'indicazione delle prove su cui si fonda la pretesa erariale.

Più nello specifico, il citato articolo, rubricato "Principi e criteri direttivi per la revisione dello statuto dei diritti del contribuente", così dispone:

"1. Nell'esercizio della delega di cui all'articolo 1 il Governo osserva altresì i seguenti principi e criteri direttivi specifici per la revisione dello statuto dei diritti del contribuente, di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 212, le cui disposizioni costituiscono principi generali dell'ordinamento e criteri di interpretazione adeguatrice della legislazione tributaria:

a) rafforzare l'obbligo di motivazione degli atti impositivi, anche mediante l'indicazione delle prove su cui si fonda la pretesa".

In altri termini, ai sensi della citata disposizione, gli elementi di prova su cui si basa la successiva emissione dell'atto impositivo devono essere puntualmente indicati nell'atto stesso. In mancanza dell'indicazione delle prove su cui si fonda la pretesa, sorge una violazione dell'obbligo di motivazione e, di conseguenza, in



caso di impugnazione dell'atto, il giudice deve dichiararlo nullo.

3) ATTUAZIONE DEL PRINCIPIO INDIVIDUATO DALLA DELEGA FISCALE: ART. 1, COMMA 1, LETT. F), DELLA BOZZA DEL DECRETO LEGISLATIVO DI MODIFICAZIONI ALLO STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE DEL 23 OTTOBRE 2023

Il rafforzamento dell'obbligo di motivazione previsto dall'art. 4 della Legge Delega n. 111/2023 trova attuazione nell'**art. 1, comma 1, lett. f), della bozza del Decreto Legislativo adottato dal Consiglio dei Ministri il 23 ottobre 2023.**

Il citato articolo, rubricato "*Modificazioni allo Statuto dei diritti del contribuente*", così dispone:

"1. Alla legge 27 luglio 2000, n. 212, sono apportate le seguenti modificazioni:

(...)

f) all'articolo 7:

1) al comma 1, primo periodo, le parole: "Gli atti" sono sostituite dalle seguenti: "I provvedimenti"; le parole: "secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi indicando i presupposti di fatto" sono sostituite dalle seguenti: "a pena di annullabilità, **indicando specificamente i presupposti, i mezzi di prova**"; le parole: "che hanno determinato la decisione dell'amministrazione" sono sostituite dalle seguenti: "**su cui si fonda la decisione**";

2) al comma 1, secondo periodo, dopo le parole: "ad un altro atto," sono inserite le seguenti: "che non è già stato portato a conoscenza dell'interessato"; le parole: "questo deve essere" sono sostituite dalle seguenti: "lo stesso è"; dopo le parole: "che lo richiama" sono inserite le seguenti: "salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale e la motivazione indica espressamente le ragioni per le quali i dati e gli elementi contenuti nell'atto richiamato si ritengono sussistenti e fondati";

3) dopo il comma 1, sono inseriti i seguenti: "**1-bis.** I fatti e i mezzi di prova a fondamento del provvedimento non possono essere successivamente modificati, integrati o sostituiti se non attraverso l'adozione di un ulteriore provvedimento, ove ne ricorrano i presupposti e non siano maturate decadenze. **1-ter.** Gli atti della riscossione che costituiscono il primo atto con il quale è comunicata una pretesa per tributi, interessi, sanzioni o accessori, indicano, per gli interessi, la ti-

pologia, la norma tributaria di riferimento, il criterio di determinazione, l'imposta in relazione alla quale sono stati calcolati, la data di decorrenza e i tassi applicati in ragione del lasso di tempo preso in considerazione per la relativa quantificazione. **1-quater.** Le disposizioni del comma 1-ter si applicano altresì agli atti della riscossione emessi nei confronti dei coobbligati solidali, paritetici e dipendenti, fermo l'obbligo di autonoma notificazione della cartella di pagamento nei loro confronti.";

4) il comma 3 è abrogato".

La bozza del Decreto Legislativo, dunque, in ossequio all'art. 4 della Legge Delega n. 111/2023 che prevede di rafforzare l'obbligo di motivazione degli atti impositivi mediante l'indicazione delle prove su cui si fonda la pretesa, **interviene sulla disciplina della motivazione degli atti tributari, stabilendo che i provvedimenti dell'Amministrazione finanziaria devono essere motivati, "a pena di annullabilità", con l'indicazione specifica dei presupposti, dei mezzi di prova e delle ragioni giuridiche su cui si fonda la decisione.**

Il Decreto, inoltre, in tema di motivazione *per relationem*, stabilisce espressamente che l'atto richiamato nella motivazione deve essere allegato all'atto principale se non è già stato portato a conoscenza del contribuente o se il suo contenuto essenziale non è stato riprodotto nell'atto.

Più nello specifico, l'art. 1, comma 1, lett. f), della bozza del Decreto Legislativo del 23 ottobre 2023 ha previsto le seguenti modifiche:

- il nuovo comma 1, primo periodo, dell'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente sarà così formulato:

"I provvedimenti dell'amministrazione finanziaria sono motivati, a pena di annullabilità, indicando specificamente i presupposti, i mezzi di prova e le ragioni giuridiche su cui si fonda la decisione".

Dunque, **in aggiunta all'obbligo di indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche alla base della pretesa fiscale, l'Ufficio deve obbligatoriamente indicare, altresì, i mezzi di prova su cui si basa la successiva emissione dell'atto impositivo.**

Per di più, si prevede espressamente che tali elementi devono essere indicati nell'atto a pena di annullabilità.

- Il nuovo comma 1, secondo periodo, dell'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente sarà così formulato:

"Se nella motivazione si fa riferimento ad



un altro atto che non è già stato portato a conoscenza dell'interessato, lo stesso è allegato all'atto che lo richiama, salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale e la motivazione indica espressamente le ragioni per le quali i dati e gli elementi contenuti nell'atto richiamato si ritengono sussistenti e fondati".

A ben vedere, **si tratta di un principio già proprio della giurisprudenza di legittimità e che trova, a seguito della modifica dello Statuto dei diritti del contribuente, un espresso riconoscimento normativo.**

Per di più, **la nuova formulazione dell'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente prevede un ulteriore obbligo in capo all'Amministrazione, ossia quello di indicare espressamente le ragioni per la quali ritiene che "i dati e gli elementi contenuti nell'atto richiamato si ritengono sussistenti e fondati".**

- È aggiunto il **comma 1-bis**, ai sensi del quale: *"1-bis. I fatti e i mezzi di prova a fondamento del provvedimento non possono essere successivamente modificati, integrati o sostituiti se non attraverso l'adozione di un ulteriore provvedimento, ove ne ricorrano i presupposti e non siano maturate decadenze".*

Ai sensi del nuovo comma, dunque, **tutti gli elementi espressamente previsti dal comma 1 dell'art. 7 devono essere indicati *ab origine*, non potendo essere modificati dopo l'emanazione del provvedimento, se non mediante l'adozione di un secondo provvedimento e solo qualora ne ricorrano i presupposti di legge.**

Anche in questo caso, si tratta di un principio già proprio del processo tributario che, a seguito delle modifiche nel senso sopra detto, trova un espresso riconoscimento normativo.

- È aggiunto il **comma 1-ter**, ai sensi del quale: *"1-ter. Gli atti della riscossione che costituiscono il primo atto con il quale è comunicata una pretesa per tributi, interessi, sanzioni o accessori, indicano, per gli interessi, la tipologia, la norma tributaria di riferimento, il criterio di determinazione, l'imposta in relazione alla quale sono stati calcolati, la data di decorrenza e i tassi applicati in ragione del lasso di tempo preso in considerazione per la relativa quantificazione".*

Tale disposizione riguarda **il primo atto della riscossione con il quale è comunicata una pretesa per tributi, interessi, sanzioni o accessori ed elenca, con riferimento agli interessi,**

tutti gli elementi che tale atto deve obbligatoriamente indicare per potersi ritenere assolto l'obbligo di motivazione.

In particolare, con riferimento agli interessi, il predetto atto deve contenere i seguenti elementi:

- la tipologia;
- la norma tributaria di riferimento;
- il criterio di determinazione;
- l'imposta in relazione alla quale sono stati calcolati;
- la data di decorrenza;
- i tassi applicati in ragione del lasso di tempo preso in considerazione per la relativa quantificazione.

- È aggiunto il **comma 1-quater**, ai sensi del quale:

"1-quater. Le disposizioni del comma 1-ter si applicano altresì agli atti della riscossione emessi nei confronti dei coobbligati solidali, paritetici e dipendenti, fermo l'obbligo di autonoma notificazione della cartella di pagamento nei loro confronti".

Ai sensi di tale nuova disposizione, quanto espressamente previsto dal comma 1-ter si applica anche agli atti di riscossione emessi nei confronti di coobbligati solidali, paritetici e dipendenti.

Il comma 3 è abrogato.

4) CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

Tirando le somme di quanto fin qui esposto, si può pacificamente affermare che **le modifiche introdotte dalla Legge Delega n. 111/2023 e, in attuazione di quest'ultima, dalla bozza del Decreto Legislativo del 23 ottobre 2023, hanno l'obiettivo di rafforzare l'obbligo di motivazione degli atti impositivi, al fine di tutelare maggiormente il contribuente nonché di riequilibrare il rapporto tra quest'ultimo ed il fisco.**

Peraltro, non può non rilevarsi che **tale rafforzamento dell'obbligo di motivazione si pone perfettamente in linea con le recenti novità in tema di onere probatorio introdotte dalla Legge n. 130/2022 di riforma del processo tributario, entrata in vigore il 16 settembre 2022.**

Ed invero, **la citata Legge n. 130/2022 ha modificato l'art. 7 del D. Lgs. n. 546/92 (relativo all'onere della prova), aggiungendo il comma 5-bis, ristabilendo non solo le regole tradizionali in tema di onere probatorio, ma prevedendo, altresì, un maggior rigore nell'individuazione delle prove da parte dell'Amministrazione finanziaria, la quale deve provare i presupposti di fatto e di diritto della pretesa erariale.**

**Avv. Maurizio Villani
Dott.ssa Marta Zizzari**

Il Reverse charge e le sanzioni applicabili in caso di omessa registrazione delle autofatture

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

Ordinanza Cass. Civile, Sez. Trib., 22 settembre 2023, n. 27176

Le violazioni poste in essere in materia di adempimenti contabili connessi con il sistema di reverse charge non hanno natura meramente formale: vanno quindi sanzionate.

Di conseguenza, è legittimo il recupero dell'IVA da parte dell'Erario per l'omessa registrazione delle autofatture. Lo chiarisce l'ordinanza depositata lo scorso 22 settembre dalla **Corte di Cassazione – Sezione Tributaria – n. 27176/2023**, che ha accolto il ricorso dell'Agenzia delle Entrate.

Prima però di analizzare *funditus* la questione al vaglio della Suprema Corte, è opportuno un breve richiamo alla disciplina del reverse charge. In estrema sintesi, si ricorda che il reverse charge – altrimenti detto “inversione contabile” – è un particolare metodo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto in cui il pagamento dell'IVA viene spostato da chi emette la fattura a chi la riceve. In altre parole, il destinatario della cessione del bene o della prestazione di servizio assolve l'imposta in luogo del cedente o prestatore. Il reverse charge rappresenta una deroga ai principi di esigibilità e di detrazione dell'IVA.

La regola generale in materia di IVA prevede, invece, che chi effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi debba addebitare l'IVA al cessionario. In questo modo è il cedente a rimanere debitore verso l'Erario (per l'IVA a debito). Al contrario, il cessionario o committente ha il diritto di esercitare la detrazione dell'IVA, diventando creditore dello Stato.

Nel reverse charge, invece, il cedente del bene o il prestatore del servizio non espongono l'IVA in fattura ed il cessionario o il committente dovranno registrare l'IVA sia nel registro delle fatture emesse sia nel registro degli acquisti. Con la doppia annotazione a debito e a credito, l'IVA non viene corrisposta materialmente all'Amministrazione finanziaria. Questo significa che, per come funziona il reverse charge, l'operazione risulta essere “neutra” finanziariamente.

Il reverse charge può essere interno o esterno.

Nel reverse charge interno l'applicazione dell'inversione contabile riguarda operazioni effettuate da soggetti passivi IVA residenti in Italia. La fattura deve essere registrata entro il mese in cui è stata ricevuta o diversamente, entro 15 giorni dal ricevimento, con riferimento al relativo mese; Nel reverse charge estero, invece, l'applicazione dell'inversione contabile riguarda le operazioni con controparti UE o extra-UE. In questo caso, il meccanismo di inversione contabile si può applicare attraverso l'integrazione della fattura o tramite l'autofattura. L'integrazione della fattura deve essere effettuata entro il giorno 15 del mese successivo alla ricezione del documento. L'autofattura, invece, deve essere emessa entro il giorno 15 del terzo mese successivo all'effettuazione dell'operazione.

Così schematizzato sinteticamente il meccanismo operativo del reverse charge è possibile ora analizzare la **recentissima pronuncia della Cassazione**, avente ad oggetto ***l'ubi consistam delle sanzioni previste dalla legge in caso di non corretta applicazione del regime dell'inversione contabile***.

La Suprema Corte addiviene alla (condivisibile) conclusione alla stregua della quale le violazioni commesse in materia di adempimenti contabili connessi con il sistema di reverse charge non hanno natura meramente formale e, pertanto, vanno sanzionate.

Di conseguenza, sarebbe del tutto legittimo il recupero dell'Iva da parte del fisco per l'omessa registrazione delle autofatture.

La questione al vaglio della S.C. trae origine dal ricorso proposto dalla società X contro il provvedimento di irrogazione di sanzioni, emesso per l'anno d'imposta 2008, per inesatta registrazione di fatture di acquisto intracomunitarie (contabilizzate prima con il segno positivo e poi con il segno negativo solo nel registro acquisti e non anche nel registro delle vendite) e per irregolare registrazione di fatture relative a prestazioni di servizio (contabilizzate nel registro IVA acquisti, **senza emettere autofattura da registrare nel registro delle vendite**).





La allora Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo accoglieva l'appello proposto dalla società contribuente, osservando che, contrariamente a quanto aveva affermato il primo giudice, le violazioni contestate non avevano natura sostanziale, in quanto la mera inosservanza delle formalità previste dagli artt. 46 e 47 del D.L. n. 331 del 1993 non poteva di per se' stessa determinare il presupposto del versamento dell'IVA; La Commissione Regionale, inoltre, affermava che, secondo l'interpretazione della giurisprudenza unionale (C-590/13), nel contesto del regime dell'inversione contabile, il principio fondamentale di neutralità fiscale esigerebbe che la detrazione dell'IVA a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche se taluni obblighi formali sono stati omessi dai soggetti passivi.

Concludeva la Commissione di secondo grado statuendo che se, quindi, veniva omessa solo la doppia registrazione delle fatture integrate o delle autofatture nei registri previsti dagli artt. 23 e 25 del D.P.R. n. 633 del 1972 e non era controverso che gli acquisti erano stati effettuati da un soggetto passivo, parimenti debitore dell'IVA, e che i beni erano utilizzati per proprie operazioni imponibili, le eventuali inadempienze accertate non avrebbero cagionato danni erariali per effetto nella neutralizzazione bilaterale dell'imposta;

L'Agenzia delle Entrate impugnava la sentenza della C.T.R. con ricorso per cassazione.

La Corte di Cassazione, nell' accogliere il ricorso dell'agente della riscossione, effettua una interessante ricognizione delle diverse tipologie di sanzioni applicabili in materia tributaria e, quindi, anche in ipotesi di omessa o errata applicazione della disciplina sul reverse charge.

Le violazioni, ribadiscono gli Ermellini, sono sostanziali se incidono sulla base imponibile o sull'imposta o sul versamento; sono, al contrario, formali qualora pregiudichino l'esercizio delle azioni di controllo, pur non incidendo sulla base imponibile, sull'imposta o sul versamento, e sono, infine, meramente formali se non influiscono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo, ne' arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo.

In particolare, ai fini della distinzione tra violazioni formali e violazioni meramente formali, i giudici della legittimità ribadiscono che la valutazione debba essere eseguita alla stregua dell'**idoneità ex ante della condotta** a recare il detto pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo,

previo inquadramento della condotta stessa nel paradigma normativo di riferimento (ex multis, Cass. n. 28938 del 17/12/2020) e, dunque, deve essere operato un giudizio in astratto che pone in relazione il bene giuridico tutelato e la fattispecie giuridica alla quale va ricondotta la specifica trasgressione.

Per quanto riguarda poi la disciplina sanzionatoria in materia di **auto-fatturazione e reverse charge** (regolata dall'art. 17 del D.P.R. n. 633 del 1972 e prevista anche per le operazioni intracomunitarie, come quella in esame), **la Corte di Cassazione chiarisce che quello in esame è un regime contabile che addossa ai destinatari della fattura, ossia ai committenti/cessionari (che diventano soggetti passivi dell'imposta) l'obbligo di assolvere l'IVA sull'operazione e, attraverso un meccanismo contabile (di doppia registrazione della fattura nel registro delle vendite e in quello degli acquisiti), riconosce loro il diritto di detrazione per un pari importo, per cui nessun pagamento è in concreto dovuto all'erario e, dunque, non si verifica, in linea di principio, alcun omesso versamento dell'imposta.**

I giudici della legittimità, inoltre, si soffermano sulla peculiarità della disciplina sanzionatoria in materia di auto-fatturazione e reverse charge, la quale si caratterizza per l'assenza, in linea di principio, di un omesso versamento dell'imposta. La violazione degli obblighi di **auto - fatturazione**, infatti, era regolata, fino al 31.12.2007, dalla disposizione generale di cui all'art. 6, comma 1, d.lgs. n. 471 del 2007, per la quale «*Chi viola gli obblighi inerenti alla documentazione e alla registrazione di operazioni imponibili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto ovvero all'individuazione di prodotti determinati è punito con la sanzione amministrativa compresa fra il cento e il duecento per cento dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato nel corso dell'esercizio.*»

L'art. 1, comma 155, l. n. 244 del 2007, peraltro, ha introdotto, con vigenza dal 1° gennaio 2008, il comma 9-bis all'art. 6 del d.lgs. n. 471 del 1997, che, nella sua formulazione originaria, irrogava la medesima sanzione al cessionario o committente, nonché al cedente o prestatore, che «non assolve l'imposta relativa agli acquisti di beni o servizi mediante il meccanismo dell'inversione contabile», e introduceva una sanzione meno gravosa (pari al 3%) ove l'imposta fosse stata assolta ancorché irregolarmente.

La materia è stata poi oggetto di un articolato intervento da parte del legislatore con il D.lgs. n. 158 del 2015, per cui la disciplina in questione



risulta oggi strutturata su una ipotesi di carattere generale (art. 6, comma 9 bis, oggetto di riformulazione e con un trattamento sanzionatorio più mite) e su alcuni regimi speciali (in particolare, i commi 9 bis.1, 9 bis.2 e 9 bis.3, non rilevanti ai fini del presente giudizio), con una sempre più chiara traslazione sul piano sanzionatorio della reazione dell'ordinamento all'illiceità della condotta e con il contestuale riconoscimento della possibilità di detrazione dell'imposta.

Giova sottolineare che tale assetto appare in linea con le pronunce della Corte di Giustizia che ha ritenuto il regime di "autoliquidazione" (istituito già con l'art. 21, par. 1, lett. d), dir. n. 77/388/CEE) idoneo ad assicurare la neutralità dell'imposizione, senza perdita del diritto di detrazione, sempreché gli obblighi sostanziali siano soddisfatti, e ciò anche se taluni obblighi formali sono stati invece omessi dai soggetti passivi, restando però salva la possibilità per il legislatore nazionale di «corredare gli obblighi formali dei soggetti passivi di sanzioni tali da incoraggiare questi ultimi a rispettare detti obblighi al fine di assicurare il corretto funzionamento del sistema dell'IVA», ferma la necessaria osservanza di criteri di proporzionalità (Corte di Giustizia, sentenza 26 aprile 2017, in C-564/15, *Tibor Farkas*, par. 59 e ss.; sentenza 2 luglio 2020, in C-835/18, SC *Terracult SRL*).

L'intervento normativo, inoltre, ha regolato con autonomia la posizione del cessionario/committente (oggetto del comma 9 bis cit.) rispetto a quella del cedente/prestatore (oggetto del novellato comma 2 della norma), in precedenza regolato dal medesimo comma 9 bis.

L'art. 6, comma 9 bis, d.lgs. n. 471 del 1997, attualmente vigente, prevede: «È punito con la sanzione amministrativa compresa fra 500 euro e 20.000 euro il cessionario o il committente che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, omette di porre in essere gli adempimenti connessi all'inversione contabile di cui agli articoli 17, 34, comma 6, secondo periodo, e 74, settimo e ottavo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e agli articoli 46, comma 1, e 47, comma 1, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427. Se l'operazione non risulta dalla contabilità tenuta ai sensi degli articoli 13 Corte di Cassazione - copia non ufficiale 9 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, la sanzione amministrativa è elevata a una misura compresa tra il cinque e il dieci per cento dell'imponibile, con un minimo di 1.000 euro. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni previste

dall'articolo 5, comma 4, e dal comma 6 con riferimento all'imposta che non avrebbe potuto essere detratta dal cessionario o dal committente. Le disposizioni di cui ai periodi precedenti si applicano anche nel caso in cui, non avendo adempiuto il cedente o prestatore agli obblighi di fatturazione entro quattro mesi dalla data di effettuazione dell'operazione o avendo emesso una fattura irregolare, il cessionario o committente non informi l'Ufficio competente nei suoi confronti entro il trentesimo giorno successivo, provvedendo entro lo stesso periodo all'emissione di fattura ai sensi dell'articolo 21 del predetto decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, o alla sua regolarizzazione, e all'assolvimento dell'imposta mediante inversione contabile».

I primi tre periodi del comma 9 bis disciplinano fattispecie che, pur distinte ed autonome, rivelano l'attenzione e la consapevolezza del legislatore per le conseguenze della violazione degli obblighi di auto-fatturazione ponendosi, in un certo qual modo, in un rapporto di progressione. Il primo periodo, infatti, sanziona il fatto, oggettivo, di cui «omette di porre in essere gli adempimenti connessi all'inversione contabile». Qui, dunque, viene in rilievo l'inadempimento degli obblighi – tutti quelli previsti attesa l'unitarietà del procedimento – stabiliti per l'esatta e corretta esecuzione dell'inversione contabile. La finalità, ben visibile, è quella di consentire all'Amministrazione finanziaria di poter esercitare le attività di controllo connesse alla puntuale osservanza della procedura di inversione contabile.

La natura formale della violazione – non essendo prevista, né richiesta una effettiva lesione sull'imposta e/o sulla determinazione della base imponibile – è comprovata dalla irrogazione di una sanzione in misura fissa (da 500 a 20.000 euro).

Il secondo periodo considera la medesima condotta prevista dal primo periodo, caratterizzata, tuttavia, da un evento, peculiare, di danno in quanto relativo non all'Iva ma al reddito complessivo del soggetto, significativamente individuato dalla norma con la locuzione «se l'operazione non risulta dalla contabilità tenuta ai sensi dell'art. 13 e seguenti del d.P.R. n. 600 del 1973» (ossia ai fini delle imposte sui redditi). Occorre considerare, infatti, che l'assolvimento dell'Iva con la procedura di inversione contabile esclude, in linea generale, che vi sia un omesso versamento dell'imposta poiché, strutturalmente, viene attuata una sorta di "compensazione immediata".

Infatti, chi effettua la cessione di beni o la prestazione di servizi non espone l'Iva in fattura e non è debitore verso l'erario, mentre chi riceve la fattura emessa in regime di re-



verse charge, è tenuto ad integrarla con l'Iva dovuta e a provvedere alla relativa annotazione nel registro delle vendite. Come già detto, poi, per consentire il sorgere e l'esercizio del diritto di detrazione la norma prevede, quale modalità tecnica (integrativa rispetto alla condizione generale di cui all'art. 19, primo comma, d.P.R. n. 633 del 1972), l'annotazione della stessa operazione nel registro degli acquisti, così da riequilibrare il sistema in coerenza con i principi di neutralità. In questa evenienza, dunque, la violazione degli obblighi relativi all'inversione contabile, ancorché non sia stata fonte di una sottrazione/perdita in materia di Iva, ha inciso sulla determinazione della base imponibile reddituale – ed è, dunque, ipotesi più grave, poiché l'operazione, inosservante degli obblighi connessi al reverse charge, resta occultata, ossia neppure risulta dalla contabilità tenuta ai fini delle imposte sui redditi, quale, ad es., il libro giornale o il registro degli acquisti.

Il terzo periodo, infine, individua l'ipotesi in cui la violazione degli obblighi ha inciso sulla detrazione Iva perché qui viene in rilievo «l'imposta che non avrebbe potuto essere detratta». La previsione, peraltro, concretizza una ipotesi di violazione sostanziale (con danno riferito alla medesima imposta) in concorso («resta ferma») con le precedenti.

Infatti, oltre ad essere sanzionata la violazione degli obblighi in tema di reverse charge (in forza del primo o del secondo periodo del comma 9 bis a seconda dei casi), il terzo periodo ribadisce, con un rinvio all'art. 5, comma 4, e al successivo comma 6, che si applica anche la sanzione per l'indebita detrazione Iva che, in questi casi, sia stata in concreto effettuata (ad esempio, in caso di errata determinazione del pro-rata).

Dunque, la ratio della normativa è quella di prevenire la violazione della procedura di inversione contabile, sì da evitare un evidente pregiudizio all'esercizio delle attività di controllo anche quando l'inosservanza degli adempimenti non abbia in concreto inciso sui versamenti – e sulla regolarità e tempestività degli stessi – e sulla determinazione dell'imponibile. E, del resto, come sopra evidenziato, la lesione del bene giuridico in questione va valutata non ex post, o in concreto, ma in astratto, ex ante, alla stregua della fattispecie normativa, irrilevante che, di fatto, l'Amministrazione possa aver ugualmente esperito i propri controlli.

Tale conclusione, inoltre, trova riscontro anche nella previsione di una procedura di regolarizzazione in caso di fatturazione omessa od irregolare (prevista dal comma 8, richiamato dal comma 9

bis nel testo 12 previgente e, attualmente, oggetto di specifica disciplina nello stesso art. 6, comma 9 bis), la cui effettività è strettamente correlata alla possibilità per l'Amministrazione finanziaria di un immediato controllo delle operazioni.

La presenza di eventi di danno – sul reddito complessivo o sull'Iva – determina un trattamento sanzionatorio più grave, ma la loro mancanza è ininfluenza ai fini dell'effettività e sussistenza, in ogni caso, della violazione.

Tutto ciò chiarito, **la Suprema Corte ricorda, dunque, come la giurisprudenza della legittimità sia ormai granitica nell'affermare che in tema di inversione contabile, le omissioni relative all'emissione dell'autofattura ed alle successive annotazioni, ove non abbiano riflessi sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta o del versamento del tributo, configurano violazioni di carattere formale, poiché la normativa ha lo scopo di prevenire la violazione della procedura di inversione contabile, sì da evitare un pregiudizio all'esercizio delle attività di controllo, secondo una valutazione astratta e compiuta "ex ante", anche quando l'inosservanza degli adempimenti non abbia in concreto inciso sui versamenti e sulla determinazione dell'imponibile.** (Cass. n. 24561 del 9/08/2022).

A conferma del fatto che le violazioni commesse in materia di adempimenti contabili connessi con il sistema di reverse charge non possono ritenersi meramente formali, come sosteneva la Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo e, quindi, vanno sanzionate, come si evince dall'ultima modifica normativa della disciplina sanzionatoria in materia, introdotta dal D.Lgs. n. 158 del 2015, che ha previsto una ipotesi di carattere generale (art. 6, comma 9-bis riformulato e con un trattamento sanzionatorio più mite), a sua volta distinta in tre fattispecie distinte e autonome, e alcuni regimi speciali (in particolare, i commi 9 bis.1, 9 bis.2 e 9 bis.3), con una sempre più chiara traslazione sul piano sanzionatorio della reazione dell'ordinamento all'illiceità della condotta e con il contestuale riconoscimento della possibilità di detrazione dell'imposta.

In conclusione, le violazioni poste in essere in materia di adempimenti contabili connessi con il sistema di reverse charge non hanno natura meramente formale: vanno quindi sanzionate. Di conseguenza, è legittimo il recupero dell'IVA da parte dell'Erario per l'omessa registrazione delle autofatture.

**Avv. Alessandro Villani
Dott.ssa Ludovica Loprieno**



Due provvedimenti per la riforma fiscale

Due provvedimenti per la riforma fiscale sono stati approvati in via preliminare dal Consiglio dei Ministri, nella seduta n. 59 del 16 Novembre 2023. I provvedimenti sono due decreti legislativi che attuano la delega al Governo prevista dalla legge 9 agosto 2023, n. 111.

Il primo decreto riguarda il contenzioso tributario e mira a renderlo più efficiente, rapido e trasparente. Tra le novità introdotte, ci sono:

- il coordinamento tra le procedure che mirano a risolvere le controversie prima che arrivino in giudizio;
- la semplificazione e il potenziamento delle modalità telematiche per lo svolgimento del processo tributario, con l'obbligo di usare modelli predefiniti per gli atti, i verbali e i provvedimenti, e la possibilità di chiedere la discussione da remoto anche da una sola parte;
- il rafforzamento del divieto di produrre nuovi documenti nei gradi successivi al primo;
- la pubblicazione e la comunicazione rapide del dispositivo dei provvedimenti giurisdizionali;
- l'accelerazione della fase cautelare anche nei gradi successivi al primo;
- la disciplina dell'impugnabilità dell'ordinanza che accoglie o respinge l'istanza di sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato.

Il secondo decreto riguarda il regime dell'adempimento collaborativo e mira a incentivare i contribuenti a instaurare un rapporto di fiducia e di cooperazione con l'amministrazione finanziaria. Tra le novità introdotte, ci sono:

- l'accelerazione della riduzione della soglia di accesso al regime dell'adempimento collaborativo;
- l'estensione del regime anche a società appartenenti a gruppi di imprese, se il gruppo ha adottato un sistema integrato di gestione del rischio fiscale;
- la certificazione dei sistemi di gestione del rischio fiscale da parte di professionisti qualificati;
- la gestione, nel regime dell'adempimento

collaborativo, anche di questioni relative a periodi d'imposta precedenti;

- nuove forme di contraddittorio per i contribuenti aderenti al regime dell'adempimento collaborativo;
- procedure semplificate di regolarizzazione per i contribuenti che seguono le indicazioni dell'Agenzia delle entrate;
- l'emanazione di un codice di condotta che disciplini i diritti e gli obblighi delle parti;
- la previsione di un periodo transitorio di osservazione prima dell'esclusione dal regime, in caso di violazioni fiscali non gravi;
- il potenziamento degli effetti premiali per i contribuenti aderenti al regime dell'adempimento collaborativo, come l'esclusione o la riduzione delle sanzioni, l'esclusione della punibilità del delitto di dichiarazione infedele, la riduzione dei termini di decadenza per l'accertamento.

Il testo prevede anche delle novità in materia sanzionatoria per le imprese che adottano volontariamente un sistema efficace di gestione del rischio fiscale, anche se non hanno i requisiti per entrare nel regime dell'adempimento collaborativo. Se si verificano determinate condizioni, queste imprese possono beneficiare di una riduzione delle sanzioni amministrative tributarie e, in alcuni casi, della non punibilità del reato di dichiarazione infedele.

Condivido con voi alcune brevi riflessioni:

Il primo aspetto riguarda il decreto legislativo che rivede la disciplina e l'organizzazione del contenzioso tributario. Mi sembra che questo decreto introduca delle novità importanti per rendere più efficiente, rapido e trasparente il processo tributario, sia per i contribuenti che per l'amministrazione finanziaria. In particolare, apprezzo le misure volte a favorire la deflazione del contenzioso, a potenziare l'informatizzazione della giustizia tributaria, a limitare la produzione di nuovi documenti nei gradi successivi al primo, a pubblicare e comunicare tempestivamente i dispositivi dei provvedimenti giurisdizionali, a accelerare la fase cautelare e a disciplinare l'impugnabili-



tà dell'ordinanza di sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato. Credo che queste misure possano contribuire a ridurre i tempi e i costi del processo tributario, a garantire una maggiore certezza del diritto e a prevenire eventuali abusi o comportamenti dilatori da parte delle parti.

Il secondo aspetto riguarda il decreto legislativo che potenzia il regime dell'adempimento collaborativo. Mi sembra che questo decreto introduca delle novità significative per incentivare i contribuenti a instaurare un rapporto di fiducia e di cooperazione con l'amministrazione finanziaria, basato sulla trasparenza, sulla correttezza e sulla responsabilità. In particolare, apprezzo le misure volte a ridurre la soglia di accesso al regime dell'adempimento collaborativo, a estendere il regime anche a società appartenenti a gruppi di imprese, a certificare i sistemi di gestione del rischio fiscale, a gestire anche questioni relative a periodi d'imposta precedenti, a prevedere nuove forme di contraddittorio, a semplificare le pro-

cedure di regolarizzazione, a emanare un codice di condotta, a prevedere un periodo transitorio di osservazione prima dell'esclusione dal regime, a potenziare gli effetti premiali. Credo che queste misure possano contribuire a migliorare la qualità e l'efficacia dell'attività di accertamento, a ridurre il contenzioso tributario, a favorire la compliance fiscale e a rafforzare la cultura del rispetto delle norme tributarie.

In conclusione, ritengo che questi due decreti legislativi siano degli strumenti utili e innovativi per realizzare una riforma fiscale che sia più equa, più semplice e più efficace. Spero che questi decreti possano essere approvati definitivamente e entrare in vigore al più presto, per dare attuazione ai principi e ai criteri direttivi della delega al Governo per la riforma fiscale.

Cav. Dott. Franco Antonio Pinardi
Segretario Generale della Confederazione
Unitaria Giudici Italiani Tributaristi C.U.G.I.T.

Conciliazione giudiziale agevolata delle controversie tributarie - Che cos'è

Ultimo aggiornamento: 26 settembre 2023

La conciliazione giudiziale agevolata delle controversie tributarie è stata introdotta dall'articolo 1, commi da 206 a 212, legge n. 197/2022, in alternativa alla definizione regolamentata dai commi da 186 a 204, in quanto esperibile con riferimento alle liti nei confronti dell'Agenzia delle entrate, pendenti al 15 febbraio 2023 nelle Corti di giustizia tributaria di primo e di secondo grado, aventi ad oggetto atti impositivi.

L'istituto prevede la sottoscrizione di un accordo conciliativo "fuori udienza", fruendo sia di una riduzione delle sanzioni (1/18 del minimo edittale) sia della possibilità di dilazionare il pagamento fino a 5 anni.

Il termine per la sottoscrizione dell'accordo con cui si perfeziona la conciliazione totale o parziale, è il 30 settembre 2023, che cadendo di sabato fa slittare la scadenza a lunedì 2 ottobre 2023.

Le somme dovute, indicate nell'accordo, vanno versate, per intero o limitatamente alla prima rata, nei 20 giorni dalla sottoscrizione. È

possibile rateizzare il dovuto in un massimo di 20 quote trimestrali di pari importo, da corrispondere entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre successivo al pagamento della prima rata e sulle quali vanno calcolati gli interessi legali a decorrere dal giorno seguente il termine per versare la prima rata. Non è consentito avvalersi della compensazione.

Dagli importi dovuti a titolo di conciliazione vanno scomutate le eventuali somme versate dal contribuente a titolo di iscrizione provvisoria. Se detti importi risultino di ammontare superiore rispetto a quanto dovuto per la conciliazione agevolata, il contribuente può ottenere il rimborso della differenza.

Se, invece, si omette il pagamento dell'intera cifra o di una rata, inclusa la prima, entro la scadenza della successiva, si decade dal beneficio della riduzione delle sanzioni a 1/18 e le somme residue sono iscritte a ruolo, con applicazione della sanzione nella misura ordinariamente prevista per la conciliazione, nonché della sanzione per omesso versamento aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta.

Fonte Agenzia delle Entrate



Atto dell'Agenzia Entrate: giudice competente per l'impugnazione

La Cassazione stabilisce che gli atti dell'Agenzia delle Entrate sono impugnabili al Tar trattandosi di provvedimenti della pubblica amministrazione.

Qual è il giudice competente per impugnare un atto dell'Agenzia delle Entrate? Tre recenti sentenze delle Sezioni Unite della Cassazione (n. 29023, 29026 e 29042) depositate il 19 ottobre 2023 hanno stabilito che i provvedimenti emessi dal fisco, anche se sono atti meramente attuativi di una norma, sono considerati come atti autoritativi della Pubblica Amministrazione. Questo implica che tali atti possono essere contestati davanti solo davanti al tribunale amministrativo regionale. Dunque il **giudice competente per l'impugnazione è il TAR**, come del resto la regola impone per tutti gli atti della PA.

La questione

Tutto nasce da tre specifici ricorsi al Tar contro alcuni provvedimenti dell'Agenzia delle Entrate collegati al settore petrolifero ed energetico, conseguenti alla crisi in Ucraina. Questi provvedimenti erano stati inizialmente giudicati inammissibili dal Tar; tuttavia, successivamente, il Consiglio di Stato aveva accolto gli appelli.

La Cassazione sulla giurisdizione per l'impugnazione degli atti dell'Agenzia delle Entrate

La Suprema Corte, attraverso tre separate sentenze, ha fornito chiari principi in merito. Ha respinto l'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate che suggeriva che il proprio provvedimento, sebbene fosse un atto discre-

zionale, non potesse essere sottoposto a revisione giurisdizionale. Secondo la Cassazione, ciò che conta infatti è che si tratti di un atto autoritativo proveniente da una Pa, il quale in quanto risultato del potere discrezionale, nella specie, dell'agenzia delle Entrate, costituisce il presupposto dell'interesse legittimo da tutelare.

Una visione che impedirebbe la revisione giurisdizionale creerebbe un "vuoto di tutela", in netto contrasto con gli articoli 24 e 113 della Costituzione. Inoltre, è garantita una protezione contro gli atti amministrativi attraverso le norme sul processo tributario.

I giudici della Suprema Corte ricordano che la tutela avverso gli atti amministrativi è garantita dalle norme sul processo tributario, il quale prevede che le corti di giustizia tributaria, se ritengono illegittimo un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, non lo applicano in relazione all'oggetto del giudizio, salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente.

È così prevista un'azione di annullamento esercitabile in prevenzione ed alternativamente dal giudice tributario, secondo un ben preciso schema di disposizioni processuali.

Contestazione delle circolari

Le Sezioni Unite hanno anche approfondito la natura delle circolari, sottolineando che quando queste sono atti che integrano un provvedimento direttoriale possono essere impuginate anch'esse dinanzi al TAR.

Autore Paolo Florio

Fonte www.laleggepertutti.it

Corte di Giustizia Tributaria annulla otto cartelle esattoriali: inviate con pec non nei pubblici registri

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Taranto, con la sentenza pubblicata il 28/11/2023, ha annullato otto cartelle esattoriali per un totale di € 50.427,54, notificate al legale rappresentante di una società, difeso dallo studio legale & commerciale Francesco Depasquale di Manduria, perché notificate con mail pec ritenute non conformi.

Nella circostanza, i giudici tarantini hanno affermato che le notifiche effettuate per via telematica

dalle pubbliche amministrazioni devono essere eseguite esclusivamente utilizzando un indirizzo di posta elettronica certificata del notificante risultante da pubblici elenchi e solo da esse; nel caso ciò non avvenga, le cartelle esattoriali sono da considerare inesistenti.

Con la medesima sentenza, la Corte ha annullato alcune altre cartelle perché notificate oltre il periodo di decadenza triennale dalla liquidazione della dichiarazione dei redditi.





La notifica degli atti tributari: le ultime precisazioni della Corte di Cassazione

Ordinanza della Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, del 15 settembre 2023 n. 26660

Il procedimento di notificazione degli atti tributari, siano essi relativi alla fase dell'accertamento o a quella della riscossione, costituisce un'attività essenziale, mediante la quale l'Amministrazione Finanziaria rende edotto il contribuente destinatario della pretesa impositiva, mettendolo in grado di adempiere alla pretesa creditoria del Fisco oppure di esercitare il proprio diritto di difesa costituzionalmente garantito.

Nel diritto tributario la notificazione è, quindi, quel procedimento per mezzo del quale si porta nella sfera di perceibilità del destinatario una dichiarazione, ovvero un documento contenente una dichiarazione, quale può essere un atto di accertamento.

In particolare, la dottrina e la giurisprudenza sono unanimi nel considerare l'atto di accertamento un atto ricettizio, che produce i propri effetti solo quando viene portato a legale conoscenza del contribuente.

Già da questo primo inquadramento emergono in modo limpido i due elementi essenziali che connotano l'attività di notificazione degli atti tributari: **la natura recettizia degli stessi e la necessità di raggiungere - quantomeno - una legale conoscenza da parte del destinatario.**

La prima caratteristica indica il fatto che gli atti tributari si perfezionano esclusivamente se portati a conoscenza del destinatario attraverso la notificazione, la quale è l'unico strumento idoneo ad evitare che l'Amministrazione finanziaria incorra nella decadenza dall'esercizio del potere impositivo e in grado di far scattare il decorso del termine per proporre impugnazione.

La seconda, intimamente connessa alla prima, denota il fatto che il legislatore 'si accontenta' che le autorità fiscali garantiscano, con la notifica, un livello di conoscenza - legale, che non sempre coincide con quella effettiva, la quale risulta comunque quella auspicabile.

Se, guardando all'ordinamento giuridico nel suo complesso, la conoscenza legale raggiunta con la notificazione può definirsi come surrogato o come equipollente della conoscenza effettiva; risulta ben più problematico inquadrarla in questi termini relativamente alla notifica di atti tributari, i quali pro-

vengono da un'autorità pubblica e spiegano i propri effetti, di notevole gravità, sulla sfera patrimoniale del destinatario.

Tale circostanza ha portato il legislatore, soprattutto grazie alle spinte della giurisprudenza costituzionale, ad alzare sempre di più lo standard del livello di conoscenza dell'atto tributario notificato al contribuente tendendo verso una maggiore effettività, tanto che all'art. 6, comma 1, della Legge 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. Statuto dei diritti del contribuente), viene espressamente stabilito che **l'Amministrazione finanziaria deve assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati.** Principio, tuttavia, solo apparentemente granitico, posto che poco dopo subisce un significativo temperamento consistente nel fatto che «restano ferme le disposizioni in materia di notifica degli atti tributari», le quali ricomprendono, tra le altre, anche quelle processual-civilistiche di cui agli artt. 137 ss. c.p.c.

È in questo contesto di contemperamento tra l'esigenza di innalzamento della tutela del contribuente e la tutela delle ragioni creditorie dell'Erario, che va inserita la recente pronuncia indicata in epigrafe, con la quale la **Corte di Cassazione - Sezione Tributaria, con l'ordinanza del 15 settembre 2023 n. 26660, ha chiarito che in tema di notifica di un atto impositivo ovvero processuale tramite il servizio postale, qualora l'atto notificando non venga consegnato al destinatario per rifiuto a riceverlo, ovvero per sua temporanea assenza, ovvero per assenza o inidoneità di altre persone a riceverlo, la prova del perfezionamento del procedimento notificatorio può essere data dal notificante - in base ad un'interpretazione costituzionalmente orientata (artt. 24 e 111, secondo comma, della Costituzione) dell'art. 8 della Legge 20 novembre 1982, n. 890 - esclusivamente attraverso la produzione in giudizio dell'avviso di ricevimento della raccomandata contenente la comunicazione di avvenuto deposito (c.d. C.A.D.), non essendo a tal fine sufficiente la prova dell'avvenuta spedizione della suddetta raccomandata informativa.**

La questione al vaglio dei giudici della legittimità trae l'abbrivo dall'impugnazione della sentenza dell'allora Commissione Tributaria Regionale della Campania, la quale aveva rigettato l'appello proposto dal contribuente contro la sentenza dell'allora Commissione

Tribunale Provinciale di Napoli, la quale, a sua volta, aveva respinto il ricorso del contribuente, assumendo che doveva ritenersi provata la notifica dell'avviso di accertamento posto a base della cartella impugnata, essendo sufficiente, ai sensi dell'art. 8 della Legge n. 890/1982, in caso di assenza di persone abilitate a ricevere l'atto, che fosse provata la sola spedizione della raccomandata informativa (c.d. C.A.D.) non essendo necessario, ai fini della suddetta prova, anche il deposito del relativo avviso di ricevimento.

Secondo i Giudici di appello, dunque, ai sensi dell'art. 8 della legge 20 novembre 1982, n. 890, sarebbe sufficiente, ai fini della compiuta prova di detta modalità di notifica dell'atto, la dimostrazione della sola spedizione di tale atto, senza necessità di acquisire il relativo avviso di ricevimento.

Tale conclusione, però, non viene accolta dai giudici della Corte di Cassazione, che con la pronuncia in commento hanno aderito all'orientamento già espresso dalle Sezioni Unite (Cass., Sez. U. civ., 15 aprile 2021, n. 10012) sulla corretta interpretazione dell'art. 8 della Legge 890/1982.

Con la pronuncia in esame, infatti, la Suprema Corte ha ribadito che in tema di notifica di un atto impositivo ovvero processuale tramite servizio postale, qualora l'atto notificando non venga consegnato al destinatario per rifiuto a riceverlo, ovvero per sua temporanea assenza, ovvero per assenza o inidoneità di altre persone a riceverlo, **la prova del perfezionamento del procedimento notificatorio può essere data dal notificante - in base ad un'interpretazione costituzionalmente orientata** (e quindi rispettosa, segnatamente, degli artt. 24 e 111, secondo comma, Cost.) **dell'art. 8 della Legge del 20 novembre 1982, n. 890 - esclusivamente attraverso la produzione in giudizio dell'avviso di ricevimento della raccomandata contenente la comunicazione di avvenuto deposito (c.d. C.A.D.), non essendo a tal fine sufficiente la sola prova dell'avvenuta spedizione della suddetta raccomandata informativa.**

La ratio del citato arresto giurisprudenziale, fatto proprio nella pronuncia in esame, è da ravvisare nella circostanza che **le due fattispecie di notifica in caso di irreperibilità relativa del destinatario**, ossia quella di cui all'art. 140 del cod. proc. civ. e **quella eseguita tramite servizio postale, presentano un «pendant logico-giuridico» ed un'«evidente analogia»**, talchè, in una prospettiva di comparazione anche costituzionale, la consolidata soluzione, in materia di necessaria produzione dell'avviso di ricevimento, già adottata dalla Corte di Cassazione in relazione alla notifica eseguita ai sensi dell'art. 140 cod. proc. civ. debba essere estesa anche alle ipotesi di notifica eseguita tramite servizio postale.

In sintesi, dunque, solo la raccomandata informativa C.A.D. fornisce la prova indefettibile del

perfezionamento della notifica postale, ragione per cui, per dimostrare il perfezionamento della procedura di notificazione a mezzo del servizio postale e contemporanea irreperibilità relativa del contribuente, il notificante non solo deve produrre il primo avviso di ricevimento con le relative attestazioni ma deve anche depositare l'avviso di ricevimento della raccomandata informativa (c.d. CAD).

È solo in questa procedura rafforzata di perfezionamento della notificazione postale che è possibile ravvisare il punto di equilibrio tra le esigenze del notificante e quelle del notificatario, peraltro trattandosi di un onere probatorio processuale tutt'affatto vessatorio e problematico, consistendo nel deposito di un atto facilmente acquisibile da parte del soggetto attivo del sub-procedimento.

La conclusione cui è giunta la Suprema Corte di Cassazione, invero, è del tutto condivisibile, nonché conforme ad altro orientamento già consolidato nella giurisprudenza della stessa Corte, che ritiene che nel caso di notifica, anche di atti impositivi tributari, da parte dell'ufficiale giudiziario ai sensi dell'art. 140 c.p.c., anche in questo procedimento notificatorio è richiesto che la prova del perfezionamento della notificazione debba essere fornita mediante la produzione giudiziale dell'avviso di ricevimento della "raccomandata informativa C.A.D."

In particolare, l'interpretazione da ultimo accolta dalla Corte di Cassazione sembra del tutto rispettosa, su un piano più generale, dell'art. 6, comma 1, dello Statuto del Contribuente (Legge n. 212/2000), secondo cui *"L'amministrazione finanziaria deve assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati"*.

Riassumendo, sia nella notifica codicistica attuata dall'ufficiale giudiziario con il concorso dell'agente postale, che in quella postale attuata solo dall'agente postale, non può che ravvisarsi un'unica ratio legis che è quella – profondamente fondata sui principi costituzionali di azione e difesa (art. 24, Cost.) e di parità delle parti del processo (art. 111 Cost., comma 2) – di dare al notificatario una ragionevole possibilità di conoscenza della pendenza della notifica di un atto impositivo.

In ambedue le fattispecie, pertanto, la prova del perfezionamento del procedimento notificatorio può essere data dal notificante esclusivamente attraverso la produzione in giudizio dell'avviso di ricevimento della raccomandata contenente la C.A.D., non essendo a tal fine sufficiente la prova dell'avvenuta spedizione della suddetta raccomandata informativa.

*Avv. Maurizio Villani
Dott.ssa Ludovica Loprieno*



I vizi delle notificazioni (Prima e dopo la delega fiscale)

A cura dell'Avv. Maurizio Villani

La delega fiscale ha disciplinato i vizi delle notificazioni.

Prima di commentare le singole disposizioni, è opportuno conoscere l'attuale normativa, anche alla luce dei principi stabiliti dalla Corte di Cassazione, soprattutto a Sezioni Unite.

A. STATUTO DEL CONTRIBUENTE

L'art. 6, primo comma, della Legge n. 212/2000 (Statuto dei Diritti del Contribuente) testualmente dispone:

“L'amministrazione finanziaria deve assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati. A tal fine essa provvede comunque a comunicarli nel luogo di effettivo domicilio del contribuente, quale desumibile dalle informazioni in possesso della stessa amministrazione o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente, ovvero nel luogo ove il contribuente ha eletto domicilio speciale ai fini dello specifico procedimento cui si riferiscono gli atti da comunicare. Gli atti sono in ogni caso comunicati con modalità idonee a garantire che il loro contenuto non sia conosciuto da soggetti diversi dal loro destinatario. Restano ferme le disposizioni in materia di notifica degli atti tributari.”

B. SEQUENZA ORDINATA

La Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con l'importante sentenza n. 16412/2007, ha stabilito il seguente principio:

“La correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria è assicurata mediante il rispetto di una sequenza ordinata secondo una progressione di determinati atti, con le relative notificazioni, destinati, con diversa e specifica funzione, a farla emergere e a portarla nella sfera di conoscenza dei destinatari, allo scopo, soprattutto, di rendere possibile per questi ultimi un efficace esercizio del diritto di difesa. Nella predetta sequenza, l'omissione della notificazione di un atto presupposto costituisce vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto consequenziale notificato e tale nullità può essere fatta valere dal

contribuente mediante la scelta o di impugnare, per tale semplice vizio, l'atto consequenziale notificatogli - rimanendo esposto all'eventuale successiva azione dell'amministrazione, esercitabile soltanto se siano ancora aperti i termini per l'emanazione e la notificazione dell'atto presupposto - o di impugnare cumulativamente anche quest'ultimo (non notificato) per contestare radicalmente la pretesa tributaria: con la conseguenza che spetta al giudice di merito - la cui valutazione se congruamente motivata non sarà censurabile in sede di legittimità - interpretare la domanda proposta dal contribuente al fine di verificare se egli abbia inteso far valere la nullità dell'atto consequenziale in base all'una o all'altra opzione. L'azione può essere svolta dal contribuente indifferentemente nei confronti dell'ente creditore o del concessionario e senza che tra costoro si realizzi una ipotesi di litisconsorzio necessario, essendo rimessa alla sola volontà del concessionario, evocato in giudizio, la facoltà di chiamare in causa l'ente creditore”.

C. SCISSIONE DEI TERMINI

La Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con la sentenza n. 40543/2021 ha stabilito il seguente principio di diritto:

“In materia di notificazione degli atti di imposizione tributaria e agli effetti di questa sull'osservanza dei termini, previsti dalle singole leggi di imposta, di decadenza dal potere impositivo, il principio della scissione soggettiva degli effetti della notificazione, sancito per gli atti processuali dalla giurisprudenza costituzionale, e per gli atti tributari dal Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 60, trova sempre applicazione, a ciò non ostando ne' la peculiare natura recettizia di tali atti ne' la qualità del soggetto deputato alla loro notificazione. Ne consegue che, per il rispetto del termine di decadenza cui è assoggettato il potere impositivo, assume rilevanza la data nella quale l'ente ha posto in essere gli adempimenti necessari ai fini della notifica dell'atto e non quello, eventualmente successivo, di conoscenza dello stesso da parte del contribuente.”



D. LA NOTIFICA È UNA MERA CONDIZIONE DI EFFICACIA

La Corte di Cassazione – Sezione Tributaria –, con l’ordinanza n. 30794/2018, ha precisato che: **“La notificazione è una mera condizione di efficacia e non un elemento costitutivo dell’atto amministrativo di imposizione tributaria, cosicché il vizio di nullità ovvero di inesistenza della stessa è irrilevante ove l’atto abbia raggiunto lo scopo.** (Nella specie, per essere stato l’atto impugnato dal destinatario in data antecedente alla scadenza del termine fissato dalla legge per l’esercizio del potere impositivo)” (Cass. 15/01/2014, n. 654); e, invero: “la natura sostanziale e non processuale degli atti impositivi, quale l’avviso di accertamento, non osta che ad essi sia applicabile il regime di sanatoria della nullità della notificazione per raggiungimento dello scopo dell’atto previsto per gli atti processuali dagli articoli 156 e 160 c.p.c., considerato anche l’espresso richiamo alle norme sulla notificazioni dettate dal codice di procedura civile contenuto nel Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, articolo 60 (Sez. 5, Sentenza n. 2272 del 31/01/2011 (...))” (Cass. 21/09/2016, n. 18480); esaminando il caso di specie alla luce di questi nitidi enunciati giurisprudenziali, detto che non è contestato che il contribuente abbia tempestivamente impugnato l’avviso ed abbia, così, potuto svolgere compiutamente le proprie difese in giudizio, appare chiaro l’errore di diritto della CTR che ha escluso che l’asserito vizio di notifica (si tratti d’inesistenza o di nullità della notifica, comunque, la quaestio iuris non muta) dell’atto d’imposizione fiscale sia rimasto, comunque, sanato, a norma dell’articolo 156 c.p.c., per effetto del raggiungimento dello scopo, desumibile proprio dalla tempestiva impugnazione (Cass. 21/9/2016, n. 18480).”

E. CONCETTO DI INESISTENZA DELLA NOTIFICAZIONE

La Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con la sentenza n. 14916/2016, ha stabilito il seguente principio di diritto:

“L’inesistenza della notificazione del ricorso per cassazione è configurabile, in base ai principi di strumentalità delle forme degli atti processuali e del giusto processo, oltre che in caso di totale mancanza materiale dell’atto, nelle sole ipotesi in cui venga posta in essere un’attività priva degli elementi costitutivi essenziali idonei a rendere riconoscibile un atto qualificabile come notificazione, ricadendo ogni altra ipotesi di difformità dal modello legale nella categoria della nullità. Tali elementi consistono: a) nell’attività di trasmissione, svolta da

un soggetto qualificato, dotato, in base alla legge, della possibilità giuridica di compiere detta attività, in modo da poter ritenere esistente e individuabile il potere esercitato; b) nella fase di consegna, intesa in senso lato come raggiungimento di uno qualsiasi degli esiti positivi della notificazione previsti dall’ordinamento (in virtù dei quali, cioè, la stessa debba comunque considerarsi, ex lege, eseguita), restando, pertanto, esclusi soltanto i casi in cui l’atto venga restituito puramente e semplicemente al mittente, si’ da dover reputare la notificazione meramente tentata ma non compiuta, cioè, in definitiva, omessa”; l’Il luogo in cui la notificazione del ricorso per cassazione viene eseguita non attiene agli elementi costitutivi essenziali dell’atto. Ne consegue che i vizi relativi alla individuazione di detto luogo, anche qualora esso si riveli privo di alcun collegamento col destinatario, ricadono sempre nell’ambito della nullità dell’atto, come tale sanabile, con efficacia ex tunc, o per raggiungimento dello scopo, a seguito della costituzione della parte intimata (anche se compiuta al solo fine di eccepire la nullità), o in conseguenza della rinnovazione della notificazione, effettuata spontaneamente dalla parte stessa oppure su ordine del giudice ai sensi dell’articolo 291 cod. proc. civ.”.

Alla luce dei principi sopra esposti, la Corte di Cassazione – Terza Sezione Civile – con la sentenza n. 2043/2017 ha precisato quanto segue:

“Al contrario, un pignoramento che colpisca beni che si prospettano nella - formale e separata – titolarità di un trust prospetta una fattispecie giuridicamente impossibile secondo il vigente ordinamento interno e, quindi, insanabilmente nulla per impossibilità di identificare un soggetto esecutato giuridicamente possibile, **siccome inesistente** e quindi insuscettibile tanto di essere titolare di diritti che - soprattutto e per quanto rileva ai fini della perseguibilità del relativo processo esecutivo di subire espropriazioni (cioè coattivi trasferimenti) dei medesimi.”

F. IPOTESI DI NULLITÀ DELLA NOTIFICAZIONE

La Corte di Cassazione ha più volte previsto le ipotesi di nullità della notificazione.

1. **Con l’ordinanza n. 21071/2018 la Sezione Tributaria ha affermato che: “Orbene, questa Corte ha affermato che, nell’ipotesi di nullità della notifica dell’atto impositivo tale nullità “è sanata, a norma dell’articolo 156 c.p.c., comma 2, per effetto del raggiungimento del suo scopo, il quale, postulando che alla notifica invalida sia comunque seguita la conoscenza dell’atto da parte del destinatario, può desumersi anche dal-**



la tempestiva impugnazione, ad opera di quest'ultimo, dell'atto invalidamente notificato" (Cass. n. 1238/2014). In particolare questa Corte ha anche chiarito - estendendo gli effetti sananti non solo agli atti processuali, ma anche a quelli amministrativi come quello che qui ci occupa; che "la notificazione è una mera condizione di efficacia e non un elemento costitutivo dell'atto amministrativo di imposizione tributaria, cosicché il vizio di nullità ovvero di inesistenza della stessa è irrilevante ove l'atto abbia raggiunto lo scopo" (Cass. n. 654/2014). E' il raggiungimento dello scopo, infatti, e cioè consentire al contribuente la piena conoscenza dell'atto impositivo, quel che realizza il nucleo forte di tutela dell'esercizio del diritto di difesa cui sono parametrare tutte le garanzie offerte dall'ordinamento perché tale effetto sia davvero conseguito, senza dar rilievo ad aspetti puramente formali che ostacolano la pronuncia sostanziale di giustizia alla quale tende l'ordinamento. La sanatoria, tuttavia, si è precisato "non esplica alcun effetto sui requisiti di validità ed esistenza dell'avviso di accertamento, non potendo, quindi, impedire il decorso del termine di decadenza previsto dalla legge per l'esercizio della potestà impositiva, eventualmente maturato precedentemente al fatto sanante" (Cass. n. 10445/2011), situazione che peraltro e' espressamente dedotta nel caso che ci occupa avendo da un lato le contribuenti tempestivamente impugnato l'atto, dall'altro avendo esse sia in questa sede che nei gradi di merito eccepito anche l'intervenuta decadenza dell'Erario dal potere accertativo".

2. La Corte di Cassazione – Sesta Sezione Civile – con l'ordinanza n. 29008/2022 ha precisato che: **“Le ipotesi di inesistenza della notifica sono eccezionali. Si riducono ai casi in cui la notifica sia stata eseguita in luogo e a persona del tutto sconnessi dal destinatario. La notifica di un atto presso la sede secondaria della società destinataria non integra un'ipotesi di inesistenza bensì di nullità sanabile in virtù del principio generale - che trova un punto di emersione nell'articolo 156 c.p.c. - per raggiungimento dello scopo. È ineccepibile l'affermazione della CTR che ha ritenuto, nella specie, e sul preciso richiamo alla ordinanze di questa Corte n. 29200 del 06/12/2017 e n. 5057 del 13/03/2015, sanata dalla tempestiva proposizione del ricorso da parte della contribuente, la nullità della notifica dell'avviso eseguita presso la sede secondaria della contribuente”.**
3. **La Corte di Cassazione – Sezione Tributaria**

– con l'ordinanza n. 6944/2022 ha stabilito che:

“Secondo la giurisprudenza di questa Corte, richiamata dal controricorrente, è nulla e non inesistente la notificazione eseguita in luogo e a soggetto diversi da quelli indicati nella norma processuale, ma aventi sicuro riferimento con il destinatario dell'atto; conseguentemente, la nullità è sanabile mediante costituzione della parte - che non può ritenersi intervenuta con la semplice deduzione della nullità della notificazione - o in forza della rinnovazione della notifica, ai sensi dell'articolo 291 c.p.c. (Cass., Sez. V, 6 marzo 2015, n. 4584; Cass., Sez. Lav., 23 ottobre 2013, n. 24032; Cass., Sez. VI, 25 ottobre 2012, n. 18238; Cass., Sez. V, 5 febbraio 2007, n. 2413). Lo stesso richiamo operato dai ricorrenti in memoria alla pronuncia di questa Corte (Cass., Sez. U., 20 luglio 2016, n. 14916) va nella medesima direzione, ove statuisce che restano al di fuori del perimetro della nullità “soltanto i casi in cui l'atto venga restituito puramente e semplicemente al mittente, si' da dover reputare la notificazione meramente tentata ma non compiuta, cioè, in definitiva, omessa.”

4. **La Corte di Cassazione – Sesta Sezione Civile – con l'ordinanza n. 32583/2022 ha affermato che:**

“Nella giurisprudenza di questa Corte è consolidata l'affermazione secondo cui “La notifica dell'impugnazione effettuata alla parte personalmente e non al suo procuratore nel domicilio dichiarato o eletto, produce non l'inesistenza ma la nullità della notifica. Conseguentemente, deve essere disposta la rinnovazione ai sensi dell'articolo 291 c.p.c., salvo che la parte intimata non si sia costituita in giudizio, ipotesi nella quale la nullità deve ritenersi sanata “ex tunc” secondo il principio generale dettato dall'articolo 156 c.p.c., comma 2” (così, Cass. n. 10500/2018; conf. Cass. n. 3666/2019; con specifico riferimento al processo tributario, v. Cass. n. 8426/2017); pertanto, la società appellata essendosi regolarmente costituita dinanzi alla C.T.R. lagunare, nessun dubbio può sussistere sulla avvenuta sanatoria della pur sussistente nullità, come anche affermato dal secondo giudice.”

5. **La Corte di Cassazione – Sezione Tributaria – con la sentenza n. 37372/2022 ha confermato che:**

“Secondo la giurisprudenza di questa Corte, nel processo tributario, le variazioni del domicilio eletto o della residenza o della sede, a norma del

Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 17, comma 1, sono efficaci nei confronti delle controparti costituite dal decimo giorno successivo a quello in cui sia stata loro notificata la denuncia di variazione; tale onere è previsto per il domicilio autonomamente eletto dalla parte, mentre l'elezione del domicilio dalla medesima operata presso lo studio di qualsiasi difensore, citato Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, ex articolo 12 ha la mera funzione di indicare la sede dello studio del procuratore medesimo. In tale caso, il difensore domiciliatario non ha a sua volta l'onere di comunicare il cambiamento di indirizzo del proprio studio ed è, invece, onere del notificante di effettuare apposite ricerche per individuare il nuovo luogo di notificazione, ove quello a sua conoscenza sia mutato, dovendo la notificazione essere effettuata al domicilio reale del procuratore anche se non vi sia stata rituale comunicazione del trasferimento alla controparte (in termini: Cass., Sez. 5, 7 settembre 2010, n. 19134; Cass., Sez. 65, 29 maggio 2013, n. 13366; Cass., Sez. 5, 30 novembre 2017, n. 28712; Cass., Sez. 6-5, 24 febbraio 2020, n. 4914; Cass., Sez. 5, 24 dicembre 2020, n. 29507; Cass., Sez. 65, 7 aprile 2021, n. 9347). Tale regola risulta essere riferita all'elezione di domicilio presso qualsiasi difensore di cui al Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 12 atteso che relativamente a tutte le categorie ivi contemplate sono soddisfatte le esigenze di pubblicità dei relativi studi (Cass., Sez. 5, 5 febbraio 2009, n. 2776). Dunque, la notifica dell'atto di appello avrebbe dovuto essere eseguita presso il nuovo studio del difensore, anche in assenza della notifica della variazione. Non può, difatti, ritenersi perfezionata la notifica dell'appello all'originario indirizzo dello studio, successivamente trasferito, trattandosi di un luogo idoneo ad assicurare la conoscibilità dell'atto al destinatario. Ne può trovare applicazione l'articolo 291 c.p.c., trattandosi non di notifica nulla, ma di omessa notifica (Cass., Sez. 5, 30 novembre 2017, n. 28712; Cass., Sez. 6-5, 24 febbraio 2020, n. 4914)."

G. IRREGOLARITÀ DELLA NOTIFICAZIONE

La Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con la sentenza n. 23620/2018 ha stabilito il seguente principio di diritto.

"Questa Corte ha di recente espresso un orientamento, in tema di notificazione in via telematica, inteso a privilegiare la funzione della stessa, con la conseguenza che il raggiungimento dello scopo della notifica, vale a dire la produzione del risultato della conoscenza dell'atto notificato a mezzo di

posta elettronica certificata, priva di significativo rilievo la presenza di meri vizi di natura procedimentale (come, ad esempio, l'estensione.doc in luogo del formato pdf), ove l'erronea applicazione della regola processuale non abbia comportato (ovvero, come nella specie, non sia stata neppure prospettata) una lesione del diritto di difesa, oppure altro pregiudizio per la decisione (Cass., Sez. U, 18 aprile 2016, n. 7665).

Nell'ambito di tale indirizzo si è affermato che la mancata indicazione nell'oggetto del messaggio di p.e.c. della dizione "notificazione ai sensi della L. n. 53 del 1994" costituisce mera irregolarità essendo comunque raggiunto lo scopo della notificazione, avendola il destinatario ricevuta ed avendo mostrato di averne ben compreso il contenuto (Cass., 4 ottobre 2016, n. 19814)."

H. LEGGE DELEGA – CONCETTO DI INESISTENZA DELLA NOTIFICAZIONE

L'art. 7 – sexies, primo comma, primo periodo, della bozza del Decreto Legislativo del 23 ottobre 2023 stabilisce che:

"È inesistente la notificazione degli atti impositivi o della riscossione priva dei suoi elementi essenziali ovvero effettuata nei confronti di soggetti giuridicamente inesistenti, totalmente privi di collegamento con il destinatario o estinti."

In sostanza, si riprendono a livello legislativo per la prima volta i principi già espressi dalla Corte di Cassazione (si rinvia alla lettera E del presente articolo).

L'inesistenza non è mai sanabile.

I. LEGGE DELEGA – CONCETTO DI NULLITÀ DELLA NOTIFICAZIONE

L'art. 7 – sexies, primo comma, secondo periodo, della bozza del Decreto Legislativo del 23 ottobre 2023 stabilisce che:

"Fuori dai casi di cui al periodo precedente, la notificazione eseguita in violazione delle norme di legge è nulla, ma la nullità può essere sanata dal raggiungimento dello scopo dell'atto, sempreché l'impugnazione sia proposta entro il termine di decadenza dell'accertamento."

Anche in questo caso, in sostanza, si riprendono a livello legislativo per la prima volta i principi già espressi dalla Corte di Cassazione (si rinvia alla lettera F del presente articolo).

L. LEGGE DELEGA – INEFFICACIA DELL'ATTO RECETTIZIO

L'art. 7 – sexies, secondo comma, della bozza



del Decreto Legislativo del 23 ottobre 2023 stabilisce che:

“L’invalidità della notificazione di un atto recettizio ne comporta l’inefficacia.”

Si rinvia alla giurisprudenza della Corte di Cassazione di cui alla lettera D del presente articolo

M. LEGGE DELEGA – EFFETTI DELLA NOTIFICAZIONE

L’art. 7 – sexies, terzo ed ultimo comma, della bozza del Decreto Legislativo del 23 ottobre 2023 stabilisce che:

“A decorrere dalla data di entrata in vigore della presente disposizione, gli effetti della notificazione, ivi compresi quelli interruttivi, sospensivi o impeditivi, si producono solo nei confronti del destinatario e non si estendono ai terzi, ivi inclusi i **coobbligati**.”

Infine, la citata bozza del 23 ottobre 2023 all’art. 7 dello Statuto dei Diritti del Contribuente ha

aggiunto i seguenti commi:

“1-ter. Gli atti della riscossione che costituiscono il primo atto con il quale è comunicata una pretesa per tributi, interessi, sanzioni o accessori, indicano, per gli interessi, la tipologia, la norma tributaria di riferimento, il criterio di determinazione, l’imposta in relazione alla quale sono stati calcolati, la data di decorrenza e i tassi applicati in ragione del lasso di tempo preso in considerazione per la relativa quantificazione.

1-quater. Le disposizioni del comma 1-ter si applicano altresì agli atti della riscossione emessi nei confronti dei coobbligati solidali, paritetici e dipendenti, fermo l’obbligo di autonoma notificazione della cartella di pagamento nei loro confronti.”

*Avv. Maurizio Villani
Patrocinante in Cassazione*

Avviso del 1° dicembre 2023 - False comunicazioni “Accertamento Fiscale - Tributario”

Segnaliamo una recente campagna malevola veicolata tramite false comunicazioni e-mail relative a presunte incongruità nelle dichiarazioni. Il fine di queste comunicazioni è quello di attirare l’attenzione della vittima cercando un contatto dal quale successivamente instaurare un’azione fraudolenta.

È possibile evidenziare che le e-mail di questo tipo, provenienti da un indirizzo non istituzionale (ad es. gmail.com), presentano l’oggetto “Accertamento Fiscale” e sono a firma del Direttore dell’Agenzia delle Entrate.

Dello schema fraudolento fa parte anche un’immagine che viene allegata alle e-mail, una falsa comunicazione di accertamento fiscale tributario, che si caratterizza per:

- Loghi di MEF e Agenzia Entrate
- Errori grammaticali, di punteggiatura ed omissioni
- Senso di urgenza
- Minaccia di eventuali azioni legali, pene detentive e pecuniarie
- Firma di un soggetto istituzionale che non appartiene all’amministrazione finanziaria

Fonte agenzia delle Entrate

Lo scherzetto di Aureliano sulla beneficenza

Finché durò il governo repubblicano a Roma, il sollievo dei poveri fu argomento di inquietudine per i patrizi e per i membri del Senato. Questi, animati da avidità e sete di potere, avevano ben poca compassione per il popolo.

L’istituzione della pubblica beneficenza vide la luce solo al tempo degli imperatori, alcuni dei quali, però, erogarono liberalità ai non abbienti, non tanto per puro spirito di umanità ma per ac-

crescere la propria fama. Il caso più emblematico fu ad opera di Aureliano che, partendo per una spedizione in Oriente, promise al popolo delle corone, se fosse tornato vincitore. Tutti speravano che fossero d’oro, ma la speranza divenne presto vana: l’imperatore, vittorioso, infatti, fece dare la stessa forma delle corone ai pani, che, però, venivano distribuiti gratuitamente (Studio storico sulle imposte indirette presso i romani – R. Cagnat 1883).



Nel processo tributario telematico le problematiche di collegamento dell'udienza da remoto devono sempre comportare - La sospensione della causa con conseguente rinvio

A cura dell'Avv. Alessandro Villani

La Corte di Cassazione – Sezione Tributaria – con la recente **ordinanza n. 24904 del 21 agosto 2023** ha risolto in modo tranciente e definitivo una particolare questione processuale, piuttosto ricorrente nella prassi delle udienze tributarie celebrate a distanza, riguardante gli effetti processuali che seguono al mancato funzionamento del collegamento da remoto a causa di problemi tecnici.

In particolare, i giudici di legittimità con la suddetta ordinanza hanno affermato il principio di diritto secondo cui, **in caso di mancato funzionamento del collegamento da remoto, il Presidente del collegio deve sempre sospendere l'udienza e, qualora sia impossibile ripristinare il collegamento da remoto, deve rinviare la stessa ad altra udienza, non potendo, di contro, trasformare detta udienza in un'udienza camerale non partecipata dalle parti, pena la nullità della sentenza per violazione del diritto di difesa ex art. 24 della Costituzione.**

Ciò in piena osservanza di quanto disposto **dall'art. 16 del D.L. n. 119 del 2018**, e successive modifiche ed integrazioni, che include, tra le modalità ordinarie di tenuta delle udienze pubbliche o camerale di cui agli **artt. 33 e 34 del Decreto Legislativo n. 546/1992**, anche quella a distanza, mediante collegamento audiovisivo tale da assicurare la contestuale, effettiva e reciproca visibilità.

Il caso posto all'attenzione dei Giudici di legittimità trae origine da un procedimento di appello promosso presso l'allora Commissione Tributaria Regionale della Liguria (oggi denominata Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado) alla quale l'Agenzia delle Dogane aveva formulato espressa richiesta di discussione in pubblica udienza con collegamento audiovisivo ex 16, comma 4, del Decreto Legge n. 119/2018. La Segreteria della Corte, a seguito dell'approvazione da parte del Presidente della Sezione a trattare detta causa con modalità telematica, provvedeva a comunicare alle parti l'avviso di trattazione dell'udienza da remoto fornendo il relativo link di collegamento.

Nel giorno fissato per la trattazione dell'udienza la discussione non avveniva con collegamento da remoto a causa di problemi tecnici da parte del Presi-

dente del collegio che, nonostante l'esplicita richiesta dell'Ufficio di voler discutere la causa mediante collegamento audiovisivo, del tutto arbitrariamente proseguiva detta udienza in camera di consiglio senza la presenza delle parti.

Infatti, dalla lettura del verbale di udienza svoltasi innanzi all'allora C.T.R. della Liguria il 29.10.2021 emergeva che:

1. a tale data la causa era stata avviata per la trattazione in pubblica udienza, ex articolo 34 del Decreto Legislativo n. 546 del 1992;
2. era stato disposto lo svolgimento dell'udienza in modalità da remoto;
3. il Presidente aveva ammesso le parti alla discussione;
4. non fu, tuttavia, possibile celebrare in concreto l'udienza "causa problemi di collegamento del Presidente".

Emerge altresì che, cionondimeno, il Presidente dichiarava chiusa la discussione ed il Collegio si ritirava in camera di consiglio, all'esito della quale è stata poi depositata la sentenza.

Pertanto, l'Agenzia delle Dogane, risultante soccombente nel procedimento, proponeva tempestivo ricorso per Cassazione e, tra i vari motivi di ricorso, eccepiva la nullità della sentenza per violazione del principio del contraddittorio, ex art. 111 della Costituzione, e del diritto di difesa ex art. 24 della Costituzione, avendo l'allora C.T.R. comunque deciso la controversia a seguito di trattazione in camera di consiglio, nonostante la causa sia stata avviata in pubblica udienza, con collegamento audiovisivo. Ebbene, i giudici di legittimità, con l'ordinanza in commento, hanno accolto il ricorso dell'Ufficio e per l'effetto hanno cassato la decisione impugnata con rinvio alla C.G.T. di secondo grado della Liguria, in diversa composizione, per violazione del diritto di difesa ex art. 24 della Costituzione e rammentando che per effetto del rinvio agli artt. 33 ss. del D.Lgs. n.546 del 1992, la causa viene trattata in camera di consiglio salvo che almeno una delle parti non abbia chiesto la discussione in pubblica udienza.

A riguardo, si rammenta che l'art. 16 del Decreto Legge n. 119/2018 ha introdotto l'obbligo dell'utilizzo degli strumenti informatici telematici nell'ambito





del processo tributario per i giudizi instaurati, in primo e secondo grado, con ricorso notificato a partire dal 1° luglio 2019.

Detto articolo è stato da ultimo sostituito dall'art. 4, comma 4, della Legge n. 130 del 31 agosto 2022, che ha modificato la decorrenza con applicabilità ai giudizi tributari instaurati, in primo e in secondo grado, con ricorso notificato dal 1° settembre 2023. Tale modifica si è ritenuta necessaria per favorire la completa digitalizzazione del processo tributario telematico (P.T.T.) e consentire quindi di celebrare le udienze dinanzi alle Corti di Giustizia Tributaria anche mediante collegamento audiovisivo.

In particolare, il citato art. 16, comma 4, del Decreto Legge n. 119/2018 prevede che l'udienza di discussione possa svolgersi a distanza, su richiesta di almeno una delle parti, mediante l'adozione di regole tecnico-operative che consentono il collegamento via web, definite con apposito decreto.

Le regole tecnico-operative per consentire la partecipazione all'udienza a distanza sono disciplinate dal **Decreto Ministeriale del Direttore Generale delle Finanze dell'11.11.2020**, pubblicato in Gazzetta Ufficiale, Serie Generale n. 285 del 16.11.2020, che, sinteticamente, hanno stabilito che:

- la partecipazione all'udienza avviene a distanza mediante un collegamento audiovisivo da remoto con modalità tali da assicurare la contestuale, effettiva e reciproca visibilità delle persone collegate e la possibilità di udire quanto viene detto, a garanzia della partecipazione e del contraddittorio;
- la decisione del Presidente di svolgere l'udienza a distanza è comunicata alle parti a mezzo posta elettronica certificata, ai sensi dell'art. 16-bis del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546;
- **in caso di mancato funzionamento del collegamento da remoto, il Presidente sospende l'udienza e, nel caso in cui sia impossibile ripristinare il collegamento, rinvia la stessa disponendo che ne venga data comunicazione alle parti con le medesime modalità precedentemente indicate;**
- il verbale di udienza, redatto come documento informatico, è sottoscritto con firma elettronica qualificata o firma digitale dal Presidente o dal giudice monocratico e dal segretario dell'udienza. Nel caso in cui non sia possibile procedere con la sottoscrizione digitale, il segretario procede ad effettuare copia informatica del verbale sottoscritto con firma autografa e ad inserirla nel fascicolo informatico d'ufficio, previa apposizione della propria firma digitale.

Fatta questa necessaria premessa, si evidenzia come l'ordinanza in commento si pone in linea con il citato Decreto Direttoriale prot. n. RR46

dell'11.11.2020, il quale all'art. 3, comma 3, dispone testualmente che: "In caso di mancato funzionamento del collegamento da remoto, il Presidente sospende l'udienza e, nel caso in cui sia impossibile ripristinare il collegamento, rinvia la stessa disponendo che ne venga data comunicazione alle parti con le modalità previste dal comma 2".

Infatti, in applicazione del suddetto Decreto Ministeriale, i giudici di legittimità correttamente hanno così statuito:

"L'impossibilità di celebrazione dell'udienza per problemi di collegamento da remoto del presidente, avrebbero dovuto determinare la sospensione, con rinvio della causa ad altra udienza e non la trasformazione in udienza camerale non partecipata, come avvenuto nel caso particolare. Da tale situazione consegue la nullità della sentenza, in quanto emessa all'esito di una disciplina ibrida, e non prevista, per violazione del diritto del diritto di difesa, privando la parte della possibilità di esporre le proprie difese nel corso della discussione nonché di avanzare istanza di differimento della discussione. A maggior ragione in questo caso in quanto non era stato consentito, prima dell'udienza, il deposito di repliche scritte per la sola trattazione in camera di consiglio."

In conclusione, ritengo corretto il principio fornito della Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 24904 del 21 agosto 2023, in quanto i giudici di legittimità con la suddetta pronuncia hanno rimarcato il principio del giusto processo tributario, anche se celebrato a distanza con modalità telematica, che deve essere sempre improntato al rispetto dei principi costituzionali quali il principio del contraddittorio tra le parti, di cui all'art. 111, comma 2, della Costituzione e del principio alla tutela del diritto di difesa di chi agisce in giudizio, di cui all'art. 24 della Costituzione, e, di conseguenza, hanno statuito il principio secondo cui, **nel caso di problemi tecnici al collegamento dell'udienza da remoto, il Presidente del collegio deve sempre sospendere l'udienza e, qualora sia impossibile ripristinare il collegamento da remoto, deve rinviare la stessa ad altra udienza dandone comunicazione alle parti.** Detta pronuncia deve ritenersi oggi di particolare importanza considerato il fatto che dal 1° settembre 2023 le udienze di sospensiva e quelle davanti al giudice monocratico si svolgeranno esclusivamente a distanza, e che la Legge delega n. 111/2023 del 14.08.2023, recante la "Delega al Governo per la revisione del sistema tributario", ha posto come obiettivo principale il ricorso allo strumento dell'udienza a distanza.

Avv. Alessandro Villani



Il diritto al contraddittorio endoprocedimentale (Prima e dopo la delega fiscale)

A cura dell'Avv. Maurizio Villani

Il diritto al contraddittorio endoprocedimentale in sede tributaria ha subito varie modifiche legislative nel corso degli anni, anche alla luce della giurisprudenza della Corte di Cassazione.

Con la recente legge delega di riforma tributaria è previsto il contraddittorio obbligatorio per tutti gli atti impositivi e sanzionatori comunque denominati, anche relativi ai tributi locali, salvo specifiche eccezioni tassative.

La garanzia del contraddittorio attiene ai livelli essenziali delle prestazioni di cui all'art. 117, secondo comma, lett. m), della Costituzione (art. 1, comma 1, della bozza del decreto legislativo di modificazioni allo Statuto dei Diritti del Contribuente, che ha aggiunto il comma 3-bis).

Prima di commentare le prossime modifiche, analizziamo brevemente lo sviluppo normativo dell'istituto nel corso degli anni.

A) ART. 12, COMMA 7, LEGGE N. 212/2000

L'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente (L. n. 212/2000) stabilisce che nel rispetto del principio di cooperazione tra Amministrazione finanziaria e contribuente:

1. dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro 60 giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori;
2. l'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza;
3. per i diritti doganali si applicano le disposizioni dell'art. 11 D.Lgs. n. 374/1990.

Le questioni di incostituzionalità del suddetto articolo sono state dichiarate inammissibili con la recente sentenza n. 47 del 21/03/2023 della Corte Costituzionale.

Bisogna, infatti, ricordare come la Corte Costituzionale ha già riconosciuto che il contraddittorio endoprocedimentale, quale espressione del «principio del “giusto procedimento” (in virtù del quale i soggetti privati dovrebbero poter esporre le proprie ragioni, in particolare prima che siano adottati provvedimenti limitativi dei loro diritti)», ha assunto un

ruolo centrale nel nostro ordinamento (sentenza n. 71 del 2015), anche come criterio di orientamento non solo per l'interprete, ma prima ancora per il legislatore (sentenza n. 210 del 1995).

Ciò vale, ad avviso della Corte Costituzionale, anche in ambito tributario, dove il contraddittorio endoprocedimentale, da un lato, persegue lo scopo di “ottimizzare” l'azione di controllo fiscale, risultando così strumentale al buon andamento dell'Amministrazione finanziaria; dall'altro, garantisce i diritti del contribuente, permettendogli di neutralizzare, sin dalla fase amministrativa, eventuali errori a lui pregiudizievoli.

Alla luce delle considerazioni che precedono, la mancata generalizzazione del contraddittorio preventivo con il contribuente, fin qui limitato a specifiche e ben tipizzate fattispecie, risulta ormai distonica rispetto all'evoluzione del sistema tributario, avvenuta sia a livello normativo che giurisprudenziale.

Tuttavia, dalla pluralità dei moduli procedurali legislativamente previsti e dal loro ambito applicativo, emerge con evidenza la varietà e la frammentarietà delle norme che disciplinano l'istituto e la difficoltà di assumere una di esse a modello generale. Il principio enunciato dall'art. 12, comma 7, citato – la partecipazione procedimentale del contribuente – ancorché esprima una esigenza di carattere costituzionale, non può essere esteso in via generale tramite una sentenza della Corte Costituzionale; comunque le soluzioni proposte potrebbero creare disfunzioni nel sistema tributario, imponendo un'unica tipologia partecipativa per tutti gli accertamenti, anche “a tavolino”.

Di fronte alla molteplicità di strutture e di forme che il contraddittorio endoprocedimentale ha assunto e può assumere in ambito tributario, spetta soltanto al legislatore, nel rispetto dei principi costituzionali evidenziati, il compito di adeguare il diritto vigente, scegliendo tra diverse possibili opzioni che tengano conto e bilancino i differenti interessi in gioco, in particolare assegnando adeguato rilievo al contraddittorio con i contribuenti.

La Corte di Cassazione, sull'argomento, ha sta-



bilito i seguenti principi:

- la disposizione richiamata è applicabile anche ai tributi armonizzati e, quindi, anche all'IVA, senza che ai fini della relativa declaratoria debba essere effettuata la c.d. "prova di resistenza" (Cass. n. 701/2019, n. 22644/2019 e n. 10352/2022);
- è illegittimo l'atto impositivo emesso "ante tempus", poiché detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra Amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva (Cass. SS.UU. n. 18184/2013, n. 27623/2018 e n. 10352/2022);
- la normativa si applica anche agli accessi c.d. istantanei, ossia quelli volti alla sola acquisizione della documentazione posta a fondamento dell'accertamento, sicchè, anche in detta ipotesi, l'atto impositivo è illegittimo se emesso "ante tempus", ove non ricorrono specifiche ragioni di urgenza (Cass. sent. n. 10388/2019 e n. 10352/2022);
- la prova di resistenza scatta ai fini del contraddittorio endoprocedimentale nel solo caso in cui la normativa interna non preveda la sanzione della nullità; specularmente, ove il legislatore nazionale già preveda tale sanzione non opera il riferimento alla prova di resistenza (Cass. ord. n. 33285/2021);
- di conseguenza, ai fini delle imposte armonizzate (IVA), la prova di resistenza non opera nelle tre ipotesi in cui nei confronti del contribuente sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, dovendosi applicare solo nel caso di verifiche a tavolino (Cass. ord. n. 33285/2021);
- la scadenza del termine decadenziale dell'azione accertativa non rappresenta una ragione di urgenza tutelabile ai fini dell'inservanza del termine dilatorio di cui all'art. 12, comma 7, citato (Cass. sent. 5149/2016 e n. 12713/2022);
- l'atto impositivo sottoscritto dal funzionario prima dei 60 giorni, ancorchè notificato successivamente, è illegittimo perché la norma tende a garantire il contraddittorio procedimentale consentendo al contribuente di far valere le proprie ragioni quando l'atto è ancora in fieri, integrando, viceversa, la notificazione una mera condizione di efficacia dell'atto amministrativo ormai perfetto, e, quindi, già emanato (Cass. sent. n.

20267/2018, n. 17202/2017, n. 5361/2016, n. 11088/2015 e n. 33285/2021);

- i motivi di urgenza non possono consistere nell'imminente prescrizione del diritto al rimborso (Cass. ord. n. 23223/2022);
- infine, l'art. 12 cit. non impone all'Amministrazione accertatrice alcun obbligo generalizzato di specifica motivazione circa le controdeduzioni eventualmente presentate dal contribuente a seguito di accessi, ispezioni e verifiche (Cass. sent. n. 23840/2019 e n. 36892/2022).

Come commenterò in seguito, il suddetto art. 12, comma 7, sarà esplicitamente **abrogato** alla luce della nuova estensione del contraddittorio (art. 1, comma 1, lett. o), della bozza del decreto legislativo di modificazioni allo Statuto dei Diritti del Contribuente).

B) ART. 5-TER D.LGS. N. 218/1997

L'invito obbligatorio è disciplinato oggi dall'art. 5-ter D.Lgs. n. 218/1997, come inserito dalla Legge n. 58/2019, con decorrenza dal 30/06/2019 ed applicazione agli avvisi di accertamento emessi dall'01 luglio 2020.

Il suddetto articolo stabilisce che:

- l'ufficio, prima di emettere un avviso di accertamento, deve notificare l'invito a comparire per l'avvio del procedimento di definizione;
- il mancato avvio del contraddittorio comporta l'invalidità dell'avviso di accertamento qualora, a seguito di impugnazione, il contribuente dimostri in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato (c.d. prova di resistenza);
- in tutti i casi di particolare urgenza, specificamente motivata, o nelle ipotesi di fondato pericolo per la riscossione, l'ufficio può notificare direttamente l'avviso di accertamento non preceduto dal suddetto invito;
- in caso di mancata adesione, l'avviso di accertamento deve essere specificamente motivato in relazione ai chiarimenti forniti ed ai documenti prodotti dal contribuente nel corso del contraddittorio;
- sono esclusi dall'applicazione dell'invito obbligatorio soltanto i processi verbali di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo ed i casi di accertamenti parziali (artt. 41-bis DPR n. 600/1973 e 54, terzo e quarto comma, DPR n. 633/1972);
- qualora tra la data di comparizione e quella di decadenza dell'Amministrazione finanziaria del potere di notificazione dell'atto

impositivo intercorrono meno di 90 giorni, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato di 120 giorni, in deroga al termine ordinario (art. 5, comma 3-bis, D.Lgs. n. 218/97).

Secondo me, come vedremo in seguito, il succitato art. 5-ter sarà implicitamente abrogato perché la convivenza di due forme di contraddittorio è del tutto irragionevole ed immotivata, a meno che non intervenga una precisa normativa.

C) ISTANZA DEL CONTRIBUENTE (ART. 6 D.LGS. N. 218/1997)

1. Il contribuente nei cui confronti sono stati effettuati accessi, ispezioni o verifiche può chiedere all'ufficio, con apposita istanza in carta libera, 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, **non preceduto dall'invito di cui ai citati artt. 5 e 5-ter**, può formulare, anteriormente all'impugnazione dell'atto, istanza in carta libera di accertamento con adesione.

I termini per l'impugnazione sono sospesi per un periodo di 90 giorni.

Entro 15 giorni dalla ricezione dell'istanza, l'ufficio formula al contribuente l'invito a comparire.

All'atto del perfezionamento della definizione, l'avviso di accertamento perde efficacia.

Anche in questo caso, secondo me, la suddetta normativa sarà implicitamente abrogata, salvo specifico intervento legislativo, perché con la delega fiscale sarà obbligatorio il contraddittorio unico generalizzato e, come vedremo, nei tassativi casi di esclusione non è consentito l'accertamento con adesione (atti privi di contenuto provvedimento o atti automatizzati).

D) ART. 17 DELLA LEGGE N. 111 DEL 09 AGOSTO 2023 (DELEGA AL GOVERNO PER LA RIFORMA FISCALE)

L'art. 17, primo comma, lett. b), della legge delega n. 111/2023 dispone di:

<<applicare in via generalizzata il principio del contraddittorio, a pena di nullità, fuori dei casi dei controlli automatizzati e delle ulteriori forme di accertamento di carattere sostanzialmente automatizzato, e prevedere una disposizione generale sul diritto del contribuente a partecipare al procedimento tributario, secondo le seguenti caratteristiche:

1. **previsione di una disciplina omogenea indipendentemente dalle modalità con cui si svolge il controllo (ecco perché le abroga-**

zioni espresse ed implicite);

2. **assegnazione di un termine non inferiore a 60 giorni a favore del contribuente per formulare osservazioni sulla proposta di accertamento;**
3. **previsione dell'obbligo, a carico dell'ente impositore, di formulare espressa motivazione sulle osservazioni formulate dal contribuente;**
4. **estensione del livello di maggiore tutela previsto dall'art. 12, comma 7, della citata Legge n. 212/2000 (che sarà espressamente abrogato).**

E) ART. 6-BIS DELLA BOZZA DEL DECRETO LEGISLATIVO DI MODIFICAZIONI ALLO STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE

L'art. 1, comma 1, lett. e), della bozza del Decreto legislativo di modificazioni allo Statuto dei diritti del contribuente (Legge n. 212/2000) ha inserito l'art. 6-bis (principio del contraddittorio), che stabilisce quanto segue:

- **tutti i provvedimenti che incidono sfavorevolmente nella sfera giuridica del destinatario in materia di tributi, compresi quelli regionali, provinciali, comunali, i dazi e i diritti doganali, le sovrainposte, le addizionali, nonché i provvedimenti sanzionatori, sono preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio informato ed effettivo (regola generale del contraddittorio obbligatorio non formale);**
- **l'inosservanza determina l'annullabilità dell'atto, anche se la legge delega prevede la tassativa nullità, rilevabile d'ufficio (si rinvia alla lett. D), con eventuale eccezione di eccesso di delega (art. 76 della Costituzione);**
- **i motivi di annullabilità e di infondatezza dell'atto sono dedotti, a pena di decadenza, con il ricorso introduttivo del giudizio dinanzi alla Corte di giustizia tributaria di primo grado e non sono rilevabili d'ufficio (art. 1, comma 1, bozza citata, lett. g), che ha inserito l'art. 7-bis);**
- **per consentire il contraddittorio, l'Amministrazione finanziaria deve comunicare al contribuente lo schema (non si dice bozza né progetto) del provvedimento, sempre però con la motivazione, assegnando un termine non inferiore a 60 giorni per consentirgli eventuali controdeduzioni ovvero, su richiesta, per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo;**
- **logicamente, secondo me, le controdeduzioni non devono essere utilizzate dagli uffici per rivedere <<in peius>> o per inte-**



grare l'originaria insufficiente motivazione della pretesa impositiva;

- il provvedimento non è adottato prima della scadenza dei 60 giorni ovvero a quello prorogato dall'amministrazione, ove ritenuto necessario ai fini del contraddittorio, per non più di 30 giorni;
- se la scadenza di tale termine è successiva a quello del termine di decadenza per l'adozione del provvedimento conclusivo ovvero se fra la scadenza del termine assegnato per l'esercizio del contraddittorio ed il predetto termine di decadenza decorrono meno di 120 giorni, tale ultimo termine è posticipato al centoventesimo giorno successivo alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio;
- l'ufficio fiscale non è tenuto a motivare in merito alle controdeduzioni del contribuente;
- non è più richiesta la c.d. prova di resistenza;
- rientrano anche gli accertamenti parziali e le verifiche "a tavolino";
- nessuna distinzione tra tributi armonizzati e non armonizzati;
- non sussiste il diritto al contraddittorio per gli atti privi di contenuto provvedimentale (per esempio, scambio di informazioni o atti dell'istruttoria);
- il diritto al contraddittorio è altresì escluso per gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di liquidazione e di controllo formale individuati con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze;
- si deve aver riguardo sempre all'effettiva natura e contenuto decisorio dell'atto, indipenden-

temente dalla sua denominazione;

- il diritto al contraddittorio è escluso per i soli casi motivati di fondato pericolo per la riscossione (non sono più previsti i casi di particolare urgenza, specificamente motivata);
- infine, l'art. 12, comma 7, cit. è esplicitamente abrogato (art. 1, comma 1, lett. o), della bozza citata).

In definitiva, quando entrerà in vigore il citato decreto legislativo, probabilmente l'01/01/2024 (per tutti gli avvisi di accertamento emessi da questa data), tra abrogazioni espresse ed implicite la sola normativa del contraddittorio endoprocedimentale sarà la seguente:

1. Art. 12, c. 7, Legge n. **ABROGATO** 212/2000
2. Art. 5-ter D. Lgs. n. 218/1997 **ABROGATO**
3. Art. 6 D. Lgs. n. 218/1997 **ABROGATO**
4. Art. 9-bis, c. 16, D.L. n. **ABROGATO** 50/2017 (in tema di ISA)
5. Art. 10-bis, c. 6 e 7, L. n. **ABROGATO** 212/2000 (fattispecie abusive)
6. Art. 38, c. 7, DPR n. 600/73 **ABROGATO** (accertamenti sintetici)
7. Art. 17, comma 1, lett. b), Legge n. 111/2023 (Legge Delega di riforma fiscale)
8. **Art. 1, comma 1, lett. e), della bozza del decreto legislativo di modificazioni allo Statuto dei diritti del contribuente, che ha inserito l'art. 6-bis (Principio del contraddittorio)**

*Avv. Maurizio Villani
Patrocinante in Cassazione*

Accredito rimborsi su conto corrente - Che cos'è

I contribuenti che intendono ottenere l'accredito dei rimborsi fiscali sul proprio conto corrente bancario o postale possono farne richiesta in qualsiasi momento, tramite la specifica applicazione che consente la compilazione e l'invio dei dati via web (accedendo all'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle entrate e seguendo, dopo l'autenticazione, il percorso: Servizi per – Richiedere – Accredito rimborso e altre somme su c/c).

Questa modalità di pagamento consente di velocizzare l'erogazione dei rimborsi ed evitare inconvenienti.

L'accredito dei rimborsi sul conto corrente può essere richiesto anche compilando l'apposito modello che, per ragioni che attengono alla sicurezza

dei dati, può essere presentato esclusivamente nei seguenti modi:

- quale allegato a un messaggio PEC di uso esclusivo dell'interessato, trattandosi di attività non delegabile; in questo caso, il modello deve essere firmato digitalmente. Il modello può essere inviato a qualsiasi ufficio dell'Agenzia (preferibilmente, alla Direzione Provinciale di propria competenza)
- presso qualsiasi ufficio Territoriale, allegando al modello copia di un documento di identità del contribuente e, in caso di delega, anche del soggetto delegato, entrambi in corso di validità.

Fonte agenzia delle Entrate

La fase istruttoria (Prima e dopo la delega fiscale)

A cura dell'Avv. Maurizio Villani

La delega fiscale ha modificato sostanzialmente la fase istruttoria del processo tributario.

Prima di commentare ed analizzare le modifiche previste, vediamo come è disciplinata oggi la fase istruttoria

A. I MEZZI DI PROVA AMMISSIBILI

Gli strumenti probatori utilizzabili nel processo tributario sono sostanzialmente documentali. La prova documentale costituisce, infatti, la “prova regina” nel processo tributario. Le parti hanno l'onere di produrre i documenti o con il ricorso introduttivo ovvero fino a 20 giorni liberi prima dell'udienza (art. 32 d.lgs. 546/92). Possono produrre documenti anche in appello (art. 58, comma 2, d.lgs. 546/92), ovviamente nel rispetto dei termini fissati dalla legge processuale.

Le prove documentali ammesse nel processo tributario sono:

A. Gli Atti Pubblici: come disciplinato dall'art. 2700 c.c. “L'atto pubblico fa piena prova, fino a querela di falso [221 c.p.c.], della provenienza del documento dal pubblico ufficiale che lo ha formato, nonché delle dichiarazioni delle parti e degli altri fatti che il pubblico ufficiale attesta avvenuti in sua presenza o da lui compiuti”.

L'atto pubblico ha un'efficacia probatoria piena e, limitatamente a ciò che documenta, vincola il giudice nella sua valutazione. Fa fede per le attestazioni che riguardano l'attività svolta dal pubblico ufficiale, per la contestazione dei fatti avvenuti in sua presenza e per le dichiarazioni rese limitatamente al loro contenuto estrinseco. Tale efficacia probatoria non si estende al contenuto sostanziale delle dichiarazioni delle parti. Il pubblico ufficiale non è nelle condizioni di poter garantire la veridicità e la serietà delle dichiarazioni ricevute. La non veridicità del fatto potrà, quindi, essere dimostrata tramite gli ordinari mezzi di prova. Ed invero, la contestazione del contenuto dell'atto pubblico, potrà essere rilevata dalla parte interessata solo in sede civile dinanzi al Giudice Ordinario mediante apposito procedimento di **querela di falso** (che può essere proposta tanto in via principale quanto in corso di causa, in qualunque stato e grado di giudizio, finché la verità del documento non

sia stata accertata con sentenza passata in giudicato). In tal caso, ex art. 39 d.lgs. 546/92, il processo dovrà essere sospeso in attesa della pronuncia del giudice ordinario (Cfr. Corte di Cassazione sentenza n. 8046/2013).

B. Scrittura Privata Semplice: si tratta di un documento redatto da uno o più soggetti e destinato ad assumere un valore di piena prova nei suoi confronti.

La scrittura privata non autenticata o semplice è sottoscritta dalla parte liberamente, in modo autonomo e non davanti ad un pubblico ufficiale. È tale, ad esempio, la corrispondenza tra privati.

Fa fede, fino a querela di falso, solo in ordine alle dichiarazioni, alla provenienza delle dichiarazioni e **non anche alla data e alla veridicità del contenuto**. In buona sostanza, la scrittura privata non fa alcuna prova diretta della verità di quanto eventualmente dichiarato; a differenza dell'atto pubblico essa non prova neanche la verità dei fatti che la scrittura attesti essere state compiute dal suo autore o alla sua presenza.

In definitiva, la sua efficacia probatoria è “forte” nelle ipotesi in cui contenga una manifestazione di volontà, mentre è “debole” quando si limita ad esprimere una dichiarazione di scienza; per tale ragioni definirne la “prova documentale” rischia di risultare improprio perché di fatto si tratta di prove che derivano da documenti in senso materiale e non di prove documentali in senso stretto.

L'art. 214 c.p.c., riconosce la possibilità per la parte contro cui viene prodotta, di disconoscerla entro la prima udienza o con la prima risposta successiva alla produzione. Successivamente, la parte che ha prodotto la scrittura potrà:

- non agire;
- proporre un'istanza al fine di avviare il procedimento di verifica.

C. Scritture Private Autenticate: è il documento sottoscritto dalla parte contro cui è destinato a costituire una prova. Viene definita “autenticata” perché un notaio o un altro pubblico ufficiale hanno attestato che la sottoscrizione del documento è avvenuta



in sua presenza, previo accertamento dell'identità del soggetto che ha sottoscritto il documento (ex art. 2703 c.c.).

Essa, ex art. 2702 c.c. *“fa piena prova, fino a querela di falso, della provenienza delle dichiarazioni da chi l'ha sottoscritta, se colui contro il quale la scrittura è prodotta ne riconosce la sottoscrizione, ovvero se questa è legalmente considerata come riconosciuta”* ed, inoltre, come previsto dall'art. 2704 c.c., si estende anche nei confronti dei terzi.

D. Copie Fotostatiche: possono essere semplici o autenticate e il loro valore probatorio è lo stesso attribuito al documento originale (fatta eccezione per le ipotesi in cui dovesse verificarsi un eventuale disconoscimento).

E. Supporti Informatici: costituiscono rappresentazione informatica di atti, fatti o dati giuridicamente rilevanti. Come previsto dall'art. 20 co.1 bis del D.lgs 82/2005 *“L'idoneità del documento informatico a soddisfare il requisito della forma scritta e il suo valore probatorio sono liberamente valutabili in giudizio, tenuto conto delle sue caratteristiche oggettive di qualità, sicurezza, integrità ed immutabilità, fermo restando quanto disposto dall' articolo 21”*.

F. Corrispondenza: si concretizzano in mere comunicazioni scritte tra le parti relative a fatti oggetto di causa (ne sono un esempio il fax, il telegramma e le lettere).

G. Libri e Scritture Contabili: come previsto dall'art. 2709 del c.c. *“I libri e le altre scritture contabili delle imprese soggette a registrazione fanno prova contro l'imprenditore. Tuttavia chi vuol trarne vantaggio non può scinderne il contenuto”*.

Il dettato della norma attribuisce, dunque, efficacia probatoria a tutti i libri e alle altre scritture contabili che l'imprenditore detiene, anche qualora non siano correttamente annotati, con l'unica caratteristica necessaria della registrazione di fatti amministrativi dell'azienda in questione.

Le scritture contabili dell'impresa devono essere valutate nella loro totalità, non è quindi possibile che si isolino solo le parti favorevoli o meno.

In buona sostanza, **è evidente come le scritture contabili costituiscano una vera e propria presunzione semplice ad evidente svantaggio per l'imprenditore**. Certamente quest'ultimo potrà, però, avvalersi della prova contraria al fine di provare la loro correttezza.

Se l'imprenditore intende, invece, utilizzare libri e scritture come mezzi di prova a proprio favore, essi saranno soggetti al libero apprezzamento del giudice.

H. Scritture di Terzi: esse non hanno effetti vincolanti, ma hanno valore di mero indizio.

Alla luce di tanto, è necessario rilevare che l'istruttoria tributaria, non può reggersi esclusivamente su prove documentali, sia perché possono essere facilmente oggetto di falsificazione o alterazione e, inoltre, perché l'attività di reperimento di tali prove spesso viene svolta a distanza di molti anni rispetto al momento in cui il fatto è accaduto. Ciò posto, gli altri mezzi di prova ammessi sono:

- 1. Dichiarazioni rese da Terzi:** Alla luce del divieto della prova testimoniale, si è discusso circa la possibilità di vietare l'utilizzo delle dichiarazioni rese da terzi a uffici e GDF durante la fase ispettiva. Ciò è stato correlato al fatto che stante il divieto di cui all'art.7 del D.lgs 546/92, il terzo non potrà essere chiamato a testimoniare su quanto sostenuto durante la fase dell'accertamento e la sua credibilità non potrà essere vagliata con l'esame orale. Ebbene (come già rilevato al punto 2.1 del presente elaborato), secondo i giudici di legittimità tali dichiarazioni non si pongono in contrasto con il divieto de quo. Le dichiarazioni rese dai terzi e la prova testimoniale avrebbero, infatti, una diversa efficacia, dovendosi ritenere tali dichiarazioni meri elementi indiziari non idonei a costituire da soli il fondamento della decisione.
- 2. Il Libero Interrogatorio:** si ritiene applicabile al processo tributario anche l'istituto dell'interrogatorio libero. **Non è, però, considerato un vero e proprio mezzo di prova; esso, infatti, approda a delle risultanze che non possono costituire prove piene, ma solo argomenti di prova.** Si caratterizza proprio perché ha ad oggetto i fatti di causa che il giudice può esaminare al fine di ottenere dei chiarimenti su quanto allegato o comunque emerso nella causa. **Diversamente, non si ritiene ammissibile nel processo tributario l'interrogatorio formale (rivolto a provocare la confessione), soprattutto alla luce del divieto previsto per altri mezzi di prova orale (che a breve analizzeremo).**
- 3. La Confessione:** come disposto dall'art.2730 c.c. *“la confessione è la dichiarazione che una parte fa della verità di fatti ad essa sfavorevoli e favorevoli all'altra parte. La confessione è giudiziale o stragiudiziale”*. La confessione che viene resa nel corso del procedimento è definita **giudiziale e consiste** nella dichiarazione contra se contenuta in qualsiasi atto del processo firmato dalla parte personalmente. La confessione può, inoltre, essere ottenuta anche in sede **stragiudiziale** (sia oralmente, che per iscritto) e assu-



me il medesimo valore probatorio di quella resa giudizialmente. Più specificamente, in ambito tributario, la confessione stragiudiziale, è rappresentata invece dalle dichiarazioni contra rese oralmente dal contribuente all'AF nel corso dell'attività di verifica (e riportata e sottoscritta nel PVC) ovvero resa per iscritto e riportata ad esempio in un questionario. Può, inoltre, essere **spontanea, ma mai provocata** (quest'ultima può essere resa solo durante l'interrogatorio formale, che è assolutamente vietato nel processo tributario).

4. **Presunzioni Legali e Semplici purché Precise, Gravi e Concordanti**

L'articolo 2727 definisce in modo generico che **“le presunzioni sono le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignoto”**.

Possiamo operare, dunque, una distinzione tra presunzioni legali (ex art. 2728 del C.C.) e presunzioni semplici (ex Art. 2729 del C.C.). Le prime sono stabilite dalla legge e dunque dispensano dal dover fornire una prova coloro a favore delle quali sono state stabilite. Le seconde non sono stabilite dalla legge e vengono rilasciate alla valutazione del giudice che potrà ammetterle solo se gravi, precise e concordanti. **È possibile che nel processo tributario trovino applicazione tanto le presunzioni legali, che quelle semplici.**

Ne discende che, nel caso di una **presunzione semplice**, la parte che intende trarne un vantaggio avrà l'onere di dimostrarne il fondamento; in pratica, la parte che intende avvalersene avrà l'onere di provare che gli elementi presuntivi posti a base della pretesa impositiva hanno i caratteri di gravità, precisione e concordanza.

Nel caso di una **presunzione legale**, di converso, sarà la legge stessa a dare fondamento ad un certo fatto; dunque la parte che intende avvalersene non avrà l'onere di dimostrarne il fondamento.

➤ Per le **presunzioni semplici**, i fatti sui quali esse si fondano devono essere provati in giudizio e il relativo onere grava sull'Amministrazione finanziaria, la quale ha, quindi, l'onere di dimostrare che gli elementi presuntivi posti a base della pretesa impositiva abbiano i caratteri di gravità, precisione e concordanza. Sul punto, in più occasioni è intervenuta la Suprema Corte di Cassazione chiarendo che **“Le presunzioni semplici costituiscono una prova completa alla quale il giudice di merito può attribuire rilevanza anche in via esclusiva ai fini della formazio-**

ne del proprio convincimento, nell'esercizio del potere discrezionale, istituzionalmente demandatogli, di scegliere, fra gli elementi probatori sottoposti al suo esame, quelli ritenuti più idonei a dimostrare i fatti costitutivi della domanda o dell'eccezione, non occorrendo l'acquisizione, a conforto, di ulteriori elementi presuntivi o probatori desunti dall'esame della documentazione contabile o bancaria del contribuente, in quanto, se gli indizi hanno raggiunto la consistenza di prova presuntiva, non vi è necessità di ricercarne altri o di assumere ulteriori fonti di prova” (Corte di Cassazione, Sezione 6 civile Ordinanza 22 maggio 2014, n. 11437).

➤ Le **presunzioni legali dispensano da qualunque prova coloro a favore dei quali sono stabilite ex articolo 2728 cod. civ.**, con la conseguenza che, in tali ipotesi, si realizza una **inversione dell'onere della prova**, in quanto la prova di un determinato fatto viene posta a carico di una delle parti. A tal proposito, si evidenzia che **le presunzioni legali si distinguono in:**

1. **relative**, quando l'ente impositore si limita alla dimostrazione del c.d. fatto base del meccanismo presuntivo ed **al contribuente spetta fornire la prova contraria;**
2. **assolute**, quando il c.d. fatto noto è equiparato al c.d. fatto presunto e **non è ammessa alcuna prova contraria.**

B. LA TESTIMONIANZA SCRITTA PER I RICORSI NOTIFICATI DAL 16/09/2022

La legge n. 130/2022 ha modificato l'art. 7, comma quarto, della Legge n. 546/1992 nel modo seguente:

“4. Non è ammesso il giuramento. La corte di giustizia tributaria, ove lo ritenga necessario ai fini della decisione e anche senza l'accordo delle parti, può ammettere la prova testimoniale, assunta con le forme di cui all'articolo 257-bis del codice di procedura civile. Nei casi in cui la pretesa tributaria sia fondata su verbali o altri atti facenti fede fino a querela di falso, la prova è ammessa soltanto su circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale.”

C. I PRINCIPI STABILITI DALLA CORTE DI CASSAZIONE

In tema di istruttoria processuale, la Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, nel corso degli anni, ha stabilito i seguenti principi.

1) “La giurisdizione (piena ed esclusiva) del giudice tributario fissata dal Decreto Legislativo n. 546 del



1992, articolo 2, poi, non ha ad “oggetto” solo gli atti per così dire “finali” del procedimento amministrativo di imposizione tributaria (ovverosia gli atti definiti, propriamente, come “impugnabili” dal Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 19) ma investe - nei limiti, ovviamente, dei “motivi” sottoposti dal contribuente all’esame di quel giudice ai sensi dell’articolo 18, comma 2, lettera e), stesso Decreto Legislativo - **tutte le fasi del procedimento che hanno portato alla adozione ed alla formazione di quell’atto tanto che l’eventuale giudizio negativo in ordine alla legittimità e/o alla regolarità (formale e/o sostanziale) su un qualche atto “istruttorio” prodromico può determinare la caducazione, per illegittimità derivata, dell’atto “finale” impugnato: “la correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria”, infatti (Cass. un., 4 marzo 2008 n. 5791; ma già, Cass. un., 25 luglio 2007 n. 16412), “è assicurata mediante il rispetto di una sequenza ordinata secondo una progressione di determinati atti, con le relative notificazioni, destinati, con diversa e specifica funzione, a farla emergere e a portarla nella sfera di conoscenza dei destinatari, allo scopo, soprattutto, di rendere possibile per questi ultimi un efficace esercizio del diritto di difesa”.**

Siffatta latitudine della giurisdizione tributaria - estesa (come detto) anche al controllo della regolarità (formale e sostanziale) di tutte le fasi del procedimento di imposizione fiscale - evidenzia l’applicabilità (vanamente, pertanto, contestata dalla ricorrente) anche agli “atti istruttori” fiscali - nonostante la compressione (“comprimere fortemente”, dice la ricorrente) delle “libertà” (“di domicilio, di corrispondenza, di libertà di iniziativa economica, ecc.”) indicate dalla contribuente posta in essere dagli stessi - del principio della non autonoma (ed immediata) impugnabilità proprio in quanto “aventi carattere infraprocedimentali” (**sentenza n. 6315 del 16 marzo 2009**).

2) “Ad ulteriore conforto va osservato che, nella disciplina della prova nel processo penale, sono messe al bando, e comunque sono private di qualsiasi valore dimostrativo, anche nelle fasi diverse dal dibattimento, **le notizie rese da confidenti non identificati, che restino ignoti, non essendo poi interrogati, né assunti a sommarie informazioni, ai sensi degli artt. 203 e 267 c.p.p., come riformulati dagli artt. 7 e 10 della legge 1° marzo 2001 n. 63.**

Il sostrato logico di dette disposizioni, che specificamente disconoscono consistenza anche solo indiziaria a dicerie di fonte non controllata e non controllabile (particolarmente significativo sul punto è il

primo comma bis del citato art. 267, sull’inedoneità di quella fonte ad integrare gravi indizi al fine dell’autorizzazione di intercettazioni), non può essere colto in peculiarità esclusive del processo penale, pur considerandosi lo spessore degli interessi da esso coinvolti, ma va ricondotto a criteri generali dell’ordinamento, anche perché, quantomeno con riferimento alla perquisizione domiciliare, il bene protetto è sempre l’inviolabilità del domicilio (all’infuori dei casi espressamente previsti).

Irrinunciabili ragioni di coerenza del sistema richiedono l’operatività di analoghe regole nel processo civile, quando l’esigenza di ricerca della prova, ancorché correlata a finalità di tipo pubblicistico (quali quelle coinvolte dall’accertamento di debiti d’imposta), debba essere contenuta e conciliata con la protezione di un bene di rilevanza costituzionale.

Con riguardo infine agli effetti dell’illegittimità del provvedimento di autorizzazione dell’accesso domiciliare, se adottato senza alcuna motivazione, ovvero con una motivazione giuridicamente erronea (come quella che qualifichi indizio la denuncia anonima), si rileva che la soluzione sopra anticipata, nel senso dell’inutilizzabilità a sostegno dell’accertamento tributario delle prove reperite mediante la perquisizione, trova sostanzialmente concorde la giurisprudenza di questa Corte (anche la menzionata sentenza n. 1344 del 2002 dà atto che l’eventuale illegittimità dell’accesso, esclusa nel caso da essa esaminato, non avrebbe permesso l’uso contro il contribuente dei documenti reperiti presso l’abitazione), e va qui ribadita, osservandosi:

- **che detta inutilizzabilità non abbisogna di un’espressa disposizione sanzionatoria, derivando dalla regola generale secondo cui l’assenza del presupposto di un procedimento amministrativo infirma tutti gli atti nei quali si articola;**
- **che il compito del giudice di vagliare le prove offerte in causa è circoscritto a quelle di cui abbia preventivamente riscontrato la rituale assunzione;**
- **che l’acquisizione di un documento con violazione di legge non può rifluire a vantaggio del detentore, che sia l’autore di tale violazione, o ne sia comunque direttamente od indirettamente responsabile.”** (sentenza n. 16424 del 21 novembre 2002).

D. DURATA DELLE VERIFICHE

In tema di durata delle verifiche, l’art. 12, quinto comma, della Legge n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente) testualmente dispone:

“5. La permanenza degli operatori civili o mi-

litari dell'amministrazione finanziaria, dovuta a verifiche presso la sede del contribuente, non può superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio. Gli operatori possono ritornare nella sede del contribuente, decorso tale periodo, per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dal contribuente dopo la conclusione delle operazioni di verifica ovvero, previo assenso motivato del dirigente dell'ufficio, per specifiche ragioni. Il periodo di permanenza presso la sede del contribuente di cui al primo periodo, così come l'eventuale proroga ivi prevista, non può essere superiore a quindici giorni lavorativi contenuti nell'arco di non più di un trimestre, in tutti i casi in cui la verifica sia svolta presso la sede di imprese in contabilità semplificata e lavoratori autonomi. In entrambi i casi, ai fini del computo dei giorni lavorativi, devono essere considerati i giorni di effettiva presenza degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente."

Sull'argomento, la Corte di Cassazione ha stabilito i seguenti principi:

- "Secondo il consolidato insegnamento di questa Corte, in tema di verifiche tributarie, il termine di permanenza degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente è meramente ordinatorio, in quanto nessuna disposizione lo dichiara perentorio, o stabilisce la nullità degli atti compiuti dopo il suo decorso. E neppure la nullità di tali atti potrebbe ricavarsi dalla "ratio" delle disposizioni in materia, apparendo sproporzionata la sanzione del venir meno del potere accertativo fiscale a fronte del disagio arrecato al contribuente dalla più lunga permanenza degli agenti dell'Amministrazione (cfr. Cass. 14020/2011; 19338/2011; 17002/2012; 26732/2013)" (Cass. sentenza n. 26829/2014).
- "In tema di verifiche tributarie, la violazione del termine di permanenza degli operatori dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente, previsto dalla Legge 27 luglio 2000, n. 212, articolo 12, comma 5, non determina la sopravvenuta carenza del potere di accertamento ispettivo, ne' l'invalidità degli atti compiuti o l'inutilizzabilità delle prove raccolte, atteso che nessuna di tali sanzioni è stata prevista dal legislatore". E ciò perché, come è stato chiarito nell'occasione, con giudizio a cui il collegio intende dare con-

tinuità, raffrontando la disposizione in esame con quella recata dal successivo comma 7 - la cui violazione, com'è noto, comporta la invalidità dell'atto impositivo emanato ante tempus, essendo il termine ivi previsto posto a garanzia del contraddittorio procedimentale (SS.UU. 18184/13) - non può, infatti, istituirsi una diretta corrispondenza tra le fattispecie contemplate dalle dette disposizioni, oltre che in considerazione del diverso oggetto disciplinato (comportamento materiale dei funzionali pubblici nel caso del comma 5; provvedimento tributario nel caso del comma 7) - onde è improprio riguardo al primo invocare le categorie della invalidità degli atti e dei negozi giuridici - in ragione della diversa rilevanza degli interessi sostanziali considerati (interesse negativo del soggetto alla presenza di soggetti estranei nei locali in cui si svolge l'attività economica nel primo caso; corretta formazione del rapporto tributario nel secondo), **circostanza alla luce della quale si giustifica razionalmente la scelta del legislatore di non ricollegare alla violazione del termine della permanenza nei locali la sanzione di invalidità dell'atto impositivo, non incidendo la violazione della durata della verifica su diritti costituzionalmente tutelati riferibili al contribuente.**" (Cass. sentenza n. 966/2016).

- "La questione è stata già affrontata da questa Corte, con orientamento cui il Collegio intende dare continuità, non ravvisandosi, negli atti versati in giudizio, ragioni per discostarsene. La violazione della L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 5 - il quale, nella versione vigente all'epoca dei fatti, così recita: La permanenza degli operatori (...), dovuta a verifiche presso la sede del contribuente, non può superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio. Gli operatori possono ritornare nella sede del contribuente, decorso tale periodo, per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dal contribuente dopo la conclusione delle operazioni di verifica ovvero, previo assenso motivato del dirigente dell'ufficio, per specifiche ragioni" - **non comporta la nullità dell'accertamento, ne' l'inutilizzabilità dei dati acquisiti - trattandosi di effetti non previsti dall'ordinamento (in termini, Cass. civ., sez. trib., 15-04-2015, n. 75841, secondo cui "il protrarsi della presenza dei verificatori nella sede del contribuente oltre i termini previsti dallo statuto del contribuente, L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 5, non**



preclude, in assenza di una specifica norma sanzionatoria, l'utilizzo degli elementi acquisiti oltre la scadenza dei predetti termini e per l'effetto non determina l'invalidità del conseguente avviso di accertamento". Questa Corte ha altresì rilevato che la L. n. 212 del 2000, articolo 12, comma 5, si riferisce ai soli giorni di effettiva attività lavorativa svolta dagli operatori del fisco presso la sede del contribuente, escludendo, quindi, dal computo quei giorni impiegati per verifiche ed attività eseguite in altri luoghi (Cass. civ., sez. trib., 21-05-2014, n. 11183), sicché non si può fare riferimento al decorso naturale del tempo, per cinque giorni lavorativi ogni settimana, ma guardare alle giornate di effettiva presenza in sede." (Cass. sentenza n. 2387/2019).

E. ART. 7 – QUINQUIES DELLA BOZZA DEL DECRETO LEGISLATIVO DI MODIFICAZIONI ALLO STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE DEL 23 OTTOBRE 2023 (VIZI DELL'ATTIVITÀ ISTRUTTORIA)

L'art. 7 – quinquies della bozza del decreto legislativo di modificazioni allo Statuto dei diritti del contribuente del 23 ottobre 2023 (vizi dell'attività istruttoria) testualmente dispone:

“ 1. Non sono utilizzabili ai fini dell'accertamento amministrativo o giudiziale del tributo gli elementi di prova acquisiti oltre i termini di cui all'articolo 12, comma 5, o in violazione di libertà costituzionalmente riconosciute.”

Quindi, non sono utilizzabili gli elementi di prova:

- acquisiti oltre i termini di cui al citato art. 12, quinto comma (si rinvia alla lettera D);
- oppure acquisiti in violazione di libertà costituzionalmente riconosciute, come peraltro stabilito più volte dalla Corte di Cassazione in base al seguente principio:

“la giurisprudenza di questa Corte è orientata a mantenere una netta differenziazione fra processo penale e processo tributario, secondo un principio - sancito non soltanto dalle norme sui reati tributari (Decreto Legge 10 luglio 1982, n. 429, articolo 12, successivamente confermato dal Decreto Legislativo 10 marzo 2000, n. 74, articolo 20) ma altresì desumibile dalle disposizioni generali dettate dagli articoli 2 e 654 c.p.p., ed espressamente previsto dall'articolo 220 disp. att. c.p.p., che impone l'obbligo del rispetto delle disposizioni del codice di procedura penale, quando nel corso di attività ispettive emergano indizi di reato, ma soltanto ai fini della “applicazione della legge penale” (Cass. nn. 22984, 22985 e 22986 del 2010; Cass. n. 13121/2012,

Cass. n. 8605/2015). Si riconosce quindi, generalmente, che “...non qualsiasi irrivalenza nell'acquisizione di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale comporta, di per se', la inutilizzabilità degli stessi, in mancanza di una specifica previsione in tal senso ed esclusi, ovviamente, i casi in cui viene in discussione la tutela dei diritti fondamentali di rango costituzionale, quali l'invulnerabilità della libertà personale, del domicilio, che qui non vengono in rilievo (Cass. n. 24923/2011, Cass. n. 31779/2019 e Cass. n. 8459/2020).” (Cass. ordinanza n. 11758/2023).

F. DOCUMENTAZIONE

l'art. 8 della bozza del decreto legislativo di modificazioni allo Statuto dei diritti del contribuente del 23 ottobre 2023 ha modificato il quinto e sesto comma dell'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente nel modo seguente:

“5. L'obbligo di conservazione di atti e documenti, incluse le scritture contabili, stabilito a soli effetti tributari, non può eccedere il termine di dieci anni dalla loro emanazione o dalla loro formazione o utilizzazione. Il decorso del termine preclude definitivamente la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di fondare pretese su tale documentazione.

6. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, adottato ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono emanate le disposizioni di attuazione del presente articolo.”

G. COMPONENTI AD EFFICACIA PLURIENNALE

La Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con la sentenza n. 8500/2021, ha stabilito il seguente principio di diritto:

“nel caso di contestazione di un componente di reddito ad efficacia pluriennale per ragioni diverse dall'errato computo del singolo rateo dedotto e concernenti invece il fatto generatore ed il presupposto costitutivo di esso, la decadenza dell'amministrazione finanziaria dalla potestà di accertamento va riguardata, Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, ex articolo 43, in applicazione del termine per la rettifica della dichiarazione nella quale il singolo rateo di suddivisione del componente pluriennale e' indicato, non già in applicazione del termine per la rettifica della dichiarazione concernente il periodo di imposta nel quale quel componente sia maturato o iscritto per la prima volta in bilancio”.

Con la bozza del decreto legislativo citato è stato aggiunto all'art. 2, dopo il comma 4, della



Legge n. 212/2000 il comma 4-bis che testualmente dispone:

“4-bis. Le norme tributarie impositive che recano la disciplina del presupposto tributario e dei soggetti passivi si applicano esclusivamente ai casi e ai tempi in esse considerati.”

Di conseguenza, dall'entrata in vigore della suddetta disposizione, probabilmente l'01/01/2024, non sarà più applicabile il succitato principio

della Corte di Cassazione a Sezioni Unite.

Secondo me, la suddetta disposizione dovrà essere qualificata come norma di interpretazione autentica, efficace, in quanto tale, anche rispetto agli accertamenti già notificati ed ai rapporti pendenti in relazione ai quali la decadenza è in contestazione in giudizio.

*Avv. Maurizio Villani
Patrocinante in Cassazione*

Definizione agevolata delle controversie tributarie (legge di bilancio 2023) - Che cos'è

Le controversie tributarie in cui è parte l'Agenzia delle entrate, pendenti al 1° gennaio 2023 in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello in Cassazione e anche a seguito di rinvio, possono essere definite con il pagamento di un importo uguale al valore della controversia, costituito dall'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato. In caso di controversie relative alla sola irrogazione di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste (vedi articolo 12, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546).

In caso di ricorso pendente iscritto nel primo grado, la controversia può essere definita con il pagamento del 90 per cento del valore della controversia.

In deroga alla regola generale che prevede il pagamento di un importo uguale al valore della lite, in caso di soccombenza dell'Agenzia, le controversie possono essere definite con il pagamento:

- del 40% del valore della controversia (soccombenza in primo grado)
- del 15% del valore della controversia (soccombenza in secondo grado).

Le controversie tributarie pendenti in Corte di cassazione per le quali l'Agenzia delle entrate risulti soccombente in tutti i precedenti gradi di giudizio, possono invece essere definite con il pagamento di un importo pari al 5% del valore della controversia.

La domanda per accedere alla definizione agevolata può essere presentata, per ciascuna controversia autonoma, da chi ha proposto l'atto introduttivo del giudizio o da chi vi è subentrato o ne ha la legittimazione. Per controversia autonoma si intende quella relativa a ciascun atto impugnato.

Possono essere definite in maniera agevolata solo le controversie in cui il ricorso in primo grado è stato notificato entro il 1° gennaio 2023, data di entrata in vigore della legge 29 dicembre 2022, n. 197, per le quali, alla data di presentazione della domanda di definizione agevolata, il processo non si sia conclu-

so con una pronuncia definitiva.

Come si perfeziona la definizione

Entro il **30 settembre 2023** per ciascuna controversia autonoma deve essere presentata, mediante trasmissione telematica, una distinta domanda di definizione, esente dall'imposta di bollo, e deve essere effettuato un distinto versamento.

La compilazione della domanda è effettuata utilizzando l'apposito prodotto informatico disponibile sul sito internet dell'Agenzia delle entrate.

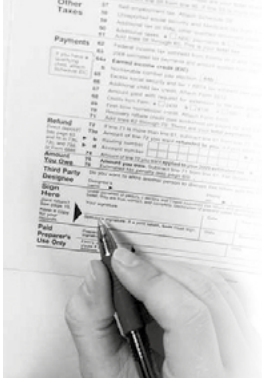
Nel caso in cui gli importi dovuti superino 1.000 euro è ammesso il pagamento rateale per un massimo di 20 rate di pari importo, di cui le prime tre da versare entro 30 settembre 2023, il 31 ottobre 2023 e il 20 dicembre 2023. Le rate successive devono essere versate entro il 31 marzo, 30 giugno, 30 settembre e 20 dicembre di ciascun anno.

A scelta del contribuente, le rate successive alle prime tre possono essere versate, a partire dal mese di gennaio 2024, in un massimo di 51 rate mensili di pari importo, con scadenza all'ultimo giorno lavorativo di ciascun mese, fatta eccezione per il mese di dicembre di ciascun anno, per il quale il termine di versamento resta fissato al giorno 20.

Sulle rate successive alla prima si applicano gli interessi legali a decorrere dalla data del versamento della prima rata. È esclusa la compensazione.

Dagli importi dovuti si scomputano quelli già versati a qualsiasi titolo in pendenza di giudizio. La definizione non dà comunque luogo alla restituzione delle somme già versate anche se eccedenti rispetto a quanto dovuto per la definizione.

La definizione si perfeziona con la presentazione della domanda e con il pagamento dell'importo netto dovuto o della prima rata entro il 30 settembre 2023. Se non ci sono importi da versare, la definizione si perfeziona con la sola presentazione della domanda.



Il primo testimone contro il fisco

Amnesso per la prima volta un testimone contro l'Agenzia delle Entrate: ecco la riforma che promette una difesa più penetrante ed effettiva dei diritti del contribuente.

È una svolta storica nel campo delle controversie fiscali: **per la prima volta è stato ammesso un testimone in un processo contro il fisco.** Prima di questa decisione, le prove testimoniali erano vietate nelle cause in commissione tributaria (oggi, dopo la riforma, chiamata Corte di Giustizia Tributaria). Il contribuente quindi non poteva dimostrare i propri diritti nelle contestazioni contro gli avvisi di accertamento, contro le cartelle esattoriali, contro le richieste di pagamento di Irpef, Iva, Imu, Tari, ecc. Tutto questo limitava enormemente il diritto alla difesa, se coniugato peraltro a un ulteriore regime in favore del fisco: quello dell'esenzione dall'onere della prova in diverse controversie.

Ora la riforma da un lato impone che sia sempre a carico dell'amministrazione finanziaria la prova dell'irregolarità del contribuente; dall'altro lato assegna a quest'ultimo la possibilità di avvalersi della **testimonianza scritta** di terzi. E proprio in forza di ciò la Corte di giustizia di primo grado di Latina ha accolto la richiesta difensiva di un contribuente, disponendo l'audizione scritta di teste.

La notizia è stata confermata dal presidente di Uncat, Gianni Di Matteo, il quale ha sottolineato che questa nuova possibilità di presentare testimonianze porta i contribuenti su un piano paritario con l'Amministrazione fiscale e garantisce un processo con maggiori garanzie difensive.

La Corte di giustizia di primo grado di Latina ha quindi accolto la richiesta difensiva di un contribuente, stabilendo l'audizione scritta di testimoni come prova ammissibile. Questo importante passo avviene, come detto, in se-

guito all'introduzione della legge di riforma della giustizia e del processo tributario, la 130 del 2022. A partire dal 16 settembre dello scorso anno, sia in primo sia in secondo grado, il giudice ha la facoltà di ammettere testimonianze scritte, seguendo le modalità stabilite dall'articolo 257 bis del Codice di procedura civile.

È importante sottolineare che la prova testimoniale è soggetta a un limite fondamentale: non può riguardare **circostanze di fatto già attestate da pubblici ufficiali**. La norma si riferisce specificamente alle operazioni e ai fatti documentati di solito nei processi verbali di constatazione, che riguardano gli accessi, le ispezioni e le verifiche. Tuttavia, questa apertura rappresenta comunque un progresso significativo rispetto alla normativa precedente, in cui l'articolo 7 vietava categoricamente l'uso di testimonianze.

L'evoluzione giurisprudenziale, favorita anche dalle pronunce della Corte europea dei diritti dell'uomo (Cedu), ha contribuito a mitigare il divieto assoluto delle prove testimoniali. **La sentenza 18/2000 della Corte costituzionale** ha stabilito che, a causa dei principi del giusto processo che richiedono la parità di armi tra il fisco e il contribuente, quest'ultimo deve poter presentare dichiarazioni di terzi nel contesto dei procedimenti tributari, allo stesso modo in cui è concesso all'amministrazione finanziaria.

Questa decisione apre nuove prospettive per i contribuenti coinvolti in controversie fiscali, offrendo loro la possibilità di presentare testimonianze a sostegno delle loro difese. Si tratta di un importante passo verso un sistema giudiziario tributario più equo e trasparente, che garantisca una reale parità di trattamento tra le parti coinvolte.

Autore Angelo Greco

Fonte laleggeopenutti.it

Regolarizzazione omessi o carenti pagamenti di rate - Che cos'è

La disciplina consente di regolarizzare l'omesso o carente versamento di alcune somme riferite a tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate e, in particolare:

- delle rate, successive alla prima, relative alle somme dovute a seguito di:
 - accertamento con adesione o acquiescenza agli avvisi di accertamento
 - avvisi di rettifica e liquidazione

- reclamo o mediazione.
- degli importi, anche rateali, relativi alle conciliazioni giudiziali

Per poter essere oggetto di regolarizzazione, alla data del 1° gennaio 2023 i predetti versamenti devono essere scaduti e non deve essere stata ancora notificata la cartella di pagamento ovvero l'atto di intimazione



Trenitalia condannata per danno esistenziale per ritardo di 23 ore

La Corte di Cassazione con ordinanza di rigetto n. 28244 depositata in data 9 ottobre 2023, ha respinto il ricorso di Trenitalia contro la sentenza del Tribunale di Cassino.

Corte di Cassazione – Sez. III Civ. – Ordinanza n. 28244 del 09/10/2023

1. I fatti

Trenitalia S.p.a. è stata convenuta in giudizio dinanzi al Giudice di pace di Cassino per l'accertamento dell'**inadempimento della medesima nella gestione del trasporto ferroviario passeggeri** in relazione al disservizio occorso in occasione del viaggio effettuato da un treno regionale con conseguente **condanna al risarcimento dei danni patrimoniali e non patrimoniali subiti**. Nello specifico, a seguito di una forte nevicata a Roma e nel basso Lazio, un treno pendolari rimase isolato nella neve per quasi 24 ore senza alcun tipo di assistenza ai passeggeri.

Il Giudice di pace accolse la domanda e condannò la società al pagamento della somma di cinque euro e venticinque centesimi a titolo di indennizzo da ritardo, e della somma di euro quattrocento relativamente a titolo di risarcimento del danno esistenziale.

Avverso tale pronuncia, Trenitalia propose appello al Tribunale di Cassino deducendo l'incompetenza del Giudice di pace e l'insussistenza del liquidato danno esistenziale, ma l'impugnazione venne respinta.

Nuovamente, avverso tale pronuncia, la società ferroviaria propose ricorso per Cassazione.

2. L'analisi della Cassazione sulla condotta di Trenitalia

La Corte di Cassazione, nell'analizzare i motivi di ricorso di Trenitalia, ha osservato che **"il Tribunale, anche richiamando la motivazione del giudice di prime cure là dove ha constatato l'oggettività del ritardo di quasi ventiquattro ore e l'omissione di ogni adeguata assistenza, ha aggiunto che i bollettini metereologici risultavano aver chiarito in misura sufficiente – al di là quindi delle pur possibili evoluzioni ulteriormente peggiorative – a dover indurre l'esercente il**

servizio di trasporto ferroviario, cui quello si era impegnato contrattualmente, a predisporre, con precauzionale diligenza, misure organizzative di assistenza, indipendentemente, cioè, dalla possibilità di porle in essere, in forma ridotta, una volta concretizzata la situazione di emergenza" e ciò (aggiunge la Suprema Corte) **"pur non potendo cancellare la tratta di quel giorno"**.

La Corte continua la propria analisi chiarendo che **"la tutela riparatoria del danno non patrimoniale, estesa a situazioni giuridiche soggettive di rango costituzionale lese senza condotte integranti reato, può nel caso essere avallata proprio perché ciò che sostanzialmente era stato allegato risponde alla tutela della libertà di autodeterminazione e di movimento che trova riconoscimento nella superiore normativa della Carta costituzionale"**. Ad avviso dei giudici di Piazza Cavour, **"il Tribunale, richiamando l'accertamento del giudice di prime cure, ha evidentemente quanto ragionevolmente ritenuto il travagliato viaggio di quasi ventiquattro ore continuative in defatiganti condizioni di carenza di cibo, necessario riscaldamento e possibilità di riposare, un'offesa effettivamente seria e grave all'individuabile e sopra rimarcato interesse protetto, tale da non tradursi in meri e frammentati disagi, fastidi, disappunti, ansie o altro tipo di generica insoddisfazione"**.

In più, tra i motivi di ricorso di Trenitalia, si rinviene un **"concorso colposo del creditore"** (passeggero, ndr) per essersi messo in viaggio nonostante le condizioni meteo, prontamente rigettato dalla Suprema Corte. Secondo quest'ultima, infatti, **"la condotta che la creditrice della prestazione l'odierna ricorrente sostiene avrebbe dovuto nella specie mantenere, e cioè astenersi dal mettersi in viaggio, era in ogni caso inesigibile, in quanto le informazioni fornitele non erano tali da far prevedere che il tragitto non si sarebbe concluso in tempi ragionevoli, e di per sé incongruente, in quanto la passeggera si sarebbe trovata nella necessità di fare fronte al reperimento di un luogo ove soggiornare"** nel corso del tragitto, esclusivamente a sue spese.





3. La decisione della Cassazione

La Corte di Cassazione, nel rigettare il ricorso di Trenitalia, sottolinea come **“l’inammissibilità e la infondatezza delle censure proposte dimostra l’evidente pretestuosità del ricorso, anche a fronte del precedente specifico di questa Corte, reso in controversia pressoché identica, con conseguente sussistenza dei presupposti processuali per la condanna ai sensi dell’art. 96, comma 3, cod. proc. civ.”**.

La Corte, dunque, ha condannato la ricorrente al pagamento delle spese del giudizio di legittimità, oltre alle spese forfettarie e al pagamento di euro 1.000 ai sensi dell’art. 96, comma 3, cod. proc. civ., in favore della controricorrente.

Fonte www.diritto.it

Cassino – Disservizi ferroviari, Trenitalia rimedia due condanne: per ‘danno esistenziale’ e ‘lite temeraria’

Davide contro Golia. Il piccolo pendolare contro il colosso Trenitalia. Ma alla fine, la battaglia – durata 10 anni e portata avanti per una questione di principio e per senso di giustizia – è stata vinta.

E se, nei giorni scorsi, Trenitalia è stata definitivamente condannata dalla corte di Cassazione per il ‘danno esistenziale’ causato ad una utente del servizio ferroviario, che ha vissuto una vera e propria odissea tra maltempo, nevicate, treni rotti, disservizi e mancata assistenza, lo si è dovuto alla determinazione e caparbietà della povera viaggiatrice e del suo avvocato, Mercedes Galasso, del foro di Cassino.

Alla fine della giostra, Trenitalia è stata condannata anche per ‘lite temeraria’, a dimostrazione che si è andati troppo in là con il tentativo di negare e schiacciare i diritti dell’utente solo perché si è grandi e grossi, o perché, come diceva il marchese del Grillo: “Io so’ io e voi non siete un...”.

Quella portata a casa dell’avvocata Galasso è una vittoria importante, come importante è la sentenza della Cassazione che ha confermato quanto già statuito all’inizio dal Giudice di pace di Cassino e poi dal Tribunale della Città martire. Anche perché la vicenda di cui è stata vittima la pendolare (e con lei, quel giorno, centinaia di altri viaggiatori) ha dell’incredibile.

I fatti, giunti fino all’attenzione degli ermellini, risalgono al 3 febbraio del 2012. La pendolare, impiegata presso il Ministero dell’Economia e delle Finanze, come ogni giorno, si reca a lavoro e, preoccupata per le avverse condizioni

meteorologiche (il bollettino preannunciava forti nevicate su tutto il Lazio) anticipa l’uscita dal lavoro alle ore 12, per prendere a Termini il primo treno utile per rientrare a Cassino.

Il regionale 3359 sarebbe dovuto partire alle 14,40, ma non si muove sui binai prima delle 15,10. Dopo pochi chilometri, alle 16,00, si blocca alla stazione di Colle Mattia; poi ripartire e si ferma definitivamente alle ore 17,30 a di Zagarolo. Non succede più nulla fino alle 2 di notte, quando il treno viene evacuato e i passeggeri, tra cui la nostra povera viaggiatrice, già esausti passano su un altro treno, che riesce a malapena a partire: si ferma prima a Colleferro e poi in aperta campagna per un guasto. Servono altre ore d’attesa, poi finalmente arriva un altro treno che ‘spinge’ quello rotto fino a Frosinone, dove i passeggeri vengono fatti di nuovo scendere per passare sul treno che ‘spingeva’. Ma anche questo treno – manco fossimo in un film di Fantozzi – si rompe e (incredibile!) serve un’altra motrice che lo spinga! Sono passate 24 ore quando, finalmente il convoglio arriva a Cassino. Il tutto in condizioni assurde: servizi igienici e impianti di riscaldamento non funzionanti, sovraffollamento dei convogli e precarie condizioni igieniche dei treni. Nessuna assistenza da parte di Trenitalia.

Nonostante tutto ciò, Trenitalia – quando la povera pendolare chiede un indennizzo e il risarcimento dei danni subiti, tramite l’avvocato Mercedes Galasso – non ci sta e non vuol riconoscere alcuna responsabilità. Il Giudice di Pace di Cassino accoglie invece le richieste della viaggiatrice. Ma Trenitalia fa appello: perde anche quello. Ma – come nella migliori delle commedie all’italiana – urla un “Non ti pago!” e va in Cassazione.

Ora: qui parliamo di una causa che non vale più di 500 euro, che Trenitalia ha perso in prima e seconda istanza (la società era stata condannata a pagare 5,25 euro a titolo di indennizzo da ritardo e 400 euro a titolo di risarcimento del danno esistenziale!). Ma non vuol pagare e, soprattutto, non vuol riconoscere i propri errori. Ai giudici di Cassazione prudono le mani e si capisce che in sentenza vogliono scrivere quasi: “Ma noi qui abbiamo ben altro da fare!”. Confermano la condanna delle prime due magistrature, aggiungono le spese di lite e, soprattutto, condannano la società ferroviaria a pagare altri 1.000 euro alla pendolare per ‘lite temeraria’, perché si è agito in mala fede o per colpa grave. Chissà se la vicenda è servita ad insegnare qualcosa.



Quali sono le sentenze inappellabili?

Procedura civile: quando non è possibile il secondo grado e si può fare direttamente ricorso per Cassazione.

Il nostro ordinamento prevede tre gradi di giudizio: il primo grado, l'appello e il ricorso per Cassazione.

Può fare appello solo chi perde (anche parzialmente) il primo grado; allo stesso modo, può presentare ricorso per Cassazione chi perde (anche parzialmente) l'appello.

Non tutte le sentenze però possono essere appellate. Ve ne sono alcune per le quali la legge o l'accordo delle parti ne vieta l'impugnazione. In questa breve guida vedremo dunque **quali sono le sentenze inappellabili**, quelle cioè per le quali non può esserci un secondo grado di giudizio. Ma per prima cosa vediamo quali sono le sentenze appellabili.

Indice

- **Quali sono le sentenze appellabili?**
- **Sentenze inappellabili per accordo delle parti**
- **Sentenze inappellabili per legge**

Quali sono le sentenze appellabili?

È appellabile ogni sentenza emessa dal giudice di primo grado e qualunque provvedimento che ha il contenuto di una sentenza, indipendentemente dalla denominazione data dal giudice.

L'articolo 339 del Codice di procedura civile stabilisce che sono appellabili le **sentenze pronunciate in primo grado**, purché l'appello non sia escluso dalla legge o dall'accordo delle parti (art. 360, comma secondo, cod.proc.civ.). Nel corso del giudizio di primo grado il giudice può pronunciare una sentenza con cui decide solo una parte della controversia, riservandosi per la residua parte di proseguire il processo. Si pensi alla condanna al pagamento di una provvisoria o a un risarcimento del danno patrimoniale, prima di definire quello morale. In tali ipotesi, la parte interessata può scegliere

se impugnare la sentenza non definitiva in un momento successivo insieme a quella definitiva o impugnare immediatamente la sentenza nei termini di legge.

Sentenze inappellabili per accordo delle parti

Le parti che hanno partecipato al giudizio di primo grado avanti il tribunale possono volontariamente decidere di **rinunciare all'appello**, ammettendo solamente il ricorso per Cassazione (art. 360 c. 2 primo periodo cod.proc.civ.). In tali casi, però, il ricorso per cassazione può proporsi soltanto per **violazione o falsa applicazione delle norme di diritto e dei contratti o accordi collettivi nazionali di lavoro**.

L'accordo delle parti deve essere successivo alla pubblicazione della sentenza di primo grado ed è possibile esclusivamente nei confronti delle sentenze appellabili emesse dal tribunale.

Un altro caso di inappellabilità delle sentenze di primo grado è per quelle emesse, tanto dal giudice di pace quanto dal tribunale, per le cause **decise secondo equità su richiesta delle parti**. Cerchiamo di capire più da vicino di cosa si tratta. In generale, il giudice decide la causa secondo le norme del diritto. Tuttavia, le parti possono chiedere al giudice di decidere "secondo equità" ossia, senza tenere conto delle norme del diritto, in base a quanto gli appare più giusto in base al caso concreto. Tale richiesta delle parti può essere presentata solo quando si tratta di «diritti disponibili», cioè che possono essere oggetto di rinuncia o transazione (non lo sono ad esempio i diritti del lavoratore, i diritti della persona, i diritti in materia di famiglia).

Sentenze inappellabili per legge

In alcuni casi, è la stessa legge a stabilire l'**inappellabilità** di alcune sentenze contro le quali, pertanto, l'unico rimedio possibile è il ricorso per Cassazione.

Le sentenze inappellabili per volere della legge sono le seguenti:

- provvedimenti resi nel corso del giudizio





- di **opposizione agli atti esecutivi**;
- sentenze che decidono controversie di lavoro di valore non superiore a 25,82 euro;
- in generale, ogni decisione (avente forma di sentenza, ma anche di ordinanza o decreto) per la quale la legge sancisce espressamente l'inappellabilità, come ad esempio l'ordinanza che definisce il giudizio nelle controversie in materia di liquidazione degli onorari e dei diritti di avvocato;
- i provvedimenti che il giudice di primo grado ha erroneamente emesso in forma di sentenza ma che hanno in realtà natura di ordinanza (come un provvedimento ordinatorio adottato con sentenza);
- le sentenze del giudice di pace di valore fino a 1.100 euro (che vengono pronunciate secondo equità): queste sono appellabili esclusivamente per violazione delle norme

sul procedimento, per violazione di norme costituzionali o comunitarie ovvero dei principi regolatori della materia.

In altre ipotesi, invece, previste in leggi speciali, l'inappellabilità è legata al fatto che il giudice competente per l'emissione del provvedimento è la Corte d'appello. Si fa riferimento, a titolo di esempio, alle sentenze rese: in tema di determinazione dell'indennità di espropriazione (testo unico in materia di espropriazioni per pubblica utilità); in materia di giudizi di nullità o risarcimento danno ex L. n. 287/1990 (disciplina della concorrenza e dell'antitrust); nei giudizi di riconoscimento ed esecuzione di sentenze straniere (art. 67 L. n. 218/1995); in materia di riconoscimento ed esecutività delle sentenze ai sensi dei Regolamenti comunitari.

Autore Angelo Greco

Fonte www.laleggepertutti.it

Voti ai magistrati, no ai test psico-attitudinali: i due decreti sulla giustizia

Si alle **pagelle** per le toghe, no ai test psico-attitudinali. Dal Consiglio dei ministri via libera ai **due decreti legislativi** sulla **giustizia**. Il primo provvedimento riguarda 'disposizioni sul riordino della disciplina del collocamento fuori ruolo dei magistrati ordinari, amministrativi e contabili' mentre il secondo reca 'disposizioni in materia di riforma ordinamentale della magistratura' e in particolare sulle valutazioni di professionalità. Tra le misure previste non c'è quella ipotizzata in mattinata nel corso della riunione preparatoria del Cdm sui **test psico-attitudinali** per i magistrati.

Nuovi **'paletti'** dunque per il collocamento fuori ruolo dei magistrati: non potranno essere collocati fuori ruolo prima del decorso di dieci anni di effettivo esercizio della giurisdizione e, fatti salvi incarichi presso istituzioni di particolare rilievo, sono necessari tre anni di esercizio prima di un nuovo collocamento fuori ruolo se il primo incarico ha avuto una durata superiore a cinque anni. Lo prevede uno dei due decreti approvato in Cdm. Viene inoltre codificato il principio della necessaria sussistenza di un interesse dell'amministrazione di appartenenza per consentire l'incarico fuori ruolo. Viene ridotto il numero massimo di magistrati collocati fuori ruolo: 180 per la magistratura ordinaria.

L'ipotesi dei test psico-attitudinali sarebbe

nata da un'osservazione avanzata dal governo al tavolo con i tecnici. La norma, precisa- no fonti dell'esecutivo, non era nelle bozze dei provvedimenti, ma sul pacchetto di misure sono in corso riflessioni e nelle prossime ore se ne saprà di più.

Voti ai magistrati: da "ottimo" a "non positivo", le conseguenze per i pm

Sulle **valutazioni** dei magistrati, al vaglio l'ipotesi di **voti** come "ottimo", "buono", "discreto" e "non positivo" per giudicare l'operato dei magistrati che dovranno guardarsi le spalle dal pericolo **"bocciatura"**. Il testo prevede infatti una valutazione ogni quattro anni basata sulle performance dei pm. Nel caso di valutazione negativa, il magistrato sarà rivalutato dopo un anno. Per coloro considerati insufficienti, le sanzioni variano dall'obbligo di seguire un corso di formazione professionale, alla nuova assegnazione del magistrato in questione in una diversa funzione nello stesso ufficio, fino all'esclusione da incarichi direttivi fino alla successiva valutazione. In attesa della valutazione successiva, dopo due anni, si potrebbe verificare la perdita del diritto all'aumento periodico di stipendio. E nel caso di ulteriori giudizi negativi, il magistrato potrebbe essere dispensato dal servizio.

Fonte www.ilriformista.it



Rifiuti abbandonati su terreni di proprietà, parere del Consiglio di Stato contro le ordinanze del Comune

I giudici amministrativi hanno dato l'ok al ricorso straordinario al presidente della Repubblica proposto da un pratese, proprietario di un terreno in via Nuti a San Paolo: è necessario accertare la responsabilità personale

Se si ordina al proprietario di mettere mano al portafoglio per rimuovere e smaltire i rifiuti presenti sul suo terreno, è necessario aver fatto prima tutti gli accertamenti e le verifiche utili a dimostrare che proprietario e autore dell'illecito, 'abbandono incontrollato di rifiuti' per il quale sono previste conseguenze penali, siano la stessa persona. Se manca il secondo passaggio, l'ordinanza rischia di diventare carta straccia. A dirlo è il Consiglio di Stato che ha 'promosso' il ricorso straordinario al presidente della Repubblica proposto da un pratese, proprietario di un terreno in via Nuti, a San Paolo (dato in comodato a due persone), destinatario di un'ordinanza sindacale con cui "gli è stato ordinato di procedere alla rimozione e allo smaltimento dei rifiuti presenti sul fondo di sua proprietà". Lui ha eseguito e ha ripulito tutto nonostante la presenza degli inquilini e le dichiarazioni di estraneità ai fatti, ma dal momento che nei suoi confronti c'era anche il procedimento penale, ha deciso di andare in fondo alla questione per salvare la fedina penale.

Il provvedimento del Comune – si legge nella pronuncia – è in contrasto con l'articolo 192 del Codice dell'ambiente, il quale, come è noto, richiede, in capo al proprietario e ai titolari di diritti reali o personali di godimento dell'area, l'imputabilità a titolo di dolo o colpa". In parole povere: serve dimostrare che è stato il proprietario ad abbandonare i rifiuti o che la sua sia stata una condotta omissiva rispetto all'illecito, altrimenti non lo si può chiamare in causa.

Nel caso specifico, l'ordinanza nasce da un control-

lo della polizia municipale che, il 25 maggio 2021, porta al sequestro del terreno e all'identificazione di due persone – gli inquilini – ritenute responsabili della presenza dei rifiuti e anche loro destinatarie di un'ordinanza di rimozione e smaltimento. Il proprietario, in seguito al sequestro, avrebbe intimato ai due di ripulire l'area ma questo non gli ha evitato di ricevere l'ordine a sgomberare i rifiuti con tanto di denuncia. E proprio per evitare di compromettere il suo certificato penale, il proprietario ha proposto il ricorso al presidente della Repubblica.

Una storia uguale e identica a chissà quante altre: si trovano rifiuti, si risale al proprietario dei luoghi, gli si ordina di fare pulito e se ci sono inquilini si fa lo stesso con loro. Ma, è il ragionamento del Consiglio di Stato costruito sui dettami della Direttiva sulla responsabilità ambientale, dal momento che è cristallizzato il principio che 'chi inquina paga', occorre dimostrare che si sta chiedendo di pagare a chi effettivamente ha inquinato.

Una notizia tra le tante del mare magnum di norme, regolamenti, articoli, commi e via dicendo? Non proprio. I Comuni, in questo caso quello di Prato, devono individuare chi ha abbandonato i rifiuti e a quello ordinare un intervento di ripristino. Prima l'accertamento e la verifica delle responsabilità, e solo dopo la sanzione. E' vero che sarà il decreto del presidente della Repubblica a dire l'ultima parola sulla questione, ma già il parere del Consiglio di Stato rappresenta un precedente per quei proprietari, ma anche inquilini, che si vedranno recapitare provvedimenti in materia di abbandono dei rifiuti. L'onere della prova ai Comuni, insomma.

Autore Nadia Tarantino

Fonte www.notiziediprato.it/news

Codice della Strada:

Chi verrà sorpreso a guidare utilizzando un telefono, per chiamate o messaggi, verrà punito con una **sospensione breve della patente di guida da 7 a 20 giorni** a seconda dei punti rimasti sul permesso di guida: 7 giorni di sospensione se si hanno dai 10 ai 19 punti, 15 giorni di sospensione da 1 a 9 punti, che raddoppiano salendo a 14

e 30 giorni nel caso il conducente sia responsabile di un incidente stradale. "Sull'utilizzo del cellulare alla guida - ha commentato Salvini - non ci sarà solo la decurtazione dei punti dalla patente, ma anche la sospensione, visto che il 15% degli incidenti è figlio della distrazione dovuta alle chat e ai WhatsApp".





Gratuito patrocinio civile, i dati statistici del biennio 2021-2022

Il Ministero della Giustizia relaziona su spesa complessiva, percentuali e variazioni del Patrocinio a spese dello Stato

• Processo civile

La Relazione del Ministero della Giustizia sui dati statistici relativi al Patrocinio a spese dello Stato nel processo civile, registra un aumento della spesa complessiva rispetto al biennio precedente. Nel 2022 sono state presentate 169.928 istanze, di cui il 25,8% per procedimenti che coinvolgono gli stranieri. La spesa complessiva è stata di 147.399.849,83 Euro, in aumento di 7 milioni di Euro rispetto al 2019. Tra i Tribunali ordinari il costo più elevato è quello del Tribunale di Palermo, con 10 milioni e 700 mila Euro di spesa. Milano, Firenze e Roma si attestano poco al di sopra dei 6 milioni di Euro.

Publicata la **Relazione del Ministero della Giustizia (testo in calce)** sui dati statistici relativi al **patrocinio a spese dello Stato** nel processo civile nel biennio 2021-2022.

La raccolta dati riguarda le Corti di appello i tribunali per i minorenni, i tribunali ordinari e gli uffici del giudice di pace, e si compone di due rilevazioni, una annuale per la raccolta dei dati relativi alle istanze presentate e ai relativi esiti, una semestrale per verificare le spese pagate dall'erario.

L'acquisizione dei dati avviene con la compilazione online da parte degli uffici dei modelli predisposti, anche se non sempre è completa, perché alcuni uffici non rispondono ed altri per non risultare inadempimenti alla rilevazione trasmettono dati incompleti, con distorsione dei risultati, che il Ministero deve provvedere a completare.

La relazione dell'ultimo biennio registra un lieve aumento del numero di istanze presentate nel 2021 (sono 177.643 contro le 161.121 del 2020) seguita da una lieve flessione nel 2022 (169.928 istanze).

In aumento il numero complessivo di procedimenti pendenti (8.764 nel 2020, 9115 nel 2021 e 10044 nel 2022) e in diminuzione le domande dichiarate inammissibili (4093 nel 2019 e 3134 nel 2022), dove il numero resta più alto per le istanze di cittadini italiani rispetto a quelle avanzate dagli stranieri.

Le domande di ammissione al patrocinio da parte degli stranieri rappresentano il 25,8% del totale nell'anno 2022, mentre nel 2019 erano il 36%.

La spesa complessiva sostenuta dallo Stato nel 2022 per la difesa dei meno abbienti è in leggero aumento rispetto

all'anno precedente (+7% per onorari ai difensori al netto di iva e cap), mentre l'aumento è più consistente rispetto al biennio precedente, con un costo che è passato dai 140.377.681,26 Euro nel 2019 ai 147.399.849,83 di Euro nel 2022.

Più nel dettaglio, mentre in Corte di Appello la spesa media è diminuita da 13,5 milioni a 13,2 milioni di Euro, è aumentata di oltre 2 milioni di euro la spesa per i procedimenti del Tribunale per i minorenni (+27%), mentre un lieve incremento (da 115,6 a 115,8 milioni di Euro) si è registrato nei Tribunali ordinari.

Invariata la spesa media per il Giudice di pace, che si attesta intorno ai 2,5 milioni di euro.

La parte più consistente del costo del gratuito patrocinio resta comunque quella per i procedimenti del Tribunale ordinario.

Esaminando i dati sul piano geografico, i dati presentati registrano un costo di poco superiore ai 6 milioni di Euro per il gratuito patrocinio al Tribunale di Roma, oltre 6 milioni e mezzo di Euro al Tribunale di Milano e al Tribunale di Firenze, mentre il dato più elevato sul territorio è quello del Tribunale di Palermo con una spesa superiore ai 10 milioni e 700 Euro.

Gratuito patrocinio, la soglia di reddito sale a 12.838,01 euro: una vittoria dell'avvocatura

In Gazzetta Ufficiale il Decreto di aggiornamento dei parametri di reddito per l'ammissione alla difesa gratuita (D.M. 10 maggio 2023)

AGGIORNAMENTO - Il Decreto è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale 6 giugno 2023, n. 130 come D.M. Giustizia 10 maggio 2023 (testo in calce) recante "Adeguamento dei limiti di reddito per l'ammissione al patrocinio a spese dello Stato".

Il Ministero della Giustizia ha corretto il decreto, già pubblicato in Gazzetta, che aveva abbassato il limite di reddito per l'accesso al gratuito patrocinio. Esultano OCF e CNF, per la vittoria di una vera e propria battaglia a tutela del diritto di difesa dei più poveri.

Dietro Front del Ministero della Giustizia sul decreto di aggiornamento delle soglie di reddito per l'ammissione al **gratuito patrocinio**. Dopo la decisione di Via Arenula, di pubblicare il Decreto ministeriale abbassando la soglia di reddito, l'Avvocatura aveva intrapreso una vera e propria a sostegno del diritto di difesa di quasi due milioni di cittadini meno abbienti.



Già prima della pubblicazione del **Decreto 3 febbraio 2023**, parlamentari e avvocati avevano messo in guardia via Arenula dell'errore commesso nel predisporre il testo del provvedimento ministeriale, che ogni due anni, in attuazione dell'art. 77 del Testo unico sulle spese di giustizia, deve aggiornare i limiti di reddito per l'ammissione al patrocinio a spese dello Stato parametrando alle nuove soglie del costo della vita. Il testo del decreto teneva conto infatti dei dati Istat relativi al biennio 2018-2020, quando c'era stata una diminuzione dei prezzi al consumo dello 0,1%, con l'effetto di abbassare (invece che alzare) la soglia del gratuito patrocinio a 11.743,93 Euro. Secondo l'Avvocatura via Arenula avrebbe dovuto invece tenere conto dei dati del biennio 2020-2022, quando il tasso di inflazione è salito complessivamente a +9,4%. A sollevare per primo la questione, era stato il deputato Devis Dori durante l'audizione parlamentare del vice ministro Sisto alla Camera. Erano seguiti gli accorati appelli di OCF, rimasti tutti inascoltati.

Nonostante la pubblicazione del decreto in Gazzetta, non si è fermata però la protesta dell'avvocatura. Anche perché, come affermato da Antonio Galletti, Consigliere CNF e Presidente di Azione Legale, già Presidente del Consiglio dell'Ordine di Roma, quasi due milioni di italiani rischiavano di venire tagliati fuori dal beneficio del patrocinio gratuito. Proprio dal COA romano è partita l'iniziativa di un ricorso al TAR Lazio contro il mancato adeguamento all'inflazione del limite reddituale per il gratuito. Contemporaneamente, il Consiglio Nazionale Forense e l'Organismo congressuale forense, hanno pubblica-

to due documenti paralleli, per chiedere un dietro front al Ministro della Giustizia e al Ministro dell'Economia e delle Finanze, e scongiurare l'effetto paradossale, di veder abbassare il limite di reddito proprio nel momento in cui il caro vita sale, contravvenendo al significato stesso del diritto alla difesa dei meno abbienti, e alle norme che impongono l'aggiornamento ISTAT delle soglie per l'ammissione.

Dietro front che finalmente è arrivato con il **Decreto interdirigenziale 10 maggio 2023 (testo in calce)**, emanato dal Capo Dipartimento degli Affari di Giustizia, con il concerto del Ragioniere Generale dello Stato. Il nuovo limite di reddito per l'accesso al patrocinio gratuito è stato elevato a **12.838,01 Euro**, tenendo conto dell'**aumento del costo della vita rilevato dall'Istat nel biennio 2020-2022** e pari al **9,4%**.

Esulta l'Organismo Congressuale Forense che nel proprio comunicato stampa ricorda come il patrocinio in favore dei non abbienti costituisca un'eccellenza del nostro ordinamento giuridico che non doveva e non poteva essere ridotta nella sua portata. Per l'avvocato Vincenzo Caprioli, relatore della prima deliberazione di OCF sul tema, la vicenda insegna che quando l'avvocatura si rende unita verso un preciso obiettivo, riesce ad andare a segno. Per il Presidente del Consiglio Nazionale Forense, Francesco Greco, la scelta del Ministero di correggere il decreto già emanato, è segnale positivo di un costante e produttivo dialogo tra il CNF e via Arenula.

Autore Di Sara Occhipinti

Fonte www.altalex.com

Codice della strada

Guida sotto l'effetto dell'alcol

Per chi guida sotto l'effetto dell'alcol è prevista la **sospensioni e la revoca della patente fino a tre anni**. Alle disposizioni attualmente in vigore, le nuove regole prevedono tolleranza zero per chi è già stato condannato per guida in stato di ebbrezza, a cui è imposto il **divieto di assumere alcolici** prima di mettersi al volante e potrà così guidare solo con tasso alcolemico di 0 g/l. Il divieto di guidare con tasso fino a 0,5 g/l varrà per due o tre anni a seconda dei casi e si potrà guidare solo se sul veicolo sarà installato (a proprie spese) il sistema Alcolock, un dispositivo che impedisce l'avvio del motore in caso di rilevamento di un tasso alcolemico superiore a zero. A tal riguardo, il ministero dei trasporti pubblicherà prossimamente delle regolamentazioni. **sospensioni e la revoca della patente fino a tre anni**. Alle disposizioni attualmente in vigore, le nuove regole prevedono tolleranza zero per chi è già stato condannato per guida in stato di ebbrezza, a cui è imposto il divieto di assumere alcolici prima di mettersi al volante e potrà così guidare

solo con tasso alcolemico di 0 g/l. Il divieto di guidare con tasso fino a 0,5 g/l varrà per due o tre anni a seconda dei casi e si potrà guidare solo se sul veicolo sarà installato (a proprie spese) il sistema Alcolock, un dispositivo che impedisce l'avvio del motore in caso di rilevamento di un tasso alcolemico superiore a zero. A tal riguardo, il ministero dei trasporti pubblicherà prossimamente delle regolamentazioni.

Guida sotto l'effetto di stupefacenti

A prescindere dallo stato di alterazione psicofisica, guidare dopo aver assunto droghe sarà punibile con il **ritiro della patente**. Quando gli agenti di polizia avranno fondato motivo di ritenere che un conducente abbia assunto stupefacenti, potranno effettuare un prelievo di saliva per accertare l'utilizzo di sostanze vietate. In caso di esito positivo degli accertamenti preliminari, potranno ritirare la patente in attesa degli esami effettuati in laboratorio e successivamente imporre un divieto a un nuovo conseguimento del titolo di guida per tre anni.



Multe, da oggi puoi contestarle per questo motivo: accertati di avere questa caratteristica altrimenti perderai solo tempo

Hai preso una multa e vuoi contestarla? Ecco cosa devi sapere per avere la possibilità di farti cancellare una sanzione salata.

Gli automobilisti italiani hanno a che fare ogni giorno con una serie di **problematiche stradali che portano all'attribuzione di sanzioni** anche molto salate, ma non sempre le multe ricevute hanno a che fare con trasgressioni reali.

In città, ad esempio, risulta sempre molto **difficile trovare un parcheggio adeguato per il proprio veicolo**: il Codice della Strada indica tutti i modi per effettuare un parcheggio corretto, ma a volte queste vanno in contrasto con l'Amministrazione locale.

Un parcheggio scorretto può portare a conseguenze molto gravi in casi estremi, ma più frequentemente ci si trova a ricevere una sanzione per divieto di sosta.

Non tutti sanno che una **multa ricevuta per divieto di sosta può essere dichiarata illegittima** e si può procedere al suo annullamento. Questa circostanza si verifica quando non si rispetta l'articolo 7 comma 8 del Codice della Strada.

Multa contestata per divieto di sosta: il caso dell'articolo 7 del Codice della Strada

La Cassazione ha diffuso recentemente un'ordinanza destinata a stravolgere il meccanismo delle multe: la numero 10.615 che riguarda nello specifico il caso di una donna che aveva parcheggiato su alcune strisce blu senza corrispondere la relativa tariffa oraria. Come da regola l'Amministrazione aveva multato la signora che non aveva pagato,

ma la donna aveva fatto ricorso prima al **Giudice di Pace e poi al Tribunale**, in sede di appello, per farla annullare.

Con quale motivazione? La donna aveva fatto notare la presenza di una **norma spesso sottovalutata contenuta nell'articolo 7 comma 8 del Codice della Strada**. Secondo questo comma il Comune è tenuto a riservare una quota sufficientemente adeguata di parcheggi non a pagamento nella stessa area di quelli segnalati dalle strisce blu, cioè di quelli a pagamento.

Quando si può annullare una sanzione per divieto di sosta: la violazione normativa del Comune

Se il numero di parcheggi non a pagamento è troppo inferiore a quello di parcheggi a pagamento e il Comune viola la norma allora **le eventuali sanzioni per divieto di sosta devono essere annullate**. Nel caso specifico che ha riguardato la donna e le sue lamentele la sanzione è stata confermata, perché secondo i giudici la signora in questione non era riuscita a provare che in quella specifica area mancassero i parcheggi non a pagamento. Questa situazione ha però portato alla luce un'eventualità che potrebbe aiutare molti automobilisti in futuro: i giudici hanno spiegato che, in assenza di Zone a traffico limitato o di aree a particolare rilevanza urbanistica, la **mancanza di un numero sufficientemente adeguato di parcheggi non a pagamento** avrebbe portato all'annullamento della sanzione.

*Autore Alessandra Curcio
Fonte finanzaapisarda.com*

Nuovo codice della strada

Alcune violazioni del Codice della Strada, come il superamento dei limiti di velocità da 10 a 40 km/h comporterà, in alcuni casi, la mini-sospensione della patente. Lo schema prevede la decurtazione dei punti per i conducenti con più di 20 punti disponibili, che andrà ad aggiungersi alla sospensione del titolo di guida per 7 giorni per chi ha dai 10 ai 19 punti e per 15 giorni per chi ha da 1 a 9 punti, con

la durata che raddoppierà in caso si causi un incidente. La mini-sospensione della patente si applicherà, con la stessa logica, anche per il mancato rispetto dei segnali di senso vietato e di divieto di sorpasso, la circolazione contromano, il mancato rispetto della precedenza, il sorpasso a destra e per il mancato uso della cintura di sicurezza o dei seggiolini per bambini o dei dispositivi antiabbandono.



Perdita esequie parente per volo cancellato: scatta il danno non patrimoniale

Per la Corte di Cassazione è il diritto della persona a partecipare alle esequie di un proprio caro è un diritto inviolabile, per cui in caso di cancellazione del volo che non consente di partecipare all'evento è risarcibile il danno non patrimoniale

- I diritti del passeggero aereo in caso di volo cancellato
- Volo cancellato e danno non patrimoniale per perdita esequie parente
- Danno non patrimoniale anche per ritardo aereo

I diritti del passeggero aereo in caso di volo cancellato

Il legislatore europeo, consapevole del forte squilibrio contrattuale tra vettore aereo e passeggero in relazione all'esecuzione del contratto di trasporto, ha introdotto nel 2004 il Regolamento 261 al fine di fortificare la tutela della parte debole del contratto, ossia il passeggero.

Il Regolamento contempla le ipotesi più frequenti di disservizio aereo e tra queste vi rientra quella del volo cancellato.

Un volo può definirsi cancellato quando il trasferimento previsto nel contratto non viene operato dal vettore aereo.

In caso di cancellazione del volo il passeggero può far valere i seguenti diritti alternativi:

- rimborso del biglietto del volo cancellato;
- imbarco su un volo alternativo.

Oltre a tali situazioni giuridiche soggettive attive, il passeggero può reclamare il pagamento di una compensazione pecuniaria, ossia di un risarcimento il cui valore è definito in via forfettaria dalla norma in considerazione della lunghezza della tratta del volo. La compagnia aerea può andare esente dal pagamento invocando e dimostrando l'esistenza di una causa di forza maggiore (circostanza eccezionale) nella determinazione della cancellazione del volo.

Di fondamentale importanza è l'articolo 12 paragrafo 1 del Regolamento, il quale consente ai giudici nazionali di riconoscere al passeggero un risarcimento supplementare in caso di volo cancellato, oltre a quello espressamente stabilito dal Regolamento.

Volo cancellato e danno non patrimoniale per perdita esequie parente

I Giudici della Terza Sezione Civile della Corte di Cassazione sono stati aditi da un passeggero aereo, il quale non aveva potuto partecipare alle esequie del padre a causa di un volo cancellato e che

per tale motivo aveva richiesto il pagamento di un risarcimento del danno non patrimoniale patito.

In particolare, la richiesta è stata avanzata al Giudice di Pace di Busto Arsizio, per il primo grado di Giudizio. Il Giudice di Pace non ha accolto l'istanza risarcitoria, ritenendo non provato il danno non patrimoniale. Per tale ultima circostanza il passeggero si è rivolto al Tribunale di Busto Arsizio. Il Giudice d'appello ha ritenuto non sussistente il diritto al risarcimento in quanto il danno patito dall'attore era di lieve entità *"tale da non peggiorare la qualità della vita e di felicità di vivere"*.

Vedendosi negate le sue pretese, anche in secondo grado, il passeggero ha presentato ricorso alla Corte di Cassazione.

Con ordinanza 33276/2023 (sotto allegata), gli Ermellini hanno ribaltato il provvedimento impugnato e riconosciuto il diritto del passeggero al risarcimento del danno non patrimoniale con motivazione che prende le mosse proprio dall'articolo 12 del Regolamento CE 261/04.

Per i Giudici della Corte di Cassazione il diritto della persona a partecipare alle esequie di un proprio caro è un diritto inviolabile e in quanto tale meritevole di tutela costituzionale: le esequie di un proprio caro costituiscono un evento unico ed irripetibile, rappresentano il momento in cui si acquisisce consapevolezza della perdita subita, ed è per questo che il singolo ha diritto ad essere risarcito nell'ipotesi in cui non riesca a parteciparvi a causa di un inadempimento contrattuale altrui.

Dunque, se un soggetto acquista un posto su un volo per recarsi in un determinato luogo per partecipare alle esequie di un parente, ma non riesce ad essere presente a tale evento a causa della cancellazione del volo, egli ha diritto ad essere risarcito dal vettore aereo del danno non patrimoniale patito.

Danno non patrimoniale anche per ritardo aereo

A parere dello scrivente il diritto al risarcimento del danno non patrimoniale per mancata partecipazione alle esequie di un parente può essere invocato anche in caso di ritardo aereo.

Ovviamente, il ritardo deve essere tale da non permettere al soggetto di raggiungere l'aeroporto di destinazione entro tempi tali da consentirgli di partecipare all'ultimo saluto.

Autore Avvocato Luca Vancheri

Fonte www.studiocataldi.it





Pensioni, Giudici di Pace iscritti all'Inps

I chiarimenti in un documento dell'Ente circa il regime previdenziale applicabile al cd. contingente ad esaurimento dei magistrati onorari confermati in servizio all'esito della procedura valutativa prevista dal decreto legislativo n. 116/2017.

I giudici di pace confermati all'esito del concorso straordinario che abbiano optato per l'esclusività della funzione sono iscritti all'assicurazione generale obbligatoria dei lavoratori dipendenti ai fini pensionistici. Gli altri, invece, confluiscono nella gestione separata dell'Inps con le aliquote previste per i collaboratori coordinati e continuativi. Lo rende noto l'Inps nella Circolare n. 100/2023.

I chiarimenti riguardano il regime previdenziale applicabile ai magistrati onorari in servizio al 15 agosto 2017, data di entrata in vigore del decreto legislativo n. 116/2017 con il quale il legislatore, come noto, ha riformato in modo organico la funzione. L'articolo 29 del predetto decreto ha imposto un concorso straordinario, da tenere con cadenza annuale nel triennio 2022-2024, per confermare sino all'età del 70° anno i magistrati onorari in servizio (cd. «contingente ad esaurimento»). Chi non presenta la domanda cessa dal servizio.

Funzioni Esclusive

Ai magistrati onorari che abbiano superato la prova è data facoltà di optare l'esercizio esclusivo delle funzioni onorarie. L'opzione, in tal caso, va esercitata entro 30 giorni dalla comunicazione dell'esito della prova e al personale è corrisposto un compenso parametrato allo stipendio e alla tredicesima mensilità, spettanti alla data del 31 dicembre 2021 al personale amministrativo giudiziario di Area III, posizione economica F3, F2 e F1 a seconda del numero di anni di servizio maturati, in applicazione del contratto collettivo nazionale di lavoro relativo al personale del comparto Funzioni centrali, con esclusione degli incrementi previsti per tali voci dai contratti collettivi nazionali di lavoro successivi al triennio 2019-2021.

È, inoltre, corrisposta un'indennità giudiziaria in misura pari al doppio dell'indennità di ammini-

strazione spettante al citato personale amministrativo giudiziario, mentre non sono dovute le voci retributive accessorie connesse al lavoro straordinario e quelle alimentate dalle risorse che confluiscono nel fondo risorse decentrate.

Il trattamento economico non è cumulabile con eventuali redditi di pensione o da lavoro autonomo e dipendente.

Il personale in parola, spiega l'Inps, è assicurato presso il Fondo Pensione Lavoratori Dipendenti. Pertanto il Ministero della Giustizia dovrà assoggettare i predetti emolumenti ad un prelievo IVS pari al 33% (23,81% a carico del datore e 9,19% a carico del lavoratore) oltre al versamento dell'aliquota aggiuntiva dell'1% ove dovuta. Non sono, invece, dovuti contributi per le cd. assicurazioni minori (es. Naspi, maternità eccetera). L'Amministrazione, ricorda l'Inps, è tenuta a rispettare i comuni termini per gli adempimenti contributivi e informativi e qualora non fosse già titolare di una matricola DM deve richiedere l'apertura di una posizione contributiva al fine di ottemperare agli adempimenti informativi e contributivi. Per regolarizzare il pregresso l'Inps concede tempo sino al 16 marzo 2024 (terzo mese successivo alla pubblicazione della Circolare).

Funzioni non esclusive

I magistrati onorari confermati all'esito del concorso che non abbiano optato per il regime di esclusività sono, invece, iscritti alla gestione separata dell'Inps e sono assimilati ai collaboratori coordinati e continuativi. L'onere contributivo, in tal caso, è fissato nella misura di un terzo a carico del magistrato onorario e di due terzi a carico del Ministero della Giustizia. Le aliquote sono pari al 34,23% (33% IVS + 2,03% per il finanziamento di malattia, maternità, dis-coll) o al 24% in caso di soggetti titolari di altra forma di previdenza obbligatoria. Per l'iscrizione alla gestione separata, ricorda l'Inps, gli interessati devono però produrre apposita domanda telematica all'Ente.

Documenti: Circolare Inps 100/2023

Autore Valerio Damiani Mercoledì

Fonte www.pensionioggi.it



Giudice onorario: quando spetta la doppia indennità?

La duplicazione dell'emolumento si giustifica quando il giudice onorario abbia tenuto nello stesso giorno due udienze distinte (Cassazione n. 33502/2023)

Il giudice onorario non ha diritto alla doppia indennità se le plurime udienze a cui partecipa nello stesso giorno sono meri sviluppi dello stesso iter procedimentale.

La duplicazione dell'emolumento, infatti, spetta solo per la partecipazione ad un'attività che sia riconoscibile come un unicum.

Lo ha affermato la Cassazione nella sentenza n. 33502 del 1 dicembre 2023 (testo in calce).

Il caso

Un giudice onorario aveva citato in giudizio il Ministero della Giustizia ed il Ministero dell'Economia e delle Finanze per il mancato pagamento di talune "doppie indennità".

Il giudice di pace, in accoglimento della domanda, aveva condannato le Amministrazioni convenute al pagamento della somma richiesta con interessi e spese di lite.

Anche il giudice dell'appello aveva confermato la condanna, evidenziando come fosse legittima la corresponsione di una seconda indennità, qualora il g.o.t. avesse trattato "in udienza più procedimenti distinti, diversi per numero di iscrizione a ruolo, omogenei o meno che (fossero) per tipologia"; inoltre, che non vi era motivo per disconoscere il diritto alla doppia indennità, qualora, pur nell'ambito del medesimo procedimento, fossero state tenute udienze con rito processuale sostanzialmente diverso.

La decisione

La Cassazione ha, innanzitutto, condiviso e recepito il rilievo dei Ministeri ricorrenti secondo cui il Ministero dell'Economia e delle Finanze provvede unicamente nell'interesse del Ministero della Giustizia alla "provvista finanziaria per far fronte alle esigenze di spesa".

Infatti, ai sensi dell'art. 3, 2 c., **L. n. 89 del 24.3.2001**, il ricorso (per equa riparazione) è proposto nei confronti del Ministro della giustizia quando si tratta di procedimenti del giudice ordinario, del Ministro della difesa quando si tratta di procedimento del giudice militare.

Negli altri casi è proposto nei confronti del Ministro

dell'economia e delle finanze.

Nella specie, la titolarità passiva del rapporto sostanziale dedotto in giudizio è unicamente, quindi, del Ministero della Giustizia.

Quanto alla questione della doppia indennità, nella fattispecie, osserva la Suprema Corte, viene in rilievo, *ratione temporis*, il disposto del **D.Lgs. n. 273 del 1989**, 1 co., art. 4 (ora abrogato) secondo cui "ai giudici onorari di tribunale spetta un'indennità di Euro 98,13 per ogni udienza, anche se tenuta in camera di consiglio. Non possono essere corrisposte più di due indennità al giorno".

Da tale disposizione, discende che la duplicazione dell'indennità giornaliera si giustifica qualora il giudice onorario abbia tenuto nello stesso giorno due udienze distinte.

Pertanto, è da escludere il diritto alla duplicazione in correlazione *tout court* con la diversità, per la diversità dei numeri d'iscrizione a ruolo, per la diversa identità degli imputati, per la diversità dei riti osservati, dei procedimenti trattati nell'arco della stessa giornata, per le diverse fasi processuali, quali la convalida dell'arresto ed il giudizio direttissimo, costituenti meri sviluppi in progressione nell'ambito - nell'arco della stessa giornata - del medesimo iter procedimentale.

Il diritto alla duplicazione è da riconoscere, invece, a fronte della diversificazione, nell'arco del medesimo impegno quotidiano, della composizione monocratica o collegiale dell'organo giudicante che coinvolge il giudice onorario, o a fronte della diversificazione, nell'arco del medesimo impegno quotidiano, della generale finalità - di cognizione, di esecuzione o cautelare - della funzione giurisdizionale cui attende il giudice onorario ovvero a fronte della diversificazione, nell'arco del medesimo impegno quotidiano, delle prioritarie connotazioni - pubbliche o camerale - non correlate *tout court* alla diversità di rito, del modello processuale che il giudice onorario ha da seguire.

Pertanto, si deve corrispondere la doppia indennità giornaliera nei casi di partecipazione ad un'udienza monocratica e ad una collegiale, ad un'udienza di cognizione o dibattimentale e ad una dinanzi al giudice dell'esecuzione, ad un'udienza pubblica e ad un'udienza fissata per provvedimenti camerale.

Autore Di Giuseppina Mattiello

Fonte: www.altalex.com



LO SPIGOLATORE

a cura del Dr. Domenico Caputo



IL "FIDELATO" TRA VITORCHIANO E ROMA

Per chi non lo sa con precisione, Vitorchiano è un pittoresco borgo arroccato su uno sprone di peperino circondato da mura d'origine medievale, con oltre 5.000 abitanti in provincia di Viterbo da cui dista meno di 10 chilometri, mentre da Roma ne è lontano più di 80, percorrendo la strada che costeggia il lago di Vico.



Ugualmente non tutti sanno che a Vitorchiano vi è l'unico esemplare Moai esistente al mondo fuori dell'isola di Pasqua; scultura

sacra ed evocativa scolpita in peperino con asce manuali e pietre taglienti nel 1990 da 11 indigeni della famiglia maori Atan, provenienti appunto dall'isola di Pasqua (Rapa Nui) per promuovere il restauro delle loro antiche statue in rovina.

Ciò premesso, veniamo alla storia del singolare "fidelato" (da *fidelitas*, ossia fedeltà) tra il borgo di Vitorchiano e Roma.

Correvano gli anni sul finire del 1100 e Viterbo, importante città con oltre 60.000 abitanti e che poteva contare sul possesso di una cinquantina di castelli nel territorio circostante, era in grado di mettere in armi all'incirca 18.000 uomini per fare il bello e cattivo tempo con i borghi circostanti. Vitorchiano però non accettò mai di essere soggiogata dalla vicinissima potenza e non potendo ovviamente contrastare efficacemente le pretese dei viterbesi pensò bene di chiedere aiuto a Roma nella indubbia logica che *"era miglior cosa un padrone lontano che uno vicino"*.

Tra l'altro tra Viterbo e Roma vi era un'antica ruggine dal momento che nel 1167 i Viterbesi avevano portato via nel corso di una fortunosa guerra addirittura le porte di S. Pietro.

Fu così che Roma accolse la richiesta di Vitorchiano e venne in conflitto con i Viterbesi il 6 gennaio del 1200, proprio nel giorno dell'Epifania. I Romani guidati dal senatore Pandolfo della Suburra ne uscirono vincitori ed anche Vitorchiano ne trasse vantaggio, lamentando però consistenti danni alle proprie mura. Come ripararle e ripristinare la cinta muraria di difesa? Il costo era altissimo. Fu così che tale Giovanni degli Annibaldi, tesoriere del Senato di Roma, sborsò la somma necessaria per rifare le mura, con il pegno però di poter amministrare la cittadina ed introitarne i *retracta* cioè i redditi fino al soddisfacimento del debito.

Ma la questione non finì lì, dal momento che nel 1228 riaccesasi la lotta tra Viterbo e Roma, approfittando dell'assenza delle milizie romane i Viterbesi si vendicarono di Vitorchiano facendo piazza pulita abbattendo nuovamente le mura e decimando i cittadini. Ma Roma non stette a guardare, riprese le armi contro Viterbo fino ad avere partita vinta nel 1233 quando si concluse la pace.



Le mura di Vitorchiano furono ricostruite ma questa volta Roma affrontò direttamente le spese impiegandovi ben 2000 ducati senesi. Fu così che Vitorchiano risorse in bello stile e non solo sembra anche che taluni romani confluissero a Vitorchiano per risiedervi e ripopolarla dopo i lutti della guerra.

Fu allora che sorse il "fidelato"; Vitorchiano divenne non tanto federata come altre città del Lazio, ma parte integrante del Comune di Roma, tanto che tredici Vitorchianesi, tanti quanti erano i *capita*, cioè quartieri o regioni di Roma, ebbero l'ambito incarico di sorvegliare il Campidoglio ed i manufatti bellici della città. Questo rapporto feudale con la città di Roma valse le ovviamente molti privilegi. La fedeltà del popolo di Vitorchiano venne infatti ricambiata dal Senato Romano principalmente con l'esenzione da gravose tasse (sale, focolari, taglia *militiarum* e grasce, ossia generi alimentari).

Si dice con un alone di leggenda che il sigillo comunale del tempo riportasse questa frase emblematica: "*Sum Vitorclanum castrum membrumque Romanum*".

Malgrado il "fidelato" però il debito con gli Annibaldi per la ricostruzione delle mura non era ancora estinto, troppi anni erano passati e finalmente i Vitorchianesi per affrancarsi definitivamente riuscirono, radunati i loro averi, a procurarsi 50 libbre di *provisio* in oro, una somma ragguardevole con la quale si poteva

armare all'epoca una trireme ben attrezzata da inviare in Terra Santa.

La somma fu consegnata all'Annibaldi pignorante che si fece lautamente pagare anche per l'amministrazione del debito, della qual cosa i Romani si compiacquero grandemente nei confronti dei Vitorchianesi tanto da ribadirlo in un diploma del senatore Enrico di Castiglia del 10 dicembre 1257, da taluni ritenuto l'atto ufficiale di nascita del "fidelato".

Nel tempo si ricorda che ben 50 fedeli di Vitorchiano sfilarono con il famoso tribuno Cola di Rienzo nel 1347 verso San Pietro, armati di tutto punto, simili per la loro foggia ad "*orsatti vestuti ed armati*" come li descrisse l'anonimo autore della vita del tribuno.

Ancora, nel 1520 una transazione ufficializzava l'invio annuale di dieci uomini di Vitorchiano, nove fedeli con a capo un connestabile, successivamente denominato maestro di casa, che erano tenuti a servire personalmente i Conservatori di Roma dietro pagamento di un salario mensile a carico della Camera Capitolina, che provvedeva anche al vitto e all'alloggio.

Caratteristici i costumi dei fedeli: rosso oro, che datano dal '500, ritenuti, forse a torto, addirittura di fattura michelangiolesca, inoltre sfilando nelle cerimonie solenni dopo il sindaco di Roma ed il gonfalone della città, i fedeli suonano le clarine, lunghe trombe di color d'argento, intonando note solenni e vivaci, come una sorta di diana di guerra.



Da ricordare infine che nel 1870, divenuti Roma e Vitorchiano comuni del Regno d'Italia, il "fidelato" fu temporaneamente sospeso, ma nel 1926 grazie all'intervento di autorevoli cittadini dei due centri fu ripristinato, legame che continua a sussistere ai giorni nostri.

tribuna finanziaria

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

Comitato tecnico scientifico

- Amedeo Luciano	Avvocato, Colonnello della Guardia di Finanza, Com.te Gruppo Repressione Frodi Napoli, Revisore contabile
- Armosino Maria Teresa	Onorevole, Avvocato, già Sottosegretario al Ministero dell'Economia e Finanze e già Presidente della Provincia di Asti
- Arrighi Alessandro	Professore associato di Economia Aziendale, Dottore commercialista, esperto di risanamenti di gruppi industriali di rilevanza nazionale Componente del Direttivo Nazionale della Confederazione Unitaria Giudici Italiani Tributarî -C.U.G.I.T.
- Barbera Francesca	Avvocato civilista
- Baresi Virgilio	Commendatore della Repubblica, Segretario Generale dell'Istituto Nazionale dei Revisori Contabili, Presidente della Fondazione Cesare Orsini, Presidente delle Emittenti televisive Rete Brescia e RTB International
- Bellotti Alberto	Presidente Associazione Insigniti al Merito della Repubblica Italiana sezione di Milano. Generale dell'Arma dei Carabinieri (Ar.)
- Butera Guido	Già Direttore dell'Ufficio Successioni di Milano
- Busetto Bruno	Dottore in Giurisprudenza - Criminologo
- Campanaro Alessandro	Funzionario della Direzione Generale delle Entrate della Lombardia - Area consulenza giuridica - Ufficio fiscalità generale
- Canfora Giovanni	Dirigente Ministero dell'Università e della Ricerca
- Caputo Domenico	Componente della Commissione Tributaria Regionale delle Marche. Già Segretario Generale della Commissione Tributaria Centrale - Avvocato.
- Ciarlito Grazia	Avvocato Civilista, consigliere C.U.G.I.T., Giudice tributario presso la Commissione Tributaria provinciale di Prato
- De Vito Angelo	Già Ispettore Secit Capo settore accertamento della Direzione Regionale Agenzia Entrate Lombardia Consulente esterno Commissione Bicamerale di vigilanza sull'Anagrafe Tributaria
- Fiore Francesco	Giudice Tributario Segretario Nazionale della Confederazione Giudici Tributarî C.U.G.I.T. di Giudice di Pace-C.G.d.P.
- Furia Enrico	Professor of World Business Law, School of World Business Law, Member of the International Chamber of Commerce
- Gallo Graziano	Tributarista, già maggiore della Guardia di Finanza e Dirigente del Ministero dell'Economia e delle Finanze
- Gargani Giuseppe	Onorevole, Presidente della Commissione Giuridica dell'Unione Europea, Avvocato
- Gasparro Avv. Giulio	Avvocato penalista, patrocinante in Cassazione. Cultore della materia in Procedura Penale e Diritto Penale sostanziale, con particolare riferimento al Diritto Penale dell'Ambiente, Diritto Penale Fallimentare e Diritto Penale Tributario
- Prof. Giambrone Filippo Luigi	Assistant Professor Sector 12/D2 Taxation Law Università degli Studi del Sannio, Dipartimento di Dem Assistant Professor Sector 12/D2 Taxation Law Università degli Studi del Sannio, Dipartimento di Demm
- Germi Carlo	Già Colonnello della Guardia di Finanza - Comandante Provinciale Ancona
- Avv. Paolo Giordani	Presidente IDI Istituto diplomatico Internazionale Giurista internazionale con esperienze professionali in Italia, Inghilterra, Svizzera ed Hong Kong.
- Guazzone Franco	Funzionario (ar) della Direzione Regionale del Territorio della Lombardia
- La Spina Emilia Maria	Avvocato Penalista
- Leo Maurizio	V. Presidente della Consiglio di Presidenza della Giustizia Amministrativa. Presidente della Commissione Parlamentare di Vigilanza sull'Anagrafe Tributaria - Tributarista. Già Direttore Centrale del Dipartimento Affari Giuridici e Contenzioso del Ministero delle Finanze, Giudice Tributario. Prorettore della scuola superiore dell'economia e delle finanze presso il ministero dell'economia e delle Finanze.
- Marchioni Giuseppe	Dottore Commercialista, Tributarista
- Mariano Marco	Dottore Commercialista, Avvocato tributarista, Cap.(c) della Guardia di Finanza, Componente centro studi giuridici della C.U.G.I.T.
- Marongiu Gianni	Avvocato patrocinante in Cassazione già componente della Commissione Finanze
- Marzano Antonio	Professore, Presidente del Consiglio Nazionale dell'Economia e del Lavoro CNEL
- Molgora Daniele	Dott. Commercialista, già Deputato e Sottosegretario al Ministero dell'Economia e Finanze, Presidente della Provincia di Brescia
- Maruggi Gregorio	Dottore in Economia e Commercio già giudice tributario in Roma
- Mons Walter Trovato	Cappellano della Polizia di Stato Direttore Dipartimento Etica e Morale dell'Accademia Tiberina
- Pasero Giuseppe	Presidente del Movimento Italiano Dirigenti Amministrazioni Stato - M.I.D.A.S. - Avvocato Tributarista
- Avv. Messina Gabriele	Avvocato cassazionista con oltre 20 anni di esperienza nelle materie civile, penale e tributario. Mediatore specializzato in materia civile e societaria; Arbitro della Camera di Commercio di Modena; ex Conciliatore della Consob; ex Arbitro della Consob.
- Pinardi Franco Antonio	Segretario Generale: Confederazione Unitaria Giudici Italiani Tributarî - C.U.G.I.T., e Confederazione Giudici di Pace - C.G.d.P., Presidente Nazionale del Tribunale Arbitrale per l'Impresa il Lavoro e lo Sport, Giornalista, Cavaliere al Merito della Repubblica Italiana.
- Rana Maurangelo	Già Funzionario Tributario gestione accertamento, sanzioni e contenzioso dell'Agenzia delle Entrate - Direzione Regionale Lombardia. Avvocato esperto in diritto tributario
- Rivolta Dario	Onorevole, componente della Commissione Esteri ed Affari Comunitari della Camera dei Deputati, Presidente del Comitato della Commissione Esteri per gli Enti Internazionali Esteri - Consulente internazionale
- Dott.ssa Aurora Renga	Dottore commercialista, iscritta all'Ordine dei Dottori Commercialisti degli Esperti Contabili del Tribunale di Napoli Dottore commercialista, iscritta all'Ordine dei Dottori Commercialisti degli Esperti Contabili del Tribunale di Napoli.
- Rustichelli Roberto	Presidente del Comitato della Commissione Esteri per gli Enti Internazionali Esteri - Consulente internazionale. Presidente del Tribunale delle Imprese Presidente della Commissione Tributaria Provinciale di Verona. Magistrato. Presidente Antitrust.
- Scotti Vincenzo	Onorevole, Prof. Dr. Presidente della Link Campus University of Malta, con sede in Roma
- Simonazzi Roberto	Giudice Tributario, Dottore Commercialista e Revisore contabile, Pubblicista
- Trincanato Stefania	Avvocato, Presidente della Confederazione Giudici di Pace C.G.d.P.
- Villani Maurizio	Avvocato - Tributarista
- Vingiani Luigi	Avvocato, Giudice di Pace, Segretario Nazionale della Confederazione Giudici di Pace-C.G.d.P.
- Zari Massimiliano	Avvocato, Funzionario del Parlamento Europeo, Docente per la scuola diretta ai fini speciali dell'università di Modena, Presidente PROMHUS

Auguri a tutti i nostri affezionati lettori,
Auguri alla nostra Patria

Buon Natale e Buone Feste
2023



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