



Ministero dell'Istruzione e del Merito



ASSOCIAZIONE MAGISTRATI TRIBUTARI  
SEZIONE REGIONALE SARDEGNA

*con il patrocinio del*



Ministero dell'Istruzione e del Merito

*Progetto*

“FISCO E LEGALITÀ-per la promozione  
della cultura della legalità fiscale e  
la conoscenza dei principi fondamentali  
della convivenza civile

Anno scolastico 2022 - 2023 - nota del Ministero  
dell' Istruzione - Dipartimento per il Sistema  
Educativo di Istruzione e Formazione - Direzione  
Generale per lo Studente, l' Inclusione e  
l' Orientamento Scolastico m-pi A00DGSIP Registro  
Ufficiale U. 0001932.08-07-2022

**ISTITUTO IPIA "EMANUELA LOI" – CARBONIA – SANT'ANTIOCO**

**DIRIGENTE SCOLASTICO PROF.SSA GIORGIA FLORIS**

**DOCENTE REFERENTE DEL PROGETTO: PROF. RAFFAELE SERRA**

**PROFESSORI REFERENTI CLASSI: 5 A MAT PROF.SSA V. PIRINU; 5 B MAT PROF. L.  
CAULI; 5 C OTC PROF.SSA A. PINTUS; 5 A MAT PROF.SSA G. SERRENTI; 5 B S.V. PROF.  
E. SANNA; 5 D ENO PROF.SSA R. IBBA; 4 B S.V. PROF. M. VENTURINO; 4 C ENO PROF.  
G. CARDONE; 4 D ENO PROF.SSA C. MULTINEDDU**



Istituto Iplia "Emanuela Loi" - Carbonia Sant'Antioco



e  
Associazione Magistrati Tributarî



## Progetto Fisco e Legalità Relatori e interventi

Dirigente Scolastico  
prof.ssa Giorgia Floris

Docente referente  
del progetto  
prof. Raffaele Serra

Docenti referenti classi  
5A Mat prof.ssa V. Pirinu  
5B Mat prof. L. Cauti  
5C Otc prof.ssa A. Pintus  
5A Mat prof.ssa G. Serrenti  
5B S.V. prof. E. Sanna  
5D Eno prof.ssa R. Ibbà  
4B S.V. prof. M. Venturino  
4C Eno prof. G. Cardone  
4D Eno prof.ssa C. Multineddu



1

30 gennaio 2023 ore 8-45

**Dott.ssa Grazia Corradini**  
Presentazione programma. Cenni sul contenzioso tributario



2

18 febbraio 2023 ore 8-45

**Dott. Michele Contini**  
Educazione alla convivenza: principi costituzionali di libertà e uguaglianza. Fenomeno dei migranti. Welfare state.



3

2 marzo 2023 ore 8-45

**Dott. Manfred Atzeni**  
Diritto al lavoro e del lavoro: problematiche legali e tributarie



4

14 aprile 2023 ore 11:00

**Dott. ssa Donata Cabras**  
Educazione alla legalità. Capacità contributiva, evasione, elusione. Effetti sul reddito dei cittadini e sulle casse dello Stato



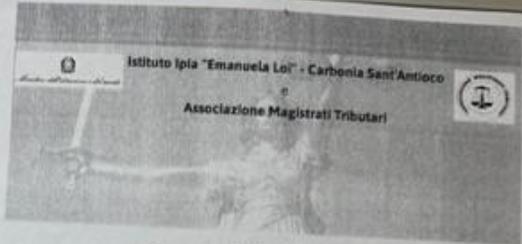
5

17 aprile 2023 ore 8-45

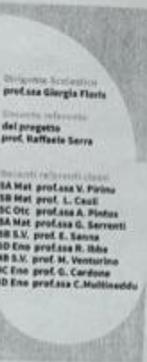
**Dott. ssa Grazia Corradini**  
Tipi di imposte: natura e modalità di riscossione



Istituto IProfessionalista per l'Industria, l'artigianato  
e i Servizi sociali Iplia **Emanuela Loi**  
Carbonia-Sant'Antioco



## Progetto Fisco e Legalità Relatori e interventi



1

30 gennaio 2023 ore 9:45  
**Dott.ssa Grazia Conradini**  
Presentazione programma. Cenni sul contenzioso tributario



2

18 febbraio 2023 ore 8:45  
**Dott. Michele Contini**  
Educazione alla convivenza: principi costituzionali di libertà e uguaglianza. Fenomeno dei migranti. Welfare state.



3

2 marzo 2023 ore 8:45  
**Dott. Manfred Atzeni**  
Diritto al lavoro e del lavoro: problematiche legali e tributarie



4

14 aprile 2023 ore 11:00  
**Dott.ssa Donata Cabras**  
Educazione alla legalità. Capacità contributiva, evasione, elusione. Effetti sul reddito dei cittadini e sulle casse dello Stato



5

17 aprile 2023 ore 8:45  
**Dott.ssa Grazia Corradini**  
Tipi di imposte: natura e modalità di riscossione

# Progetto Fisco e legalità



**Primo appuntamento**

**30 gennaio 2023**

**dott.ssa Grazia Corradini**

**Presentazione del progetto. Cenni  
sul contenzioso tributario**



**Prossimo appuntamento: 18 febbraio 2023 con dott. Michele Contini**

# Progetto Fisco e legalità



**Secondo appuntamento**  
**18 febbraio 2023**  
**Dott .Michele Contini**  
**Educazione alla convivenza:**  
**principi costituzionali di libertà e**  
**uguaglianza. Il fenomeno dei**  
**migranti. Welfare state.**



**Prossimo appuntamento: 2 marzo 2023 con dott. Manfredi Atzeni**

# Progetto Fisco e legalità



**Quinto e ultimo appuntamento  
17 aprile 2023 ore 8.45  
Dott.ssa Grazia Corradini  
Tipi di imposte: natura e modalità  
di riscossione.  
Si ringrazia l' Associazione  
Magistrati Tributarî e tutti i relatori  
del Progetto**



Istituto IpiaEmanuela  
Carbonia Sant'Antio



ASSOCIAZIONE MAGISTRATI TRIBUTARI – SEZIONE SARDEGNA

PROGETTO “FISCO E LEGALITA” PROMOSSO DALL’ASSOCIAZIONE NAZIONALE MAGISTRATI TRIBUTARI CON L’ADESIONE DEL  
MINISTERO DELL’ISTRUZIONE – ISTITUTO IPIA “EMANUELA LOI” – CARBONIA – SANT’ANTIOCO

ANNO SCOLASTICO 2022- 2023 – CLASSI QUARTE E QUINTE

DIRIGENTE SCOLASTICO Prof.ssa GIORGIA FLORIS

PROFESSORI REFERENTI: 5 A Mat Prof.ssa V. Pirinu; 5 B Mat Prof. L. Cauli; 5 C Otc Prof.ssa A. Pintus; 5 A Mat Prof.ssa  
G. Serrenti; 5 B S.V. Prof. E. Sanna; 5 D Eno Prof.ssa R. Ibba; 4 B S.V. Prof. M. Venturino; 4 C Eno Prof. G. Cardone; 4 D  
Eno Prof.ssa C. Multineddu

**ISTITUTO IPIA “EMANUELA LOI” – CARBONIA – SANT’ANTIOCO 30 Gennaio 2023 ore 8,45 – 10,45**

**RELAZIONE INTRODUTTIVA della Dott.ssa GRAZIA CORRADINI: PRESENTAZIONE DEL PROGRAMMA – CENNI SUL CONTENZIOSO  
TRIBUTARIO**

**SOMMARIO:**

- 1- Introduzione al progetto
- 2- La giurisdizione tributaria – La Quinta Giurisdizione
- 3- Gli organi della Giustizia Tributaria

4- Il processo tributario

5- Il diritto applicato nel processo tributario: Il primato del diritto europeo

## **1. INTRODUZIONE AL PROGETTO**

Saluto con piacere, fortunatamente “in presenza”, il che significa che la pandemia ci sta lasciando al momento “respirare”, nella sede centrale di Carbonia dell'Istituto Statale Professionale di Istruzione Tecnica IPIA “Emanuele Loi” Carbonia – Sant’Antioco, in primo luogo voi ragazzi, studenti, che siete i veri protagonisti di questo evento odierno e che avete il privilegio di studiare in una scuola prestigiosa di cui forse non conoscete interamente la “storia”.

Il vostro Istituto è presente nel territorio dal lontano 1970 e quindi ha più di cinquant’anni e possiamo perciò definirlo con orgoglio un “istituto storico di istruzione”. Nell’anno 2000 ha acquisito l’autonomia con la sede centrale a Carbonia ed una sede coordinata a Sant’Antioco. E’ stato quindi intitolato all’agente Emanuela Loi, componente della scorta del magistrato Paolo Borsellino e vittima della Strage di via d’Amelio a Palermo.

L’Istituto si pone come finalità il miglioramento della qualità e dell’efficacia dell’azione didattica, mantenendo un rapporto costante e cooperativo tra conoscenza teorica e dimensione pratica dell’apprendimento, per garantire uguali opportunità sociali e competenze spendibili.

La sede di Carbonia è ubicata in Via Dalmazia adiacente all’Istituto Comprensivo “Don Milani”. Dispone di aule ampie e luminose e di laboratori dotati delle più moderne strumentazioni. È dotata di una palestra coperta, di impianti all’aperto tra cui un campo in erba sintetica per il calcio a 5. La sede di Sant’Antioco è situata in Via Bolzano, di recente ristrutturata, è dotata anch’essa di aule luminose e ampi laboratori.

Nella sede di Carbonia sono presenti i laboratori di Ottica, di Manutenzione e Assistenza Tecnica, di Programmazione e di Domotica, mentre nella sede di Sant’Antioco si trova un secondo laboratorio di Manutenzione e Assistenza tecnica e si trovano altresì i Laboratori di Cucina, Sala & Bar e di Accoglienza.

L’Istituto IPIA “Emanuela Loi”, sempre attento alle richieste del territorio e in sintonia con i rapidi e continui processi di trasformazione della società, propone numerosi indirizzi di Formazione Tecnica riferita alle filiere produttive e/o di servizio, molto richiesta per l’inserimento nel mondo del lavoro e delle professioni oltre che utile per proseguire gli studi negli Istituti Tecnici Superiori o all’Università con l’ulteriore opportunità per gli studenti di conseguire anche qualifiche e diplomi professionali, di competenza delle Regioni e spendibili a livello nazionale.

Nel settore Servizi l’IPIA “Emanuela Loi” consente di realizzare una “vocazione” attenta ai bisogni individuali e sociali con la articolazione dei Servizi Socio Sanitari (Sede di Carbonia) ed in tal caso il Diplomato può essere impiegato in strutture che si occupano dell’organizzazione ed

attuazione di interventi adeguati alle esigenze socio-sanitarie di persone e comunità, per la promozione della salute e del benessere bio-psico-sociale. Con l'articolazione Arti ausiliarie delle professioni sanitarie "Ottico" il Diplomato possiede le competenze di ottica ed oftalmica necessarie per realizzare, nel laboratorio oftalmico, ogni tipo di soluzione ottica personalizzata e per confezionare, mantenere e commercializzare occhiali e lenti, nel rispetto della normativa vigente. Con riferimento all'articolazione Servizi per l'enogastronomia e l'ospitalità alberghiera (Sede di Sant'Antioco) Il Diplomato ha specifiche competenze tecniche, economiche e normative nelle filiere dell'enogastronomia e dell'ospitalità alberghiera, nei cui ambiti interviene in tutto il ciclo di organizzazione e gestione dei servizi.

Nel settore Industria e Artigianato, con l'Articolazione Manutenzione e Assistenza Tecnica (Sede di Carbonia e Sant'Antioco) il diplomato è una figura professionale molto versatile che, pur conservando una sufficiente abilità manuale di tipo tradizionale, è in grado di eseguire controlli, lavorazioni o disegni con l'uso di sofisticate macchine e strumenti assistiti da elaboratori elettronici.

L'indirizzo Meccanica, Meccatronica ed Energia nella Sede di Sant'Antioco prevede un piano di studi che rispecchia l'evoluzione dei processi produttivi industriali. Oggi la meccanica si è integrata con l'elettronica e l'informatica, facendo sorgere nuove tecniche come la robotica che migliorano le condizioni e la sicurezza sul lavoro, la qualità del prodotto e la produttività stessa. Il corso è finalizzato alla formazione di figure professionali con ampie competenze di base ed elevato livello di specializzazione in un settore che trova la più ampia possibilità di impiego nel territorio.

Voi ragazzi oggi presenti studiate quindi in un importante Istituto scolastico che è "cresciuto" e si è evoluto, così come si sono evolute la città di Iglesias e di Sant'Antioco.

L'offerta formativa della vostra Scuola è molto ricca e importante e comprende, fra gli altri, Il Progetto Fisco e Legalità, che oggi presento, il quale nasce dalla adesione, da parte del Ministero della Istruzione – Dipartimento per il Sistema Educativo di Istruzione e di Formazione, alla iniziativa educativa della Associazione Nazionale Magistrati Tributarî per la promozione della cultura della legalità fiscale diretta ad incoraggiare nello studente delle scuole secondarie di secondo grado la conoscenza della legalità fiscale e dei principi fondamentali della convivenza civile.

Lo schema di progetto prevede: INCONTRI FORMATIVI con i docenti in preparazione degli incontri con gli studenti; SEMINARI E LEZIONI FRONTALI e/o DIBATTITI, anche "da remoto" (due ore ciascuna da calendarizzare, a seconda della disponibilità della scuola, nell'arco temporale di 2/3 mesi) coordinate dal Referente Regionale dell'Associazione Magistrati Tributarî e tenute da giudici tributarî eventualmente con la collaborazione di professionisti e di docenti universitari sui principali temi dei Principi Costituzionali in materia di libertà, uguaglianza, legalità, diritto al lavoro, ecc.; Principi generali di diritto tributario; Sistema fiscale italiano; Principio di Solidarietà e l'importanza del dovere fiscale nel concetto di solidarietà sociale; LABORATORI/ PROVE PRATICHE, a seconda dell'indirizzo scelto insieme ai docenti, di approfondimento delle tematiche oggetto degli incontri formativi; VERIFICA FINALE da effettuarsi attraverso test e formulari da concordare unitamente ai docenti regionali referenti del progetto; il rilascio ai discenti di un attestato di partecipazione ed ai docenti dell'Istituto di un attestato di collaborazione al progetto; EVENTI

FINALI che potranno consistere anche in visite degli studenti e docenti ai luoghi in cui si amministra la Giustizia Tributaria e cioè, secondo la denominazione della Riforma entrata in vigore lo scorso mese di settembre, le Corti di Giustizia Tributarie.

Il Progetto è stato avviato in Sardegna due anni fa e l'anno scorso ha avuto completo sviluppo nel Liceo Pitagora di Selargius e nella scuola Asproni – Fermi di Iglesias nell'ambito della preparazione sociale ed economica degli studenti di alcune Quinte classi che vi avevano partecipato. Per il corrente anno scolastico ha aderito anche l'Istituto IPIA "Emanuela Loi ed è stato quindi predisposto un nuovo programma, in accordo con il Dirigente Scolastico, il professore coordinatore del progetto e i professori referenti delle singole classi al quale parteciperanno le Quarte e le Quinte classi della Scuola, rivolto soprattutto alla conoscenza dei principi fondamentali della convivenza civile anche in una prospettiva di identità culturale europea pur nella consapevolezza delle nostre radici italiane e del rispetto primario della legalità e democrazia interna, oltre che di sviluppo sostenibile e di protezione dell'ambiente. Il programma è già pubblicato nella bacheca Notizie Flash del sito internet della vostra Scuola oltre che nelle bacheche dei locali delle Corti di Giustizia tributaria di primo e di secondo grado con sede a Cagliari.

La vostra Scuola ha pubblicizzato il Progetto anche con la Circolare n. 144 dell'11 gennaio 2023 sottolineando che l'iniziativa si propone di: - promuovere nei docenti e negli studenti l'interesse, la conoscenza e la consapevolezza dei temi dell'economia, della finanza e della legalità fiscale; - sensibilizzare i giovani sul valore della "legalità" in genere e della "legalità fiscale" in particolare, come strumento attraverso il quale si ottengono giustizia, equità sociale, benefici per i singoli e per la collettività, evidenziando i comportamenti contrari alle regole ed i loro effetti negativi; - illustrare il ruolo e i compiti della Giustizia tributaria; - valorizzare la cultura dell'eguaglianza e della parità di genere in tutte le sue declinazioni, sia con rilievo alle norme nazionali che internazionali e comunitarie.

Al progetto parteciperanno le seguenti classi / referenti:

Carbonia: 5A Mat / V. Pirinu; 5B Mat / L. Cauli; 5C Otc / A. Pintus;

Sant'Antioco: 5A Mat / G. Serrenti; 5B S.V. / E. Sanna; 5D Eno / R. Ibba; 4B S.V. / M. Venturino; 4C Eno / G. Cardone; 4D Eno / C. Multineddu.

Per quanto riguarda la componente dei giudici tributari hanno aderito al progetto, per la Regione Sardegna, oltre a me, che rivesto la carica di Presidente della Giunta Regionale per la Sardegna dell'Associazione Magistrati Tributari e che sono la coordinatrice del progetto, i giudici tributari Dott. Manfredo Atzeni che è Presidente della Corte di Giustizia Tributaria d'Appello della Sardegna, Dott.ssa Donata Cabras che è presidente di sezione della Corte di Giustizia di primo grado di Cagliari (ma che è anche Presidente della Corte dei Conti Sardegna) e Dott. Michele Contini giudice della Corte di Giustizia di primo grado di Cagliari (che è anche GUP del Tribunale di Cagliari) con disponibilità per alcune ore di lezione o di interlocuzione con i ragazzi.

## PROFILI DEI GIUDICI DOCENTI

### Dott.ssa Grazia Corradini



Magistrato ordinario dal 1971 e giudice tributario dal 1974.

Giudice del Tribunale di Oristano, giudice del lavoro a Cagliari, giudice del Tribunale per i Minorenni di Cagliari e quindi sostituto procuratore della Repubblica presso per il Tribunale per i Minorenni di Cagliari, applicata anche, per un anno, come sostituto procuratore presso il Tribunale ordinario di Oristano. Dal 1989 al 1999 consigliere della Corte di Appello di Cagliari in tutte le funzioni civili e penali, anche presso la Corte di Assise di Appello di Cagliari. Nello stesso periodo applicata anche come presidente della sezione penale del Tribunale di Nuoro. Dal 1996 al febbraio 2000 Commissario per gli usi civici della Sardegna. Dal 1999 al 2004 presidente del Tribunale per i Minorenni di Cagliari. Dal 2004 a novembre del 2009 Consigliere presso la prima sezione penale della Corte di Cassazione e consigliere del Tribunale Superiore delle Acque Pubbliche. Dal dicembre 2009 e fino al 1.1.2017 Presidente della Corte di Appello di Cagliari. Nominata con D.M. 7.9.2018, con incarico triennale, ai sensi dell'art. 1, commi da 961 a 981 della legge 27.12.2017 n. 205, a volgere le funzioni di consigliere della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione.

Dal 1974 Presidente di sezione della Commissione Tributaria di Secondo Grado di Oristano, successivamente Vice Presidente e poco dopo Presidente di Sezione della Commissione Tributaria di primo grado di Cagliari e quindi della Commissione tributaria Provinciale di Cagliari. Dal maggio 2012, fino alla cessazione, applicata presso la Commissione Centrale della Sardegna. Dal marzo 2014 al marzo 2015 applicata come presidente di sezione alla Commissione Tribunale Regionale della Sardegna. Da settembre 2014 fino al 2020 Presidente della Commissione

Tributaria Provinciale di Cagliari. Componente del Comitato Unico di Garanzia della Magistratura Tributaria, Presidente della Giunta Sardegna della Associazione Magistrati Tributari e coordinatrice per la Sardegna del Progetto Legalità Fiscale.

Docente di diritto minorile alla scuola di specializzazione in pediatria della Facoltà di Medicina dell'Università di Cagliari. Già componente del consiglio direttivo della scuola di specializzazione per le professioni legali presso l'Università di Cagliari e Professore a contratto, previa autorizzazione del Consiglio Superiore della Magistratura, presso la detta Scuola di specializzazione dal 2008 al 2015. Dal 2006 e fino al 2010 Professore incaricato presso la Facoltà di diritto civile della Pontificia Università Lateranense in Roma. Docente negli anni accademici 2010 e 2011 del Corso Superiore di Specializzazione Universitario "Diritto e Tutela dei minori. Profili giuridico – psicologici" presso la "Pontificia Universitas Lateranensis – Istitutum Utriusque iuris". Docente IFOS: master in criminologia clinica e psicologia giuridica organizzato da IFOS in collaborazione con il Ministero della Giustizia.

Docente e relatore in numerosi Corsi e Incontri di studio in tema tributario organizzati dall'Università di Cagliari, dal Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, dall'Associazione Magistrati Tributari e dai Consigli degli Ordini degli Avvocati e dei Commercialisti di Cagliari.

Dal 2021 Presidente del Consiglio della Camera Arbitrale e della Camera Arbitrale della Camera di Commercio di Cagliari – Oristano.

Componente della Commissione di esame di abilitazione alla professione di avvocato per la Corte d'Appello di Cagliari per gli anni 2020, 2021 e 2022.

Pubblicazioni principali: "I diritti del minore fra sanità e giustizia" edito dalla CEDAM per la collana di scienze criminali diretta da Canepa - Mantovani. Due pubblicazioni in materia di usi civici, pubblicazioni in materia di stato civile e in riviste specialistiche in materia minorile. "Processo di adeguamento della normativa italiana del rapporto di filiazione alla costituzione italiana ed alla normativa costituzionale europea" pubblicato nel settembre 2009 nella Rivista Civitas et Iustitia edita dalla Pontificia Università Lateranense. "I diritti dei componenti della famiglia fra Società naturale, costituzione italiana e normativa europea" in "Legittimazione e limiti degli ordinamenti giuridici" edito nel 2011 dalla Pontificia Università Lateranense. "Internet – Vantaggi e rischi per i minori" nel Manuale di Criminologia edito dal Giuffrè nel 2013 a cura di De Luca, Macri, Zoli.

## **Dott. Manfredi Atzeni**



Laureato in giurisprudenza nel giugno dell'anno 1974.

Funzionario amministrativo della Regione Autonoma della Sardegna, Presidenza della Giunta, vincitore di concorso pubblico per esami, negli anni 1976 – 1979. Procuratore legale, abilitazione conseguita nell'anno 1977, non iscritto all'albo. Funzionario amministrativo del Consiglio Regionale della Sardegna, vincitore di concorso pubblico per esami, negli anni 1979 – 1984. Magistrato di tribunale amministrativo regionale dall'anno 1984. Consigliere di Stato dall'anno 2006. Giudice tributario dal 1988, presso la Commissione Tributaria Provinciale di Cagliari. Presidente di Sezione presso la Commissione Tributaria Provinciale di Cagliari dal 1996. Giudice sportivo regionale presso la federazione Italiana Pallacanestro e la Federazione Italiana Rugby. Presidente del Tribunale Amministrativo della Toscana dal settembre 2017 al 23 luglio 2021, data del pensionamento. Presidente della Commissione Tributaria Regionale della Sardegna (oggi Corte di Giustizia tributaria di Secondo Grado) dal maggio 2017, incarico in corso.

Docente presso i corsi di perfezionamento per l'accesso alle professioni giuridiche delle Università di Cagliari e Sassari. Consulente giuridico del Ministro per le riforme e le innovazioni presso le pubbliche amministrazioni dal 2006 al 2008. Componente della Commissione parlamentare di vigilanza su Cassa depositi e prestiti s.p.a., designato dal Consiglio di presidenza della giustizia amministrativa, dall'anno 2010 all'anno 2013. Designato come presidente di sezione presso la Commissione tributaria centrale, sede di Firenze (incarico non accettato). Relatore e interventore

presso numerosi convegni di argomento giuridico; da ultimo, organizzatore del convegno su “Scelte ambientali, azione amministrativa e tecniche di tutela dopo la legge di rev. cost. n. 1 del 2022” svoltosi a Firenze il 1 e 2 luglio 2022 presso Palazzo Vecchio, Piazza della Signoria, Salone dei Cinquecento, nel quale ha svolto le conclusioni.

Su designazione del Consiglio di presidenza della giustizia amministrativa, presidente e componente di alcune commissioni di concorso a pubblici impieghi. Dal 2013 al 2017 membro elettivo del Consiglio di Presidenza della Giustizia Amministrativa, in rappresentanza dei consiglieri di Stato.

Giudice sportivo presso due diverse Federazioni (F.I.P. e F.I.R.), ha più volte affrontato, nel corso della sua attività di magistrato amministrativo, numerose controversie in materia di DASPO, altre in materia di pubblica sicurezza in relazione allo svolgimento di manifestazioni sportive, altre in materia di ammissione di squadre a campionati. Come giudice tributario, ha affrontato numerose questioni specie relative alla disciplina tributaria delle società sportive dilettantistiche.

## **Dott.ssa Donata Cabras**



Dal 1990 magistrato della Corte dei Conti.

Dal novembre 2011 ha assunto l'incarico di Procuratore Regionale della Corte dei Conti.

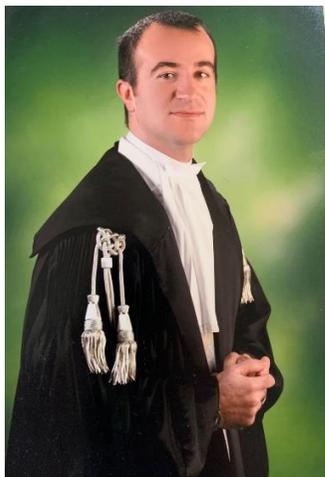
Dal 1991 al 1994 è stata componente del Consiglio di Presidenza della Corte dei Conti; successivamente è stata nominata Procuratore Regionale della Corte dei Conti per il Lazio, Presidente della Sezione giurisdizionale della Corte dei Conti di Bolzano, Presidente della Sezione di controllo della Corte dei Conti della Sardegna ed all'attualità è Presidente delle sezioni riunite per la Sardegna della Corte dei Conti.

Dal 1987 è giudice tributario presso la Commissione Tributaria Provinciale di Cagliari.

A decorrere dal 2002 ha assunto l'incarico di Presidente di Sezione e dal maggio 2020 è stata nominata dal Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria Presidente ff della stessa Commissione.

Ha partecipato come relatore ad incontri di studio in materia tributaria ed ha svolto relazioni nell'anno 2022 nell'ambito del Progetto Legalità fiscale.

## Dott. Michele Contini



Giudice ordinario di carriera, ha svolto per circa quattro anni (dal 4 maggio 2012 al 2 febbraio 2016) funzioni quale giudice penale, monocratico e collegiale, presso il Tribunale di Agrigento e quindi per oltre quattro anni e mezzo (dal 22 febbraio 2016 in poi) funzioni di giudice per le indagini preliminari e giudice dell'udienza preliminare presso il Tribunale di Sassari. Dal 2020 svolge le funzioni GIP – GUP presso il tribunale di Cagliari presso cui tratta anche i procedimenti penali in materia tributaria.

Dopo un periodo di esercizio delle funzioni come giudice della Commissione Tributaria Provinciale di Sassari, è stato nominato nel 2015 giudice della Commissione Tributaria di Cagliari dove svolge tuttora tali funzioni.

Il Dott. Michele Contini, quando svolgeva le funzioni di giudice monocratico presso il tribunale di Agrigento, era stato invitato dalla Prof.ssa Donatella Nardi, nell'ambito del progetto sulla legalità da lei promosso, per incontrare le classi seconde del Liceo Dettori, per parlare della sua attività di giovane magistrato, che aveva scelto un'altra isola per un mestiere che aveva deciso di fare quando aveva solo otto anni, dopo aver sentito parlare per la prima volta del giudice Livatino.

Docente del Corso avanzato di formazione del difensore tributario Sassari, aprile – dicembre 2018 organizzato da Dipartimento di Scienze economiche e aziendali di Sassari e rivolto ad avvocati e dottori commercialisti, nonché a soggetti in possesso di laurea specialistica/magistrale in economia o giurisprudenza. Il metodo didattico privilegia un approccio pratico alternando l'inquadramento teorico delle questioni trattate a esercitazioni su casi pratici e simulazioni processuali. L'obiettivo è quello di trasmettere specifiche competenze al termine di un percorso formativo che il difensore tributario potrà spendere sia nell'ambito del contenzioso tributario che del processo penale tributario.

Ha svolto alcune relazioni nel 2021 nell'ambito del Progetto Legalità fiscale.

Stante le limitazioni derivanti dalla pandemia da COVID, le lezioni e gli incontri si erano svolti nello scorso anno scolastico esclusivamente da remoto, peraltro senza particolari difficoltà posto che i collegamenti sono stati sempre buoni e anche gli studenti avevano avuto la possibilità di interloquire con i giudici, proponendo domande e osservazioni. Il progetto si era poi concluso con un elaborato dei ragazzi e la loro partecipazione ad una udienza “da remoto” nel corso della quale il Presidente del collegio aveva spiegato le fasi e lo sviluppo della udienza. Successivamente erano stati consegnati ai ragazzi gli attestati che sono stati inseriti nel loro curriculum scolastico.

Per il corrente anno, come si è già visto, onde diversificare il Progetto ed ampliare la possibile platea degli studenti alle classi Quarte e Quinte anche di Sezioni ad indirizzo non strettamente economico, è stato proposto agli Istituti Scolastici un Seminario con un linguaggio semplificato, visto che si tratta di studenti che, in parte, non hanno una preparazione economica e comunque maggiormente attinente alla educazione civica.

Sempre in adesione alla richiesta dei docenti interni dell’Istituto **il presente Seminario ha peraltro un “filo conduttore” parzialmente diverso da quello del solo studio della Costituzione italiana e del rispetto della Legalità, quale corso sostitutivo di quello di educazione civica –** ovviamente anche con riferimento alla Legalità Fiscale, ma oltre l’aspetto strettamente economico – **per compenetrarsi con una prospettiva europeistica della attuale società italiana il cui ordinamento è strettamente connesso con quello dell’Unione Europea.** Ciò impone che anche gli studenti siano consapevoli del fatto che sono contemporaneamente nati “anche” come cittadini europei, se cittadini italiani o di altro paese dell’Unione europea ovvero, se non sono cittadini europei in quanto apolidi o immigrati, che possono aspirare a diventare cittadini italiani e quindi europei, ma che per ottenere ciò devono conoscere la lingua e la cultura italiana.

Per il corrente anno, salvo un aggravamento delle restrizioni per il Covid, diverse lezioni sono state previste in presenza, in alternanza con quelle a distanza. E’ stato predisposto, come si è già visto, un programma condiviso con i referenti interni dell’Istituto che speriamo sarà utile agli studenti, che stanno per raggiungere la maggiore età o in alcuni casi hanno già raggiunto la maggiore età, a conseguire anche una maturità “civile” e “politica” nel senso più nobile del termine.

Il Programma parte dall’esame del Contenziosi tributario; affronta poi il tema della educazione alla convivenza ed in particolare ai principi costituzionali di Libertà ed Uguaglianza con riferimento anche al fenomeno più che mai attuale dei Migranti; si passerà quindi al tema del Lavoro come valore costituzionale con le relative problematiche di legalità e tributarie; si tornerà al tema della educazione alla legalità e dei principi costituzionali di capacità contributiva e progressività, nonché dei fenomeni assai attuali di evasione ed elusione fiscale e dei loro effetti sul reddito dei cittadini e sulle casse dello Stato; infine parleremo delle tipologie di imposte e della natura e modalità di riscossione.

Auspico che i temi saranno di interesse per studenti della vostra età e del vostro indirizzo di studio e che possano esservi utili a comprendere anche in che cosa consiste la giustizia tributaria e, più in generale la “GIUSTIZIA” nel nostro paese e cioè l’Italia, in un periodo storico in cui per una fetta di giovani la giustizia può ancora essere qualche cosa di rispettabile, ma che probabilmente per i più è un orpello inutile in quanto la giurisdizione non è capace di attuare la vera “Giustizia”.

Premesso che in tutte le categorie vi sono “mele marce” e che le istituzioni in questo momento sono in grande “ribasso” nella considerazione dei cives, mi auguro che voi studenti, conoscendo dei giudici in carne ed ossa, appartenenti al gruppo di quelli che hanno scelto questa professione per “vocazione” e che sono rimasti completamente “puliti” per tutta la loro carriera possiate dare ancora credito alla Giustizia e capire come la legalità in tutti i campi della nostra vita politica, sociale, economica ed anche fiscale e cioè l’adempimento degli obblighi di legalità e di solidarietà, da parte dei cittadini, costituisce la base della convivenza sociale oltre che un principio, da condividere e da applicare, inserito negli artt. 2 (La Repubblica riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell’uomo, sia come singolo sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità, e richiede l’adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale) e 53 (Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività) della nostra Costituzione Repubblicana, oltre che nei Trattati che ci legano alla Unione Europea di cui facciamo parte.

Alla fine del Corso gli allievi dovranno disporre una guida cartacea e multimediale dell’esperienza maturata e sarà loro rilasciato un attestato di merito in relazione all’impegno dimostrato che potrà avere una valenza anche ai fini della valutazione per l’accreditamento. Anche ai docenti che avranno seguito il progetto verrà rilasciato alla fine del Programma un attestato di partecipazione.

## **2. LA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA – LA QUINTA GIURISDIZIONE.**

**La presente lezione è propedeutica alla comprensione di quanto avverrà nell’udienza tributaria presso la Corte di Giustizia Tributaria (probabilmente on line poiché tuttora le udienze davanti alla Corte di Giustizia tributaria si svolgono, anche se pubbliche, prevalentemente “da remoto”) alla quale gli studenti, se lo chiederanno, potranno partecipare al termine del Corso, probabilmente ad aprile – maggio, ma anche, se sarà possibile, alla preparazione di un processo tributario simulato da parte degli studenti che assumeranno i diversi ruoli che le parti hanno nel processo tributario e cioè: contribuente, difensore del contribuente, difensore dell’agenzia fiscale o dell’ente impositore, Presidente e componenti della Corte di Giustizia Tributaria, consulente tecnico, segretario di udienza. Questa seconda opzione sarà valutata con riguardo alla disponibilità ed agli impegni dell’Istituto scolastico oltre che dei progressi che avranno compiuto gli studenti.**

La giurisdizione tributaria rientra tra le giurisdizioni speciali ed è organizzata in **Corti di Giustizia Tributaria di primo e di secondo grado** (D. Lgs n. 545 e n. 546 del 1992 **come modificati dall’art. 1, comma 1, lett. a) e dall’art. 4, comma 1, lett. a) delle Legge 31 agosto 2022, n. 130**).  
Si tratta della nuova denominazione assunta, a partire da settembre 2022, dalle ex Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali

Viene denominata la Quinta Giurisdizione perché si aggiunge, per la materia tributaria, alle altre tre giurisdizioni e cioè a quella ordinaria (Tribunali, Corti d'Appello e Corte di Cassazione), amministrativa (TAR e Consiglio di Stato), militare (Tribunale e Corte d'Appello Militare) e contabile (Corte dei Conti).

Le Corti di Giustizia Tributaria di primo grado sono istituite, al momento, presso ciascun capoluogo di provincia, e suddivise in Sezioni secondo la tabella stabilita con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze di concerto con il Ministro della Giustizia.

Le Corti di Giustizia Tributaria di secondo grado sono istituite presso ciascun capoluogo di regione.

Sono **oggetto** di giurisdizione tributaria:

1. tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, le sovrimposte e le addizionali, le relative sanzioni nonché gli interessi e ogni altro accessorio (art. 2, comma 1, D. Lgs. n° 546/92);
2. le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale (art. 2, comma 2, D. Lgs. n° 546/92); le controversie attinenti l'imposta o il canone comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni (art. 2, comma 2, D. Lgs. n° 546/92);
3. in via incidentale, ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella giurisdizione del giudice tributario, fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio (art. 2, comma 2, D. Lgs. n° 546/92).

Sono escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'art. 50 del D.P.R. 29 settembre 1973 n° 602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto.

Sono **parti nel processo** dinanzi alle Corti di Giustizia Tributaria: il ricorrente, che è di regola il contribuente; l'ufficio dell'Agenzia delle entrate o dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli di cui al D. Lgs. 30 luglio 1999 n° 300, gli altri enti impositori, l'agente della riscossione e i soggetti iscritti all'albo di cui all'art. 53 del D. Lgs. 15 dicembre 1997 n° 446, che hanno emesso l'atto impugnato o non hanno emesso l'atto richiesto.

L'art. 12 D. Lgs. n° 546/92 dispone l'obbligo dell'**assistenza in giudizio di un difensore abilitato**, per le parti diverse dagli enti impositori, dagli agenti della riscossione, dai soggetti iscritti nell'albo di cui all'art. 53 del D. Lgs. n° 446/1997. L'obbligo non sussiste per le controversie il cui valore non sia maggiore di tremila euro, calcolato sulla base dell'importo del tributo, al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni.

Possono essere abilitati all'assistenza tecnica, se iscritti nei relativi albi professionali: gli avvocati, i commercialisti (iscritti nella sezione A del relativo albo), i consulenti del lavoro; se iscritti nell'elenco tenuto a cura del Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze ed in possesso degli

ulteriori requisiti richiesti per ciascuna categoria, a titolo esemplificativo: gli impiegati delle carriere dirigenziali; gli ufficiali e ispettori della guardia di finanza; i dipendenti delle associazioni di categoria rappresentate dal CNEL, e i dipendenti delle imprese, o delle loro controllate; i dipendenti dei centri di assistenza fiscale (CAF) e delle relative società di servizi, limitatamente alle controversie dei propri assistiti, se scaturite da adempimenti per i quali i CAF hanno prestato assistenza. L'elenco di cui sopra è tenuto secondo le modalità stabilite nel decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 5 agosto 2019, sentito il Ministero della giustizia, congiuntamente alla determinazione delle ipotesi di incompatibilità, diniego, sospensione e revoca della iscrizione, anche sulla base dei principi contenuti nel codice deontologico forense; se iscritti nei relativi albi professionali, e per le controversie concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo di una particella e la consistenza, il classamento delle unità immobiliari e l'attribuzione della rendita catastale: gli ingegneri, gli architetti, i geometri, i periti industriali, i dottori agronomi e forestali, gli agrotecnici, i periti agrari; se iscritti nel relativo albo e per le controversie relative ai tributi doganali: gli spedizionieri doganali.

I soggetti di cui sopra possono stare in giudizio personalmente limitatamente alle controversie rientranti nell'ambito della loro attività.

La **competenza territoriale delle Corti di Giustizia Tributaria** è stabilita dall'art. 4, D. Lgs. n° 546/92, riformato ad opera dell'art. 9, comma 1, lett. b, del D. Lgs. n° 156/2015, a seguito della sentenza n° 44/2016 (GU n° 10 del 9/3/2016), con cui la Corte Costituzionale ha dichiarato l'illegittimità della precedente formulazione del comma 1. Ai fini dell'individuazione della Corte di Giustizia Tributaria competente, la pronuncia ha stabilito che, per le controversie promosse nei confronti dei concessionari del servizio di riscossione e dei soggetti iscritti all'albo di cui all'art. 53 del D. Lgs. n° 446/97, rileva non la sede di questi ma, rispettivamente, la sede dell'ente locale concedente e dell'ente locale impositore,

Attualmente dunque la competenza per territorio è così individuata: per le controversie proposte nei confronti degli enti impositori, degli agenti della riscossione e dei soggetti iscritti all'albo di cui all'art. 53 del D.lgs. n° 446/97, sono competenti le Corti nella cui circoscrizione i primi hanno la sede; per le controversie proposte nei confronti di articolazioni dell'Agenzia delle Entrate, con competenza su tutto o parte del territorio nazionale, sono competenti le Corti nella cui circoscrizione hanno sede, non le articolazioni medesime, ma l'ufficio al quale spettano le attribuzioni sul rapporto controverso.

Quanto alla **competenza per materia**, l'art. 4, comma 1 lett. b) della Legge 31 agosto 2022, n. 130 ha previsto per i ricorsi notificati a decorrere dal 1° gennaio 2023 che le Corti di giustizia tributaria di primo grado decidono, in composizione monocratica, tutte le controversie di valore fino a 3000,00 euro, escluse quelle di valore indeterminabile (art. 4-bis del D. Lgs. n. 546/92). Per valore della lite, si intende quello al netto delle sanzioni ed interessi (v. art. 12, comma 2 D. Lgs. n. 546/92) e si tiene conto anche dell'imposta virtuale calcolata a seguito delle rettifiche di perdita.

Si ricorda che prima di tale data le competenze del giudice monocratico sono definite esclusivamente dall'art. 70, comma 10 *bis*, D. Lgs. n° 546/1992, ovvero nelle ipotesi di: pagamento di somme dell'importo fino a ventimila euro; pagamento delle spese di giudizio.

Tutte le altre controversie sono decise in sede collegiale.

### **3.GLI ORGANI DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA.**

L'attuale ordinamento della giustizia tributaria italiana è il risultato di scelte di politica giudiziaria che, storicamente, hanno visto l'alternarsi di due opposte visioni del modello di tutela da approntare ai diritti dei contribuenti: da un lato una visione caratterizzata dal prevalere degli interessi fiscali dello Stato-amministrazione, dall'altro una visione più orientata a garantire una effettiva tutela del contribuente.

La maggior parte delle ricostruzioni storiche distingue quattro periodi caratterizzati, ciascuno, da incisivi interventi legislativi: il periodo che inizia con l'unità d'Italia, il ventennio fascista, il periodo repubblicano del dopoguerra con il lento attuarsi della Costituzione e da ultimo la riforma del 1992 (con i successivi interventi di completamento del nuovo sistema).

Partendo ancora più a monte e cioè dal periodo pre-unitario, il modello adottato in Italia era stato quello francese rivoluzionario e post-rivoluzionario. Per quanto la Rivoluzione francese avesse eretto a cardine del sistema politico il principio della separazione dei poteri, di fatto il modello adottato già nel 1790 in Francia (legge di organizzazione giudiziaria del 16-24 agosto 1790) attribuiva all'amministrazione attiva la gestione del contenzioso tributario con l'eccezione dei tributi indiretti che rimasero di competenza dei tribunali ordinari. Con la successiva riforma della Costituzione dell'Anno VIII furono istituiti i Consigli di Prefettura, competenti in tema di lavori pubblici, beni del demanio nazionale, viabilità e tributi diretti con possibilità di ricorso in appello al Consiglio di Stato. Ai giudici ordinari rimasero ugualmente i tributi indiretti.

Fu questo quindi il modello francese che venne introdotto nell'Italia preunitaria con il terzo Statuto costituzionale del 5 giugno 1805 e i decreti 9 maggio e 8 giugno dello stesso anno: vennero istituiti anche nell'Italia preunitaria i Consigli di Prefettura dipartimentali con competenza su "1) le difficoltà che nascono fra i contribuenti per la esecuzione dei regolamenti censuari; 2) le difficoltà che insorgessero fra l'amministrazione e gli appaltatori delle pubbliche opere in fatto di esecuzione dei loro contratti; 3) i ricorsi dei particolari che reclamassero contro i danni che loro venissero dagli appaltatori; 4) le domande e le controversie concernenti l'indennità dovuta ai particolari a motivo dei fondi occupati, o scavati per la costruzione delle strade, canali ed altre pubbliche opere; 5) le domande presentate dai comuni e dagli stabilimenti di pubblica beneficenza ed istruzione per essere autorizzati a stare in giudizio" (art. 9, decreto 8 giugno 1805). Per l'Appello venne costituito il Consiglio di Stato.

Nella sostanza, ed in estrema sintesi, il sistema francese, vigente sino al 1815, si fondava sulla distinzione per natura del tributo: ai giudici speciali (che facevano parte dell'amministrazione attiva pur con una embrionale distinzione operata con la creazione dei Consigli di Prefettura) i tributi diretti, ai giudici ordinari i tributi indiretti. Anche negli stati preunitari dove, per scelte politiche, più forte fu il rigetto dell'esperienza francese, si finiva perciò pur sempre con l'approdare ad un identico dualismo tra giudici speciali e giudice ordinario che alla fine ricalcava il modello francese, in quanto si attribuiva ai giudici speciali la competenza in tema di imposte dirette e ai giudici ordinari la competenza in tema di imposte indirette.

Significativa in questo contesto fu l'evoluzione normativa del Regno di Sardegna. Dopo una prima fase in cui la competenza sulle imposte fu progressivamente devoluta a vari organi amministrativi (soprattutto gli intendenti di finanza, poi in vario modo riformati, in contrapposizione con la Camera dei Conti) fino alla totale esautorazione nel 1847 del giudice ordinario da ogni competenza tributaria, dallo Statuto Albertino in poi, in conseguenza dell'affermarsi di una nuova concezione del contribuente come cittadino e non più come suddito, si affacciarono progetti di legge opposti, alcuni destinati a sopprimere tutti i giudici del contenzioso e attribuire le controversie riguardanti i diritti all'autorità giudiziaria, altri più moderati che puntavano a ridurre la competenza dei giudici del contenzioso attribuendo solo alcune materie ai giudici ordinari. Proprio alla vigilia dell'unificazione italiana del 1861 il Regno di Sardegna creò i nuovi Consigli di governo in primo grado e il Consiglio di stato in appello, ai quali venivano attribuite le controversie relative alle imposte dirette mentre ai tribunali del circondario venivano affidate le controversie relative alla

maggior parte dei tributi indiretti. Non passava quindi il disegno più radicale di eliminare i giudici del contenzioso ed affidare tutta la materia tributaria ai giudici ordinari, ma riprendeva vigore di fatto il modello napoleonico del 1799 introdotto in Italia nel 1805 che manteneva le imposte dirette ad una giurisdizione speciale e quella ordinaria ai giudici ordinari.

Lo stato unitario nacque ereditando il modello francese di inizio secolo: ciò del resto è pienamente comprensibile sia perché quel modello era appena stato fatto proprio dal Regno di Sardegna, la cui influenza sulla costruzione del nuovo stato unitario è ben nota, sia perché il contesto politico era caratterizzato dalla vicinanza al sistema politico francese con il cui accordo era stato avviato il processo di unificazione attraverso la seconda guerra di indipendenza.

Le prime leggi dello stato unitario confermarono il doppio ordine di tutela giudice ordinario-organismi del contenzioso mantenendo ancora una volta all'autorità giudiziaria ordinaria la competenza in materia di imposte indirette (salva la possibilità di ricorrere in via amministrativa prima di proporre l'azione giudiziaria) e riservando agli organismi speciali, di natura amministrativa, le imposte dirette.

L'intervento legislativo più rilevante, che sposò tale filosofia, fu quello sull'imposta di ricchezza mobile del 14 luglio 1864, n. 1830 che istituì il doppio ordine di commissioni tributarie. Tali organismi, anche se esteriormente assomigliavano alle odierne commissioni tributarie, erano indubbiamente organismi amministrativi, per di più preposti all'accertamento delle imposte piuttosto che alla risoluzione del contenzioso. E contro i loro provvedimenti non era possibile il ricorso all'autorità giudiziaria (possibilità di ricorso che verrà introdotta un anno dopo, e per la prima volta, solo nella legge sui fabbricati del 26 gennaio 1865, n. 2136).

In questo contesto post-unitario intervenne la legge 20 marzo 1865, n. 2248 all. E la quale introdusse una chiara rottura con i principi di tradizione francese recuperando i principi già propri della Costituzione belga del 1831. Tali principi furono elaborati in un contesto di rivolta politica contro il sistema che l'occupazione francese durante il periodo napoleonico aveva lasciato in eredità anche dopo la Restaurazione. Ciò che veniva contestato era il progressivo affermarsi di un sistema di privilegi illiberali che elideva i diritti di libertà del cittadino e non forniva mezzi di tutela contro l'amministrazione e il risultato di tale rivolta fu, sul piano giudiziario, il netto prevalere del ruolo del giudice ordinario visto come garanzia dei diritti di tutti.

Non è un caso che, quasi 120 anni dopo, in Italia si affermeranno principi simili nell'ambito dei lavori per la redazione della Costituzione italiana: la sfiducia verso i giudici speciali, che nella Costituzione è netta e conclamata, rappresenta la declinazione tecnica della reazione alla dittatura fascista che aveva usato la giustizia come strumento di lotta politica, per cui ai giudici speciali viene opposto un sistema affidato totalmente al giudice ordinario che garantisce una autonomia e indipendenza sia da interessi economici forti (di pochi) che dallo strapotere del potere politico.

La rottura del 1865, operata attraverso una legge ordinaria ancora oggi in vigore, si basa proprio sulla introduzione della giurisdizione unica del giudice ordinario e la abolizione del contenzioso amministrativo ossia dei tribunali speciali del contenzioso. I lavori parlamentari testimoniano che anche per il contenzioso tributario vi era una precisa volontà di attribuire all'autorità giudiziaria la cognizione sulla totalità delle imposte, senza più

alcuna distinzione tra imposte dirette ed indirette. L'art. 1 è inequivocabile sul punto: "i tribunali speciali investiti della giurisdizione del contenzioso amministrativo, tanto in materia civile quanto in materia penale, sono aboliti, e le controversie ad essi attribuite dalle diverse leggi in vigore saranno d'ora in poi devolute alla giurisdizione ordinaria, od all'autorità amministrativa, secondo le norme dichiarate dalla presente legge".

Tale norma era riferibile quindi anche al contenzioso tributario. E il riparto tra giudice ordinario ed autorità amministrative si basa sul criterio della situazione giuridica coinvolta (che nella legge viene definito con la distinzione tra diritti civili o politici e affare altro e che la successiva elaborazione dottrinale e giurisprudenziale individuerà nella distinzione tra diritti soggettivi e interessi legittimi). Ma già in tale legge i principi declamati all'art. 1 incontrano dei limiti per non dire una sostanziale smentita. Ed invero l'art. 6, oltre ad escludere dalla giurisdizione del giudice ordinario la materia catastale, introduceva un limite per il contribuente (e quindi per la effettività della tutela giurisdizionale) in tema di imposte dirette ribadendo il principio del "solve e repete" (che solo con pronuncia di illegittimità della Corte Costituzionale nel 1968 verrà abolito). Ma soprattutto l'art. 12, che permetteva il mantenimento delle Commissioni tributarie, appena istituite, finiva di fatto con il ribadire l'esistenza di un doppio ordine di gestione del contenzioso per di più senza alcuna norma che definisse il rapporto tra i due ordini di tutela.

Con gli interventi legislativi successivi il legislatore favorirà nettamente la competenza delle Commissioni Tributarie rispetto al giudice ordinario, prima creando un doppio binario di tutela con obbligo di preventivo ricorso alle commissioni tributarie, e poi ampliando ripetutamente la loro competenza sottraendo tali competenze al giudice ordinario.

Il legislatore dell'epoca fascista proseguì e completò l'opera già avviata alla fine dell'Ottocento: dapprima sottrasse alla giurisdizione ordinaria l'imposta complementare sul reddito (1925) e le imposte indirette sui trasferimenti di ricchezza (1936), nonché le controversie derivanti dall'applicazione delle imposte di registro, di successione ed in surrogazione, di manomorta ed ipotecarie e poi mise mano al riordino delle Commissioni Tributarie e del processo tributario.

La riforma del 1936 e 1937 introdusse nel processo tributario degli istituti processuali, propri del processo civile, che aumentarono la tutela dei diritti delle parti: ma è su un altro piano che si esplicitò il controllo dello stato fascista su ogni forma di amministrazione della giustizia, poiché, con il riordino delle Commissioni Tributarie, l'intero sistema della giustizia amministrativa, che già era poco distinguibile dall'amministrazione attiva, venne attratto prepotentemente nell'orbita dell'amministrazione finanziaria che diventò competente per il reclutamento dei giudici tributari: era infatti l'Intendente di Finanza a scegliere il presidente, il vicepresidente, i membri effettivi e supplenti nelle commissioni distrettuali e il Ministro delle Finanze in quelle provinciali. Senza contare che il rappresentante dell'ufficio tributario poteva assistere alla votazione e alla discussione in camera di consiglio. Ed a tale giudice tributario, che in camera di consiglio decideva assieme al rappresentante dell'ufficio finanziario, vennero trasferite la maggior parte delle competenze ancora proprie del giudice ordinario svuotando così tale giurisdizione da quasi ogni competenza in materia fiscale.

Le Commissioni Tributarie, come emerse dalla riforma del 1936, divennero quindi uno dei vari esempi di giudice speciale che il legislatore costituente aveva ben in mente quando vietò, in Costituzione, l'istituzione di nuovi giudici speciali e dispose, con la VI disposizione transitoria, la

revisione, entro cinque anni, delle giurisdizioni speciali esistenti. E non a caso questo giudice speciale finisce ripetutamente sotto la lente di ingrandimento della Corte Costituzionale.

Deve essere segnalato l'affinamento progressivo che la giurisprudenza costituzionale ha operato in tema di compatibilità con la Costituzione dei giudici speciali preesistenti alla Costituzione stessa. Per ciò che riguarda specificamente le Commissioni Tributarie, la Corte Costituzionale, mutando un iniziale orientamento e ponendosi in contrasto con la Cassazione che ne sosteneva la natura giurisdizionale, ne statuí la natura amministrativa, soprattutto in applicazione dell'art. 113 Cost., determinando la necessità di un intervento legislativo di revisione delle Commissioni stesse.

È in questo contesto che prende avvio il dibattito legislativo che si conclude con la riforma del 1972, un intervento obbligato a fronte della presa di posizione della Corte Costituzionale.

La riforma del 1972 modifica l'articolazione del processo tributario istituendo tre gradi di giudizio, il terzo dei quali poteva tenersi a Roma, avanti alla Commissione tributaria centrale, oppure di fronte alla Corte d'appello. Viene quindi reintrodotta la competenza dell'autorità giudiziaria ordinaria seppur in terzo grado: e per rafforzare l'indipendenza dei giudici vengono modificati sia il rito che il sistema di nomina dei giudici che passa ai Presidenti di Tribunale e di Corte di Appello.

Di fatto venne varato un sistema misto, in cui la Commissione tributaria assumeva un ruolo centrale anche se non ancora esclusivo in materia di tributi e il giudice ordinario assumeva un ruolo nella fase impugnatoria a cui poteva seguire, all'esito del terzo grado di giudizio, il ricorso in Cassazione ex art. 360 cpc.

In conseguenza di tale riforma la Corte Costituzionale mutò orientamento riconoscendo il carattere giurisdizionale che le Commissioni tributarie avevano assunto dopo la riforma. A tale riconoscimento non era estraneo il rientro in gioco della giurisdizione ordinaria seppur in fase di impugnazione: come non erano estranee le modifiche nella designazione dei giudici e quindi l'avvio di un processo con cui il giudice tributario si rendeva autonomo dall'amministrazione finanziaria.

Anche l'introduzione di un rito tributario autonomo e tendenzialmente applicabile all'intero contenzioso fiscale favorì la qualificazione giurisdizionale della natura di tali commissioni: ed invero da un lato venivano individuate le materie proprie del contenzioso tributario e dall'altro gli atti impugnabili, così stabilendo regole più certe nella gestione del procedimento e nel riparto di giurisdizione con l'autorità giudiziaria ordinaria che pure rimaneva competente per numerosi tributi disciplinati da leggi speciali.

Pur con tutti i limiti procedurali evidenziati dalla dottrina e pur considerando la esclusione di molti tributi dalla competenza delle commissioni tributarie in quanto regolati da norme speciali, con questa normativa si pongono le basi per rendere quello che resta un giudice speciale, autonomo dalla amministrazione attiva.

I successivi interventi legislativi hanno ulteriormente ridisegnato la composizione delle commissioni e la disciplina del processo tributario portando a compimento le scelte di politica giudiziaria che la legislazione del 1972 aveva iniziato ad affermare.

Va sottolineato che la riforma del 1992 è caratterizzata da due scelte di fondo che, di fatto, sono anche due rinunce: a) da un lato si opta per il mantenimento di organi autonomi dalla giurisdizione (così rinunciando alla creazione di sezioni specializzate presso gli organi giudiziari ordinari); b) dall'altro si conferma la natura onoraria e part-time del giudice tributario, così rinunciando alla creazione di giudici speciali professionali.

In altri termini: leggendo sinotticamente gli interventi legislativi del 1992, del 2001, del 2005 e del 2006 si assiste ad un ampliamento della giurisdizione tributaria a tutti i tributi per cui si può parlare di una giurisdizione "generale" delle Commissioni Tributarie. Ciò però avviene a scapito della giurisdizione ordinaria rinunciando alla possibilità di creare delle sezioni specializzate presso i giudici ordinari. Proprio tale natura di giurisdizione generale e la rinuncia ad ogni collegamento con la giustizia ordinaria, ha reso necessaria l'istituzione del Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria (CPGT), in grado di garantire l'autonomia di gestione dei nuovi giudici speciali tributari, competente a nominare i membri delle commissioni, ad assegnare gli uffici direttivi, a formare sezioni e collegi giudicanti, ad assegnare i ricorsi alle commissioni. Si spezza così ogni legame con l'amministrazione finanziaria nella nomina dei giudici.

Anche sotto il profilo del rito, e quindi dell'effettività della tutela, si introducono regole che rendono efficace l'azione di tali commissioni tributarie e quindi realistica la tutela dei diritti del contribuente. Si assiste invero ad una regolamentazione dell'iter giudiziale attraverso una sostanziale semplificazione e modellizzazione del processo sul rito ordinario civile: due gradi di giudizio di merito (il primo presso le commissioni tributarie provinciali ed il secondo presso le commissioni tributarie regionali) con abolizione della Commissione Centrale e ricorribilità in Cassazione per motivi di legittimità.

Vengono poi introdotti istituti già propri del giudizio civile che completano gli strumenti a tutela del contribuente: dall'obbligo di assistenza tecnica dello stesso, al regime delle spese, al procedimento cautelare incidentale al giudizio di ottemperanza.

Ma la scelta di estromettere del tutto la giurisdizione ordinaria da tale sistema ha condotto a scegliere la strada dei giudici part-time e non specializzati: scelta che a fronte della complessità che la materia tributaria ha via via assunto, risulta essere un prezzo elevato pagato per realizzare comunque un giudice speciale separato da quello ordinario.

Ma ciò che esce dalla porta, rientra sovente dalla finestra: perché l'incarico di giudice tributario è comunque possibile (e praticato) dai giudici ordinari che quindi partecipano all'attività delle Commissioni Tributarie per così dire "in proprio" e perché la necessità di un giudizio di Cassazione, in una materia che richiede forse più di ogni altra una nomofilachia nazionale, ha finito con il coinvolgere la giurisdizione ordinaria, dal punto di vista quantitativo oltre che qualitativo, forse ben più di quanto si potesse prevedere.

Nel 2020 – 2022 si assiste ad un ampio dibattito sul futuro della giurisdizione tributaria attraverso i progetti di riforma presentati nelle precedenti legislature che, pur nella differenza di soluzioni proposte, hanno preso atto di quello che era stato il limite principale della riforma del 1992: il non aver previsto la creazione di giudici professionali dediti alla materia tributaria.

Tale scelta poteva orientarsi verso la costituzione (come proponevano alcuni disegni di legge) di una quinta giurisdizione, ovvero poteva seguire la strada della creazione di sezioni specializzate presso gli organi giudiziari ordinari (soluzione, tra l'altro, ritenuta da alcuni molto più conforme al dettato costituzionale).

Il dibattito politico sulla riforma ha subito una brusca accelerazione nel 2022, allorchè la riforma della giustizia tributaria è stata inserita nel “pacchetto” con riguardo al quale l'Italia ha ottenuto dalla Commissione Europea i fondi del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza.

Come spesso capita ogni soluzione ha i suoi pro e contro: se da un lato l'accorpamento della giustizia tributaria alla giustizia ordinaria o amministrativa avrebbe finito per sottrarre risorse alle altre giurisdizioni proprio in un momento in cui l'Italia si era impegnata a ridurre i tempi del contenzioso civile e avrebbe comportato un costo notevole per l'ampliamento dell'organico con giudici di carriera, dall'altra si era fatto notare che la giustizia tributaria di merito era la più rapida (i ritardi c'erano ma solo del giudizio di cassazione poiché i ricorsi in materia tributaria erano e sono circa la metà dell'intero arretrato della cassazione civile) ed aveva dei costi assai modesti in quanto i giudici avevano un rapporto atipico ed erano compensati in modo assai modesto, trattandosi di un “secondo” lavoro.

Si giunge quindi ai nostri giorni ed all'approvazione, in pochissimi giorni e praticamente senza un dibattito parlamentare, con **L. 31 agosto 2022, n. 130, della riforma della giustizia e del processo tributari che per un verso interviene sull'assetto ordinamentale, e per altro verso altro tocca, anche profondamente, taluni istituti “nevralgici” del processo tributario.**

E' il primo assetto e cioè quello ordinamentale ad aver sollevato le perplessità più rilevanti, in quanto ai pur lodevoli fini perseguiti si sono accompagnate modalità “esecutive” talvolta al limite del *naïf* quando non direttamente in contrasto con gli obiettivi perseguiti.

Le Commissioni Tributarie risultavano composte in quel momento da circa 2.800 giudici, di cui poco più della metà togati e dunque già incardinati in altre magistrature e per il resto non togati di diversa estrazione, tra cui circa 560 giudici iscritti ad albi professionali (e tra questi 9 tra architetti, agronomi e periti agrari), circa 250 tra dipendenti pubblici e privati, circa 300 pensionati e un centinaio di docenti, di cui la metà di scuola secondaria e la metà universitari. Ad oggi, peraltro, i giudici in servizio sono meno di 2.400, sicché il dato di partenza risulta già adesso assottigliatosi.

Nel passaggio da questo assetto a quello prefigurato “a regime” dal legislatore, si poneva il problema centrale della sorte degli attuali giudici tributari, togati e non, rispetto al quale i disegni di legge di iniziativa parlamentare si dividevano tra chi intendeva fare *tabula rasa* e chi, invece e più realisticamente, riteneva dovessero salvaguardarsi le professionalità esistenti, con modalità più o meno inclusive, sia pure inquadrando nella nuova “cornice”.

**Ebbene, in questo contesto, con la legge 31 agosto 2022, n. 130, la cui approvazione è avvenuta, come si è già detto, in vista della necessità di garantire il conseguimento dei benefici previsti dal PNRR e con lo scopo di migliorare la qualità delle sentenze tributarie di merito e di ridurre il novero dei giudizi di legittimità, il legislatore si è mosso dalla considerazione di quanto il contenzioso tributario fosse una componente importante dell'arretrato (e delle sopravvenienze) della Corte di cassazione (oltre 50.000 ricorsi pendenti nel 2020 e circa 10.000 nuovi ricorsi ogni anno) e di quanto spesso le decisioni della Cassazione portino all'annullamento delle decisioni delle Commissioni tributarie regionali (nel 47% dei casi nel 2020). È noto, infatti, che la spinta riformatrice, ispirata dal PNRR, mira a superare le inefficienze del sistema, in ispecie nei rapporti tra Stato e cittadino, ambito su cui si inserisce il contenzioso tributario che, seppure caratterizzato da una tempistica processuale contenuta nelle fasi di merito, costituisce la componente più significativa dell'arretrato della Cassazione (v. Relazione del 26 gennaio 2023 per l'inaugurazione dell'anno giudiziario 2023 davanti alla Corte di Cassazione).**

I flussi e le pendenze della giustizia tributaria: Il numero dei procedimenti tributari complessivamente pendenti presso le Corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado al 30 giugno 2022 è stato di 267.804 unità e risulta, quindi, inferiore a quello di 297.598 del 30 giugno 2021 (fonte Ministero dell'Economia e delle Finanze). In termini percentuali la riduzione è del 10,1 %, dato da analizzare nel dettaglio in relazione ai diversi uffici e in riferimento alle nuove iscrizioni e alle definizioni intervenute nel periodo in esame.

Le pendenze delle Corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado hanno registrato un decremento rispettivamente del 10,4% e del 9,5%. La Corte di cassazione ha registrato una diminuzione delle pendenze in materia tributaria del 10,3% che, peraltro, si è accentuata nella seconda parte del 2022. Per le Corti di giustizia di primo e secondo grado la diminuzione delle pendenze su base annua si spiega anche per l'interruzione delle attività di accertamento e riscossione dei tributi da parte degli enti della fiscalità dal 2020 fino al 2021. Ciò risulta anche dai dati relativi al secondo trimestre del 2022 (aprile-giugno 2022) che, in relazione alla ripresa di tali attività, registra, rispetto al primo semestre dello stesso anno (gennaio - marzo 2022) un lieve incremento delle pendenze (mediamente del 2,24%), maggiormente rilevante nel primo grado di giudizio (+ 6,8%), nonché dal raffronto dei dati relativi ai nuovi ricorsi presentati, rispettivamente, nel secondo trimestre 2021 e nel secondo 2022, che risultano in aumento del 38,63%.

Per la Corte di cassazione, i cui carichi di lavoro hanno registrato, quanto a sopravvenienze, significativi incrementi, la diminuzione delle pendenze va correlato, oltre ad un obiettivo aumento della produttività della Sezione Tributaria, alla conclusione delle procedure di definizione agevolata avviate in forza del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193, e successive modifiche, e della legge 4 ottobre 2019, n. 118. Al 31 dicembre 2022 le pendenze della Corte di cassazione in materia tributaria constano di 44.935 procedimenti, con un ulteriore decremento, rispetto al 30 giugno 2022, del 1,6%.

La legge n. 130/2022 è intervenuta su una pluralità di fronti. Sotto un primo profilo, la nuova disciplina ha un preciso impatto ordinamentale. La riforma, oltre a modificare la denominazione dei giudici di primo e secondo grado (ora designati Corte di giustizia di primo grado e Corte di giustizia di secondo grado), ha introdotto un ruolo autonomo e professionale di magistrati tributari, la cui selezione avverrà con concorso, per un organico

complessivo di 576 unità tra Corti di primo e secondo grado. Per i nuovi assunti – art. 4-quinquies del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, introdotto dall’art. 1, legge n. 130/2022 – è previsto un tirocinio formativo di almeno 6 mesi (reiterabile per ulteriori 6 mesi) presso le Corti di giustizia tributaria, con partecipazione all’attività giurisdizionale per le controversie rientranti nella rispettiva competenza in composizione collegiale. Oltre alla formazione iniziale, è introdotta (art. 5-bis, d.lgs. n. 545/1992) la previsione di una formazione continua, anche con la frequenza, previa convenzione, di corsi teorico-pratici presso le Università, la cui concreta attuazione è rimessa al Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria. Ai magistrati tributari – così espressamente definiti dalla legge, con una accentuazione anche terminologica rispetto ai “giudici tributari”, designazione che individua solamente coloro che già facevano parte delle soppresse Commissioni tributarie (art. 1-bis d.lgs. n. 545/1992) – sono poi estese, in quanto compatibili, le disposizioni per il trattamento retributivo (art. 13-bis, d.lgs. n. 545/1992) previste per i magistrati ordinari, nonché le disposizioni sulle incompatibilità (art. 8, comma 1, d.lgs. n. 545/1992).

Il legislatore è intervenuto anche sulla Corte di cassazione, istituendo (art. 3) una sezione civile incaricata esclusivamente della trattazione delle controversie in materia tributaria. Il modello riformatore adottato, dunque, ha mantenuto un sistema “misto”, restando la Corte di cassazione interamente nell’alveo della giurisdizione ordinaria. Tuttavia, viene superata la caratterizzazione degli organi di merito della giustizia tributaria informata sull’attività onoraria con la creazione di una nuova figura di giudice professionale, selezionato per concorso, in costante formazione e con un proprio statuto, omologo a quello previsto per i magistrati ordinari.

Sotto un secondo versante, il legislatore ha innovato e modificato alcuni istituti e strumenti processuali: tra i più significativi vanno annoverati l’istituzione del giudizio monocratico per le controversie di primo grado fino al valore di euro 3.000,00 (art. 4 bis, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, introdotto dall’art. 4, legge n. 130/2022), valore che individua una frazione importante – circa la metà – del contenzioso pendente, nonché la possibilità di introdurre, entro certi limiti, la prova testimoniale. Con riguardo a quest’ultimo punto, infatti, il nuovo comma 4 dell’art. 7 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, prevede espressamente che 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 della “testimonianza scritta” di cui all’art. 257 bis cod. proc. civ.; 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. Ulteriore istituto processuale investito dalla riforma – di rilievo anche in una prospettiva di deflazione del contenzioso – è la conciliazione giudiziale, che ne esce rafforzata: il nuovo articolo 48-bis.1 del d.lgs. n. 546/1992 prevede che, per le controversie soggette a reclamo di cui all’art. 17 bis del medesimo decreto, la Corte di giustizia tributaria può formulare alle parti, in udienza o fuori udienza, una proposta conciliativa, avuto riguardo all’oggetto del giudizio e all’esistenza di questioni di facile e pronta soluzione. La conciliazione si perfeziona con la redazione del processo verbale, che ha valore di titolo esecutivo, nel quale sono indicati le somme dovute nonché i termini e le modalità di pagamento, da cui segue la declaratoria dell’estinzione del giudizio. L’intento deflattivo si coglie anche nella relativa disciplina di regolazione delle spese processuali, che sono compensate se la proposta è accolta, mentre, ove sia non accettata senza giustificato motivo, sono incrementate nella misura del 50 per cento (v., in particolare, pag. 33 e seguenti della Relazione del Primo Presidente della Corte di Cassazione di inaugurazione dell’anno giudiziario 2023).

il disegno di legge governativo ha quindi disegnato il seguente assetto ordinamentale: In primo luogo, ha ritenuto doversi procedere alla formazione immediata di uno “zoccolo duro” di magistrati togati mediante opzione per il transito dalla magistratura di appartenenza (ordinaria, amministrativa, contabile, militare) alla nuova magistratura tributaria; In secondo luogo, ha previsto l’assunzione mediante concorso, nell’arco di diversi anni, di nuovi magistrati tributari, per un totale di 576 unità tra giudizio di primo grado e di secondo grado (comprehensive delle indicate 100 unità “transitate”), con una quota di posti da riservare nei concorsi agli attuali giudici tributari non togati in servizio; In terzo luogo, ha previsto il mantenimento in servizio di tutti gli attuali giudici in ruolo, togati e non, anticipando però l’età di cessazione dal servizio da 75 a 70 anni, con effetto immediato (1.1.2023).

Il tutto lasciando invariata la “collocazione” dei giudici, nuovi e vecchi, sotto il MEF.

Senonché, ciascun punto presentava – e presenta tuttora, considerata la scansa incisività dell’intervento sulla parte ordinamentale attuato nel passaggio parlamentare a motivo delle notevoli resistenze ivi incontrate – rilevanti problemi.

Per quanto riguarda il “transito”, esso riguarda come detto magistrati attualmente “in ruolo” nel loro ordinamento di appartenenza, che svolgono già funzione di giudice tributario, cui viene concessa l’opzione per il transito nella nuova magistratura tributaria «*previa individuazione e pubblicazione dell’elenco delle sedi giudiziarie con posti vacanti, prioritariamente presso le commissioni tributarie regionali e di secondo grado*». Sono emersi sin da subito rilevanti dubbi sulle effettive *chances* di successo di questa previsione, sol che si pensi alle relative conseguenze: (i) sulla progressione di carriera nella magistratura di appartenenza; (ii) sul venir meno del doppio emolumento percepito in relazione al ruolo di giudice tributario, mediamente pari a 20.529 euro annui); (iii) sulla possibilità di diventare giudice di Cassazione, preclusa ai nuovi giudici tributari, salva la possibilità di futura riammissione nella giustizia ordinaria per come prevista dall’art. 211 del R.D. n. 12 del 1941 (“Legge di ordinamento giudiziario”); (iv) sugli incarichi “extra” eventualmente connessi alla magistratura di appartenenza; (v) sulla eventuale nuova destinazione “territoriale”.

La netta impressione, con l’auspicio naturalmente di essere smentiti, è dunque che l’interpello da poco avviato per consentire il transito sia destinato all’insuccesso. Ed attualmente, visto che si sta avvicinando la data finale per manifestare la disponibilità alla trasmigrazione, i fatti hanno dato ragione ai detrattori poiché vi sono state solo 7 disponibilità, anche se il termine non è ancora scaduto

A ciò deve aggiungersi che: a) per un verso, la legge indirizza questi giudici “prioritariamente” alle Corti di giustizia tributarie di secondo grado, mentre nell’ottica dell’obiettivo di deflazionare il giudizio in Cassazione, sarebbe stato auspicabile che essi venissero destinati “esclusivamente” alle Corti di giustizia tributarie di secondo grado: è noto, infatti, agli addetti ai lavori, che tra i principali vizi delle sentenze di appello dominano le omesse pronunce e le motivazioni apparenti, sicché una maggiore attenzione già alla “completezza” della pronuncia in fatto e in diritto avrebbe indubbiamente contribuito a ridurre il contenzioso di legittimità; b) per altro verso, l’Interpello, volendo tenere conto del diverso parametro delle effettive carenze di organico delle singole sedi, ha persino aggravato la situazione, destinando la maggior parte dei giudici transitati al giudizio di

primo grado (70 su 100) anziché al grado di appello; sicché l'obiettivo di rafforzare le sentenze di appello ne esce notevolmente ridimensionato; c) per altro verso ancora, non sono previsti meccanismi che consentano di "reintegrare" tale "quota-100".

Forse, se l'obiettivo era di avere sin da subito uno "zoccolo duro" di magistrati a tempo pieno, avrebbe dovuto destare maggiore attenzione ed approfondimento, anche in relazione alla compatibilità con l'art. 106 Cost., la disposizione del ddl Misiani che prevedeva la possibilità che a questo "zoccolo duro" concorressero giudici non togati di lunga anzianità previo concorso per soli titoli, previsione pertanto destinata ad una cerchia non particolarmente estesa di soggetti di lunga esperienza e con prospettive temporali di mantenimento in ruolo tutto sommato limitate; mentre ai non togati è stata riservata solo una quota di posti su un concorso con caratteristiche certamente più adatte a giovani chiusi in casa a studiare, che a giudici aventi un'età media di circa 60 anni.

Per quanto riguarda l'organico "a regime" indicato nel ddl in 576 unità – compresi, come detto, i 100 magistrati destinati al transito – esso è rimasto invariato a seguito del passaggio parlamentare.

Come emerge dalla relazione tecnica, il numero dell'organico a regime è stato determinato partendo dal dato di circa 215.000 definizioni annue, calcolato sulla media del triennio 2017-2019, e sulla base dell'assunto secondo cui ciascun giudice dovrebbe decidere annualmente 374 sentenze. Si tratta di un numero di sentenze all'evidenza abnorme, aggravato dalla circostanza che esso è stato ottenuto semplicemente riproporzionando la "produttività" in relazione al tempo medio attualmente dedicato da ciascun magistrato "onorario", al tempo che dovrebbe adesso dedicare alla funzione un magistrato a tempo pieno, utilizzando a tal fine un coefficiente pari a 4,5. Il che significa che l'assunto di base è che il tempo dedicato a "singola sentenza" dai nuovi giudici sia lo stesso dei "vecchi" giudici, in piena antitesi con l'esigenza di *qualità* insita nella scelta di un giudice a "tempo pieno", che vorrebbe al contrario che a ciascuna sentenza venga dedicato un tempo maggiore. Il numero di sentenze "di partenza" è peraltro ampiamente sottostimato – secondo i miei calcoli, almeno di un terzo – alla luce dell'avvenuto rafforzamento ed accelerazione dalla fase cautelare di cui diremo appresso, che impone di decidere sull'istanza cautelare in tempi brevissimi e separatamente dal merito.

Al cospetto dell'importante riforma approvata, i problemi di organico appena evidenziati potrebbero apparire tutto sommato secondari. Ma poiché la qualità della giustizia e le esigenze di tutela del contribuente non possono prescindere da un organico di giudici adeguato anche in termini quantitativi, è da auspicare che il legislatore possa rimediare quanto prima a questo palese difetto di "progettazione" normativa. Resta in ogni caso l'impressione di un testo particolarmente punitivo nei confronti dei giudici non togati.

**E' da segnalare che il legislatore si è reso subito conto della fallacia delle sue previsioni tanto che con il decreto Milleproroghe del dicembre 2022 ha già prorogato di un anno la età di "fuoriuscita" dei giudici che avrebbero compiuto 75 anni.**

**Il problema "ordinamentale" più rilevante riguarda, tuttavia, la perdurante collocazione dei giudici nel MEF, come detto non toccata dal ddl governativo e sopravvissuta anche al passaggio parlamentare.**

Già con riferimento al previgente assetto normativo erano stati versati fiumi di inchiostro per stigmatizzare l'assenza di una piena indipendenza dei giudici dal MEF e non è un caso che tutti i disegni di legge di riforma di iniziativa parlamentare convergessero univocamente nel collocare i nuovi giudici sotto la Presidenza del Consiglio dei Ministri, con parole anche particolarmente dure).

La Commissione Della Cananea aveva invece ritenuto che *«le argomentazioni addotte a sostegno della collocazione dei giudici tributari presso il Ministero della giustizia o la Presidenza del Consiglio dei Ministri (...) non appaiono conclusive»*, senza tuttavia neanche fare cenno al motivo.

Rispetto al passato, peraltro, la situazione è diventata ancor più grave, perché i nuovi giudici, così come i togati che già transiteranno alla magistratura tributaria per effetto dell'interpello, diventeranno direttamente *dipendenti* del MEF. Sicché, in ultima analisi, il contribuente si troverà ad essere giudicato da un dipendente di un Ente che, con la sua tipica controparte rappresentata dall'Agenzia delle entrate, stipula una convenzione in cui il raggiungimento degli obiettivi viene misurato anche in funzione del gettito ottenuto; gettito che dipende, a sua volta, anche dall'esito degli atti impositivi emanati dall'Agenzia delle entrate sulla cui legittimità e fondatezza quel giudice deve pronunziarsi.

La scelta di una magistratura professionale ed indipendente, una volta "scartata" l'idea di incardinarla in altre magistrature indipendenti (come detto, soprattutto quella contabile e quella ordinaria), non poteva che essere perseguita mediante l'attribuzione del potere di organizzazione e gestione dei giudici tributari alla Presidenza del Consiglio dei ministri. E a tal fine è stata anche rilevata la "coerenza" con l'attuale regolamentazione del procedimento disciplinare nei confronti dei giudici tributari, laddove attribuisce al Presidente del Consiglio dei ministri la promozione dell'azione disciplinare, oltre che al Presidente della Corte di Giustizia tributaria di II grado, essendo pertanto significativo che essa non sia attribuita al Ministro dell'Economia e delle finanze.

Quel che il Parlamento è riuscito ad ottenere nella fase parlamentare è stato solo un rafforzamento del Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria sotto il profilo sia della sua autonomia contabile che disciplinare-ispettivo, e per tale via, indirettamente, la l'"indipendenza" dei giudici. Ma ciò non pare ancora in grado di superare ciò che autorevole dottrina ha definito essere *«una modalità governativa, condizionata dall'impronta amministrativa che continuerà a non conoscere "cancellerie" ma segreterie e neppure recluterà i propri giudici togati del futuro in autonomia dal Mef»*.

**La recente notissima ordinanza della Corte di giustizia di primo grado di Venezia che ha rimesso la questione alla Corte Costituzionale accende in ogni caso nuovamente un potente faro sulla questione, sollecitando il legislatore ad una rinnovata e profonda riflessione.**

Altra questione riguarda il mancato accesso dei nuovi giudici tributari alla Corte di cassazione. Non ha infatti trovato accoglimento la proposta di una delle due diverse "anime" della Commissione Della Cananea volta ad istituire una sezione specializzata in Cassazione cui assegnare giudici tributari provenienti dal grado di appello tributario, previa valutazione di idoneità del CSM. È invece prevalsa la tesi secondo cui dall'art. 106 Cost. emerga come l'unica ipotesi di integrazione dei collegi di Cassazione con dei giudici che non facciano parte della giurisdizione ordinaria sia quella della nomina per "meriti insigni".

**Occorre peraltro ribadire il cambio di denominazione, di portata storica, da “Commissioni tributarie” in “Corti di giustizia tributarie”.** Si tratta di una denominazione finalmente consona ad un organo giurisdizionale, sebbene – come rilevato in precedenza – al mutamento della denominazione non corrisponda il pieno superamento della loro impronta amministrativa.

#### **4. IL PROCESSO TRIBUTARIO**

**Il Processo tributario è un processo eminentemente “cartolare” e cioè scritto sia nella fase della discussione che nella fase della probatoria. La presenza delle parti è eccezionale, ma eccezionale è anche la presenza dei difensori che devono chiedere espressamente la discussione pubblica (se prevista per quella tipologia di ricorso). La regola del processo civile scritto è comunque in linea con le procedure europee poiché garantisce una maggiore celerità anche se non si può certamente ritenere che il processo italiano sia veloce. Peraltro il processo tributario è, fra i processi civili italiani, nei gradi di merito, mediamente il più veloce, mentre ha tempi lunghissimi nella fase del giudizio di cassazione a causa delle pendenze “anomale” di ricorsi in materia tributaria davanti ai giudici di cassazione considerato che quasi la metà di tutti i ricorsi di legittimità in materia civile interessano la materia tributaria. Si tratta di una situazione risalente nel tempo e di difficile risoluzione nonostante tutti i continui condoni che i diversi Governi italiani che si sono succeduti nel tempo hanno emanato anche al dichiarato fine della deflazione del contenzioso tributario, senza tuttavia portare a risultati rilevanti in termini di riduzione del contenzioso in cassazione. Nel 2022 l’Italia ha emanato tutta una serie di decreti legislativi per accelerare i tempi della giustizia (troppo lunghi rispetto alla media europea), essendo stato ciò richiesto dalla Commissione Europea al fine di concedere i Fondi del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza. Si tratta della cd. “Riforma Cartabia” (dal nome del Ministro della Giustizia del tempo della riforma), peraltro molto criticata e che si teme che non sarà particolarmente efficace per la riduzione della durata dei processi se non a discapito della qualità dei giudizi e delle sentenze. Ciò anche perché non vi sono stati investimenti economici efficaci e in Italia il contenzioso è più alto della media europea mentre il numero dei giudici è percentualmente fra i più bassi e non è mai stato risolto il problema dei giudici onorari (che cioè non sono magistrati di carriera) ai quali viene attribuita una parte del contenzioso di minore valore e importanza.**

**Il giudizio è introdotto con ricorso** alla Corte di Giustizia Tributaria di primo grado (art. 18, D. Lgs. n° 546/92).

Il ricorso può essere proposto avverso (art. 19, D. Lgs. n° 546/92): l'avviso di accertamento del tributo; l'avviso di liquidazione del tributo; il provvedimento che irroga le sanzioni; il ruolo e la cartella di pagamento; l'avviso di mora; l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'articolo 77 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n° 602, e successive modificazioni; il fermo di beni mobili registrati di cui all'articolo 86 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n° 602, e successive modificazioni; gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'art. 2, comma 2; il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti; il diniego o la revoca di agevolazioni tributarie o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari; ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle Corti di Giustizia Tributaria.

**Reclamo e mediazione:** Per le controversie di valore non superiore a cinquantamila euro, il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo e può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa. La procedura di reclamo/mediazione deve essere conclusa, a pena di improcedibilità del ricorso, entro il termine di novanta giorni dalla data di notifica di quest'ultimo (art. 17 bis, D. Lgs. n° 546/92).

L'istituto del reclamo/mediazione si applica agli atti emessi dall'Agenzia delle entrate, delle dogane e dei monopoli di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n° 300 e dagli Enti locali (art. 9, D. Lgs. 156/2015). Si applica inoltre, in quanto compatibili, anche agli atti emessi dagli agenti della riscossione e dai soggetti iscritti nell'albo di cui all'art. 53 del D. Lgs. n° 446/97. L'istituto non si applica alle controversie di valore indeterminabile (ad eccezione di quelle in materia catastale, di cui all'articolo 2, comma 2, primo periodo) e alle controversie di cui all'art. 47 *bis*, relative al recupero degli aiuti di Stato.

L'istanza di reclamo/mediazione, se non diversamente specificato nell'atto impugnato, va inoltrata alla Direzione dell'Agenzia delle entrate, dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli e, più in generale, all'ente che ha emanato l'atto o ha omesso quello richiesto. La proposizione deve essere effettuata entro sessanta giorni dalla notificazione dell'atto da impugnare, o novanta giorni dal rifiuto tacito dell'atto richiesto. La descritta procedura amministrativa, volta alla composizione della lite, **costituisce condizione di procedibilità del ricorso**, che diviene esperibile decorsi novanta giorni fissati per la conclusione della stessa. Da tale termine riprendono a decorrere i trenta giorni per la costituzione in giudizio davanti alla Corte di Giustizia Tributaria e, in quella sede, all'atto del deposito del fascicolo di parte, andrà allegato il pagamento del contributo unificato. E' espressamente prevista l'applicabilità della sospensione feriale dei termini processuali (dal 1 al 31 agosto).

In seguito all' esame istruttorio dell'istanza di reclamo/mediazione, l'ente interessato può: ritenere la proposta di mediazione completa nell'ammontare della pretesa e, per l'effetto accogliere l'istanza del ricorrente, invitando quest'ultimo a sottoscrivere l'accordo di mediazione senza formalità; ritenere non accoglibile il reclamo in tutto o in parte; in tal caso la procedura può concludersi con un provvedimento motivato espresso di rigetto ovvero con un silenzio-rifiuto che si perfeziona decorsi novanta giorni dalla presentazione del reclamo. Nell'ipotesi di provvedimento espresso di diniego o di accoglimento parziale, il ricorrente può accettare la decisione della controparte oppure decidere di costituirsi in giudizio dinanzi al giudice tributario. **La costituzione in giudizio deve avvenire entro 30 giorni dalla scadenza del termine di 90 giorni previsti per la definizione della procedura di reclamo-mediazione**, anche se il provvedimento di rigetto del reclamo-mediazione è notificato al contribuente prima dei predetti 90 giorni.

Con l'introduzione del comma 9 bis dell'art. 17 bis D. Lgs. n. 546/92 ad opera dell'art. 4 comma 1 lett. e) della legge 130/2022, a partire dai ricorsi notificati il 16 settembre 2022, nelle ipotesi di rigetto del reclamo o di mancato accoglimento della proposta di mediazione formulata ai sensi del comma 5 del citato l'art. 17-bis, la soccombenza di una delle parti, in accoglimento delle ragioni già espresse in sede di reclamo o mediazione, comporta, per la parte soccombente, la condanna al pagamento delle relative spese di giudizio.

Per quanto riguarda la proposizione del ricorso avverso il ruolo e la cartella di pagamento si segnala il nuovo comma 4-bis dell'art. 12, D.p.r. n. 602/1973, introdotto nell'ordinamento con l'art. 3-bis del decreto-legge n. 146/2021 (cd. decreto fiscale) convertito con L. 17 dicembre 2021, n. 215, il quale ha stabilito **la non impugnabilità dell'estratto di ruolo** nonché alcuni limiti all'impugnabilità del ruolo e della cartella di pagamento. In particolare, la novella legislativa dispone al primo periodo la non impugnabilità dell'estratto di ruolo (ovvero il documento informatico contenente gli elementi del ruolo reso esecutivo dall'ente creditore, trasfusi nella cartella di pagamento). Il secondo periodo, invece, chiarisce che il ruolo e la cartella di pagamento che si assume invalidamente notificata, sono suscettibili di diretta impugnazione nei soli casi in cui il debitore che agisce in giudizio dimostri che dall'iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio per: la partecipazione a una procedura di appalto, per quanto previsto nell'articolo 80, comma 4, del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50; la riscossione di somme allo stesso dovute dai soggetti pubblici previa

verifica di questi ultimi dell'adempimento all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento per un ammontare complessivo superiore a cinquemila euro (articolo 48-bis del medesimo decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602); la perdita di un beneficio nei rapporti con una pubblica amministrazione.

**Il ricorso alla Corte di Giustizia Tributaria di primo grado deve contenere** l'indicazione (art 18, D. Lgs. n° 546/1992 e art. 14, comma 3 bis, D.P.R. n° 115/2002):

1. della Corte cui è diretto;
2. del ricorrente e del suo legale rappresentante, della relativa residenza o sede legale o del domicilio eventualmente eletto nel territorio dello Stato, nonché del codice fiscale e dell'indirizzo di posta elettronica certificata;
3. dell'ufficio nei cui confronti il ricorso è proposto;
4. dell'atto impugnato e dell'oggetto della domanda;
5. dei motivi;

Il ricorso deve indicare il valore della lite e contenere la procura a un difensore o a un soggetto abilitato all'assistenza tecnica (obbligatoria quando il valore della controversia supera 3.000,00 euro a partire dal 1° gennaio 2016, con l'obbligo anche di indicare la categoria di appartenenza del difensore ai sensi dell'articolo 12 del medesimo D. Lgs. n° 546/92, che consenta al giudice la liquidazione delle spese di lite secondo la tariffa professionale). Il difensore, o il ricorrente in caso di valore della controversia inferiore a euro 3.000,00, deve sottoscrivere sia l'originale sia le copie destinate alle controparti.

**Il ricorso deve essere proposto, a pena di inammissibilità, entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto.** In caso di rifiuto tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti, può essere proposto dopo novanta giorni dalla domanda di restituzione (art. 21, D. Lgs. n° 546/92). **La notifica del ricorso all'ente impositore da parte del ricorrente deve avvenire a mezzo pec** (art. 16 bis, comma 3, D. Lgs. n° 546/92) **secondo le disposizioni contenute nel processo tributario telematico (PTT)** dettate dal D. M. 23/12/2013 n° 163 e dai successivi decreti attuativi. L'indicazione dell'indirizzo PEC ha valore di elezione di domicilio a tutti gli effetti. La notifica del ricorso a mezzo PEC è diventata obbligatoria dal 1° luglio 2019 a seguito delle modifiche dell'articolo 16-bis del D. Lgs. n° 546/92 apportate con il D.L. n° 119/2018, convertito nella legge 17 dicembre 2018, n° 136. L'obbligo della notifica del ricorso a mezzo PEC non sussiste per i soggetti che non si avvalgono della difesa tecnica nelle cause di valore inferiore ai tremila euro. In tale ipotesi le notifiche sono eseguite ai sensi dell'articolo 16 del D. Lgs. n° 546/92. Le notifiche sono eseguite ai sensi dell'articolo 16 del D. Lgs. n° 546/92 anche nei casi di mancata indicazione dell'indirizzo di posta elettronica certificata del difensore o della parte; qualora l'indirizzo PEC non sia rinvenibile nei pubblici elenchi e infine nell'ipotesi di mancata consegna del messaggio di posta elettronica certificata per cause imputabili al destinatario (art. 16 bis, comma 2, D. Lgs. n° 546/92). In tale ipotesi, le notificazioni si possono fare a mezzo ufficiale giudiziario secondo le norme degli articoli 137 c.p.c e seguenti (art. 16 D. Lgs. n° 546/92, c. 2) o con spedizione postale, in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento, all'ente impositore che ha emanato l'atto o mediante consegna diretta da parte del ricorrente all'ufficio impositore (art. 16 D. Lgs. n° 546/92, c. 39).

All'atto della **costituzione in giudizio**, è obbligatorio presentare anche **la nota di iscrizione a ruolo**, in cui sono specificati l'atto impugnato, il valore della controversia, la materia del contendere e la data di notifica del ricorso, insieme con l'indicazione delle parti e del difensore che si costituisce. L'art. 16 del D. L. n° 119/2018, modificando il comma 3 dell'art. 16 bis del D. Lgs. n° 546/92, ha disposto l'obbligo della costituzione in giudizio in primo e secondo grado con modalità telematica relativamente ai ricorsi notificati a decorrere dal 1° luglio 2019. L'obbligo del deposito con modalità telematiche non vale comunque: a) per i soggetti che decidono di non avvalersi dell'assistenza tecnica nelle cause di valore inferiore ai tremila euro (articolo 16-bis, comma 3-bis del D. Lgs. n° 546/92). Tuttavia se intendono avvalersi della modalità telematica ai fini della costituzione in giudizio devono avere un indirizzo di posta elettronica certificata da indicare nel ricorso. b) qualora il giudice, con provvedimento motivato, autorizzi il deposito con modalità diversa da quella telematica. Ne deriva che, in tali casi, il deposito del ricorso notificato può essere effettuato con la trasmissione dello stesso a mezzo posta, in plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento o direttamente presso la segreteria della Corte adita, entro 30 giorni dalla data di notifica.

Il deposito di eventuali motivi aggiunti o di altra documentazione (art. 24, D. Lgs. n° 546/92) deve avvenire sempre in modalità telematica per i soggetti obbligati, inserendo necessariamente il numero di iscrizione a ruolo.

Al fine di semplificare le attività correlate al PTT, il citato articolo 16 del D.L. n° 119/18 con l'introduzione dell'articolo 25-bis del D. Lgs. n° 546/92 attribuisce il potere di certificazione di conformità sia al difensore del contribuente e sia al difensore e al dipendente di cui si avvalgono l'ente impositore, l'agente della riscossione ed i soggetti iscritti nell'albo per la riscossione degli Enti locali, ovvero il potere di attestare la conformità delle copie degli atti e dei documenti in loro possesso in originale o in copia conforme, secondo le modalità previste dal Codice dell'amministrazione digitale.

Analogo potere di certificazione in conformità è riconosciuto anche per gli atti estratti dal fascicolo processuale telematico formato ai sensi dell'articolo 14 del decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 23 dicembre 2013, n° 163. La copia informatica o cartacea munita dell'attestazione di conformità, come sopra descritta, equivale all'originale o alla copia conforme dell'atto o del provvedimento detenuto ovvero presente nel fascicolo informatico. L'estrazione delle copie autentiche dal fascicolo informatico è esonerata dal pagamento dei diritti di copia. Le disposizioni relative alla costituzione in giudizio del ricorrente si applicano anche alla costituzione in giudizio dell'appellante.

Il contenzioso tributario ha un costo per lo Stato che deve fornire giudici, personale amministrativo, locali e tutto quello che serve per organizzare il giudizio. A tal fine è dovuto il contributo unificato - sia che si tratti di un ricorso incidentale, sia che si tratti di un ricorso principale - che ha preso il posto dell'imposta di bollo dal 2011. Tale contributo può avere un'entità diversa in base al valore della controversia: in particolare, è di 30 euro per controversie fino a 2.582 euro e 28 centesimi, è di 60 euro per controversie comprese tra i 2.582 euro e 28 centesimi e i 5.000 euro, è di 120 euro per controversie di cui non possa essere determinato il valore e per quelle comprese tra i 5.000 e i 25.000 euro, è di 250 euro per controversie comprese tra i 25.000 euro e i 75.000 euro, è di 500 euro per controversie comprese tra i 75.000 euro e i 200.000 euro ed è di 1.500 euro per controversie che superano i 200.000 euro.

Proprio per determinare l'importo del contributo unificato, le parti sono tenute a dichiarare il valore della controversia nelle conclusioni del ricorso. Quando si parla di valore della controversia, si fa riferimento all'importo del tributo al netto delle sanzioni eventualmente previste dall'atto impugnato e degli interessi. Nel caso in cui la lite riguardi unicamente l'irrogazione di sanzioni, è la somma di queste a costituire il valore.

La **costituzione in giudizio della parte resistente** può avvenire, entro sessanta giorni dalla avvenuta notifica del ricorso, con il deposito delle controdeduzioni e degli altri documenti offerti in comunicazione, mediante il Sistema Informativo della Giustizia Tributaria (SIGIT) secondo le disposizioni sul processo tributario telematico (PTT) dettate dal D.M. 23/12/2013, n.° 163. Nelle controdeduzioni sono esposte le proprie difese, le prove di cui intende valersi, le eccezioni processuali o di merito non rilevabili d'ufficio e l'eventuale chiamata in causa di terzi.

**Sospensione dell'atto impugnato.** Anche se si presenta un ricorso non si è esentati dal versamento degli importi di denaro richiesti con l'atto. Nell'eventualità in cui si tratti di un avviso di accertamento emesso per l'Iva e le imposte dirette, per esempio, devono essere versati gli importi definitivi - se ve ne sono - o un terzo delle imposte contestate, con i relativi interessi. Dopodiché, nel momento in cui il ricorso dovesse essere accolto, si provvederà a un rimborso di ufficio, che includerà anche gli interessi del caso, erogato nei novanta giorni successivi alla data di notifica della sentenza. Se il rimborso non verrà effettuato, il contribuente potrà fare di nuovo riferimento alla Commissione Tributaria Provinciale (ora Corte di Giustizia) per chiederne l'ottemperanza, o alla Commissione tributaria regionale (ora Corte di Giustizia) in caso di gradi di giudizio successivi al primo.

Il contribuente ha quindi la possibilità di presentare un'istanza apposita presso la Commissione (ora Corte di Giustizia) Tributaria competente al fine di chiedere la sospensione nel caso in cui ritenga che l'atto stesso sia potenzialmente in grado di provocargli un danno grave ed irreparabile (l'art. 47 del D. Lgs. n° 546/92, come modificato dall'art. 4, comma 1, lett. f) della Legge n. 130/2022 riconosce al ricorrente la possibilità di chiedere alla Corte di Giustizia Tributaria di primo grado la sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato, con istanza inserita nel ricorso o formulata con atto separato, debitamente notificato alle altre parti e depositato in segreteria). La motivazione deve esplicitare le ragioni di fatto e gli elementi di diritto a sostegno della necessità di scongiurare il grave e irreparabile danno che potrebbe derivare dall'immediata esecuzione dell'atto impugnato (periculum in mora), ed una prognosi favorevole dell'esito dell'impugnativa (fumus boni iuris), legittimando dunque il giudice ad accordare la richiesta tutela cautelare.

Dopo la presentazione dell'istanza di sospensione, il presidente della sezione provvederà con decreto alla fissazione dell'udienza per la trattazione nella prima camera di consiglio utile, disponendone la comunicazione alle parti almeno cinque giorni prima. La Corte, sentite le parti in camera di consiglio e deliberato il merito, si pronuncia nella stessa udienza di trattazione dell'istanza, salvo nei casi di eccezionale urgenza in cui il presidente della sezione, deliberato il merito, dispone con decreto motivato la provvisoria sospensione fino alla pronuncia del Collegio.

La sospensione, ove concessa, può essere totale o parziale e in alcuni casi subordinata alla prestazione di idonea garanzia (cauzione o fideiussione bancaria o assicurativa).

Per i ricorsi notificati alla data del 16 settembre 2022 a seguito della modifica del citato art. 47 del D. Lgs n. 546/92 ad opera dell'art. 4, comma 1 lett. f) della Legge 130/2022 **la data dell'udienza di trattazione dell'istanza di sospensione non può essere fissata oltre il trentesimo giorno dalla presentazione della medesima istanza; l'udienza di trattazione dell'istanza di sospensione non può coincidere con l'udienza di trattazione del merito della controversia. La prestazione della garanzia è esclusa per i ricorrenti con "bollino di affidabilità fiscale"**, ovvero per i contribuenti soggetti alla disciplina di cui all'articolo 9-bis del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50 convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96, ai quali sia stato attribuito un punteggio di affidabilità pari ad almeno 9 negli ultimi tre periodi d'imposta precedenti a quello di proposizione del ricorso per i quali tali punteggi siano disponibili. La sospensione della riscossione degli importi di cui al primo comma dell'art. 15 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 è concessa anche in caso di accoglimento dell'istanza di sospensione ex art. 47 del D. Lgs. n. 546/92.

Dall'emanazione del provvedimento cautelare, la trattazione della controversia deve avvenire non oltre novanta giorni, e i suoi effetti cessano dalla data della pubblicazione della sentenza di primo grado. Previa istanza motivata di parte, è altresì ammessa la revoca o la modifica del provvedimento cautelare. Durante il periodo di sospensione cautelare si applicano gli interessi al tasso previsto per la sospensione amministrativa. Gli effetti, in seguito alla concessione della sospensione, rimangono fino a quando la sentenza di primo grado non viene pubblicata.

### **L'istruzione della causa. I limiti probatori. L'onere della prova e la "consistenza" della prova.**

Una novità introdotta con la legge n. 130 del 2022 riguarda **l'onere della prova e la "consistenza" della prova medesima.**

Tale novità sancisce innanzitutto con chiarezza ciò che la dottrina ha da tempo affermato e cioè che nel processo tributario, con l'eccezione dei giudizi di rimborso, l'onere di dimostrare i fatti costitutivi della pretesa – nella nuova disposizione indicata con l'espressione «*violazioni contestate con l'atto impugnato*» – spetta sempre al Fisco, perché è esso che fa valere una pretesa in giudizio.

Questo principio viene adesso incorporato in una regola di giudizio specificamente "tributaria" riguardante, appunto, il "come" il giudice tributario debba risolvere la controversia nel caso in cui la parte onerata non abbia raggiunto la prova dei fatti.

Per la verità questa regola, relativa alla ripartizione dell'onere probatorio, insita nell'art. 2697 c.c., era stata già individuata dalla Corte di Cassazione sin dalla storica sentenza 23 maggio 1979, n. 2990, con cui la Suprema Corte esclude definitivamente la c.d. "presunzione di legittimità degli atti" e ritenne, appunto, che ai sensi dell'art. 2697, co. 1, c.c. sia l'amministrazione a dover provare in giudizio i fatti costitutivi del proprio diritto e il contribuente i relativi fatti estintivi, impeditivi o modificativi ai sensi del successivo comma 2. Nonostante ciò, non solo l'applicabilità dell'art. 2697 c.c. al processo tributario costituisce da sempre tema controverso, ma la stessa scomposizione dei fatti giuridici tra fatti costitutivi, impeditivi, modificativi ed estintivi, come è stato osservato, è tutt'altro che agevole ed appagante. Al tempo stesso, è persino ovvio che tale disposizione non tocchi le vicende in cui il legislatore, oltre a prevedere la regola di giudizio, ricollegghi anche precise conseguenze giuridiche alla mancata prova del fatto opposto a quello presunto, come accade per le presunzioni relative. Si tratta di quelle ipotesi in cui il legislatore, al fine di tutelare gli interessi del Fisco, privilegia una "verità" (si pensi, ad es., alla permanenza della residenza fiscale in Italia in caso di iscrizione nell'AIRE da parte di cittadini

italiani emigrati in paradisi fiscali), ammettendo tuttavia la possibilità che gli interessati dimostrino la mancata coincidenza tra la “verità” favorita dalla legge e quella reale (ovverosia, in quel caso, l’effettività della residenza e del domicilio civilistici nel paradiso fiscale). Ciò essa fa sia sulla base di una preponderanza di possibilità, che spinge a considerare esistente ciò che è usuale (ovverosia, che il trasferimento in un paradiso fiscale è sovente “fittizio”) e a fare carico a chi nega di provare il non usuale (ovverosia, che il trasferimento ha carattere “effettivo”), sia sulla base della migliore conoscenza dei fatti e/o del migliore accesso ai mezzi di prova che evidentemente caratterizza la posizione del contribuente in ordine alla residenza e al domicilio dello stesso. Così come è pure evidente come essa non tocchi quelle ipotesi in cui è il legislatore a disciplinare espressamente la ripartizione della prova, come ad esempio accade con i c.d. accertamenti bancari ex art. 32, d.p.r. n. 600/1973. E ciò anche in armonia con l’espressione «*comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale*» utilizzata dal legislatore.

Ciò premesso, è chiaro che in ciascuna delle due ipotesi – violazioni contestate da un lato, richiesta di rimborso dall’altro – ciascuna parte può limitarsi a negare che controparte abbia assolto l’onere della prova, oppure anche fornire una prova “positiva” volta a contrastare la prova altrui. Sennonché, in mancanza di una prova “positiva” contraria, difficilmente il contribuente ha sin qui potuto sperare nell’accoglimento delle proprie ragioni, almeno nelle ipotesi di acclarata sua vicinanza alla prova, posto che l’atteggiamento meramente negativo, soprattutto da parte di chi dovrebbe conoscere meglio i fatti, non fa spesso che confermare le tesi avversarie.

Emerge dunque un punto cruciale, e cioè la limitatezza di quelle costruzioni rigidamente meccanicistiche che capita talvolta di vedere offrire del giudizio di fatto, instaurandosi in realtà un fenomeno dialettico nel processo tributario, dovendo anche la parte sulla quale non incombe l’onere probatorio svolgere un ruolo attivo e non meramente passivo, che finirebbe altrimenti con il confermare le tesi dell’avversario. Si confronteranno tutte le prove offerte e sulla base della loro comparazione si fonderà la decisione del giudice tributario.

Sotto questo profilo, potrebbe avere una qualche spiegazione quella ritrosia che talvolta si rinviene a scorgere un reale contenuto “innovativo” alla nuova disposizione. Ma un conto è riconoscere la dialettica del giudizio di fatto, che rimane, altro è affermare che in relazione alla prova della “pretesa” tutto sia rimasto come prima. Il Fisco, ad esempio, non potrà più limitarsi *sic et simpliciter* a rilevare, dopo aver motivato l’avviso di accertamento, che il contribuente, richiesto in tal senso, non ha addotto alcuna *prova* delle condizioni di fatto che legittimano le agevolazioni fruite dal contribuente (si pensi, ad es., alla prova della natura “non terapeutica” delle prestazioni sanitarie ai fini dell’esenzione Iva). L’Amministrazione finanziaria dovrà adesso necessariamente farsi “parte attiva”, pena il mancato assolvimento dell’onere probatorio e l’applicazione della nuova regola di giudizio, utilizzando pienamente gli amplissimi poteri istruttori di cui dispone. E dovrà farsi parte attiva anche sull’irrogazione delle sanzioni, ambito in cui dalla riforma del 1997 ad oggi ha operato, come noto, un sostanziale “automatismo applicativo” in sede sia amministrativa che giurisprudenziale.

Ma c’è un’ulteriore novità, non meno importante, che sta nella frase posizionata al centro tra le due separate “regole di giudizio,” a mente della quale «***il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l’atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in***

**coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni».**

Da questa frase possono infatti evincersi alcune conseguenze importanti.

La prima riguarda il fatto che il giudice fonda la decisione «*sugli elementi di prova che emergono nel giudizio*». Ciò conferma, per un verso, la tesi della dialettica del giudizio di fatto e, per altro verso, che stiamo pur sempre parlando di una regola di giudizio *processuale*, sicché necessariamente la valutazione è sul materiale probatorio presente in giudizio. Ma poiché è impensabile che l'Amministrazione finanziaria si riduca a provare la propria pretesa in giudizio senza avere a sua volta raccolto le prove nella fase istruttoria, è evidente che l'istruttoria dovrà essere di intensità tale da poter fondatamente poi sostenere la pretesa in giudizio. I due momenti finiscono pertanto per essere inscindibilmente connessi tra loro, il che rafforza – e non già indebolisce – la tesi per la quale gli elementi di prova devono almeno essere *indicati* nell'avviso di accertamento.

La seconda riguarda il fatto che l'onere della prova si ricollega «*alle ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni*», confermando, pertanto, l'ampia estensione assegnata dalla nuova disposizione alla ripartizione dell'onere – tant'è che la regola di giudizio relativa alle richieste di rimborso *segue* il secondo periodo qui in commento, a sua volta preceduto dalla regola di giudizio generale di cui al primo periodo.

La terza riguarda il fatto che il giudice annulla l'atto impositivo «*se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale*» la pretesa impositiva e sanzionatoria.

Ebbene, questa terza conseguenza è fondamentale sotto almeno due profili. Sotto un primo profilo, perché impone una seria riflessione sulla perdurante validità di talune massime giurisprudenziali, a cominciare dal principio secondo cui «*nel processo tributario l'amministrazione finanziaria è attore in senso sostanziale e quindi su di essa grava l'onere della prova della pretesa adottata con l'accertamento, mentre l'onere del contribuente di provare elementi in senso contrario scatta solo quando dall'ufficio siano stati forniti indizi sufficienti per affermare la sussistenza dell'obbligazione tributaria*». È chiaro, infatti, che questi "indizi sufficienti" devono adesso assurgere al rango di una vera e propria prova "circostanziata e puntuale" onde potersi affermare «*la sussistenza dell'obbligazione tributaria*». Come è stato perspicuamente rilevato in relazione all'art. 116 c.p.c., «*la novella sostituisce una valutazione rigorosa (...) alla prudente ponderazione sancita dalla regola processualcivilistica* ». Ma gli ambiti di applicazione in cui questo livello di affidabilità "alto" viene in rilievo, sono potenzialmente assai numerosi. Si pensi alle operazioni soggettivamente inesistenti, dove la più recente giurisprudenza della Corte di giustizia UE ha ritenuto costituisca onere dell'amministrazione finanziaria di «*individuare con precisione*» gli elementi costitutivi della frode e fornire la prova delle condotte fraudolente, nonché la partecipazione attiva del soggetto passivo o che sapeva o avrebbe dovuto sapere (GCUE, 1.12.2022, C-512/2021, par. 36). Non pare esservi in effetti grande differenza tra produrre in giudizio prove "circostanziate e puntuali" e "individuare con precisione" gli elementi costitutivi sopra indicati: né, peraltro, un'eventuale prova "rafforzata" prevista dal diritto nazionale confliggerebbe con il diritto UE, dal momento che, in tema di disciplina delle prove, la Corte di giustizia UE rinvia alle

norme nazionali (GCUE, 1.12.2022, C-512/2021, par. 31). Non è sufficiente, dunque, che l'Amministrazione finanziaria offra un mero e generico "quadro indiziario".

Il nuovo comma 5-bis, nell'obbligare i giudici a motivare con grande cura ed attenzione sul materiale probatorio versato in giudizio, potrebbe pertanto svolgere un rilevante effetto deflativo nel giudizio di legittimità.

**Nessuna incidenza, invece, dovrebbe riconoscersi alla nuova disposizione in relazione alle presunzioni semplici**, posto che i requisiti di "gravità, precisione e concordanza" configurano di per sé una prova "sufficiente", esigendo un determinato standard di prova, ossia un "grado di conferma" del fatto da provare che non sia minimo, ma raggiunga un livello tale da rendere il "factum probandum" sufficientemente confermato secondo le regole di comune esperienza e consentendo pertanto al giudice di ritenere vero un fatto in mancanza di elementi di segno contrario. Si tratta, è bene evidenziarlo, di un'operazione logica che non riguarda l'inversione dell'onere della prova bensì esclusivamente la prova: il ragionamento del giudice che "trae" la presunzione non mira, infatti, a ripartire l'onere della prova ma ha ad oggetto la formazione e la sussistenza della prova. Così come alcuna incidenza dovrebbe avere la nuova disposizione laddove il legislatore consente espressamente il ricorso a presunzioni semplicissime, come nel caso degli accertamenti c.d. "induttivi" di cui all'art. 39, co. 2, d.p.r. n. 600/1973.

Vedremo presto il funzionamento di questa novità legislativa sull'onere della prova nel giudizio tributario attraverso il formarsi della elaborazione giurisprudenziale della Corte di Cassazione che, nel nostro ordinamento, così come interpretato dalla nostra Corte Costituzionale, costituisce il cd. "diritto vivente" e cioè il diritto che anche i giudici di merito debbono applicare salvo che vi sussistano rilevanti motivi per discostarsi.

**L'istruttoria nel processo tributario**, al di là della espressione generale contenuta nell'art. 1 comma 2 del D. Lgs. n. 546 del 1992 per cui "i giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile", è condizionata, da una parte in senso restrittivo, ma per altro verso in senso espansivo: 1. dalla specificità del processo che è dominato, da un lato, dai **principi del libero apprezzamento degli elementi probatori, dalla inesistenza di prove legali e dal potere dispositivo delle parti**, già proprio del giudizio civile; 2. **dalla natura della giurisdizione tributaria che è di "annullamento – merito" e quindi ben diversa dalla giurisdizione amministrativa che spesso viene richiamata, erroneamente, nel processo tributario** (In base ad un orientamento consolidato della Corte di Cassazione a sezioni unite, a partire da Cass. Sez. U, Sentenza n. 5783 del 26/10/1988 Rv. 460312 – 01 fino ad arrivare a Cass. Sez. 5, Sentenza n. 13294 del 28/06/2016 Rv. 640171 – 01 e successive conformi, costituente il cd. "diritto vivente", infatti, il processo tributario è annoverabile tra quelli di "impugnazione-merito", in quanto diretto ad una decisione sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente sia dell'accertamento dell'Ufficio, sicché **il giudice, ove ritenga invalido l'avviso di accertamento per motivi non formali, ma di carattere sostanziale, non può limitarsi al suo annullamento, ma deve esaminare nel merito la pretesa e ricondurla alla corretta misura, entro i limiti posti dalle domande di parte, restando, peraltro, esclusa dall'art. 35, comma 3, ultimo periodo, del d.lgs. n. 546 del 1992, la pronuncia di una sentenza parziale solo sull'"an" o di una condanna generica**); 3. dalla natura esclusivamente impugnatoria del processo tributario cui consegue l'obbligo di dedurre con l'atto introduttivo tutti i vizi, non essendo possibile successivamente ampliare il tema del decidere;

4. dalla **ulteriore riduzione del potere di integrazione probatoria spettante al giudice nel processo civile ordinario**; 5. dalla **indisponibilità dei diritti controversi**, il che costituisce, per larga parte, la base per la esclusione del giuramento e della prova testimoniale.

Dopo avere esaminati i limiti, vediamo ora quali sono invece i punti “di forza” della istruttoria del processo tributario che, a mio avviso, sono molti e molto importanti e cioè la snellezza del rito, la sua celerità e la concentrazione che consentono di porre il rito del processo tributario assai vicino a quelli europei, anche quanto a termini di durata del processo, tranne qualche ritardo patologico di alcune commissioni tributarie, che peraltro conferma la regola della assai minore durata media del processo tributario rispetto al giudizio civile.

**La prova regina nel processo tributario è sicuramente quella documentale** che deriva dai documenti in possesso del contribuente, sia provenienti dalla parte che da terzi (contabilità, documenti bancari, documenti ricavabili da banche dati, dal catasto, da certificazioni comunali ecc. ecc.) e da quelli acquisiti dall’ente impositore in sede di procedimento di accertamento.

La prova documentale si compendia nel documento, cioè in un elemento materiale che rappresenta o raffigura un fatto giuridico. I documenti possono rivestire la forma della scrittura privata quando la loro compilazione non costituisce esercizio di una pubblica funzione e debbono essere muniti di autografa sottoscrizione per la loro attribuibilità ad un soggetto sia la forma dell'atto pubblico quando vengono redatti da pubblici funzionari nell'esercizio di pubbliche funzioni. L'atto pubblico fa piena prova (ed in tal senso vincola il giudice) sia della formazione e provenienza dell’atto sia per quanto ivi dichiarato come avvenuto in presenza del P.U. I verbali di verifica (pvc) fanno prova fino a querela di falso dei fatti compiuti dai verbalizzanti e di quanto attestato come avvenuto in loro presenza mentre saranno liberamente valutabili per tutto il resto. La scrittura privata, se autenticata o riconosciuta (nel senso che la parte contro la quale è stata prodotta non ha tempestivamente disconosciuto come propria la sottoscrizione od è rimasta contumace), ha la stessa efficacia fidefacente dell'atto pubblico quanto alla provenienza dal suo apparente autore mentre il contenuto resta liberamente apprezzabile dal giudice. La controprova rispetto all'atto pubblico può essere fornita solo a mezzo di querela di falso (artt. 221 segg. c.p. c.) riguardante sia il «falso materiale» (che attiene alla genuinità del documento) sia il «falso ideologico» (che attiene alla veridicità di quanto attestato dal pubblico ufficiale).

Sempre fra le prove documentali possiamo annoverare gli atti dei processi penale e le sentenze ed altri provvedimenti che li definiscono. La regola generale è quella del cd. doppio binario che deriva dall’art. 654 del codice di procedura penale, per cui, in materia di contenzioso tributario, nessuna automatica autorità di cosa giudicata può attribuirsi alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa in materia di reati fiscali, ancorché i fatti esaminati in sede penale siano gli stessi che fondano l'accertamento degli Uffici finanziari, dal momento che nel processo tributario vigono i limiti in tema di prova posti dall'art. 7, comma 4, del d.lgs. n. 546 del 1992, e trovano ingresso, invece, anche presunzioni semplici, di per sé inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna; ne consegue che il giudice tributario non può limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza penale definitiva in materia di reati fiscali, recependone acriticamente le conclusioni assolutorie, ma, nell'esercizio dei propri poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti (art. 116 c.p.c.), deve procedere ad un suo apprezzamento del contenuto della decisione, ponendolo a confronto con gli elementi di prova acquisiti al giudizio. La sentenza penale costituisce quindi semplice

indizio od elemento di prova critica in ordine ai fatti in essa eventualmente accertati sulla base delle prove raccolte nel relativo giudizio ma non rappresenta un accertamento preliminare necessario.

Un limite all'allegazione documentale si rinviene invece nelle preclusioni stabilite in materia di imposte sui redditi (art.32 DPR 600/73) e di IVA (art.52 DPR 633/72) laddove è previsto che notizie, dati, libri, registri e documenti non esibiti o non trasmessi in sede di verifica ed in risposta agli inviti dell'Ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente in sede amministrativa o contenziosa salva la prova che tale mancato adempimento è dipeso da causa a lui non imputabile. Si tratta di una forte compressione del diritto di difesa del contribuente che la giurisprudenza interpreta in senso restrittivo nel senso che siffatta preclusione può operare solo in presenza di specifiche richieste dell'Amministrazione seguite da espliciti rifiuti od occultamenti del contribuente.

Se si tratta di documenti preesistenti di cui non ha potuto ottenere la copia tramite le ordinarie procedure di accesso, la parte può chiedere al giudice che ne ordini la esibizione. I presupposti per l'ordine di esibizione sono – oltre all'istanza di parte - la prova dell'esistenza del documento e del suo possesso in capo alla controparte o al terzo nonché la necessità della sua acquisizione, poiché il documento deve essere indispensabile al fine di raggiungere la prova dei fatti.

Altro mezzo di prova di cui ha la disponibilità – questa volta - il giudice è la consulenza tecnica d'ufficio, il cui uso può essere sollecitato dalla parte se non ritiene di presentare una propria consulenza commissionata personalmente. Il consulente è, a tutti gli effetti, un ausiliare del giudice (con il quale collabora, in qualità di esperto, nelle materie che sfuggono alla sua conoscenza), mentre gli organi tecnici non hanno questa qualifica, limitandosi a riferire al giudice elementi conoscitivi di particolare complessità, senza alcuna autonomia valutativa. Considerato che la consulenza tecnica ha un costo che aggrava le spese del procedimento ed il giudice tributario -che è giudice specializzato anche di estrazione tecnica – si suppone possieda sin ab origine le cognizioni necessarie per la valutazione della controversia, a tale mezzo si dovrebbe ricorrere solo in contesti di particolare complessità estranei al sapere del collegio giudicante. L'intervento del consulente tecnico di regola è giustificato quando si tratti di materia per la cui comprensione è richiesto il possesso di un bagaglio di conoscenze non giuridiche, non essendo di regola ammissibile una CTU che abbia ad oggetto l'applicabilità o meno di una norma giuridica o l'inquadramento di una data situazione nell'ambito di un determinato istituto giuridico. Sarebbe quindi del tutto fuori luogo una consulenza finalizzata all'accertamento della idoneità e regolarità delle scritture contabili e della documentazione di supporto mentre sarebbe perfettamente legittimo ricorrere a consulenze in materia doganale per accertare la natura, la composizione, le caratteristiche strutturali dei beni importati, al fine di individuare il corretto codice tariffario da applicare. Altrettanto corretta è la consulenza valutativa in relazione al valore venale previsto come presupposto impositivo da alcune leggi di imposta, quando gli elementi addotti dalle parti sono oggettivamente contrastanti. Si tratta di casi con riguardo ai quali si potrebbe in astratto anche fare riferimenti a quelle relazioni tecniche degli organi della P.A. previste dal comma 2 dell'art 7 del D. Lgs. n. 546 del 1992, ma il giudice di regola non vi ricorre specie se si tratta di organi coinvolti in qualche modo nella causa e quindi interessati.

La nomina del consulente tecnico, che è soggetto di fiducia del giudice, comporta che le parti possano nominare propri consulenti di parte che poi parteciperanno alle operazioni e potranno intervenire sia in sede di operazioni peritali che successivamente con proprie osservazioni qualora non siano d'accordo con le conclusioni del consulente tecnico d'ufficio.

Le parti possono peraltro commissionare consulenze tecniche stragiudiziali di parte da proporre al giudice, con le formalità e nei termini del deposito dei documenti, negli stessi casi in cui il giudice può disporre consulenze tecniche d'ufficio.

E' ormai consolidato l'orientamento per cui il giudice del merito può porre a fondamento della propria decisione una perizia stragiudiziale, anche se contestata dalla controparte, purché fornisca adeguata motivazione di tale sua valutazione, attesa l'esistenza, nel vigente ordinamento, del principio del libero convincimento del giudice. Si parla in tali casi di utilizzo di prove atipiche cui, salvi i divieti espressamente previsti dalla legge, l'ordinamento non pone preclusione, né assume rilievo che quelle relazioni siano eventualmente state redatte da un soggetto legato da un rapporto di lavoro dipendente con la parte e siano o meno asseverate, siccome tali circostanze non incidono sulla maggiore o minore valenza probatoria del documento, atteso che l'atipicità postula l'assenza di un paradigma legale in relazione al quale condurre la verifica di ammissibilità e validità del mezzo di prova. Resta ferma ovviamente la possibilità per la controparte di cercare di sconfessare la rilevanza e la veridicità intrinseca del documento, mentre spetterà poi al giudice motivare in modo coerente la valutazione del materiale probatorio offerto e spiegare per quali motivi ha inteso fondare la prova su quella consulenza stragiudiziale, che, se intrinsecamente erronea o non convincente, potrà essere disattesa. **La valutazione della prova è infatti il momento più importante del giudizio e la motivazione della sentenza è preposta a spiegare i passaggi logici attraverso cui il giudice è pervenuto alla decisione attraverso l'esame coordinato dell'intero materiale raccolto. Il giudice si dice sia peritus peritorum, il che significa che, nel contrasto fra tecnici, spetterà poi al giudice decidere, eventualmente disponendo o rinnovando la consulenza tecnica d'ufficio se non si sentisse in grado di decidere in base ai pareri tecnici in atti.**

Fra le consulenze stragiudiziali è stato inquadrato anche il parere pro veritate commissionato dalla parte ad un soggetto terzo, che consente alla parte, a monte, una conoscenza strumentale alle scelte da prendere ovvero a limitare al minimo il rischio di controversie giudiziarie pregiudizievoli agli affari del cliente.

La confessione non è espressamente disciplinata come prova nel processo tributario ma non può considerarsi ad esso estranea. La giurisprudenza ampiamente consolidata della Corte di Cassazione è infatti nel senso che le dichiarazioni rese dal contribuente di fatti a lui sfavorevoli nel processo tributario ed in atti extraprocessuali (confessione "stragiudiziale" contenuta in risposta a questionari, verbali redatti a seguito di convocazione del contribuente e da lui sottoscritti, dichiarazione dei redditi) hanno valore confessorio e sono soggetti a libera valutazione del giudice ex art.116 cpc. La confessione giudiziale provocata a seguito di interrogatorio formale è invece estranea al processo tributario perché tale istituto non è ivi previsto.

Sulle c.d. prove atipiche e cioè non espressamente disciplinate dal codice di procedura civile manca nell'ordinamento processuale civile -e quindi in quello tributario che rimanda al codice di procedura civile- una disposizione analoga all'art. 189 del codice di procedura penale il quale stabilisce che quando è richiesta una prova non disciplinata dalla legge, il giudice può assumerla se essa risulta idonea ad assicurare l'accertamento dei

fatti. Si ritiene comunque che, in linea di principio, non sia esclusa neppure nel processo tributario la acquisizione del dato atipico nel rispetto del principio del giusto processo che deve garantire il diritto alla prova ed il libero convincimento del giudice per cui potranno essere utilizzabili come elementi in senso lato di prova, ad esempio, con valenza indiziaria, le prove aliunde formate, cioè acquisite in altri giudizi (che restano tipiche solo nel processo in cui si sono formate), quali le testimonianze rese nel corso di processi civili e penali o le relazioni depositate in altri processi che restano tipiche nel processo nel cui ambito sono state formate, mentre nel processo tributario avranno il valore di elementi indiziari che il giudice dovrà coordinare con tutto il restante materiale probatorio al fine di formare il suo libero convincimento.

Un capitolo a parte meriterebbe l'esame delle prove cd. illecite o irregolari. Fra le prime si annovera ad esempio la cd. Lista Falciani fornita da un dipendente infedele che aveva sottratto fraudolentemente dagli archivi informatici di una banca svizzera i file dei clienti redigendo una lista con le fiche contenenti i nomi dei supposti correntisti con a fianco i rispettivi importi. I dati sequestrati dall'autorità francese venivano trasmessi all'Amministrazione Finanziaria di altri paesi europei ai fini della individuazione dei rispettivi evasori domestici secondo il meccanismo di scambio di informazioni tra Stati per contrastare la evasione e frode fiscale. Dopo alterne vicende nei gradi di merito la questione è stata chiusa dalla Corte di Cassazione con la sentenza per cui "In tema di accertamento tributario, è legittima l'utilizzazione di qualsiasi elemento con valore indiziario, anche acquisito in modo irrituale, ad eccezione di quelli la cui inutilizzabilità discende da specifica previsione di legge e salvi i casi in cui venga in considerazione la tutela di diritti fondamentali di rango costituzionale. Ne consegue che sono utilizzabili ai fini della pretesa fiscale, nel contraddittorio con il contribuente, i dati bancari trasmessi dall'autorità finanziaria francese a quella italiana, ai sensi della Direttiva 77/799/CEE del 19 dicembre 1977, senza onere di preventiva verifica da parte dell'autorità destinataria, sebbene acquisiti con modalità illecite ed in violazione del diritto alla riservatezza bancaria".

**La prova presuntiva** è quella solitamente proposta dagli uffici finanziari, alla quale i difensori dei contribuenti oppongono la controprova diretta a scardinare il coordinamento indiziario. La presunzione è il processo logico attraverso il quale si risale, in via logico- deduttiva, da un fatto noto ad uno ignoto, cosicché, data per provata una circostanza, si giunge a considerarne provata un'altra, pur sfornita di prova diretta. Le presunzioni sono disciplinate dal codice civile negli artt. 2727 e seguenti e possono essere legali quando è la stessa legge che attribuisce ad un fatto valore di prova in ordine ad un altro fatto che è presunto ed a loro volta si dividono in assolute (se non ammettono prova contraria) o relative (se l'ammettono) e semplici quando non sono prestabilite dalla legge ma lasciate al libero apprezzamento del giudice.

Non si tratta certamente di una prova residuale o di importanza secondaria poiché, al contrario, è una vera e propria prova, quella che appaga maggiormente il libero convincimento del giudice, molto di più della prova testimoniale, oggi sottoposta dalla psicologia giudiziaria al "dubbio amletico", ed è quella di regola utilizzata nel processo tributario che è dominato dall'utilizzo di presunzioni: solo a titolo esemplificativo, in tema di accertamento tributario relativo sia all'imposizione diretta che all'IVA, la legge - rispettivamente art. 39, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973 (richiamato dal successivo art. 40 per quanto riguarda la rettifica delle dichiarazioni di soggetti diversi dalle persone fisiche) ed art. 54 del d.P.R. n. 633 del 1972 - dispone che l'inesistenza di passività dichiarate, nel primo caso, o le false indicazioni, nel secondo, possono essere desunte anche sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, senza necessità che l'Ufficio fornisca prove "certe". Pertanto, il

giudice tributario di merito, investito della controversia sulla legittimità e fondatezza dell'atto impositivo, è tenuto a valutare, singolarmente e complessivamente, gli elementi presuntivi forniti dall'Amministrazione, dando atto in motivazione dei risultati del proprio giudizio (impugnabile in cassazione non per il merito, ma esclusivamente per inadeguatezza o incongruità logica dei motivi che lo sorreggono) e solo in un secondo momento, ove ritenga tali elementi dotati dei caratteri di gravità, precisione e concordanza, deve dare ingresso alla valutazione della prova contraria offerta dal contribuente, che ne è onerato ai sensi degli artt. 2727 e ss. e 2697, comma 2, c.c. Sempre a titolo di esempio, l'utilizzazione dei dati acquisiti presso le aziende di credito quali prove presuntive di maggiori ricavi o operazioni imponibili, ai sensi degli artt. 32, comma 1, n. 2, secondo periodo, del d.P.R. n. 600 del 1973 e 51, comma 2, n. 2, del d.P.R. n. 633 del 1972, non è subordinata alla prova che il contribuente eserciti attività d'impresa o di lavoro autonomo, atteso che, ove non sia contestata la legittimità dell'acquisizione dei dati risultanti dai conti correnti bancari, i medesimi possono essere utilizzati sia per dimostrare l'esistenza di un'eventuale attività occulta (impresa, arte o professione), sia per quantificare il reddito da essa ricavato, incombendo al contribuente l'onere di provare che i movimenti bancari che non trovano giustificazione sulla base delle sue dichiarazioni non sono fiscalmente rilevanti. Ancora, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, la "contabilità in nero", costituita da appunti personali ed informazioni dell'imprenditore (nella specie un quadernone contenente l'indicazione, in difformità dalle scritture di magazzino, degli effettivi quantitativi di materiale prodotto), rappresenta un valido elemento indiziario, dotato dei requisiti di gravità, precisione e concordanza prescritti dall'art. 39 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, dovendo ricomprendersi tra le scritture contabili disciplinate dagli artt. 2709 e ss. cod. civ. tutti i documenti che registrino, in termini quantitativi o monetari, i singoli atti d'impresa ovvero rappresentino la situazione patrimoniale dell'imprenditore ed il risultato economico dell'attività svolta, ed incombendo al contribuente l'onere di fornire la prova contraria. Altri esempi di accertamenti basati su presunzioni sono gli accertamenti parametrici o fondati sul cd. redditometro, gli accertamenti sintetici, gli accertamenti ICI relativi alle aree edificabili fondati sulle delibere comunale che fissano i valori minimi per zone omogenee che hanno un funzionamento assimilabile al cd. redditometro.

Occorre considerare che, come abbiamo già visto, anche una sola pregnante presunzione (pensiamo alla "Lista Falciani") può essere sufficiente a giustificare l'accertamento presuntivo, senza necessità di altri elementi indiziari che derivano, ad esempio, dalla mancanza di giustificazione della appartenenza a quella lista (analogamente a come opera in sede penale l'indizio della presenza del DNA o della impronta digitale dell'imputato di omicidio sul cadavere della vittima se si accompagna alla ingiustificatezza di tale presenza). Altra regola che occorre considerare è che non è consentita la scissione del procedimento probatorio presuntivo, ritenendo che i singoli componenti del procedimento presuntivo tributario (ma è lo stesso per qualsiasi procedimento probatorio presuntivo, poiché le presunzioni o indizi che dir si voglia sono utilizzabili in tutte le branche del processo civile e penale ed hanno lo stesso funzionamento in tutti rami del diritto) e cioè le singole presunzioni possano essere esaminate singolarmente, così da integrare, in sede di esame congiunto, presunzioni di secondo grado e a catena; mentre invece è caratteristico del procedimento presuntivo (ed anche le singole leggi di imposte richiamano ripetutamente il procedimento presuntivo dando valore di piena prova, di regola, alle presunzioni gravi, precise e concordanti, ma talvolta anche alle presunzioni semplici o "supersemplici" secondo una terminologia usata anche dalla Corte Suprema) che si basi su più presunzioni da porre sullo stesso piano e che devono essere esaminate dapprima

singolarmente, per saggiarne la gravità e serietà (gravi e precise) ed in un secondo momento nel loro coordinamento fattuale e logico (concordanza) nel cui ambito la singola presunzione vede il proprio valore accresciuto attraverso il criterio della concordanza.

Allorquando la prova addotta sia costituita da presunzioni, le quali anche da sole possono formare il convincimento del giudice del merito, rientra infatti nei compiti di quest'ultimo il giudizio circa l'idoneità degli elementi presuntivi a consentire inferenze che ne discendano secondo il criterio dell'"id quod prelumque accidit", essendo il relativo apprezzamento sottratto al controllo in sede di legittimità, se sorretto da motivazione immune da vizi logici o giuridici e, in particolare, ispirato al principio secondo il quale i requisiti della gravità, della precisione e della concordanza, richiesti dalla legge, devono essere ricavati in relazione al complesso degli indizi, soggetti ad una valutazione globale, e non con riferimento singolare a ciascuno di questi, pur senza omettere un apprezzamento così frazionato, al fine di vagliare preventivamente la rilevanza dei vari indizi e di individuare quelli ritenuti significativi e da ricomprendere nel suddetto contesto articolato e globale.

Anche il notorio e la comune esperienza sono ritenuti integranti una fonte di presunzione utilizzabile dal giudice quale indice di valutazione, fra l'altro di particolare rilievo nel processo tributario in cui le questioni valutative sono molto frequenti. Il fatto notorio, derogando al principio dispositivo delle prove e al principio del contraddittorio, va inteso, ovviamente, in senso rigoroso, e cioè come fatto acquisito alle conoscenze della collettività con tale grado di certezza da apparire incontestabile. Ne consegue che tra le nozioni di comune esperienza non possono farsi rientrare, ad esempio, le acquisizioni specifiche di natura tecnica e quegli elementi valutativi che richiedono il preventivo accertamento di particolari dati estimativi, come la determinazione del valore corrente degli immobili. Come si vede il notorio può quindi essere usato nel processo in modo assai limitato e dalle mani migliori, poiché il processo tributario, che è un processo che deve applicare il diritto, finirebbe per diventare, altrimenti, un processo secondo equità.

Ai fini della decisione, si segnala che l'articolo 7 del D. Lgs. n. 546/92 riconosce alle Corti di giustizia tributaria nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, poteri istruttori presso gli uffici impositori e di avvalersi della competenza di tecnici dell'amministrazione dello Stato, enti pubblici e anche della Guardia di finanza. Inoltre, **solo a partire dai ricorsi notificati a decorrere dal 16 settembre 2022, la Corte di giustizia tributaria, ferma restando la non ammissione del giuramento, ove lo ritenga necessario e anche senza l'accordo delle parti, può ammettere la prova testimoniale, assunta con le forme di cui all'art. 257-bis del c.p.c. e cioè con forma scritta** (v. Testo dell'art. 257 bis cpc: Il giudice, su accordo delle parti, tenuto conto della natura della causa e di ogni altra circostanza, può disporre di assumere la deposizione chiedendo al testimone, anche nelle ipotesi di cui all'articolo 203, di fornire, per iscritto e nel termine fissato, le risposte ai quesiti sui quali deve essere interrogato. Il giudice, con il provvedimento di cui al primo comma, dispone che la parte che ha richiesto l'assunzione predisponga il modello di testimonianza in conformità agli articoli ammessi e lo faccia notificare al testimone. Il testimone rende la deposizione compilando il modello di testimonianza in ogni sua parte, con risposta separata a ciascuno dei quesiti, e precisa quali sono quelli cui non è in grado di rispondere, indicandone la ragione. Il testimone sottoscrive la deposizione apponendo la propria firma autenticata su ciascuna delle facciate del foglio di testimonianza, che spedisce in busta chiusa con plico raccomandato o consegna alla cancelleria del giudice. Quando il testimone si avvale della facoltà d'astensione di cui all'articolo 249, ha l'obbligo di compilare il modello di testimonianza, indicando le complete generalità e i motivi di astensione. Quando il testimone non

spedisce o non consegna le risposte scritte nel termine stabilito, il giudice può condannarlo alla pena pecuniaria di cui all'articolo 255, primo comma. Quando la testimonianza ha ad oggetto documenti di spesa già depositati dalle parti, essa può essere resa mediante dichiarazione sottoscritta dal testimone e trasmessa al difensore della parte nel cui interesse la prova è stata ammessa, senza il ricorso al modello di cui al secondo comma. Il giudice, esaminate le risposte o le dichiarazioni, può sempre disporre che il testimone sia chiamato a deporre davanti a lui o davanti al giudice delegato). 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 (art. 7, comma 4 del D. Lgs. n. 546/92 così come modificato dall'art. 4, lett. c) della Legge 31 agosto 2022, n. 130).

Si apre, a questo punto, la questione se la previsione della testimonianza scritta possa finalmente superare il limite dell'art. 654 c.p.p. originariamente conseguente dalla limitazione alla prova dei fatti, e così consentire l'applicazione del giudicato penale alle vicende tributarie.

Dell'istruttoria del processo in primo grado si occupano poi l'art. 24 del DPR n. 546 del 1992 (che prevede la "Produzione di documenti e motivi aggiunti", possibile, quanto ai motivi aggiunti, solo se resa necessaria dal deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine della commissione ed ammessa entro il termine perentorio di sessanta giorni dalla data in cui l'interessato ha notizia di tale deposito), l'art. 29 sulla riunione dei ricorsi e l'art. 32 che disciplina il deposito di documenti, memorie e repliche.

Nel giudizio di appello, i poteri istruttori trovano specifica disciplina nell'art. 58 per cui "Il giudice d'appello non può disporre nuove prove, salvo che non le ritenga necessarie ai fini della decisione o che la parte dimostri di non averle potute fornire nel precedente grado di giudizio per causa ad essa non imputabile" ed è fatta salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti, mentre non sono ammessi motivi nuovi.

La disciplina processuale prevista dal D. Lgs. n. 546 del 1992 non è completa, per cui è disciplinato il rinvio, per quanto non previsto, al codice di procedura civile, se compatibile (art. 1, co. 2, del d.lgs. 546/1992). Il legislatore ha, così, chiarito che il decreto legislativo n. 546 del 1992 (che integra la disciplina del processo tributario) non può essere interpretato come un complesso autonomo e che, di conseguenza, necessita di una costante e attenta attività di eterointegrazione. Visto il "sistema complesso" non è facile per l'operatore (sia esso giudice o difensore o ufficio tributario) reperire immediatamente la disciplina della istruttoria del processo tributario. Tutto ciò comporta che l'operatore debba essere particolarmente qualificato e debba conoscere perfettamente i meccanismi processuali della istruttoria (e quindi il codice di procedura civile e la disciplina composita del processo tributario), trattandosi di un processo che è divenuto estremamente tecnico per cui non è in grado di operare chi non abbia tali competenze, anche perché il processo tributario, al contrario degli altri processi, essendo un giudizio impugnatorio, "si gioca" al momento del ricorso e successivamente, non essendo consentite le domande nuove se non in misura limitatissima, non si può "raddrizzare" un ricorso incompleto se non in limiti assai modesti e cioè per le questioni che il giudice può rilevare d'ufficio, che sono assai poche. In tale ambito appaiono ampiamente superate ed inutili, possiamo dire "una pura illusione" tutte quelle formule che quasi sempre concludono i ricorsi, del tipo "salvis iuribus", con riserva di ogni successiva eccezione e deduzione" ecc.

La fase istruttoria (eventuale) e la fase decisoria del processo tributario hanno inizio con la fissazione dell'udienza da parte del Presidente del Collegio o del giudice monocratico.

**La data di trattazione dell'udienza** è comunicata dalla segreteria della Corte di Giustizia Tributaria alle parti costituite almeno 30 giorni liberi prima. Uguale comunicazione deve aver luogo in caso di rinvio da parte del presidente per giustificato impedimento del relatore, che non possa essere sostituito, o di alcuna delle parti o per esigenze di servizio (art. 31, D. Lgs. n° 546/92). Le comunicazioni alle parti sono eseguite: 1. con posta elettronica certificata (articolo 16 bis, D. Lgs. n° 546/92 e Decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 26/04/2012); 2. con avviso della segreteria della Corte di Giustizia Tributaria, consegnato a mano o mediante spedizione postale in plico senza busta raccomandata con avviso di ricevimento (art. 16, D. Lgs. n° 546/92). Le modalità di comunicazione di cui al punto 2, si applicano esclusivamente per le comunicazioni nell'ambito dei processi tributari per i quali non vige l'obbligo della modalità telematica (controversie inferiori ai 3.000 euro). Tuttavia se nel ricorso depositato presso la Corte di Giustizia Tributaria è indicato un indirizzo di posta elettronica certificata, le comunicazioni sono inviate all'indirizzo PEC.

Nell'ambito del processo tributario telematico, la mancata indicazione dell'indirizzo di posta elettronica certificata del difensore o della parte, ove lo stesso non sia reperibile da pubblici elenchi, ovvero nelle ipotesi di mancata consegna del messaggio PEC per cause imputabili al destinatario, le comunicazioni sono eseguite esclusivamente mediante deposito presso l'Ufficio di Segreteria della Corte di Giustizia Tributaria (art. 16 bis, comma 2, D. Lgs. n° 546/92).

**La discussione della causa** avviene in Camera di Consiglio, salvo che almeno una delle parti non abbia chiesto la discussione in pubblica udienza.

La discussione del ricorso **in Camera di Consiglio** è esercitata dalle parti osservando, a pena di decadenza, i seguenti termini: 20 giorni liberi prima dell'udienza possono depositare documenti; 10 giorni liberi prima dell'udienza possono depositare le memorie illustrative; 5 giorni liberi prima dell'udienza possono depositare brevi repliche scritte. Il relatore espone al collegio, senza la presenza delle parti, i fatti e le questioni della controversia. Il segretario redige il processo verbale (art. 33, D. Lgs. n° 546/92). Il collegio giudicante, subito dopo l'esposizione del relatore, delibera la decisione in segreto nella camera di consiglio (art. 35, D. Lgs. n° 546/92). La decisione è presa a maggioranza dei voti.

**La discussione in pubblica udienza** deve essere chiesta con apposita istanza da depositare nella segreteria della Corte di Giustizia Tributaria competente, e da notificare alle altre parti costituite entro dieci giorni liberi prima della data dell'udienza stessa (art. 34, D. Lgs. n° 546/92). Nella discussione in pubblica udienza, le parti possono esercitare le proprie attività di difesa rispettando i seguenti termini, a pena di decadenza: 20 giorni liberi prima dell'udienza possono depositare documenti; 10 giorni liberi prima dell'udienza possono depositare le memorie illustrative. A differenza della discussione in Camera di consiglio, non è ammesso il deposito delle brevi repliche. All'udienza pubblica il relatore espone al collegio i fatti e le questioni della controversia e quindi il presidente ammette le parti presenti alla discussione. Subito dopo il collegio delibera la decisione in segreto nella camera di consiglio. Il segretario redige il processo verbale.

All'udienza pubblica possono partecipare anche persone estranee al processo. Si evidenzia che dal 16 novembre 2020, con la pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana, Serie Generale 285 del decreto direttoriale che individua le regole tecnico-operative per lo **svolgimento e la partecipazione alle udienze pubbliche o camerali da remoto**, sono state attuate le disposizioni contenute nell'articolo 16, comma 4 del D. L. n° 119/2018 come modificato dall'art. 135, comma 2, del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34. **Comunque, per i giudizi instaurati con ricorso notificato dal 1° settembre 2023 le udienze di cui all'art. 34 del D. Lgs. 546/92 tenute dalla Corte di giustizia tributaria in composizione monocratica e quelle relative alla sospensione degli atti impugnati di cui all'art. 47 del D. Lgs. n. 546/92 si svolgono esclusivamente a distanza. Tuttavia, ciascuna delle parti può richiedere nel ricorso o nel primo atto difensivo, per comprovate ragioni, la partecipazione congiunta all'udienza del difensore, dell'ufficio e dei giudici presso la sede della corte di giustizia provinciale** (art. 4, comma 4, della legge 130/2022).

**La sentenza** è l'atto conclusivo del processo tributario. È pronunciata in nome del popolo italiano ed è intestata alla Repubblica italiana (art. 36, D. Lgs. n° 546/92). Essa deve contenere: l'indicazione della composizione del collegio, delle parti e dei loro difensori se vi sono; la breve esposizione dello svolgimento del processo; le richieste delle parti; la sintetica esposizione dei motivi di fatto e di diritto; il dispositivo. La sentenza deve inoltre contenere la data della deliberazione e deve essere sottoscritta dal presidente e dal giudice estensore. La mancata sottoscrizione ne comporta la nullità insanabile, rilevabile anche d'ufficio.

La Corte di Giustizia Tributaria giudica nei limiti e nell'ambito delle domande e delle eccezioni di parte. La sentenza è pubblicata, nel testo integrale originale, mediante deposito nella segreteria della Corte, entro trenta giorni dalla deliberazione. L'avvenuto deposito è certificato dal segretario, con apposizione sulla sentenza della propria firma e della data. Il dispositivo è comunicato alle parti costituite a cura della segreteria, entro dieci giorni dall'avvenuto deposito.

Con l'introduzione del PTT è possibile estrarre dal fascicolo informatico anche le copie dei provvedimenti del Giudice in esenzione del pagamento dei diritti di copia semplice (Circolare del Dipartimento delle Finanze n° 1 del 4 luglio 2019). Per la consultazione della banca dati delle massime delle sentenze delle Commissioni Tributarie/Corti di Giustizia Tributaria si può visualizzare il servizio di Documentazione Economica e Finanziaria. E' ormai in vigore la regola per cui in tutte le Corti tributarie la sentenza deve essere redatta in forma digitale a partire dal 1° giugno 2021.

Gli atti impositivi per i quali è pendente il giudizio dinanzi alle Corti di Giustizia Tributaria di primo grado sono oggetto, nei casi previsti, di una **riscossione frazionata** del quantum in essi definito, anche in deroga alle prescrizioni delle singole leggi di imposta (art. 68, D. Lgs. n° 546/92). Il tributo, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere pagato: per i due terzi, dopo la sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado che respinge il ricorso; per l'ammontare risultante dalla sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado, e comunque non oltre i due terzi, se la stessa accoglie parzialmente il ricorso; per il residuo ammontare determinato nella sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado; per l'ammontare dovuto nella pendenza del giudizio di primo grado dopo la sentenza della Corte di Cassazione di annullamento

con rinvio, e per l'intero importo indicato nell'atto in caso di mancata riassunzione. Gli importi anzidetti vanno in ogni caso diminuiti di quanto già corrisposto.

**I mezzi di impugnazione** delle sentenze delle Corti di Giustizia Tributaria sono l'appello, il ricorso per cassazione e la revocazione (art. 50, D. Lgs. n° 546/92). Fatto salvo quanto disposto dal decreto legislativo n° 546/92, per espresso rinvio dell'art. 49, in materia si applicano le disposizioni del titolo III, capo I, del libro II del codice di procedura civile.

Le Corti di Giustizia Tributaria di secondo grado sono competenti per l'impugnazione in **appello** avverso le decisioni delle Corti di Giustizia Tributaria di primo grado, che hanno sede nella loro circoscrizione (art. 4, comma 2, D. Lgs. n° 546/92). Il ricorso introduttivo del giudizio di appello deve contenere (art. 53, D. Lgs. n° 546/92): l'indicazione della Corte di Giustizia Tributaria a cui è diretto, dell'appellante e delle altre parti nei cui confronti è proposto; gli estremi della sentenza impugnata; l'esposizione sommaria dei fatti; l'oggetto della domanda; i motivi specifici dell'impugnazione; la sottoscrizione del difensore; l'indicazione dell'incarico a norma dell'art. 12, comma 7, salvo che il ricorso non sia sottoscritto personalmente; l'indirizzo PEC e codice fiscale del difensore; l'indirizzo PEC e codice fiscale del ricorrente; la dichiarazione del valore della causa (art. 14, comma 3 bis, D.P.R. n° 115/2002).

Se manca o è assolutamente incerta una delle indicazioni contenute dai numeri 1) a 6) il ricorso è inammissibile.

L'appellante può chiedere alla Corti di Giustizia Tributaria di secondo grado competente la sospensione, in tutto o in parte, dell'esecutività della sentenza impugnata, se sussistono gravi e fondati motivi. Può, comunque, chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto, se da questa può derivargli un danno grave ed irreparabile (art. 52, comma 2, D. Lgs. n° 546/92). La sospensione può essere subordinata alla prestazione della garanzia di cui all'art. 69, comma 2, del D. Lgs. n° 546/92 e, nel silenzio della norma, si propende per ritenere applicabile tale istituto ad entrambi i provvedimenti inibitori dell'esecutività, sia della sentenza che dell'atto impositivo impugnati.

Nel giudizio di appello non si possono proporre nuove domande e, se proposte, debbono essere dichiarate inammissibili d'ufficio e non possono proporsi nuove eccezioni che non siano rilevabili d'ufficio (art. 57, D. Lgs. n° 546/92). Il giudice inoltre non può disporre nuove prove, salvo che non le ritenga necessarie ai fini della decisione o che la parte dimostri di non averle potute fornire nel precedente grado di giudizio per causa ad essa non imputabile (art. 58, D. Lgs. n° 546/92). E' fatta salva la facoltà di produrre nuovi documenti.

L'appello incidentale è un istituto giuridico che risponde all'esigenza di rendere unitario il processo di appello e di evitare il rischio di giudicati contrastanti (art. 54 D. Lgs. n° 546/92). Permette all'appellato, in caso di soccombenza ripartita o reciproca, di impugnare le disposizioni della sentenza a sé sfavorevoli. Deve essere proposto nell'atto delle controdeduzioni, a pena di inammissibilità, entro sessanta giorni dall'avvenuta notificazione dell'appello principale, deve contenere i motivi specifici su cui si fonda l'impugnazione e si osservano, per quanto non espressamente previsto, le norme in tema di costituzione del convenuto in primo grado (art. 23 D. Lgs. n° 546/92).

In ambito tributario, al **ricorso per Cassazione** e al relativo procedimento si applicano, in quanto compatibili con il D. lgs. 546/92, le norme dettate dal codice di procedura civile. Le sentenze pronunciate dalle Corti di Giustizia Tributaria di secondo grado possono essere impugnate con ricorso per Cassazione per i motivi di cui ai numeri da 1 a 5 dell'art. 360, comma 1, del c.p.c. (art. 62, D. Lgs. n° 546/92) di seguito elencati: motivi attinenti alla giurisdizione; violazione delle norme sulla competenza, quando non è prescritto il regolamento di competenza; violazione o falsa applicazione di norme di diritto e dei contratti e accordi collettivi nazionali di lavoro; nullità della sentenza o del procedimento; omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti.

Il ricorso deve contenere, a pena di inammissibilità: l'indicazione delle parti; l'indicazione della sentenza o della decisione impugnata; l'esposizione sommaria dei fatti della causa; i motivi per i quali si chiede la cassazione, con l'indicazione delle norme di diritto su cui si fondano, secondo quanto previsto dall'art. 366 bis; l'indicazione della procura, se conferita con atto separato e, nel caso di ammissione al gratuito patrocinio, del relativo decreto; la specifica indicazione degli atti processuali, dei documenti e dei contratti o accordi collettivi su cui si fonda.

La Corte di Cassazione può: rigettare il ricorso con ordinanza; dichiarare il ricorso inammissibile o improcedibile con ordinanza; dichiarare l'estinzione del giudizio con sentenza; accogliere il ricorso con sentenza (con o senza rinvio alla Corte che ha emesso il provvedimento). In merito si segnala ancora che, con l'introduzione del comma 2 bis dell'art. 62 del D. Lgs. n° 546/92, è stato esteso anche al processo tributario il ricorso per saltum di cui all'art. 360, comma 2, del c.p.c. che consente, previo accordo tra le parti, la possibilità di proporre ricorso per Cassazione avverso le sentenze pronunciate dalle Corti di Giustizia Tributaria di primo grado omettendo l'appello. In tal caso, la sentenza può essere impugnata unicamente a norma dell'articolo 360, comma 1, n° 3, c.p.c., ovvero per violazione o falsa applicazione di norme di diritto.

La parte che ha proposto ricorso per Cassazione può chiedere alla Corte che ha pronunciato la sentenza impugnata la sospensione, in tutto o in parte, dell'esecutività, allo scopo di evitare un danno grave e irreparabile. Può, comunque, chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto, se da questa può derivargli un danno grave ed irreparabile (art. 62 bis, D. Lgs. n° 546/92). La sospensione può essere subordinata alla prestazione della garanzia di cui all'art. 69, comma 2, del D. Lgs. n° 546/92 e, nel silenzio della norma, si propende per ritenere applicabile tale istituto ad entrambi i provvedimenti inibitori dell'esecutività, sia della sentenza che dell'atto impositivo impugnati.

L'impugnazione per **revocazione** può essere ordinaria o straordinaria. La revocazione ordinaria si fonda su vizi emergenti dalla sentenza stessa o riguardanti elementi conosciuti o conoscibili dalla parte, e va proposta entro i termini di impugnazione ordinari. I motivi di revocazione ordinaria sono: l'errore revocatorio (art. 395, comma 1, n° 4, c.p.c.) e il conflitto teorico tra giudicati (art. 395, comma 1, n° 5 c.p.c.). La revocazione straordinaria può invece avere luogo per i seguenti motivi: dolo della parte (art. 395, comma 1, n° 1 c.p.c.), prove false (art. 395, comma 1, n° 2 c.p.c.), rinvenimento di documenti (art. 395, comma 1, n° 3 c.p.c.), dolo del giudice accertato con sentenza passata in giudicato (art. 395, comma 1, n° 6 c.p.c.). Può essere proposta entro sessanta giorni dalla scoperta del vizio revocatorio, purché successiva alla scadenza dei termini per l'appello. Qualora antecedente, il mezzo di impugnazione esperibile è l'appello, la cui scadenza di sessanta giorni decorre dal momento della scoperta del vizio.

In forza della citata modifica dell'art. 62 del D. Lgs. n° 546/92, anche le sentenze emesse in un unico grado (in esito al cd ricorso per saltum) possono essere oggetto di ricorso per revocazione straordinaria, in quanto i motivi di revocazione ordinaria possono essere fatti valere con l'appello. Per espressa previsione dell'art. 65, comma 3 bis, del D. Lgs. n° 546/92, all'istituto della revocazione si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui all'articolo art. 52, del D. Lgs. n° 546/92 in materia di sospensione. La proposizione della revocazione non sospende il termine per proporre il ricorso per Cassazione.

Ai fini del **recupero delle spese di lite** eventualmente liquidate a favore del contribuente, si applica la disciplina di cui all'articolo 69, comma 1, primo periodo, del D.lgs. n. 546/1992, in base alla quale "Le sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente e quelle emesse su ricorso avverso gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'articolo 2, comma 2 sono immediatamente esecutive". In caso di mancata esecuzione, il contribuente ha la possibilità di promuovere il giudizio di ottemperanza ai sensi dell'articolo 70 del D.lgs. n. 546/1992, che - in ordine alle spese di giudizio e indipendentemente dal relativo importo - compete alla Corte di Giustizia Tributaria in composizione monocratica.

Invece, nell'ipotesi di liquidazione delle spese di lite a favore dell'Agenzia delle entrate, dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, degli altri enti impositori, degli agenti e dei concessionari privati della riscossione, qualora assistiti da propri dipendenti, il comma 2-sexies dell'articolo 15 del D.lgs. n. 546/1992 contiene una disposizione di favore per il contribuente. Infatti, il predetto comma dispone che la riscossione delle somme liquidate a favore dei soggetti di cui sopra, avviene - mediante iscrizione a ruolo - soltanto dopo il passaggio in giudicato della sentenza.

Infine, nel caso di condanna del ricorrente al pagamento delle spese di lite con distrazione in favore del difensore antistatario dell'ente impositore, al fine di consentire al professionista il recupero delle stesse, la segreteria della Corte provvede al rilascio della sentenza munita di formula esecutiva successivamente al passaggio in giudicato della stessa.

Le disposizioni sul **patrocinio a spese dello Stato** assicurano ai non abbienti il diritto, garantito dall'art. 24 della Costituzione, di agire e difendersi avanti alle Corti di Giustizia Tributaria. Nello specifico, hanno diritto al gratuito patrocinio i titolari di reddito imponibile non superiore a euro 11.746,68 (Decreto del Ministero della Giustizia del 23 luglio 2020 - pubblicato sulla G.U. n° 24 del 30/01/2021). Per la determinazione del reddito minimo si devono considerare anche i redditi dei familiari, aggiungendo a quello del richiedente i redditi posseduti dai conviventi. L'istanza va presentata secondo quanto stabilito dagli artt. 78 e seguenti del D.P.R. n° 115/2002 (TU Spese di giustizia).

**Nel contenzioso tributario vige il principio della soccombenza**, che pone le spese del giudizio e gli onorari della difesa totalmente a carico della parte soccombente. L'assistenza tecnica delle parti è obbligatoria, tranne casi particolari per le cd liti minori.

La Commissione Tributaria può disporre la compensazione parziale o totale delle spese in caso di soccombenza reciproca o parziale o ricorrenza di altri gravi motivi. La compensazione deve essere esplicitamente motivata e può essere oggetto di impugnazione.

## **5.IL DIRITTO APPLICATO NEL PROCESSO TRIBUTARIO: IL PRIMATO DEL DIRITTO EURPEO**

Quando si parla di leggi viene subito in mente la Costituzione Repubblicana, la quale costituisce la punta di diamante del diritto nazionale, la fonte primaria del diritto, però bisogna aggiungere un aggettivo importante e cioè “interno”, poiché non possiamo dimenticare che, dopo la introduzione nel 1948 della Costituzione repubblicana, l'Italia si è posta fra i paesi fondatori dell'Unione Europea e che oggi fa parte dell'Unione Europea, il che ha portato anche ad una profonda modifica nella gerarchia delle fonti del diritto italiano.

**Il primato del diritto europeo si sostanzia nella prevalenza di quest'ultimo sulle norme interne con esso contrastanti, sia precedenti che successive e quale ne sia il rango, anche costituzionale. In pratica, la norma interna contrastante con una norma comunitaria provvista di efficacia diretta non può essere applicata ovvero deve essere disapplicata, con la conseguenza che il rapporto resta disciplinato, per quanto di ragione, dalla sola norma comunitaria.**

Ai Trattati istitutivi della Comunità e poi dell'Unione Europea è stata data efficacia in Italia con Legge ordinaria. Le norme in esse contenute dovrebbero quindi avere il rango di legge ordinaria, potendosi così far luogo alla loro eventuale abrogazione o modificazione ad opera di leggi ordinarie successive. Tale effetto è stato scongiurato attraverso un'interpretazione giurisprudenziale (tanto della Corte costituzionale italiana, quanto della Corte di Giustizia).

Secondo la sentenza nel caso Costa Enel (n. 14/1964 della Corte costituzionale) la disposizione di cui all'art 11 della Cost non ha l'effetto di rendere incostituzionali le norme interne che contrastano con i Trattati e ancora la sentenza n. 6/64 della Corte di Giustizia, sempre in caso Costa/Enel, ha affermato che, aderendo alla Comunità, gli stati membri hanno accettato correlative limitazioni di sovranità. **I trattati non possono quindi trovare limitazioni nel diritto interno.**

La stessa dicotomia si è creata nel garantire l'applicazione dei regolamenti europei. In un primo momento la Corte costituzionale affermò che la disapplicazione della norma interna contrastante doveva passare per una dichiarazione di incostituzionalità mediata dall'art 11 della Cost. **La Corte di Giustizia (caso Simmenthal 1978) ha ritenuto invece che il primato del diritto comunitario esige che qualsiasi giudice applichi integralmente il diritto comunitario e disapplichi il diritto interno contrastante. Infine anche la Corte costituzionale ha riconosciuto il primato del diritto comunitario (sent 170/1984 caso Granital): l'art 11 della Cost non viene più utilizzato, nell'argomentazione della Corte, per fondare l'illegittimità costituzionale delle norme interne difformi, ma per sancire il riparto di competenze fra i due ordinamenti e per sancire la primazia di ognuno, nell'ambito riservato dai Trattati.**

La conclusione ormai consolidata e granitica è quindi nel senso che le questioni di riparto di giurisdizione tra giudice nazionale e giudice comunitario vanno risolte, anche ove non si proceda al rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, in una prospettiva di diritto comunitario, in quanto la giurisdizione del giudice comunitario è determinata dalle norme dei Trattati comunitari e tali disposizioni si impongono su quelle di diritto nazionale in virtù del primato del diritto comunitario, così come interpretato dalla Corte di Giustizia, alla quale è riservata tale competenza ai sensi dell'art. 234, comma primo, lett. a), del Trattato CE, nella versione consolidata del 1997. La Corte di giustizia della UE è infatti l'unica autorità giudiziaria deputata all'interpretazione delle norme comunitarie, la quale ha carattere vincolante per il giudice nazionale, che può e deve applicarla

anche ai rapporti giuridici sorti e costituiti prima della sentenza interpretativa. Ne consegue che a tali sentenze, sia pregiudiziali e sia emesse in sede di verifica della validità di una disposizione, va attribuito effetto retroattivo, salvo il limite dei rapporti ormai esauriti, e "ultra partes", di ulteriore fonte del diritto della UE, non nel senso che esse creino "ex novo" norme comunitarie, bensì in quanto ne indicano il significato ed i limiti di applicazione, con efficacia "erga omnes" nell'ambito dell'Unione. **Quindi, in presenza di un regolamento europeo, il giudice nazionale deve disapplicare direttamente la norma legislativa interna che si ponga con esso in contrasto.**

A differenza dei regolamenti, immediatamente vincolanti e dotati di efficacia diretta, l'efficacia delle direttive (atti che contengono i principi della materia, ma richiedono l'emanazione di norme di dettaglio) è generalmente mediata da un atto interno di recepimento. Tale vincolo ha determinato per lungo tempo la prolungata disapplicazione delle direttive, per il ritardo degli Stati membri nel recepimento. **Per ovviare a tale problema, la Corte di Giustizia ha sviluppato la teoria dell'applicazione diretta delle direttive che siano sufficientemente dettagliate e impongano obblighi precisi e incondizionati in capo agli Stati destinatari (self executing), quando siano scaduti i termini per il recepimento.** L'efficacia diretta opera anche nei rapporti fra cittadino e Stato, nel senso che i privati possono far valere nei confronti dello Stato diritti che nascono da direttive self executing non ancora recepite. **La Corte di Cassazione ha inoltre sancito il principio per il quale nel caso di direttiva comunitaria sufficientemente specifica nell'attribuire diritti ai singoli, ma non self-executing, l'inadempimento statale alla direttiva determina una condotta idonea a cagionare in modo permanente un obbligo di risarcimento danni a favore dei soggetti che successivamente si vengano a trovare in condizioni di fatto tali che, se la direttiva fosse stata adempiuta, avrebbero acquisito il o i diritti da essa riconosciuti.**

Il diritto tributario interno è una delle materie in cui trova assai spesso applicazione il principio del primato del diritto europeo e non vi è ormai sentenza della Corte Costituzionale o della Corte Suprema di Cassazione in materia tributaria in cui non vi sia applicazione proprio di tale principio.

Ciò deriva soprattutto dal fatto che uno dei primi obiettivi dell'Unione Europea in campo fiscale è stato quello della armonizzazione. L'armonizzazione fiscale nell'ambito della Comunità europea è il procedimento attraverso cui si rendono affini le discipline normative di determinati tributi comuni agli Stati membri, al fine di eliminare le distorsioni di origine fiscale che ostacolano la libera concorrenza nel mercato unico e di non discriminare merci, persone, servizi e capitali in base alla nazionalità. Armonizzare non vuol dire unificare, ma solo adeguarsi a un tipo comune (presupposto, base imponibile, aliquote) ed eliminare le divergenze più significative.

In ambito europeo l'armonizzazione delle imposte indirette (ex art. 93 Trattato CE) ha riguardato l'IVA, le accise e l'imposta sui conferimenti. Sull'IVA, che è il tributo nato per finanziare l'Europa, sono stati fissati i tratti fondamentali del tributo (1967: prima e seconda direttiva), dettate regole uniformi per la determinazione della base imponibile dell'imposta (1977: sesta direttiva) e dal 1° gennaio 1993 (direttiva 92/77) sono state armonizzate le aliquote (di norma risultano non inferiori al 15%; in casi specifici sono state portate al 5%). Per gli scambi interni alla Comunità, inoltre, è stato programmato il passaggio dal regime di tassazione nel paese di destinazione a quello di origine, anche se l'imposta verrà alla fine percepita dallo Stato in cui avviene il consumo del bene (lo Stato di destinazione dovrà recuperare, nei confronti dello Stato d'origine, l'IVA concessa in deduzione all'acquirente).

Le accise (e cioè quei tributi indiretti che colpiscono singole produzioni e singoli consumi, per i quali il produttore, che paga il tributo, li gira poi al consumatore e che spesso si sommano all'IVA ed eventualmente anche alle tasse sull'importazione, ma che si distinguono dall'IVA perché sono applicate a specifiche categorie di prodotti ed una sola volta sulla quantità invece che sul prezzo) sono state armonizzate da una serie di direttive nel 1992 (regime, detenzione, circolazione, controlli, struttura e aliquote). È stato conservato il sistema di prelievo dell'imposta nel paese di consumo del prodotto, prevedendo il collegamento dei depositi fiscali degli Stati membri.

Anche le diverse forme di tassazione dei capitali sono state armonizzate con la direttiva 69/335 (unica imposta sui conferimenti, armonizzata per struttura e aliquote, da applicare nello Stato in cui è situata la direzione effettiva della società; abolizione delle imposte di bollo sui titoli e soppressione di altre imposte similari), che ha indicato anche i presupposti dell'imposta (costituzione di società, trasformazione, aumento di capitale o del patrimonio sociale, trasferimento da paese terzo a Stato membro e fra Stati membri ecc.) e ha proibito l'applicazione alle società di capitali di altre imposte indirette. Le agevolazioni sono state progressivamente ampliate e nel 1985 le operazioni di concentrazione (e di fusione, grazie alla giurisprudenza della Corte di giustizia comunitaria) sono state esentate.

Manca nel Trattato CE un'uguale attenzione alle tematiche relative alle imposte dirette, che d'altronde per alcuni versi non necessitano di armonizzazione né di coordinamento e, conformemente al principio di sussidiarietà, sono regolate autonomamente dagli Stati membri. L'unico riferimento è rinvenibile nell'art. 293, volto a evitare i fenomeni di doppia imposizione. Tuttavia, in considerazione della rilevanza dei tributi diretti per il corretto funzionamento del mercato unico, sono state approvate: la direttiva sulle riorganizzazioni societarie transfrontaliere (90/43, nota come 'direttiva sulle fusioni'), che stabilisce il principio di neutralità fiscale (fusione, scissione, conferimenti di attivo e scambi di azioni non comportano tassazione delle plusvalenze risultanti dalla differenza tra valori reali e valori fiscali dei beni coinvolti nelle operazioni) e disciplina il conferimento di una stabile organizzazione; la direttiva madre-figlia (90/435), che risolve in ambito comunitario il problema della doppia imposizione internazionale dei dividendi infragruppo; la direttiva 2003/48 in materia di tassazione dei redditi di risparmio sotto forma di interessi, e la direttiva 2003/49, che disciplina il regime fiscale degli interessi e dei canoni (royalties) corrisposti da una società ad altre società o stabili organizzazioni di un medesimo gruppo con sede in Stati membri diversi, sopprimendo l'imposizione alla fonte ed eliminando, in tal modo, la doppia imposizione.

Strettamente collegato al principio di libera circolazione delle merci nell'ambito dell'Unione Europea, con esclusione quindi di qualsiasi dazio, è quello – contrapposto – delle imposizioni doganali o daziarie che dir si voglia alla introduzione di merci provenienti da paesi extra UE.

L'adozione di leggi di armonizzazione ha consentito di eliminare gli ostacoli (ad esempio rendendo inapplicabili le disposizioni nazionali) e di stabilire regole comuni volte a garantire sia la libera circolazione delle merci e dei prodotti sia il rispetto degli altri obiettivi del trattato UE, come la protezione dell'ambiente e dei consumatori o la concorrenza.

La creazione del mercato unico ha reso necessaria la soppressione di tutti gli ostacoli ancora esistenti frapposti alla libera circolazione delle merci. Il Libro bianco della Commissione (1985) ha definito gli ostacoli fisici e tecnici da eliminare e le misure da adottare da parte della Comunità a tal

fine. Tali misure sono state ora in gran parte adottate. Tuttavia il mercato unico necessita ancora di riforme sostanziali per soddisfare le sfide del progresso tecnologico.

Quanto appena detto spiega come la materia tributaria sia, ben più di altre categorie giuridiche, influenzata e guidata dal diritto comunitario in maniera assorbente, il che lascia in sostanza quasi in disparte i principi non fondamentali della nostra Costituzione repubblicana e rischia in qualche occasione (come si è già verificato) di creare una qualche frizione fra la nostra Corte Costituzionale e la CEDU o la Corte di Giustizia delle Comunità Europee.

**Il processo di armonizzazione all'interno dell'Unione Europea è peraltro ormai avviato da decenni e difficilmente potrà essere fermato, salvo il caso di scioglimento dell'Unione Europea il che costituirebbe una catastrofe per il nostro mondo. La Commissione Europea, i regolamenti e le direttive europee, le sentenze della CEDU e della Corte di Giustizia influenzano e condizionano sempre più la vita non solo del nostro Governo e delle nostre istituzioni ma anche dei semplici cittadini, i quali devono fare i conti, in ogni campo, con l'Europa. Qualcuno percepisce ciò talvolta come una ingerenza che priva l'Italia della sua sovranità, però deve apparire ed è soprattutto fonte di grandi vantaggi e di grandi risorse perché è l'Unione che fa la forza.**

Carbonia – Sant'Antioco, Istituto IPIA “Emanuela Loi”, Aula Magna, via Dalmazia, Carbonia, 30 gennaio 2023

Grazia Corradini - Presidente Giunta Regionale Sardegna AMT – Coordinatore regionale Progetto Legalità Fiscale

ALLEGATI:

### **1. Fac-simile ricorso alla Corte di Giustizia Tributaria di primo grado**

Spett.le Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di \_\_\_\_\_

RICORSO

Per \_\_\_\_\_, nato a \_\_\_\_\_ il \_\_\_\_\_ e residente in \_\_\_\_\_ via \_\_\_\_\_ n. \_\_\_\_ (C.F.: \_\_\_\_\_), elettivamente domiciliato in \_\_\_\_\_, via \_\_\_\_\_ n. \_\_\_\_, presso e nello studio dell'Avv. \_\_\_\_\_ (C.F.: \_\_\_\_\_ - Fax: \_\_\_\_\_ - p.e.c.: \_\_\_\_\_) che lo rappresenta e difende in virtù di procura in calce al presente atto.

- ricorrente

nei confronti di Agenzia delle Entrate - Ufficio di \_\_\_\_\_ / oppure \_\_\_\_\_

- resistente

avverso \_\_\_\_\_ (specificare il tipo di atto), n. \_\_\_\_\_ notificato in data \_\_\_\_\_ e relativo a \_\_\_\_\_ (specificare tributo richiesto con l'atto)

### **Premesso che**

- con atto n. \_\_\_\_\_, notificato al sig. \_\_\_\_\_ in data \_\_\_\_\_, veniva comunicata l'iscrizione a ruolo dei seguenti importi \_\_\_\_\_ per un totale complessivo di euro \_\_\_\_\_

- in realtà, il sig. \_\_\_\_\_ (inserire le argomentazioni a sostegno del ricorso, per le quali si ritengono gli importi non dovuti o comunque vizi dell'atto notificato, eventualmente suddividendo i paragrafi)

Tutto ciò premesso, il Sig. \_\_\_\_\_, come sopra rappresentato e difeso

### **Fa istanza**

di sospensione dell'atto impugnato ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 art. 47 sussistendo pacificamente, nella fattispecie, i requisiti richiesti dalla predetta norma.

In particolare il *fumus boni juris* si ravvisa nel fatto che \_\_\_\_\_

Il *periculum in mora* invece si ravvisa nel fatto che \_\_\_\_\_

### **Fa istanza**

di discussione in pubblica udienza della controversia ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 art. 33

### **Ricorre**

affinché l'Ill.ma Corte di Giustizia Tributaria di primo grado adita voglia, *contrariis rejectis*,

1) In via principale, previa sospensione ai sensi dell'art. 47 D.Lgs. n. 546/1992 annullare l'atto \_\_\_\_\_, notificato in data \_\_\_\_\_ e relativo a \_\_\_\_\_;

2) In via istruttoria, \_\_\_\_\_;

3) In ogni caso, con vittoria di spese ed onorari.

Si allega:

1. atto \_\_\_\_\_;

2. \_\_\_\_\_;

3. ...

Si dichiara che il valore della presente controversia è pari ad euro \_\_\_\_\_ e che, pertanto, il contributo unificato ammonta ad euro \_\_\_\_\_

Luogo, data

Firma

## 2. Fac-simile appello alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado di.....

Spett.le Corte di Giustizia Tributaria Regionale di \_\_\_\_\_

### RICORSO IN APPELLO

Per \_\_\_\_\_, nato a \_\_\_\_\_ il \_\_\_\_\_ e residente in \_\_\_\_\_ via \_\_\_\_\_ n. \_\_\_\_ (C.F.: \_\_\_\_\_), elettivamente domiciliato in \_\_\_\_\_, via \_\_\_\_\_ n. \_\_\_\_, presso e nello studio dell'Avv. \_\_\_\_\_ (C.F.: \_\_\_\_\_ - Fax: \_\_\_\_\_ - p.e.c.: \_\_\_\_\_) che lo rappresenta e difende in virtù di procura in calce al presente atto.

- ricorrente / appellante

nei confronti di Agenzia delle Entrate - Ufficio di \_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

- resistente / appellato

per la riforma integrale della sentenza n. \_\_\_\_\_, pronunciata dalla Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di \_\_\_\_\_ in data \_\_\_\_\_, depositata in data \_\_\_\_\_ e mai notificata/notificata in data \_\_\_\_\_

### **Fatto**

- con atto n. \_\_\_\_\_, notificato al sig. \_\_\_\_\_ in data \_\_\_\_\_, veniva comunicata l'iscrizione a ruolo dei seguenti importi \_\_\_\_\_ per un totale complessivo di euro \_\_\_\_\_

- avverso tale atto, il Sig. \_\_\_\_\_ proponeva tempestivo ricorso dinanzi alla Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di \_\_\_\_\_, chiedendo \_\_\_\_\_

- con sentenza n. \_\_\_\_\_, pronunciata in data \_\_\_\_\_, depositata in data \_\_\_\_\_ e mai notificata/notificata in data \_\_\_\_\_, la Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di \_\_\_\_\_ rigettava il predetto ricorso.

- I giudici della CGT, infatti, ritenevano che \_\_\_\_\_

- Tale sentenza è tuttavia palesemente illegittima per \_\_\_\_\_ e, pertanto, deve essere integralmente riformata per i seguenti motivi di

### **Diritto**

- \_\_\_\_\_ (*indicare tutte le ragioni a sostegno dell'appello, eventualmente suddividendo in paragrafi*)

Alla luce di tutto quanto sopra, il sig. \_\_\_\_\_ come sopra rappresentato e difeso

### **Fa istanza**

di sospensione delle sanzioni ex D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 art. 191.

Ciò, in particolare, in quanto il *fumus boni juris* si ravvisa nel fatto che \_\_\_\_\_

Il *periculum in mora* invece si ravvisa nel fatto che \_\_\_\_\_

### **Fa istanza**

affinché la controversia sia discussa in pubblica udienza, ai sensi del D. Lgs 31 dicembre 1992, n. 546 art. 33 comma 1.

## Chiede

che l'Ill.ma Corte di Giustizia tributaria di secondo grado adita, *contrariis rejectis*, voglia

1) in via principale, previa sospensione dell'esecuzione delle sanzioni, riformare integralmente la sentenza n. \_\_\_\_\_, pronunciata dalla CGT di primo grado di \_\_\_\_\_ in data \_\_\_\_\_, depositata in data \_\_\_\_\_ e mai notificata/notificata in data \_\_\_\_\_ e, per l'effetto, \_\_\_\_\_;

2) in ogni caso, con vittoria di spese ed onorari.

Si producono:

1. copia della ricevuta di notifica alla Direzione Provinciale di \_\_\_\_\_ del presente ricorso;

2. copia sentenza n. \_\_\_\_\_ della CGT di \_\_\_\_\_;

3. ...

Si dichiara che il valore della presente controversia è pari ad euro \_\_\_\_\_ e che, pertanto, il contributo unificato ammonta ad euro \_\_\_\_\_.

Luogo, data

Firma

### 3. Fac-simile ricorso in Cassazione

Suprema Corte di Cassazione

RICORSO PER CASSAZIONE

Per \_\_\_\_\_, nato a \_\_\_\_\_ il \_\_\_\_\_ e residente in \_\_\_\_\_ via \_\_\_\_\_ n. \_\_\_\_\_ (C.F.: \_\_\_\_\_), elettivamente domiciliato in \_\_\_\_\_, via \_\_\_\_\_ n. \_\_\_\_\_, presso e nello studio dell'Avv. \_\_\_\_\_ (C.F.: \_\_\_\_\_ - Fax: \_\_\_\_\_ - p.e.c.: \_\_\_\_\_) che lo rappresenta e difende in virtù di procura in calce al presente atto.

- ricorrente

nei confronti di Agenzia delle Entrate - Ufficio di \_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

- resistente

avverso la sentenza n. \_\_\_\_\_ pronunciata dalla CGT di secondo grado di \_\_\_\_\_ in data \_\_\_\_\_, depositata in data \_\_\_\_\_ e mai notificata/notificata in data \_\_\_\_\_.

### **Premesso che**

- con atto n. \_\_\_\_\_, notificato al sig. \_\_\_\_\_ in data \_\_\_\_\_, veniva comunicata l'iscrizione a ruolo dei seguenti importi \_\_\_\_\_ per un totale complessivo di euro \_\_\_\_\_

- avverso tale atto, il Sig. \_\_\_\_\_ proponeva tempestivo ricorso dinanzi alla CGT di primo grado di \_\_\_\_\_, chiedendo \_\_\_\_\_

- con sentenza n. \_\_\_\_\_, pronunciata in data \_\_\_\_\_, depositata in data \_\_\_\_\_ e mai notificata/notificata in data \_\_\_\_\_, la CGT di primo grado di \_\_\_\_\_ rigettava il predetto ricorso ritenendo che \_\_\_\_\_

- con ricorso notificato in data \_\_\_\_\_ il sig. \_\_\_\_\_ proponeva appello avverso la predetta pronuncia, chiedendo alla CGT di secondo grado di \_\_\_\_\_, di \_\_\_\_\_

- con sentenza n. \_\_\_\_\_, pronunciata in data \_\_\_\_\_, depositata in data \_\_\_\_\_ e mai notificata/notificata in data \_\_\_\_\_, la CGT di secondo grado di \_\_\_\_\_ rigettava l'appello in quanto \_\_\_\_\_

- tale pronuncia è manifestamente erronea per violazione o falsa applicazione di norme di legge e per omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio, per i seguenti motivi di

### **Diritto**

\_\_\_\_\_ (*inserire le ragioni di diritto a sostegno del ricorso, suddividendo in paragrafi se più di una*)

Tutto ciò premesso, il sottoscritto difensore, nell'anzidetta qualità,

### **Chiede**

che la Suprema Corte di Cassazione, in accoglimento del presente ricorso, Voglia \_\_\_\_\_.

Si allegano i seguenti documenti:

1. copia autentica della sentenza impugnata;
2. richiesta di trasmissione alla Corte di Cassazione del fascicolo d'ufficio;
3. \_\_\_\_\_
4. quattro copie in carta libera del presente ricorso e della predetta sentenza.

Si dichiara che il valore della presente controversia è pari ad euro \_\_\_\_\_ e che, pertanto, il contributo unificato ammonta ad euro \_\_\_\_\_.

Luogo, data

Firma

ANNO SCOLASTICO 2022- 2023 – CLASSI QUARTE E QUINTE

DIRIGENTE SCOLASTICO Prof.ssa GIORGIA FLORIS

PROFESSORI REFERENTI: 5 A Mat Prof.ssa V. Pirinu; 5 B Mat Prof. L. Cauli; 5 C Otc Prof.ssa A. Pintus; 5 A Mat Prof.ssa G. Serrenti; 5 B S.V. Prof. E. Sanna; 5 D Eno Prof.ssa R. Ibba; 4 B S.V. Prof. M. Venturino; 4 C Eno Prof. G. Cardone; 4 D Eno Prof.ssa C. Multineddu

ISTITUTO IPIA “EMANUELA LOI” – CARBONIA – SANT’ANTIOCO

**SCALETTA DELL’INTERVENTO DEL DOTT. MICHELE CONTINI – 18 FEBBRAIO 2023 Ore 8,45**

**EDUCAZIONE ALLA CONVIVENZA: PRINCIPI COSTITUZIONALI DI LIBERTA’ E UGUAGLIANZA  
FENOMENO DEI MIGRANTI. WELFARE STATE**

## Progetto «Fisco e Legalità»

Anno scolastico 2022 - 2023

### Obiettivo

- si tratta di un'educazione alla legalità
- Regole giuridiche e moralità (distinte, ma parallele):
- "imposizione" legale di valori di una data società
  
- La distanza tra -morale- e -diritto-:
- ad esempio, sentenze giuste, sentenze legittime

### Il concetto di "DEMOCRAZIA"

- Il suo significato: il potere del popolo.
- Una modalità di governare che dipenda dalla -volontà del popolo-
  
- **Art. 101 Cost.:** "La giustizia è amministrata in nome del popolo".

## Un «piccolo problema»

- Occorre stare attenti a non restringere (troppo) la nozione di "popolo".

Ad esempio:

-nell'antica Atene, la democrazia era governata dal "popolo", che era, tuttavia, una categoria molto limitata. Coloro che potevano partecipare direttamente alla «democrazia» erano una parte ridotta della popolazione, dato che le donne, gli schiavi, i forestieri e naturalmente i bambini erano esclusi.

- Oggi si parla di «democrazia rappresentativa».

- L'Articolo 21 della Dichiarazione Universale dei diritti umani (DUDU) ci dice che *«la volontà popolare è il fondamento dell'autorità del governo»*: quindi la democrazia è in effetti l'unica forma di governo compatibile con i diritti umani.

- Ad esempio, nella rivoluzione francese, il suffragio universale era «maschile».

- Altri esempi:

-l'Arabia Saudita ha concesso alle donne la possibilità di votare alle elezioni solo nel 2011;

-in Italia: Il giorno 1 febbraio 1945 è emanato il decreto legislativo luogotenenziale n. 23 che conferisce il diritto di voto alle italiane con più di 21 anni, tranne le prostitute schedate che esercitano «il meretricio fuori dei locali autorizzati».

## I valori inalienabili dell'uomo alla base delle Costituzioni moderne: libertà ed uguaglianza

- Art. 2 Cost.: *«La Repubblica riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo, sia come singolo, sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità, e richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale»*.
- -non impropriamente il Legislatore costituzionale utilizza il termine «riconoscere»: si tratta di diritti preesistenti.
- -si tratta, appunto, di diritti inviolabili: prima ancora, autolimitanti per lo stesso Legislatore.
- I Diritti Umani sono i diritti inalienabili dell'uomo, ossia i diritti che devono essere riconosciuti ad ogni persona per il solo fatto di appartenere al genere umano, indipendentemente dalle origini, appartenenze o luoghi ove la persona stessa si trova.

## Diritti c.d. naturali.

- La libertà personale
- art. 13 Cost.
  
- Uguaglianza.
- Formale e sostanziale.

## Il concetto di “schiavitù” nella storia

- La schiavitù è un’istituzione antichissima
- È meno antico il legame tra la schiavitù e il concetto di razza.  
Ad esempio, gli schiavi nell’antica Roma erano gli «sconfitti»

## Lo schiavo “moderno”: lo sfruttamento

- Dal 2016, ci sono dieci milioni di “nuovi schiavi” in più, per un totale di 49,6 milioni di «nuovi schiavi», il 54% sono donne
- I lavoratori migranti hanno una probabilità più che tripla di essere schiavizzati rispetto ai colleghi di cittadinanza locale
- Gli «schiavi moderni» sono invisibili:  
la «nuova schiavitù» è presente in ogni Paese, accanto a noi.  
In Sardegna:  
Da «servi pastori» a «schiavi pastori»

## La risposta penale del nostro Ordinamento

- art. 600 c.p.: riduzione o mantenimento in schiavitù o in servitù;
  - l'esercizio su una persona di poteri corrispondenti a quello di proprietà;
  - uno stato di soggezione continuativa;
  - costrizione a prestazioni lavorative o sessuali, accattonaggio, attività illecite, che ne determinano comunque lo sfruttamento.

- art. 603 bis c.p.: intermediazione illecita e sfruttamento del lavoro.
  - condizioni di sfruttamento nel lavoro:
    - e tra gli indici di tale requisito:
      - la reiterata corresponsione di retribuzioni in modo palesemente difforme dai contratti collettivi o, comunque, sproporzionato;
      - la reiterata violazione della normativa sull'orario di lavoro, sui periodi di riposo, sull'aspettativa obbligatoria, sulle ferie;
      - la violazione delle norme in materia di sicurezza sui luoghi di lavoro;
      - metodi di sorveglianza;
      - "approfittando dello stato di bisogno dei lavoratori"*.

## La realtà dei "migranti"

- È un fenomeno criminale internazionale in costante aumento
- Guerre, povertà, dittature e genocidi sono spesso alla base di consistenti flussi migratori.
- Spesso gli immigrati seguono vie illegali per raggiungere il Paese di destinazione, divenendo quindi irregolari
- Ad esempio, i c.d. scafisti
- Le persone che si muovono in questa maniera spesso mettono a rischio la propria vita, sono obbligate a viaggiare in condizioni disumane e possono essere oggetto di sfruttamento e abuso

ANNO SCOLASTICO 2022- 2023 – CLASSI QUARTE E QUINTE

DIRIGENTE SCOLASTICO Prof.ssa GIORGIA FLORIS

PROFESSORI REFERENTI: 5 A Mat Prof.ssa V. Pirinu; 5 B Mat Prof. L. Cauli; 5 C Otc Prof.ssa A. Pintus; 5 A Mat Prof.ssa G. Serrenti; 5 B S.V. Prof. E. Sanna; 5 D Eno Prof.ssa R. Ibba; 4 B S.V. Prof. M. Venturino; 4 C Eno Prof. G. Cardone; 4 D Eno Prof.ssa C. Multineddu

ISTITUTO IPIA “EMANUELA LOI” – CARBONIA – SANT’ANTIOCO

**SCALETTA DELL’INTERVENTO DEL DOTT. MANFREDO ATZENI – 2 marzo 2023 Ore 8,45**

## **DIRITTO AL LAVORO E DEL LAVORO E LE RELATIVE PROBLEMATICHE DI LEGALITA’ E TRIBUTARIE**

Il lavoro nella Costituzione Italiana: gli artt. 1, 2, 3, 4, 32, 35, 36, 37, 38, 39, 40, 41.

L’importanza della solenne affermazione contenuta nell’art. 1.

Suo successivo svolgimento nei successivi articoli, sopra richiamati:

- l’art. 2 (diritti inviolabili dell’uomo e doveri di solidarietà);
- l’art. 3, il fondamentale principio di eguaglianza, in particolare il secondo comma;
- l’art. 4 (diritto al lavoro e doveri conseguenti);
- l’art. 32, (diritto alla salute);

- l'art. 35 (tutela del lavoro);
- l'art. 36 (diritto alla retribuzione, durata massima della prestazione lavorativa, diritto al riposo settimanale e alle ferie);
- l'art.37 (parità di trattamento fra generi, tutela dei minori); l'art. 38 (assistenza sociale); gli artt. 39 e 40 (sindacati e diritto di sciopero); l'art. 41 (libertà di iniziativa economica).

Il lavoro dipendente e il lavoro autonomo: entrambi da tutelare in base all'art. 1, ma differente ricostruzione dei rapporti economici conseguenti, e delle forme di tutela.

Tutela più accentuata per il lavoro dipendente, nel quale è agevole individuare una parte "forte" e una parte "debole", artt. 35, 36, 39 e 40 principalmente riferiti alla tutela del lavoro dipendente, art. 41 principalmente diretto all'attività imprenditoriale, gli altri rivolti a tutti: il diritto alla salute, per esempio, riguarda tanto il lavoratore dipendente quanto il datore di lavoro.

Sottolineatura per le differenze di genere.

Sviluppi nella legislazione ordinaria dei principi costituzionali: lo statuto dei lavoratori, le leggi sulla parità di genere, sull'avviamento al lavoro dei disabili, leggi sulla salute nei luoghi di lavoro etc.

Sistema evidentemente in divenire (come tutte le cose umane) ma necessità di evitare posizioni disfattiste, che portano a distruggere quanto è stato raggiunto.

Differenti categorie nel lavoro dipendente: pubblico impiego e impiego privato: differenziazioni.

La creazione di un'apposita struttura per le cause in materia di lavoro.

Il lavoro come creazione di ricchezza: l'art. 53, espressione del principio di solidarietà di cui all'art. 2.

Il rapporto tributario: gli indici di capacità contributiva, i diversi sistemi di imposizione conseguenti.

Esistono storture del sistema, ma pagare le tasse è bello?

Necessità del reperimento delle risorse per finanziare i servizi; i problemi della riscossione.

Rapporto fra forma e sostanza nell'ordinamento tributario.

La tutela giurisdizionale dei contribuenti.

ANNO SCOLASTICO 2022- 2023 – CLASSI QUARTE E QUINTE

DIRIGENTE SCOLASTICO Prof.ssa GIORGIA FLORIS

PROFESSORI REFERENTI: 5 A Mat Prof.ssa V. Pirinu; 5 B Mat Prof. L. Cauli; 5 C Otc Prof.ssa A. Pintus; 5 A Mat Prof.ssa G. Serrenti; 5 B S.V. Prof. E. Sanna; 5 D Eno Prof.ssa R. Ibba; 4 B S.V. Prof. M. Venturino; 4 C Eno Prof. G. Cardone; 4 D Eno Prof.ssa C. Multineddu

ISTITUTO IPIA “EMANUELA LOI” – CARBONIA – SANT’ANTIOCO

**RELAZIONE DELLA DOTT.SSA DONATA CABRAS 14 aprile 2023 Ore 11,00**

## **EDUCAZIONE ALLA LEGALITA’. CAPACITA’ CONTRIBUTIVA, ELUSIONE, EVASIONE. EFFETTI SUL REDDITO DEI CITTADINI E SULLE CASSE DELLO STATO.**

### **Principi costituzionali in materia tributaria**

Nell’ambito del progetto di educazione alla legalità, approcciando la materia tributaria è prioritario prendere le mosse dalla Carta fondamentale; la Costituzione, infatti, contiene alcuni principi ai quali è ispirato il sistema fiscale nel nostro Paese.

Costituiscono principi fondamentali:

- Il principio di legalità dei tributi;
- Il principio di progressività del sistema tributario.

**Il principio di legalità** è stabilito dall'art. 23 della Costituzione e dispone che *“nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge”*.

Si tratta di un principio di garanzia e di democrazia che assegna ai rappresentanti eletti dai Cittadini, ovvero ai parlamentari – titolari del potere legislativo – il potere di definire, attuare e garantire l'effettività degli obblighi tributari, dettando con legge le regole necessarie.

Il principio di legalità, quindi, sta a significare che l'istituzione di una entrata tributaria, e la sua concreta applicazione, può avvenire solo per legge, vale a dire con un atto approvato dal Parlamento.

Si può trattare di una legge formale, approvata secondo la normale procedura prevista dall'art. 72 della Costituzione, oppure può essere un atto avente forza di legge e, quindi, un decreto delegato di cui all'art. 76 della Costituzione, ovvero un decreto-legge, disciplinato dall'art. 77 della Costituzione.

E' di grande attualità la riforma fiscale che sarà attuata proprio ricorrendo al sistema della legge delega, cui dovranno fare seguito i decreti delegati che, nella cornice delineata dalla delega, dovranno dettare la normativa di dettaglio.

Il principio di legalità costituisce una caratteristica essenziale di uno Stato di diritto, nel quale l'attività della pubblica amministrazione, e in particolare l'attività impositiva in forza della quale vengono richiesti i tributi, deve essere esercitata secondo norme di carattere generale, approvate da organi rappresentativi della volontà popolare.

**Il principio di progressività** è stabilito dall'art. 53 della Costituzione che recita: *“Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività”*.

Questo articolo contiene anche altri importanti principi: 1) quello di **universalità**, in quanto l'imposizione fiscale colpisce tutti i cittadini; 2) quello della **capacità contributiva**, in base al quale, tra l'altro, i cittadini più poveri sono esentati dalla imposizione fiscale.

La capacità contributiva si determina prendendo in considerazione alcuni indici che rivelano la presenza di ricchezza tassabile quali: il reddito, il patrimonio e i risparmi (beni immobili, mobili registrati, conti correnti, azioni, obbligazioni), i consumi (acquisti), i trasferimenti di ricchezza.

Il criterio della progressività consiste nell'aumento dell'imposta in misura più che proporzionale rispetto all'incremento del reddito colpito. Ciò significa che, in base al principio costituzionale della progressività, l'insieme delle imposte aumenta in misura crescente rispetto all'aumento della ricchezza posseduta.

L'applicazione del principio di progressività è molto chiaramente rappresentato dalle aliquote IRPEF che sono crescenti per scaglioni di reddito.

Tali aliquote sono state ritoccate con la legge di bilancio per il 2022 (art. 1, commi 2 - 3 della legge 30 dicembre 2021, n. 234).

Fino al 2021 le aliquote erano le seguenti:

|                                   |     |
|-----------------------------------|-----|
| Per redditi fino a euro 15.000,00 | 23% |
| Da 15.001,00 a 28.000,00          | 27% |
| Da 28.001,00 a 55.000,00          | 38% |
| Da 55.001,00 a 75.000,00          | 41% |
| Oltre 75.000,00                   | 43% |

Le nuove aliquote vigenti sono così stabilite:

|                                   |     |
|-----------------------------------|-----|
| Per redditi fino a euro 15.000,00 | 23% |
| Da 15.001,00 a 28.000,00          | 25% |
| Da 28.001,00 a 50.000,00          | 35% |
| Da 50.001,00 in poi               | 43% |

In prospettiva, con l'adozione della riforma fiscale, le aliquote dovrebbero essere ridotte a tre (23%,33%, 43%), ma allo stato si tratta solo di previsioni che dovranno concretizzarsi in futuro.

Il principio della progressività costituisce un importante strumento di giustizia tributaria, da collegare al principio di eguaglianza effettiva tra i cittadini stabilito dall'art. 3 della Costituzione, in base al quale *“Tutti i cittadini hanno pari dignità sociale e sono uguali davanti alla legge...E' compito della Repubblica rimuovere gli ostacoli di ordine economico sociale che, limitando di fatto la libertà e l'eguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del nostro Paese”*.

Il collegamento tra l'art. 53 e l'art. 3 realizza il principio di equità tra i cittadini e lo Stato, nel senso che tutti coloro che hanno lo stesso livello di benessere (**cioè la stessa capacità contributiva**) contribuiscono nella stessa misura al finanziamento della spesa pubblica e chi gode di un maggiore benessere partecipa alle spese pubbliche in misura maggiore degli altri (progressività del sistema tributario).

Lo Stato, quindi, facendo pagare le imposte con criteri progressivi e provvedendo, con le entrate riscosse ai servizi di utilità generale, svolge un ruolo fondamentale per evitare le diseguaglianze e, in particolare, per rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale che limitano di fatto la libertà e l'uguaglianza dei cittadini.

In pratica, il principio di progressività nel nostro Paese è attuato con l'IRPEF che, come abbiamo visto, cresce progressivamente; le altre imposte sono normalmente proporzionali, senza voler poi accennare al fenomeno dell'evasione fiscale, del quale parleremo più avanti, per cui, purtroppo, nei fatti non è sempre vero che più ha più paga.

L'evasore fiscale non solo viene meno ad un obbligo di legge, ma contravviene anche ad un principio che promana dall'art. 2 della Costituzione che *"richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale"*.

E' compito dello Stato garantire il rispetto del dovere di solidarietà che comporta che chiunque è tenuto a partecipare alle spese pubbliche in base alla propria capacità economica (ovvero alla capacità contributiva), indipendentemente dai benefici che ne ricava in termini di servizi pubblici.

A conclusione della breve panoramica sull'inserimento della materia tributaria in Costituzione, ritengo di dover fare cenno all'art. 75 della Carta fondamentale che, al comma 2, dispone che *"Non è ammesso il referendum per le leggi tributarie..."*, che costituisce un corollario dei principi esaminati in precedenza dovendosi, evidentemente, sottrarre le norme in materia fiscale al vaglio abrogativo del referendum popolare.

L'art. 81 della Costituzione impone il divieto di stabilire nuovi tributi e nuove spese con la legge di approvazione del bilancio e l'art. 119 prevede di demandare agli enti territoriali una parte di autonomia finanziaria.

\*\*\*\*\*

### **Il principio di capacità contributiva**

Tra i principi costituzionali in materia tributaria quello relativo alla capacità contributiva, la cui applicazione dovrebbe garantire l'eguaglianza tra i cittadini, è forse tra quelli che appare di più difficile realizzazione dal punto di vista pratico.

Tale principio, in seno alla dottrina, è stato spesso considerato una sorta di "scatola vuota" alla quale dare concreto contenuto. Tale contenuto è stato individuato nella idoneità economica dell'individuo a concorrere alle spese pubbliche, idoneità che si esprime attraverso indici economicamente valutabili quali: il patrimonio, il reddito, il risparmio, la spesa effettuata per consumi o investimenti, i trasferimenti di ricchezza e/o beni, le rendite finanziarie, vale a dire fenomeni sempre suscettibili di una **valutazione economica oggettiva**. In proposito occorre sottolineare che imposte che colpissero fatti differenti (non suscettibili di valutazione economica oggettiva) sarebbero incostituzionali: si pensi, al riguardo, a tributi che prendessero in considerazione lo stato civile di una persona (ci fu un tempo in cui esisteva la tassa sul celibato), o la sua appartenenza religiosa o politica.

La stessa giurisprudenza costituzionale, nel corso degli anni, si è pronunciata sul contenuto da attribuire al principio costituzionale individuando nella capacità contributiva *"l'idoneità economica del contribuente a corrispondere la prestazione coattiva imposta"*.

La capacità contributiva, nel rispetto e nella attuazione dell'uguaglianza tra i Cittadini, deve garantire di trattare uniformemente situazioni analoghe e di trattare in modo differente manifestazioni di ricchezza differenti, consentendo di tutelare e agevolare il lavoro (art. 35 Cost.), la salute (art. 32 Cost.), la famiglia (art. 31 Cost.), il risparmio (art. 47 Cost.).

Il sistema deve garantire al suo interno la coerenza tra le disposizioni, assicurando che attraverso il sistema impositivo si attui una redistribuzione che vada ad incidere sul contribuente in ragione delle proprie disponibilità, rimanendo intestato al Legislatore, nella sua discrezionalità, di fissare

il limite massimo della misura del tributo, nel rispetto del principio di ragionevolezza che possa conciliare le esigenze finanziarie dello Stato con quelle del Cittadino chiamato a concorrere e a contribuire ai bisogni della vita collettiva, compatibilmente con quelli della vita individuale o della propria famiglia.

In materia tributaria rientra nella discrezionalità del Legislatore non solo individuare i singoli fatti indice di ricchezza ed espressivi della capacità contributiva, ma anche definire il regime giuridico tributario del fatto assunto come presupposto della imposizione, con particolare riferimento al reddito imponibile per quanto riguarda le imposte dirette e, altresì, stabilire l'entità e la proporzionalità dell'imposizione tributaria avuto riguardo anche agli oneri deducibili.

In conclusione, si può osservare che:

- 1) Il concetto di capacità contributiva, nel corso della sua evoluzione, soprattutto nella giurisprudenza della Corte costituzionale, ha assunto oramai una interpretazione costante;
- 2) Nella legislazione ordinaria l'effettività di tale concetto, espressivo del principio di uguaglianza, non ha ancora trovato il suo definitivo approdo; La riforma fiscale (in itinere) e l'applicazione del federalismo fiscale potrebbero rappresentare un possibile avanzamento nel processo di effettiva equità fiscale e di uguaglianza tra i Cittadini, ma solo il futuro potrà fornirci elementi al riguardo.

\*\*\*\*\*

### L'evasione fiscale

---

Se si sfoglia un giornale quotidiano o se si ascolta un notiziario o un programma di approfondimento, si può vedere che spesso viene affrontato l'argomento della evasione fiscale, fenomeno che appare costantemente presente e che si cerca di contrastare con misure che possano ridurre l'entità.

L'evasione fiscale consiste nei comportamenti di una persona fisica o di una società (intesa come persona giuridica) finalizzati a evitare di pagare i tributi, cioè le imposte o le tasse.

**Le imposte** sono le somme raccolte dallo Stato con lo scopo di finanziare le attività pubbliche generali, senza vincoli o specifiche destinazioni. E' quel che avviene per l'IVA, che tutti paghiamo quando facciamo un acquisto, dalla merendina, all'automobile, o quando ci rivolgiamo ad un imprenditore o a un professionista per l'esecuzione di un lavoro o di una prestazione: il prezzo di vendita comprende anche una percentuale che il venditore non può tenere per sé, ma deve versare allo Stato; lo stesso deve fare l'imprenditore o il professionista che emetterà fattura col compenso per la prestazione, cui aggiunge l'IVA che deve versare allo Stato. I soldi corrisposti allo Stato a titolo di IVA vengono acquisiti senza che ne sia specificato il successivo utilizzo che lo Stato ne farà.

**Le tasse**, invece, vengono richieste per finanziare uno specifico servizio pubblico a fronte di quello specifico servizio pubblico reso dallo Stato o da un ente pubblico al cittadino. Ne è un esempio la TASI (Tassa sui Servizi Indivisibili) che viene pagata a fronte di una serie di servizi erogati al cittadino quali lo smaltimento dei rifiuti, la manutenzione stradale, l'illuminazione pubblica e, quindi, con la specifica finalità di andare a finanziare quel servizio.

L'evasione fiscale può consistere in comportamenti anche apparentemente molto semplici e purtroppo assai diffusi quali la mancata emissione dello scontrino fiscale o della ricevuta, a fronte di un acquisto o della erogazione di una prestazione.

In questo caso su tale operazione l'evasione è totale.

In altri casi lo scontrino o la fattura vengono emessi per un importo inferiore a quello corrisposto e in queste fattispecie l'evasione sarà parziale in quanto l'IVA e le altre imposte saranno calcolate e versate sul minore importo risultante dai documenti fiscali (scontrino o fattura).

La dimensione del fenomeno è particolarmente ampia e riguarda principalmente i lavoratori autonomi quali commercianti, artigiani, agricoltori, professionisti, e le imprese che omettono o, più spesso, dichiarano un reddito inferiore a quello prodotto per corrispondere meno imposte.

Nell'ambito delle imprese un particolare rilievo ha il lavoro nero, cioè milioni (nel 2017 erano stati calcolati circa tre milioni) di lavoratori che operano in modo sommerso, senza assicurazione o contributi, totalmente sconosciuti al fisco.

Per quanto riguarda i lavoratori dipendenti, sia del settore pubblico, sia del settore privato, il reddito viene loro corrisposto al netto dell'imposizione fiscale che viene trattenuta dal datore di lavoro e da questo versata allo Stato e, pertanto, non vi sono spazi per l'evasione con riferimento a tali redditi.

\*\*\*\*\*

### **Conseguenze dell'evasione e mezzi di contrasto al fenomeno.**

Le principali conseguenze del fenomeno dell'evasione fiscale consistono: 1) nelle minori entrate nelle casse dello Stato e degli enti pubblici e 2) una distorsione del mercato (concorrenza sleale) a tutto vantaggio degli evasori e a discapito dei contribuenti onesti.

Nel primo caso la dinamica è molto chiara: con l'omesso o parziale pagamento dei tributi (siano essi imposte o tasse) lo Stato e le Amministrazioni pubbliche avranno delle minori entrate, vale a dire minori risorse per assicurare i servizi ai cittadini. A fronte di minori risorse disponibili si potrà reagire riducendo la spesa pubblica, si pensi alla sanità, all'istruzione, a tutti gli altri servizi che l'Amministrazione pubblica offre ai cittadini. Si potrà reagire cercando di aumentare le entrate, aumentando la pressione fiscale a carico dei cittadini onesti che pagano (o a quelli, come i lavoratori dipendenti, che non possono evadere con ciò incidendo sul reddito che dovrà scontare un aggravio di imposte). Inoltre, considerato che a minori

entrate corrispondono minori spese pubbliche, a quei servizi che l'amministrazione pubblica dovrà tagliare, si pensi alle scuole dell'infanzia o al servizio di trasporto gratuito, alle mense etc., i cittadini dovranno sopperire ricorrendo a servizi privati e affrontando, quindi, ulteriori costi, che graveranno sul bilancio familiare. Si potrà anche ricorrere ad un aumento del debito pubblico, cioè ad ulteriori emissioni di titoli di Stato che rappresentano un prestito che i cittadini o le banche o altri investitori fanno a favore dello Stato per un determinato periodo di tempo al termine del quale l'importo prestato dovrà essere restituito dallo Stato che, per la durata del prestito, corrisponde gli interessi prestabiliti in misura che possano attrarre gli investitori.

L'altra conseguenza negativa dell'evasione è la distorsione del mercato. In generale chi paga le tasse ne risulta penalizzato, mentre chi non le paga ne ha un beneficio. Applicando questo principio al mercato - se pensiamo, ad esempio, ad un commerciante - risulta evidente che, non pagando le tasse, potrà avere costi minori e, pertanto, potrà praticare prezzi più bassi e competitivi rispetto a chi, invece, nel rispetto delle regole, ha costi maggiori e non può reggere la concorrenza - sleale - praticata dagli evasori. Questa situazione di svantaggio potrebbe portare alle conseguenze estreme del fallimento delle persone oneste, a tutto vantaggio di chi evade le imposte.

A fronte della evasione fiscale così diffusa nel nostro Paese, lo Stato ha previsto e pone in essere un sistema di misure di contrasto a tale fenomeno che incide molto pesantemente sulla vita dei cittadini. In particolare, è fondamentale intervenire sull'economia sommersa, su tutto quel mondo che sfugge alla imposizione fiscale attraverso il lavoro nero, ma anche sull'evasione attuata dai contribuenti che omettono di dichiarare il proprio reddito o lo dichiarano in misura inferiore a quello effettivo.

L'Amministrazione finanziaria a livello statale, con l'Agenzia delle entrate, col supporto dei militari della Guardia di finanza, effettua i controlli finalizzati a fare emergere i casi di evasione. Al riguardo vengono effettuati i controlli sulle dichiarazioni dei redditi, non solo su base cartolare, ma anche con controlli incrociati, con controlli bancari, con verifiche dirette presso la sede delle società, con riscontri tra reddito dichiarato e patrimonio posseduto o tenore di vita del contribuente, anche in caso di omessa dichiarazione, come avviene in ipotesi, non tanto infrequente, di soggetti sconosciuti al fisco.

Al termine delle verifiche, in caso di riscontrate irregolarità, l'Agenzia delle entrate notificherà al contribuente l'avviso di accertamento, o la cartella di pagamento nei quali si contestano le violazioni e si chiede il pagamento del tributo non versato, con le relative sanzioni ed interessi.

Tra le misure introdotte per limitare l'evasione fiscale non possiamo dimenticare la fatturazione elettronica per le imprese e l'incentivo all'utilizzo dei sistemi di pagamento elettronici, quali carte di credito o bancomat anche per i privati, nonché il limite all'utilizzo del contante.

Si tratta, in tutti questi casi di pagamenti elettronici, di modalità che consentono la tracciabilità dei pagamenti, riducendo gli scambi in contanti che permettono di operare eludendo i controlli e, conseguentemente, di sfuggire alla imposizione fiscale (a tacere del denaro di provenienza illecita).

Quella contro l'evasione fiscale è una battaglia complessa e, senza voler essere infausti profeti, ancora ben lungi dall'essere vinta, ma il potenziamento degli uffici, ivi compresi quelli della giustizia tributaria, e una maggiore coscienza etica da parte di tutti i cittadini, potrà consentire di raggiungere buoni risultati.

\*\*\*\*\*

### **L'elusione fiscale**

Accanto alla evasione fiscale, dobbiamo menzionare anche l'elusione fiscale.

Quest'ultima costituisce un fenomeno più complesso e sofisticato. Infatti, mentre l'evasione fiscale consiste in una chiara violazione degli obblighi di legge che si concretizza nella omessa dichiarazione o nella dichiarazione di un minor reddito, l'elusione si verifica allorché vengono posti in essere comportamenti finalizzati ad evitare il pagamento dell'imposta, senza violare la legge, ma sfruttando la normativa aggirando gli obblighi tributari in maniera apparentemente legittima.

Si tratta di una legittimità solo formale. Si parla al riguardo, di comportamenti non "contra legem", ma "extra legem".

La normativa di riferimento si rinviene nell'art. 10 bis della legge 212/2000, recante lo Statuto del Contribuente (come modificato dal D.lgs. 5 agosto 2015, n. 128).

Le nuove disposizioni superano la norma antielusiva prevista prima dall'art. 37 bis del DPR 600/1973, ma ribadiscono la presenza di un abuso di diritto, cioè di una elusione, nel caso di "una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti".

In questo caso l'amministrazione fiscale ne disconosce i vantaggi e ridetermina i tributi dovuti sulla base delle norme e dei principi elusi. Resta in capo all'Agenzia delle entrate l'onere di fornire la dimostrazione (onere della prova) della mancanza di una giustificazione fiscale ed economica degli atti posti in essere che si ritengono elusivi.

Al riguardo è importante specificare che i vantaggi fiscali sono ritenuti indebiti quando sono realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.

Sono, invece, ritenute legittime le ragioni extrafiscali, anche di ordine organizzativo o gestionale dell'impresa, che possano migliorarne il funzionamento o che migliorino l'attività professionale del contribuente. In questo caso la dimostrazione (onere della prova) dell'esistenza di queste ragioni economiche extrafiscali è, però, a carico del contribuente.

A titolo di esempio posso richiamare una fattispecie che ho riscontrato in casi concreti esaminati in sede di giudizio tributario.

Un contenzioso riguardava un albergo che, invece di assumere il personale necessario alle attività della struttura ricettizia, ricorreva ad una diversa società che forniva il personale.

La prova che si trattasse di un comportamento elusivo era stata fornita dall' Agenzia delle entrate dimostrando che la società era stata costituita con persone già dipendenti dell'albergo, che tutto il personale operava esclusivamente all'interno dell'albergo alle dirette dipendenze della proprietà dell'albergo stesso e non esisteva alcuna ragione per adottare questo schema organizzativo se non quella di aggirare la normativa fiscale più onerosa in caso di personale assunto alle dipendenze dell'albergo.

Una fattispecie simile aveva riguardato un professionista che, allo stesso modo, invece di assumere il personale per la propria segreteria, si avvaleva di una società che forniva tale personale.

Anche in questo caso la società era stata costituita a d hoc, il personale operava solo per quel professionista e l'unica ragione dell'adozione di tale schema era rinvenibile nel vantaggio fiscale per il professionista.

In entrambi i casi le società che fornivano il personale dipendente avevano sede presso l'albergo e presso il professionista ed era stata fornita la prova inconfutabile che l'operazione aveva esclusivamente una finalità elusiva dell'imposta.

\*\*\*\*\*

### **Il ruolo della Magistratura e considerazioni conclusive**

Come abbiamo visto, la mancata ottemperanza agli obblighi tributari determina un grave danno al Paese sottraendo importanti risorse che sono necessarie per far fronte ai bisogni dei cittadini e fa gravare il peso dei tributi sui contribuenti onesti che pagano, quindi, anche per gli evasori.

Sia il nostro Presidente della Repubblica, ma anche Papa Francesco, hanno spesso richiamato i cittadini al dovere di contribuire tutti al benessere comune, adempiendo agli obblighi tributari.

La Magistratura interviene allorché vengono riscontrate le violazioni e dirime le controversie che siano insorte, al fine di riportare la legalità e consentire l'acquisizione allo Stato (o alle altre pubbliche amministrazioni) delle entrate spettanti.

Al riguardo viene in rilievo innanzitutto la Magistratura tributaria, vale a dire le Corti di giustizia tributaria di 1° e di 2° grado e la Sezione tributaria della Corte di cassazione, ma naturalmente anche la Magistratura ordinaria (si pensi ai reati tributari quali la frode fiscale) e la Magistratura contabile.

Abbiamo visto in precedenza come la Costituzione in diversi articoli si occupi della materia tributaria.

Continuando a sfogliare la Costituzione, qualche articolo più avanti, nel Titolo IV, che riguarda la Magistratura, troviamo l'art. 103 che, al comma 2, dispone che *“la Corte dei conti ha giurisdizione nelle materie di contabilità pubblica e nelle altre specificate dalla legge”*.

Le materie di contabilità pubblica, per quanto interessa in questa sede, in cui viene in rilievo il ruolo svolto dalla magistratura contabile per il ripristino della legalità con specifico riferimento all'ambito tributario, tali materie attengono essenzialmente alla giurisdizione di responsabilità per danno all'erario.

Quando si verifica un danno all'erario, cioè quando vi è una spesa pubblica illegittima che sottrae risorse senza produrre alcun beneficio per la collettività, o quando si riscontra una mancata entrata per le pubbliche finanze, la Corte dei conti esercita, attraverso le Procure regionali, l'azione di responsabilità, chiamando a rispondere i responsabili del danno dinanzi alla Sezione giurisdizionale, che li condannerà a risarcire il danno se saranno riconosciuti colpevoli.

In questo modo rientrano nelle casse pubbliche le somme che erano state spese in modo illegittimo, o sottratte indebitamente, o vengono versate quelle entrate che non erano state acquisite a causa della condotta illecita o, comunque, illegittima, dei soggetti che dovevano assicurare che venissero riscosse e/o versate.

La Corte dei conti non ha giurisdizione nei confronti dei cittadini in modo indifferenziato, ma solo nei confronti dei dipendenti o amministratori pubblici, o dei soggetti legati alla P.A. da un rapporto di servizio.

La Corte dei conti non può, quindi, agire nei confronti delle persone fisiche o delle persone giuridiche che non appartengono alle categorie sopra indicate.

Nell'ambito della nostra regione, negli scorsi anni, si sono verificati numerosi casi di mancato riversamento delle entrate tributarie comunali, regolarmente pagate dai cittadini a favore di società che gestivano il servizio di accertamento e riscossione per conto di molti comuni, in forza di un contratto di concessione.

Questa fattispecie è particolarmente odiosa, perché i cittadini avevano regolarmente pagato le imposte, adempiendo all'obbligo di contribuire alle entrate del comune, mentre le società di esazione trattenevano le somme che, quindi, non affluivano alle casse comunali (privando gli enti locali delle risorse necessarie per fornire i servizi pubblici), ma venivano utilizzate indebitamente dai titolari delle società di riscossione per finalità del tutto personali.

Una fattispecie simile, che pure ha avuto un'ampia diffusione e ha portato a numerose condanne per danno erariale si è riscontrata in materia di versamento delle tasse automobilistiche.

Come è noto, il pagamento delle tasse automobilistiche può essere effettuato presso le tabaccherie i cui titolari sono, poi, tenuti a riversare le somme all'Agenzia delle Entrate.

Anche in questo ambito si sono determinati ingenti danni, recuperati all'esito dei giudizi instaurati presso la Sezione giurisdizionale, conclusi con la condanna dei responsabili.

Analoghe situazioni si sono verificate - e continuano a verificarsi - relativamente ai concessionari del Gioco del Lotto che omettono di riversare gli importi delle giocate.

Tutti questi casi interessano la Corte dei conti per quanto riguarda l'azione risarcitoria del danno, ma hanno anche un risvolto penale, perché l'omesso riversamento di entrate erariali integra il reato di peculato (art. 314 c.p.).

Recente è il caso che concerne l'omesso riversamento delle imposte di registro da parte di un notaio, quale sostituto d'imposta.

Anche in questa fattispecie le implicazioni sono anche penali, sempre per il reato di peculato.

In altra prospettiva si colloca, invece, la mancata acquisizione delle entrate comunali a causa dell'omessa predisposizione dei ruoli e l'omessa tempestiva notifica degli atti impositivi a causa della colpevole inerzia riconducibile alla condotta omissiva da parte dell'ufficio tributi, o dello stesso sindaco, finalizzata, in quest'ultima circostanza, a guadagnare il consenso dei cittadini quali elettori.

Non sono mancati neanche i casi di dipendenti dell'Ufficio imposte che hanno alterato i dati per favorire qualche contribuente con conseguente condanna, sia in sede di giudizio contabile, sia in sede penale per il reato di corruzione (art. 319 c.p.).

Frequenti sono, poi, le ipotesi di utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, riscontrate nell'ambito dei programmi di contribuzione delle iniziative produttive (contributi di provenienza comunitaria, statale o regionale concessi a fondo perduto).

Le fatture, emesse da soggetto compiacente, talora dalle cosiddette cartiere (cioè società che non hanno né dipendenti, né mezzi, né svolgono alcuna attività tranne quella di stampare fatture), vengono utilizzate per dimostrare di aver sostenuto spese in realtà non effettuate (o effettuate con altri fornitori e a costi molto inferiori), e prodotte all'organismo erogatore per ottenere indebitamente i contributi pubblici.

La medesima documentazione viene sfruttata in sede fiscale per ottenere indebiti rimborsi IVA, o per avere accesso ad altre agevolazioni fiscali, come nel caso di quelle società che, sotto la veste di aziende agricole, in realtà sopra le serre nelle quali non vi sono coltivazioni o, se presenti, sono estremamente modeste, hanno sistemato i pannelli fotovoltaici con produzione e vendita della energia e redditi molto consistenti assoggettati a regime fiscale di favore.

Anche questa è una fattispecie che interessa più giurisdizioni perché viene in rilievo dinanzi al giudice tributario per quanto riguarda la corretta applicazione delle imposte, dinanzi alla Corte dei conti perché i contributi costituiscono danno all'erario in quanto sono stati acquisiti illecitamente e devono, quindi, essere restituiti e, dinanzi al giudice penale perché le condotte illecite integrano il reato di truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche (art. 640 bis c.p.).

Accanto ai casi in cui le condotte poste in essere dai responsabili sono rilevanti sia in ambito contabile, sia in quello penale, non mancano le fattispecie connotate da sola colpa grave, nella forma di inescusabile negligenza, che si caratterizzano per l'omissione delle attività di competenza, da cui derivano danni, talora ingenti.

Si tratta di condotte omissive quali quelle che si riscontrano anche negli adempimenti da porre in essere nel corso del contenzioso tributario.

Mi riferisco ai casi in cui gli enti locali non si costituiscono in giudizio nei contenziosi attivati dinanzi alle Commissioni tributarie da parte dei contribuenti che impugnano gli atti impositivi emessi da tali enti, e non tutelando le proprie ragioni pregiudicano l'esito del giudizio.

Talora le omissioni si sono caratterizzate per una particolare gravità, come nel caso di un ente locale che, a fronte di una situazione nella quale le proprie pretese impositive nei confronti di un grosso centro commerciale erano palesemente legittime e pienamente fondate, non depositò entro i termini il ricorso in appello, che era stato tempestivamente predisposto, perdendo così la possibilità (o meglio la certezza) di ottenere una sentenza favorevole e un'entrata consistente.

I responsabili dell'ufficio tributi, che avevano tenuto le condotte così gravemente inadempienti, convenuti dinanzi alla Corte dei conti, sono stati definitivamente condannati a risarcire l'ingente danno arrecato al Comune.

Quella che precede è una breve rassegna di alcune della fattispecie in cui la Corte dei conti provvede a ripristinare la legalità nella materia tributaria.

Per garantire l'effettivo recupero del danno erariale, quando vi è il timore che nelle more della definizione del giudizio si possa perdere la garanzia del credito, la procura contabile può richiedere alla sezione giurisdizionale il sequestro conservativo dei beni dei presunti responsabili, in maniera che la condanna che interverrà successivamente, non rimanga solo sulla carta perché, nel frattempo, i beni (immobili, mobili registrati, conti correnti ecc.) sono stati sottratti.

Questo è uno strumento utilizzato ogniqualvolta si riscontrino i presupposti di un pericolo per l'effettivo ristoro del danno erariale.

In conclusione, la lotta alla evasione fiscale e gli strumenti per garantire la corretta acquisizione delle entrate, nello specifico di quelle tributarie, interessa lo Stato, le Agenzie fiscali, la Guardia di finanza, le Magistrature, ma non può prescindere dal senso etico e di responsabilità dei cittadini che sono chiamati a contribuire, secondo le loro possibilità e con le garanzie approntate dalla Costituzione e dall'ordinamento, ai bisogni della collettività e a tutela delle generazioni future, sulle quali già grava un ingentissimo debito pubblico.



Ministero dell'Istruzione e del Merito



ASSOCIAZIONE MAGISTRATI TRIBUTARI – SEZIONE SARDEGNA

PROGETTO “FISCO E LEGALITA” PROMOSSO DALL’ASSOCIAZIONE NAZIONALE MAGISTRATI TRIBUTARI CON L’ADESIONE DEL  
MINISTERO DELL’ISTRUZIONE – ISTITUTO IPIA “EMANUELA LOI” – CARBONIA – SANT’ANTIOCO

ANNO SCOLASTICO 2022- 2023 – CLASSI QUARTE E QUINTE

DIRIGENTE SCOLASTICO Prof.ssa GIORGIA FLORIS

DOCENTE REFERENTE DEL PROGETTO: Prof. RAFFAELE SERRA

PROFESSORI REFERENTI CLASSI: 5 A Mat Prof.ssa V. Pirinu; 5 B Mat Prof. L. Cauli; 5 C Otc Prof.ssa A. Pintus; 5 A Mat  
Prof.ssa G. Serrenti; 5 B S.V. Prof. E. Sanna; 5 D Eno Prof.ssa R. Ibba; 4 B S.V. Prof. M. Venturino; 4 C Eno Prof. G.  
Cardone; 4 D Eno Prof.ssa C. Multineddu

**ISTITUTO IPIA “EMANUELA LOI” – CARBONIA – SANT’ANTIOCO 17 aprile 2023 ore 8,45 – 10,45 AULA MAGNA: TIPI DI IMPOSTE.  
NATURA E MODALITA’ DI RISCOSSIONE**

**SOMMARIO:**

**1- Imposte e tasse**

- 2- **Diritto dell'Unione Europea – Libera Circolazione delle merci e delle persone fisiche e giuridiche in ambito europeo – Esterovestizione delle società**
- 3- **Neutralità dell'IVA**
- 4- **Dazi doganali**
- 5- **Servizio di riscossione dei tributi**
- 6- **Considerazioni finali**

## **INTRODUZIONE**

Siamo così giunti all'ultima giornata di studio del Progetto Fisco e Legalità che per il corrente anno scolastico ha coinvolto il vostro prestigioso Istituto "Emanuela Loi" IPIA Di Carbonia - Sant'Antioco e nel corso del quale sono stati affrontati i temi del Contenzioso tributario; della Educazione alla convivenza – fenomeno dei Migranti e Welfare; del diritto al lavoro e del lavoro con le problematiche di legalità e tributarie legate a tale materia; dei principi costituzionali capacità contributiva e progressività, evasione, elusione; effetti sul reddito dei cittadini (sacrificio-motivazione) e sulle casse dello Stato (servizi offerti per soddisfare i bisogni pubblici-fiducia).

Oggi con l'ultima lezione vedremo le problematiche relative ai vari tipi di imposte anche in un ambito europeo e le difficoltà connesse alla loro riscossione che in Italia costituiscono una delle più importanti ragioni per cui vengono a mancare le risorse per i servizi pubblici.

Mi auguro che sia stato gettato un seme che crescerà in futuro e che vi aiuterà ad essere dei veri cittadini non solo italiani ma anche europei visto che la stragrande maggioranza di voi ha la cittadinanza italiana e che quei pochi che non fossero ancora cittadini italiani o di uno dei paesi dell'Unione Europea e che aspirassero a diventare cittadini di un paese europeo potranno raggiungere questo traguardo per scelta dopo un certo numero di anni. L'Italia, ad oggi, non ha ancora una legge che riconosce la cittadinanza per "ius soli" ma è probabile che a breve, dopo diversi fallimenti di approvazione in Parlamento, la avrà per imposizione delle Istituzione Europee come è avvenuto per il riconoscimento di altri diritti umani in relazione ai quali il Parlamento Italiano era indeciso a legiferare.

Essere cittadini italiani

ed europei significa anche assolvere ai propri doveri di solidarietà fiscale e cioè dichiarare al Fisco i propri redditi e pagare le imposte. **La Corte costituzionale ha affermato che, «alla luce dei principi costituzionali, [...] l'evasione fiscale costituisce in ogni caso una "ipotesi di**

**particolare gravità”, per il semplice fatto che rappresenta, in ciascuna delle sue manifestazioni, la rottura del vincolo di lealtà minimale che lega fra loro i cittadini e comporta, quindi, la violazione di uno dei “doveri inderogabili di solidarietà”, sui quali, ai sensi dell’art. 2 della Costituzione, si fonda una convivenza civile ordinata ai valori di libertà individuale e di giustizia sociale» (sent. n. 51 del 1992, punto 4 del cons. in dir.). In breve, si può concludere che il sottrarsi al predetto dovere configura un’ipotesi d’infedeltà alla Repubblica.**

Prima però di potere adempiere ai doveri di solidarietà fiscale occorre conoscere il sistema fiscale e non pensate che ciò sia appannaggio dei soli commercialisti o consulenti del lavoro perché lo svolgimento di qualsiasi attività comporta obblighi e diritti fiscali che è necessario conoscere sia pure a grandi linee per potere assumere una qualsiasi decisione nella propria vita.

Oggi quindi affronteremo l’avventura della conoscenza delle imposte e dei diritti e obblighi delle persone che sono, tutte, altresì, “contribuenti” (anche gli stranieri per gli atti che compiono in Italia) e spero che seguirete con interesse.

## **1. IMPOSTE E TASSE**

Partendo dalla dichiarazione dei redditi che interessa la maggior parte delle persone che vivono in Italia e che dovrà essere presentata a breve, in via semplificata si può dire che la dichiarazione dei redditi è il documento contabile attraverso il quale il cittadino-contribuente comunica al fisco le proprie entrate, ovvero il proprio reddito ed effettua i versamenti delle imposte relative a partire dalla base imponibile e dalle aliquote fiscali per ciascuna imposta dovuta.

Nel linguaggio corrente «imposte» e «tasse» sono sinonimi. In realtà le imposte sono tributi che colpiscono i redditi o i patrimoni e i consumi senza alcuna relazione con i servizi ricevuti dal cittadino; le tasse e i diritti invece sono tributi pagati per usufruire di un servizio specifico reso dallo Stato o dall’Ente locale (es. nettezza urbana, iscrizione alla Camera di commercio, ecc.).

Nel sistema tributario italiano le imposte si distinguono in dirette ed indirette.

Le **imposte dirette** sono quelle che colpiscono direttamente la ricchezza, già esistente (il patrimonio) o nel momento in cui si produce (il reddito). Attualmente le principali imposte dirette sono: • l’Irpef – Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche: è un’imposta progressiva, cioè al crescere del reddito imponibile aumenta il valore delle aliquote da applicare sulle ulteriori quote di reddito; • l’Ires – Imposta sul Reddito delle Società (che ha sostituito l’Ipeg dal 1.1.04): è un’imposta proporzionale: cioè, a differenza dell’Irpef, l’aliquota è fissa e non muta al variare del reddito imponibile; • l’Irap – Imposta Regionale sulle Attività Produttive: è anch’essa un’imposta proporzionale, gravante sui «redditi» (da intendersi in una accezione particolare) prodotti nell’esercizio di imprese, arti e professioni (con particolari limiti nel caso di artisti e professionisti.): ha un’aliquota fissa.

Le **imposte indirette** sono quelle che colpiscono indirettamente la ricchezza, nel momento in cui viene spesa (es. l’Iva che colpisce i consumi) o trasferita (es. l’imposta di registro che grava sui passaggi di proprietà oltre che su tutta una serie di atti soggetti a registrazione: es. contratti di locazione, operazioni societarie, ecc.).

L'Irpef (Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche) è un'imposta diretta che si applica su tutti i vari redditi posseduti dai singoli cittadini: • redditi d'impresa; • redditi di lavoro autonomo: attività artistiche e professionali; • redditi di lavoro dipendente (salari, stipendi, pensioni) o assimilato (collaborazioni coordinate e continuative, a progetto, ecc.); • redditi di capitale: dividendi o utili di partecipazione in società di capitali; • redditi fondiari: derivanti dalla proprietà di (o altro diritto su) terreni e fabbricati; • redditi diversi: plusvalenze da cessioni di immobili, in determinati casi; partecipazioni in società; altri redditi diversi...).

Nel calcolo dell'Irpef devono essere presi in considerazione, se esistenti, tutti i redditi sopraelencati (quindi non solo quelli derivanti dalle attività d'impresa), che formano il reddito complessivo del soggetto. Quindi, il reddito tassato del soggetto è dato dalla somma di tutti i redditi da questo conseguiti nell'anno. Sul totale dei redditi imponibili devono poi essere applicate le relative aliquote progressive.

L'Irpef sui redditi d'impresa e di lavoro autonomo deve essere pagata: • dai titolari di impresa individuale o familiare (nonché dai collaboratori familiari, proporzionalmente alla loro quota); • dai soci di società di persone, proporzionalmente alla propria quota di partecipazione agli utili; • dagli esercenti arti e professioni titolari di redditi di lavoro autonomo (Non versano l'Irpef, ma una imposta sostitutiva, gli imprenditori ed i lavoratori autonomi, artisti e professionisti, che si avvalgono di uno dei regimi semplificati).

Sono escluse dall'Irpef le società di capitali e gli enti assimilati, per cui è prevista un'imposta specifica chiamata Ires (Imposta sul Reddito delle Società). L'Ires (Imposta sul Reddito delle Società), che ha sostituito la vecchia Irpeg – Imposta sul Reddito delle Persone Giuridiche, è un'imposta diretta che si applica principalmente sui redditi conseguiti: • dalle società di capitali propriamente dette (S.r.l., S.r.l. unipersonali, S.r.l. semplificate, S.p.a., S.a.p.a., Società consortili, ecc.); • dalle società cooperative. L'imposta assorbe per definizione tutte le possibili tipologie di reddito che la società stessa può aver ottenuto. In altri termini, il reddito prodotto dalla società configura sempre reddito d'impresa; prevale l'aspetto soggettivo.

L'Irap (Imposta Regionale sulle Attività Produttive) è un'imposta diretta che si applica, a grandi linee, sul reddito prodotto svolgendo l'attività caratteristica dell'impresa o della professione. La normativa prevede infatti che presupposto dell'imposta è l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. Essa ricade quindi: • sulle attività d'impresa; • sulle attività di lavoro autonomo. In caso di svolgimento di attività in più regioni, il calcolo dell'imposta andrà determinato in base al valore prodotto in ogni regione.

In linea generale si può dire che tutti i titolari di Partita Iva sono soggetti ad IRAP. Non è vero però il contrario: possono essere soggetti ad Irap, al compiersi di determinate operazioni, anche soggetti non titolari di partita Iva (ad esempio una associazione che non svolge attività commerciali, e che pertanto opera in assenza di partita Iva, al momento in cui corrisponde somme per prestazioni occasionali a collaboratori: tali somme costituiscono base imponibile ai fini dell'Irap).

Occorre sottolineare che l'Irap è una delle imposte più «controverse», per la mancanza di criteri certi per determinare i soggetti ai quali deve essere applicata. Si sono succedute in proposito sentenze della Corte di Cassazione, spesso in contraddizione, senza mai riuscire ad individuare un

parametro «oggettivo e misurabile» che determini l'assoggettamento all'imposta. Sono stati continuamente utilizzati, invece, criteri astratti quale quello di «autonoma organizzazione», che alimentano un contenzioso infinito.

Nell'attuale momento storico e politico l'IRAP è oggetto di una profonda revisione diretta a diminuire la tassazione sulla attività imprenditoriale per favorire la crescita economica.

La dichiarazione dei redditi assume denominazioni differenti a seconda del contribuente che presenta il modello considerato: modello 730 per i dipendenti; modello Unico PF per le persone fisiche titolari di partita IVA; modello Unico SP per le società di persone; modello Unico SC per le società di capitali; modello Unico ENC per gli enti non commerciali.

Ogni anno la Agenzia delle Entrate pubblica i modelli, le istruzioni e le scadenze per le varie dichiarazioni fiscali e ciò è avvenuto anche per il corrente anno. I lavoratori dipendenti e pensionati dovranno presentare la dichiarazione dei redditi utilizzando il Modello 730, sia precompilato sia ordinario, entro la scadenza del 30 settembre 2023. Questa, cadendo di sabato, sarà spostata al primo giorno lavorativo successivo, quindi, al 2 ottobre 2023. La dichiarazione precompilata, dopo gli slittamenti degli ultimi anni, invece, sarà disponibile dal 30 aprile 2023. Per quanto riguarda le altre dichiarazioni dei redditi 2023, il Modello redditi PF va presentato entro i seguenti termini: dal 2 maggio al 30 giugno 2023 se la presentazione viene effettuata in forma cartacea tramite un ufficio postale; entro il 30 novembre 2023 se la presentazione viene effettuata in modalità telematica, direttamente dal contribuente oppure da un intermediario abilitato. I sostituti d'imposta, poi, devono presentare la Certificazione Unica 2023 per certificare i redditi da lavoro di ogni tipo (dipendente e assimilati, autonomo o provvigioni) e i redditi diversi, oltre che i corrispettivi ottenuti dai contratti di locazione brevi per il periodo di imposta 2022. Infine, per quanto riguarda il Modello IVA annuale, utilizzato per presentare la dichiarazione IVA relativa all'anno d'imposta 2022, gli interessati possono procedere all'adempimento nel periodo compreso tra il 1° febbraio e il 2 maggio 2023.

Considerato l'attuale sistema, gli adempimenti fiscali in Italia sono molteplici, decisamente troppi, spesso caotici e soggetti a forti critiche da parte dei contribuenti che si sentono oppressi non solo e non tanto per la tassazione ma anche e in larga parte per il numero e le difficoltà connesse agli adempimenti fiscali, in numerosi casi esclusivamente formali e che sono stati stigmatizzati anche sotto il profilo sanzionatorio dalla Corte di Giustizia che pretende la applicazione di criteri sostanzialistici. Spesso il Fisco dichiara di volere snellire gli adempimenti fiscali, ma la realtà è che, proprio quando dichiara ciò, in genere li inasprisce.

Nel corso dell'anno, al contribuente è richiesto di adempiere una serie di obbligazioni che varia, sia riguardo il tipo che la data, in dipendenza della categoria del contribuente e dal tipo di tassazione che si applica. È importante notare che quasi tutte le dichiarazioni dei redditi e le ulteriori comunicazioni fiscali devono essere comunicate tramite deposito informatico.

Con riferimento alla tassazione diretta, sia i contribuenti IRPEF che IRES devono completare una dichiarazione dei redditi annualmente facendo una stima e pagando completamente le tasse con l'aliquota applicabile e effettuando i pagamenti per l'anno corrente al tempo in cui la dichiarazione

è preparata. La dichiarazione dei redditi deve essere redatta usando un formato standard approvato annualmente dall'Agenzia delle Entrate ogni anno perché ogni anno è, almeno in parte, diverso.

Riguardo l'IRAP (che è l'imposta diretta principalmente a finanziare il sistema sanitario nazionale) una dichiarazione annuale deve essere redatta e presentata alla stessa scadenza della dichiarazione dei redditi.

Quanto alla imposizione indiretta, una dichiarazione annuale rilevante ai fini dell'imposta sul valore aggiunto riguardante un anno civile, deve anche essere depositata prima della fine di settembre del seguente anno fiscale: essa deve contenere il totale delle operazioni in entrata e in uscita, gli obblighi fiscali, le deduzioni, i pagamenti effettuati, l'imposta dovuta come saldo o la differenza come credito.

È possibile compensare crediti e debiti riguardanti lo stesso periodo d'imposta (compensazione tradizionale) o crediti e debiti derivanti da diversi contributi fiscali e previdenziali (compensazione orizzontale).

Altra dichiarazione importante è quella relativa alla successione che deve essere presentata nel caso di decesso da parte degli eredi.

Altrettanto importanti, perché riguardano la stragrande maggioranza dei cittadini, sono le dichiarazioni relative alle Imposte locali e cioè IMU TARI, TASI, TOSAP, bollo auto.

Quanto sopra indicato riguarda solo le principali imposte che interessano praticamente tutti i cittadini nell'ambito della vita ordinaria e ciò spiega come e perché il rapporto fra il cittadino e il Fisco sia tanto difficile.

## **2. Diritto dell'Unione Europea – Libera circolazione delle merci e delle persone fisiche e giuridiche in ambito europeo - Esterovestizione delle società.**

Quando si pensa alla legge solitamente si crede o si immagina che la legge in vigore in Italia sia quella che scaturisce dal Parlamento italiano, ma non è così e, comunque, non è sempre così, in quanto proprio dalla appartenenza dell'Italia alla Unione Europea deriva il primato del diritto comunitario che si sostanzia nella prevalenza di quest'ultimo sulle norme interne con esso contrastanti, sia precedenti che successive e quale ne sia il rango, anche costituzionale. In pratica, la norma interna contrastante con una norma comunitaria provvista di efficacia diretta non può essere applicata ovvero deve essere disapplicata, con la conseguenza che il rapporto resta disciplinato, per quanto di ragione, dalla sola norma comunitaria. Questo vale anche in ambito tributario in cui la influenza del diritto europeo sul sistema tributario italiano è sempre più pesante fino a diventare prevalente per i tributi cd. armonizzati (a partire dall'IVA che è il tributo che sovvenziona l'Unione Europea e che riveste quindi importanza massima per l'Unione) per i quali l'Unione Europea ha adottato norme che devono essere rispettate da tutti i paesi dell'Unione.

Altro campo in cui è massima l'interferenza dell'Unione Europea è quello della circolazione delle merci in ambito europeo.

Partiamo dal presupposto che in ambito europeo esiste il principio generale della libera circolazione delle merci che è garantita attraverso l'eliminazione dei dazi doganali e delle restrizioni quantitative e dal divieto di adottare misure di effetto equivalente. I principi del riconoscimento reciproco, l'eliminazione delle barriere fisiche e tecniche e la promozione della standardizzazione sono ulteriori elementi introdotti per portare avanti il completamento del mercato interno nell'ambito del mercato comune europeo. L'adozione del nuovo quadro legislativo nel 2008 ha rafforzato la libera circolazione delle merci, il sistema di vigilanza del mercato dell'UE e il marchio CE. Studi recenti indicano che i benefici derivanti dal principio della libera circolazione delle merci e dalla legislazione correlata ammontano a 386 miliardi di euro l'anno.

Il diritto alla libera circolazione delle merci originarie degli Stati membri e delle merci provenienti da paesi terzi che si trovano in libera pratica negli Stati membri si fonda giuridicamente sugli artt. 26 e da 28 a 37 del Trattato di Funzionamento dell'Unione Europea (TFUE) ed è uno dei principi fondamentali del Trattato. In una fase iniziale, la libera circolazione delle merci era stata concepita nel quadro di un'unione doganale tra gli Stati membri con l'abolizione dei dazi doganali, delle restrizioni quantitative agli scambi, delle misure di effetto equivalente e con la fissazione di una tariffa esterna comune dell'Unione. In seguito l'accento è stato posto sull'eliminazione di tutti gli ostacoli restanti frapposti alla libera circolazione delle merci al fine di realizzare il mercato interno.

L'abolizione dei dazi doganali e delle restrizioni quantitative (contingenti) fra gli Stati membri è stata portata a termine fin dal 1968. Per contro, gli obiettivi complementari, ovvero il divieto di misure di effetto equivalente e l'armonizzazione delle normative nazionali pertinenti, non sono stati conseguiti entro tale termine. Tali obiettivi sono divenuti fondamentali nello sforzo continuo di conseguire la libera circolazione delle merci.

Volendo fare un esempio pratico, una questione singolare si è posta con riguardo alla possibilità di importare liberamente in Italia una autovettura proveniente da altro paese UE senza essere obbligati alla registrazione nel Pubblico Registro Automobilistico Italiano (PRA). E' nato un caso giudiziario che è stato definito dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 8097 del 08/04/2011 che ha affermato che non viola il principio della libera circolazione delle merci tra gli Stati membri dell'Unione Europea l'obbligo, previsto dall'art. 93, comma 5, del codice della strada, di richiedere, per gli autoveicoli ai quali sia stata già rilasciata la carta di circolazione, l'iscrizione al pubblico registro automobilistico e il certificato di proprietà, in quanto tale obbligo è prescritto per tutte le autovetture immatricolate in Italia che siano destinate alla circolazione e non alla semplice detenzione, senza differenze di regime per quelle avviate alla circolazione interna o all'esportazione; neppure viola il predetto principio l'obbligo di comunicare al P.R.A. la definitiva esportazione all'estero del veicolo con restituzione del certificato di proprietà e della carta di circolazione e delle targhe, in quanto tale prescrizione, contenuta nell'art. 103, comma 1, dello stesso codice mira soltanto a far constatare la cessazione dell'originaria immatricolazione e non ad alterare il flusso delle esportazioni.

La libera circolazione delle persone nel mercato unico è invece inserita nell'ambito del diritto di stabilimento, che implica la soppressione di ogni ostacolo all'accesso e all'esercizio di attività non salariate e alla costituzione e gestione di imprese da parte dei cittadini degli Stati membri. Il diritto era sancito dagli artt. 52-58 del trattato CEE e prevedeva l'adozione di direttive che fissassero in modo non discriminatorio l'accesso alle professioni. L'effettiva vigenza del diritto è stata promossa dalla Corte di Giustizia che, a fronte dell'inadempimento delle direttive da parte degli Stati e del

conseguente fallimento del processo di armonizzazione delle normative nazionali, ha sancito la diretta applicabilità dell'art. 52. La Corte ha nel tempo stigmatizzato i comportamenti discriminatori, quali la cosiddetta clausola di nazionalità. Si è quindi pervenuti a un processo di armonizzazione minima e a una normativa europea basata sul principio del mutuo riconoscimento, già affermatosi in materia di libera circolazione delle merci nel noto caso Cassis de Dijon.

In virtù del diritto di stabilimento qualsiasi cittadino europeo si può liberamente trasferire in altro paese dell'Unione, senza alcuna penalizzazione: pensiamo al caso di pensionati italiani che si sono trasferiti in altri paesi europei, soprattutto Portogallo e Romania, dove il tenore di vita, a parità di pensione, è molto superiore ed al caso di cittadini italiani aspiranti all'esercizio di una professione "protetta" (e cioè specificamente disciplinata dalla legge per la importanza degli interessi sottesi), per la quale avrebbero dovuto conseguire una idoneità in Italia (ad esempio la professione di avvocato), che si sono stabiliti per un periodo in altro paese (in particolare Spagna e Romania) dove non è necessario conseguire il titolo abilitante ed hanno poi chiesto il riconoscimento in Italia.

Anche le società di capitali (la cui finalità è quella del lucro) godono in linea di principio del diritto di trasferire la loro sede in altro paese dell'Unione, però si sono verificati casi molto noti di trasferimenti di sede esclusivamente per finalità di benefici fiscali (ad esempio in Lussemburgo e Olanda: in particolare caso ex Fiat). E' stato così configurato dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione italiana l'abuso del diritto di stabilimento, nell'ipotesi di esterovestizione, ossia di localizzazione fittizia della residenza fiscale di una società all'estero al solo fine di fruire di una legislazione tributaria più vantaggiosa. E' stato stabilito che in tali casi non è necessario accertare la sussistenza o meno di ragioni economiche diverse da quelle relative alla convenienza fiscale, ma occorre verificare l'effettività del trasferimento, cioè se la singola operazione sia meramente artificiosa, risolvendosi nella creazione di una forma giuridica che non riproduce una corrispondente e genuina realtà economica, fermo restando che la società esterovestita non è, per ciò solo, priva di autonomia giuridico-patrimoniale e, quindi, automaticamente qualificabile come "schermo" creato con l'unico obiettivo di farvi confluire i profitti degli illeciti fiscali.

### **3. Neutralità dell'IVA**

L'Iva (Imposta sul Valore Aggiunto) è la principale imposta indiretta, fra l'altro è nata con l'Europa perché serve principalmente per finanziare l'Europa, la quale riceve le risorse dagli stati membri e le ridistribuisce fra gli stessi. È così chiamata perché colpisce il «valore aggiunto» della merce inteso come differenza fra il valore dei beni o servizi prodotti e venduti e il valore dei beni e servizi acquistati per la realizzazione del bene o servizio finale (differenza tra il prezzo di vendita e il costo di acquisto). Poniamo ad esempio che un imprenditore (tipicamente un commerciante) compri un prodotto da un fornitore a € 500 e lo rivenda a € 800: il valore aggiunto è pari alla differenza fra la ricchezza lorda prodotta (€ 800) e le risorse acquistate dall'esterno per la realizzazione del prodotto (€ 500). Nell'esempio proposto il valore aggiunto è pari a € 300. Supponendo che a quel prodotto si applichi l'aliquota Iva del 21%, l'imposta sul valore aggiunto sarà di € 63 ( $300 \times 0,21$ ).

Tuttavia, l'Iva non si calcola effettivamente in questo modo, ma con un'operazione detta «liquidazione»: detraendo cioè dall'Iva relativa a tutte le fatture emesse nel periodo di riferimento, l'Iva relativa alle fatture di acquisto relative al medesimo periodo (se detraibile). La liquidazione viene

effettuata secondo il criterio di «detrazione di imposta da imposta» (esclusi i soggetti forfettari, che utilizzano un sistema diverso). Da quanto detto si capisce che l'Iva non è mai un costo per l'imprenditore. Egli funge solo da esattore: la incassa e, se dovuta, la versa all'Erario (in base all'esempio: l'Iva di € 63 rappresenta per l'imprenditore un debito da versare allo Stato, ma non un costo).

L'Iva è, invece, un costo per il consumatore finale e per tutti i soggetti non titolari di Partita Iva, che non possono «scaricare» l'Iva dal prezzo d'acquisto dei prodotti. Tutte le volte che noi consumatori entriamo in un negozio o in una caffetteria e consumiamo qualche cosa paghiamo l'IVA che resta a nostro carico. Se non ci viene consegnato lo scontrino fiscale significa che il venditore ha evaso l'IVA (perché, ad esempio, non poteva scaricarla avendo acquistato la merce "in nero" o perché non aveva interesse a scaricarla per non aumentare il proprio volume di affari). Noi consumatori possiamo essere interessati ugualmente alla mancata applicazione dell'IVA da parte del negoziante perché in tal caso il negoziante presumibilmente cercherà di "blandire" il consumatore applicando un prezzo inferiore. E' questo un meccanismo perverso che consente l'evasione dell'IVA attraverso un coinvolgimento del consumatore che preferisce ottenere uno sconto piuttosto che pretendere l'applicazione della legalità fiscale. Altri Paesi anche europei consentono di "scaricare" fiscalmente tutte le spese e questo induce il consumatore a pretendere lo scontrino perché ha interesse a scaricare fiscalmente la spesa.

Poiché peraltro la mancata emissione dello scontrino o della fattura è possibile soltanto se si paga in contanti (perché nel caso di pagamento con mezzi tracciabili il Fisco scopre subito l'evasione), nel periodo COVID il legislatore, per indurre i cittadini ad utilizzare le carte di credito che rendono più difficoltosa l'evasione, ha introdotto la lotteria degli scontrini ed il cashback, in tal modo sfruttando la notoria passione italiana per il gioco. Si tratta di istituti che hanno avuto un grandissimo successo ma anche una vita brevissima perché dopo sei mesi sono stati "sospesi" per le proteste dei commercianti e degli artigiani e tutto è tornato come prima. Ci sono peraltro paesi europei virtuosi e cioè quelli del Nord Europa in cui non esiste praticamente evasione perché circola solo moneta elettronica il che dimostra che l'uso della moneta elettronica "stronca" l'evasione.

Come regola generale tutti i contribuenti che hanno la partita IVA devono liquidare e, se dovuta, versare l'Iva con periodicità mensile. Il versamento deve essere effettuato entro il giorno 16 del mese successivo a quello di riferimento: ad esempio, l'Iva conteggiata (liquidata) per il mese di marzo (relativa cioè alle operazioni effettuate in tale mese) deve essere versata entro il 16 aprile.

Tutti i soggetti titolari di Partita Iva (con qualche eccezione) devono presentare la dichiarazione Iva annuale, riepilogativa delle operazioni Iva eseguite nell'anno precedente. Di solito detta dichiarazione può essere inviata all'Agenzia delle Entrate autonomamente o assieme alla dichiarazione dei redditi Irpef/Ires e Irap.

Uno dei primo obiettivi dell'Unione Europea in campo fiscale è stato quello della armonizzazione. L'armonizzazione fiscale nell'ambito della Comunità europea è il procedimento attraverso cui si rendono affini le discipline normative di determinati tributi comuni agli Stati membri, al fine di eliminare le distorsioni di origine fiscale che ostacolano la libera concorrenza nel mercato unico e di non discriminare merci, persone, servizi e capitali in base alla nazionalità. Armonizzare non vuol dire unificare, ma solo adeguarsi a un tipo comune (presupposto, base imponibile, aliquote) ed eliminare le divergenze più significative.

In ambito europeo l'armonizzazione delle imposte indirette (ex art. 93 Trattato CE) ha riguardato l'IVA, le accise e l'imposta sui conferimenti. Sull'IVA sono stati fissati i tratti fondamentali del tributo (1967: prima e seconda direttiva), dettate regole uniformi per la determinazione della base imponibile dell'imposta (1977: sesta direttiva) e dal 1° gennaio 1993 (direttiva 92/77) sono state armonizzate le aliquote (di norma risultano non inferiori al 15%; in casi specifici sono state portate al 5%). Per gli scambi interni alla Comunità, inoltre, è stato programmato il passaggio dal regime di tassazione nel paese di destinazione a quello di origine, anche se l'imposta verrà alla fine percepita dallo Stato in cui avviene il consumo del bene (lo Stato di destinazione dovrà recuperare, nei confronti dello Stato d'origine, l'IVA concessa in deduzione all'acquirente).

Le accise (e cioè quei tributi indiretti che colpiscono singole produzioni e singoli consumi, per i quali il produttore, che paga il tributo, li gira poi al consumatore e che spesso si sommano all'IVA ed eventualmente anche alle tasse sull'importazione, ma che si distinguono dall'IVA perché sono applicate a specifiche categorie di prodotti ed una sola volta sulla quantità invece che sul prezzo) sono state armonizzate da una serie di direttive nel 1992 (regime, detenzione, circolazione, controlli, struttura e aliquote). È stato conservato il sistema di prelievo dell'imposta nel paese di consumo del prodotto, prevedendo il collegamento dei depositi fiscali degli Stati membri.

Anche le diverse forme di tassazione dei capitali sono state armonizzate con la direttiva 69/335 (unica imposta sui conferimenti, armonizzata per struttura e aliquote, da applicare nello Stato in cui è situata la direzione effettiva della società; abolizione delle imposte di bollo sui titoli e soppressione di altre imposte similari), che ha indicato anche i presupposti dell'imposta (costituzione di società, trasformazione, aumento di capitale o del patrimonio sociale, trasferimento da paese terzo a Stato membro e fra Stati membri ecc.) e ha proibito l'applicazione alle società di capitali di altre imposte indirette. Le agevolazioni sono state progressivamente ampliate e nel 1985 le operazioni di concentrazione (e di fusione, grazie alla giurisprudenza della Corte di giustizia comunitaria) sono state esentate.

Manca nel Trattato CE un'uguale attenzione alle tematiche relative alle imposte dirette, che d'altronde per alcuni versi non necessitano di armonizzazione né di coordinamento e, conformemente al principio di sussidiarietà, sono regolate autonomamente dagli Stati membri. L'unico riferimento è rinvenibile nell'art. 293, volto a evitare i fenomeni di doppia imposizione. Tuttavia, in considerazione della rilevanza dei tributi diretti per il corretto funzionamento del mercato unico, sono state approvate: la direttiva sulle riorganizzazioni societarie transfrontaliere (90/43, nota come 'direttiva sulle fusioni'), che stabilisce il principio di neutralità fiscale (fusione, scissione, conferimenti di attivo e scambi di azioni non comportano tassazione delle plusvalenze risultanti dalla differenza tra valori reali e valori fiscali dei beni coinvolti nelle operazioni) e disciplina il conferimento di una stabile organizzazione; la direttiva madre-figlia (90/435), che risolve in ambito comunitario il problema della doppia imposizione internazionale dei dividendi infragruppo; la direttiva 2003/48 in materia di tassazione dei redditi di risparmio sotto forma di interessi, e la direttiva 2003/49, che disciplina il regime fiscale degli interessi e dei canoni (royalties) corrisposti da una società ad altre società o stabili organizzazioni di un medesimo gruppo con sede in Stati membri diversi, sopprimendo l'imposizione alla fonte ed eliminando, in tal modo, la doppia imposizione.

Il funzionamento dell'IVA si basa essenzialmente sull'obbligatorietà della rivalsa al cessionario/committente dell'imposta e sul meccanismo della detrazione della stessa che spiega quella che è la principale caratteristica dell'IVA e cioè la sua neutralità. Il pagamento dell'IVA da parte dei

soggetti d'imposta, infatti, risulta pari alla differenza tra l'IVA a valle", vale a dire l'IVA addebitata dal soggetto passivo ai suoi clienti per le cessioni o prestazioni da lui operate, e l'IVA a monte", vale a dire l'IVA che lo stesso soggetto passivo ha corrisposto ai suoi fornitori per le cessioni di beni o prestazioni di servizi ricevute. L'Iva è un'imposta neutra perché colpisce il maggior valore che ciascuna fase del processo aggiunge al bene o servizio considerato, prescindendo dall'effettivo numero di passaggi che il bene o servizio medesimo subisce. L'incremento viene calcolato a partire dalla produzione del bene o del servizio, fino ad arrivare al suo consumo finale. L'Iva si calcola in base all'incremento di valore che un bene o un servizio acquista ad ogni passaggio economico che, per l'appunto, viene definito "valore aggiunto".

Il principio di neutralità dell'IVA viene spesso utilizzato dagli evasori, al fine di ottenere un rimborso non spettante, attraverso la sovrapposizione di operazioni commerciali oggettivamente inesistenti e questo è il fenomeno noto come "frode IVA". Una delle principali esempi di frode IVA italiana è quella conosciuta come "frode carosello" collegata alla importazione di autovetture da altri paesi UE senza il versamento dell'IVA. Tutte le volte che una autovettura viene offerta in vendita in Italia a prezzi fuori mercato bisogna subito immaginare che "a monte" ci sia una frode carosello.

#### **4. Dazi Doganali**

Strettamente collegato al principio di libera circolazione delle merci nell'ambito dell'Unione Europea, con esclusione quindi di qualsiasi dazio, è quello – contrapposto – delle imposizioni doganali o daziarie che dir si voglia alla introduzione di merci provenienti da paesi extra UE.

L'adozione di leggi di armonizzazione ha consentito di eliminare gli ostacoli (ad esempio rendendo inapplicabili le disposizioni nazionali) e di stabilire regole comuni volte a garantire sia la libera circolazione delle merci e dei prodotti sia il rispetto degli altri obiettivi del trattato UE, come la protezione dell'ambiente e dei consumatori o la concorrenza.

La creazione del mercato unico ha reso necessaria la soppressione di tutti gli ostacoli ancora esistenti frapposti alla libera circolazione delle merci. Il Libro bianco della Commissione (1985) ha definito gli ostacoli fisici e tecnici da eliminare e le misure da adottare da parte della Comunità a tal fine. Tali misure sono state ora in gran parte adottate. Tuttavia il mercato unico necessita ancora di riforme sostanziali per soddisfare le sfide del progresso tecnologico.

Il dazio in campo economico è una barriera artificiale ai flussi di beni e/o fattori tra due o più paesi, che nasce da esigenze di politica economica di un singolo Stato (o gruppo di Stati) e si manifesta in manipolazioni amministrative dei flussi di beni in entrata e in uscita dallo stato stesso.

Dal punto di vista politico, il dazio costituisce uno strumento di protezione di alcuni settori economici nazionali, quando questi non possono competere con la concorrenza estera. L'uso sistematico di questo strumento si chiama protezionismo. Nella maggior parte dei casi il dazio viene riscosso attraverso una dichiarazione doganale, pagata dall'importatore. Le entrate monetarie date dai dazi costituiscono per lo Stato un introito fiscale.

Durante il Medioevo il dazio costituiva una delle principali fonti di introito fiscale ed era associato ad una tassa che gravava sulle merci che transitavano da un comune all'altro. Il frazionamento politico dell'epoca feudale e lo sviluppo dei rapporti commerciali resero sempre più complesso il movimento delle merci, fino a quando furono presi provvedimenti atti a ridurre l'impatto dei dazi sul commercio territoriale mediante l'istituzione di periodi di sospensione coincidenti con le fiere cittadine.

Con l'avvento del mercantilismo e la formazione delle signorie e degli stati mutò la politica doganale e lo sviluppo dei trattati commerciali e dei porti franchi portò ad una sempre maggiore liberalizzazione dei mercati che ebbe come conseguenza il progressivo abbandono dei dazi interni e la nascita di un sistema di dogane di confine.

Il calcolo del dazio avviene in sede di dichiarazione doganale e può essere stabilito in vari modi: sul valore della merce in arrivo (valore teorico della merce al momento dell'entrata nello stato/comunità di stati, cioè valore di fattura aumentato o diminuito del costo del trasporto in base ai termini di resa concordati in base all'Incoterms), sulla quantità di merce introdotta (tassazione in base ad un'unità di misura specifica) o in modo misto tra i due metodi precedenti. In Italia in passato l'entità dei dazi interni era spesso determinata pesando su un peso pubblico le merci che entravano in un determinato territorio.

L'uso prevalente è però quello in importazione con l'applicazione di una specifica tassa su alcuni determinati beni in entrata, quasi sempre per avvantaggiare la produzione nazionale rispetto a quella estera.

I dazi possono consistere anche in tasse sulle esportazioni; tipico è l'esempio dei paesi a basso livello di reddito pro-capite ma con ingenti ricchezze naturali: applicando un dazio sulle esportazioni delle proprie materie prime aumentano le loro entrate erariali. Il dazio è direttamente legato alla classificazione internazionale della merce, ottenuta utilizzando la tariffa doganale, ed è applicato ai beni provenienti da nazioni con cui non siano stati stipulati accordi preferenziali.

L'importazione di merce in un paese o territorio fiscale diverso da quello di origine della merce comporta l'obbligo di sdoganamento. Tutta la merce deve superare alcuni controlli di sicurezza alle frontiere (sanitari, controlli di qualità, ecc.) e rispettare gli obblighi fiscali del paese di destinazione (pagamento di tasse e dazi) nonché altre spese di dogana derivanti dalla gestione delle procedure di importazione e custodia e immagazzinamento delle spedizioni.

Ampliando il raggio possiamo dire che il diritto doganale è l'insieme di tutti quegli standard normativi che possono essere applicati alla movimentazione internazionale di merci, nonché alle persone coinvolte nella gestione doganale stessa.

I dazi doganali di norma devono essere pagati dal destinatario, affinché la merce possa effettivamente entrare in suo possesso. Se questi rifiuta il pagamento dei dazi, il costo viene direttamente addebitato al mittente della spedizione.

Infatti, uno dei motivi più comuni per i quali una merce viene rifiutata dal destinatario è proprio il pagamento delle imposte doganali, motivo per il quale conviene sempre avvisare il destinatario del fatto che egli sarà tenuto ad effettuare questo pagamento non appena la merce giungerà a destinazione. Si tratta dunque di un esborso rilevante e del quale bisogna tenere grande considerazione nelle transazioni commerciali.

Il dazio doganale è una forma di tassazione prevista dall'Unione Europea e indirizzata sia alle persone fisiche che a quelle giuridiche che risiedono all'interno del territorio europeo. I singoli stati membri sono chiamati a riscuotere tale tassa per conto della UE stessa. Normalmente questo tributo viene pagato direttamente alla dogana da parte di chi importa, mediante un'apposita dichiarazione Doganale.

All'interno dell'Unione Europea i dazi si calcolano in base al sistema della Tariffa Integrata Comunitaria detta anche Taric che indica i dazi da applicare. Di norma è direttamente il fornitore che fornisce l'intestazione tariffaria corretta così da facilitare questo tipo di lavoro e velocizzare le operazioni di sdoganamento. Oltre questi costi bisogna considerare anche l'IVA e gli oneri di vettore.

### **5. Servizio di Riscossione dei Tributi**

La Riscossione ha ad oggetto la raccolta dei tributi e tutti i proventi fiscali dei quali riceve l'incarico di rastrellamento da parte di un ente in genere statale, erariale o comunque operante in termini di diritto pubblico. È una fase tipica, cioè tipizzata, nel senso che l'ente impositore può adottare solo forme di riscossione previste dalla legge. È importante tenere concettualmente distinti gli atti della riscossione dagli atti della fase precedente, quella di accertamento. La fase dell'accertamento culmina con l'emanazione di un provvedimento amministrativo, che impone il pagamento del tributo. La riscossione, invece, corrisponde al pagamento del tributo, che può avvenire o mediante versamento diretto o a seguito di un'iscrizione a ruolo. Il pagamento può essere effettuato presso lo sportello di un agente della riscossione, uno sportello bancario, presso un ufficio postale o per via telematica.

Il servizio di riscossione dei tributi, fino all'anno 1989, era affidato agli esattori delle imposte dirette, i quali erano incaricati di incassare, per conto dello Stato e degli altri enti impositori, tutti i tributi (erariali e non erariali). Per essere ammessi all'esercizio di tale attività, gli esattori dovevano superare una selezione indetta dal Ministero delle finanze e percepivano un aggio di riscossione, la cui misura massima era del 6,72%.

Il D.P.R. 28 gennaio 1988, n. 43, attuativo della legge delega 4 ottobre 1986, n. 657 riformò la riscossione dei tributi, affidando ai concessionari la riscossione coattiva di tutte le imposte erariali, con decorrenza dall'1/01/1990. Tale riforma, curata dall'allora sottosegretario alle Finanze Domenico Susi (P.S.I.), abolì le esattorie comunali e gli esattori privati, prevedendo la possibilità che anche le banche potessero esercitare la riscossione, scelta effettuata al fine di rendere più capillare l'attività puntando sulla distribuzione delle filiali bancarie sul territorio.

Verso la fine degli anni novanta venne realizzata un'altra riforma, con l'emanazione della legge delega 28 settembre 1998 n. 337 che, oltre a delegare il governo italiano all'emanazione di provvedimenti per il riordino della materia permise l'abbandono della documentazione cartacea per ottenere il rimborso delle quote inesigibili e l'abolizione dell'obbligo propedeutico dello svolgimento della procedura mobiliare. Essa portò tra l'altro l'abolizione del non riscosso come riscosso, la cartella unica sulla base del domicilio fiscale del contribuente, le procedure cautelative ed esecutive,

l'accesso alle banche dati dell'anagrafe tributaria. Il successivo d.lgs. 13 aprile 1999 n. 112 stabilì che il Ministero delle finanze organizzasse il servizio, mediante l'affidamento della concessione a soggetti (pubblici e/o privati) da individuarsi a seguito dello svolgimento di una procedura di selezione stabilita dalla stessa norma, e che gli stessi concessionari potessero esercitare il recupero dei crediti secondo le leggi vigenti.

Il decreto legge 30 settembre 2005, n. 203 - convertito in legge 2 dicembre 2005, n. 248 - riordinò nuovamente il servizio, disponendo la gestione pubblica dello stesso, tramite determinati soggetti quali agenti della riscossione.

**Nel sistema tributario italiano, le principali imposte erariali (Irpef, Ires, Iva, imposta di registro) ed anche alcuni importanti tributi locali (come ad esempio l'Irap) sono riscossi tramite versamenti spontanei. Con il d.lgs. 9 luglio 1997, 241 è stata prevista la possibilità di versare i tributi utilizzando il modello F24 (ad eccezione dell'imposta di registro) nel quale è possibile compensare crediti e debiti relativi a diversi tributi.**

**Per i soli tributi per cui non è previsto il versamento spontaneo si procede alla riscossione tramite ruolo. Si procede allo stesso modo per i tributi non versati spontaneamente, nonché per quelli oggetto di accertamento dell'ufficio.** Le somme dovute dal contribuente possono essere iscritte a ruolo: a titolo definitivo e tale iscrizione riguarda l'intero importo risultante dalla liquidazione delle dichiarazioni ai sensi degli art. 36 bis DPR 29 settembre 1973, n. 600 e 54 bis DPR 26 ottobre 1972, n. 633 e dal controllo formale di cui all'art. 36 ter DPR 600/1973, nonché da accertamenti divenuti definitivi; a titolo provvisorio per le somme derivanti da accertamenti non definitivi.

**L'Agenzia delle Entrate-Riscossione è un ente pubblico economico italiano che svolge l'attività di agente della riscossione su tutto il territorio nazionale. Il direttore è il medesimo dell'Agenzia delle Entrate.** L'ente, istituito ai sensi dell'articolo 1 del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito con modificazioni dalla legge statale 1° dicembre 2016, n. 225, è sottoposto all'indirizzo e alla vigilanza del ministro dell'economia e delle finanze ed è un ente strumentale dell'Agenzia delle entrate. L'Agenzia delle entrate-Riscossione è subentrata, a titolo universale, nei rapporti giuridici attivi e passivi delle società del Gruppo Equitalia, sciolte a decorrere dal 1° luglio 2017 (a eccezione di Equitalia Giustizia, che ora è posseduta dal Ministero dell'economia e delle finanze).

La legge di bilancio 2022 ha modificato la "governance" dell'ente le cui funzioni di indirizzo e controllo vengono sostanzialmente portate in capo all'Agenzia delle entrate: il direttore è il medesimo e il comitato di gestione è formato da dirigenti dell'Agenzia delle entrate. Questo ai fini di una progressiva integrazione delle due agenzie finalizzata a semplificare il sistema fiscale italiano.

**Gli enti locali possono riscuotere le entrate in proprio**, utilizzando come atto esecutivo la cosiddetta ingiunzione fiscale (disciplinata dal vecchissimo R.D. 639/1910, prima abrogato e poi "riesumato" proprio per le riscossioni delle entrate locali) **oppure deliberare di affidare ex decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193 convertito in legge 1° dicembre 2016, n. 225 la riscossione ad Agenzia delle Entrate-Riscossione, la quale utilizzerà il ruolo. Per il recupero crediti dei tributi locali, gli enti locali hanno anche la possibilità di esternalizzare questa attività e di affidarla a una società privata.** I vantaggi che derivano dall'affidamento in outsourcing di questa attività sono diversi: i tempi di incasso,

infatti, si riducono, il che vuol dire che si beneficia di un aumento dei flussi attivi di cassa per una gestione degli importi recuperati ottimali. Inoltre, si usufruisce di una bonifica degli archivi, con attività preliminari che hanno l'obiettivo di verificare la correttezza dei dati anagrafici e la quantificazione del credito, oltre che della sua legittimità. Molte volte però gli enti locali, dopo il tentativo del ricorso ad una società esterna di servizi, si sono trovati con un contenzioso troppo elevato ovvero in cattivi rapporti con la società esterna e sono tornati alla riscossione in proprio ovvero alla riscossione da parte del servizio di riscossione della Agenzia delle Entrate. Per ciascuno di tali sistemi vi sono i pro e i contro.

Succede spesso che il contribuente, anche dopo avere ricevuto il ruolo, non versi il dovuto ovvero tenti di occultare i propri beni per rendersi nullatenente e per questa situazione assai diffusa il legislatore ha previsto delle procedure cautelari per la riscossione coattiva dei tributi sono: Il fermo amministrativo che è una misura cautelare attivata attraverso l'iscrizione del fermo del bene mobile registrato (autoveicolo), nel Pubblico registro automobilistico. Dopo l'arrivo dell'ingiunzione, contenente l'intimazione al pagamento del tributo nei 30 giorni successivi, sarà eseguito il fermo amministrativo del veicolo, senza la necessità di ulteriori comunicazioni; Il pignoramento presso terzi in virtù del quale in pratica si procede con l'espropriazione forzata di beni che solo in futuro entreranno nella disponibilità del debitore, come ad esempio lo stipendio, la pensione o anche il trattamento di fine rapporto; Il pignoramento di beni mobili / immobili che è l'atto con il quale inizia la procedura di espropriazione forzata. La funzione del pignoramento è quella di vincolare determinati beni del debitore (mobili ed immobili), al soddisfacimento del diritto creditorio; L'iscrizione ipotecaria che crea un diritto di prelazione su un bene, volta a tutelare il creditore contro il pericolo di insolvenza. Con l'iscrizione ipotecaria nei registri immobiliari il creditore si tutela, in caso di espropriazione del bene, avendo un diritto di ricevere la soddisfazione con preferenza rispetto ad eventuali altri creditori.

**La politica di riscossione dei tributi in Italia è sempre stata fallimentare ed è di poco migliorata con le ultime modifiche. Lo stato in particolare riscuote una minima parte di quanto ha accertato. Pagano certamente i contribuenti soggetti a ritenuta alla fonte, mentre gli altri versano spontaneamente in parte modesta e per il resto la riscossione coattiva è assai difficile nonostante l'apprestamento delle misure cautelari poiché il contribuente – debitore, se è persona fisica si disfa dei beni e se è una società dispone la chiusura anche senza liquidazione e quindi non ci sono beni su cui rivalersi. Per questo motivo assistiamo in Italia a continui condoni, sanatorie e rottamazione di cartelle nel tentativo di recuperare almeno una parte delle imposte, ma con risultati assai deludenti e, per converso, con il risultato sicuro di creare nei contribuenti disonesti il convincimento dell'impunità e nei contribuenti onesti un senso di impotenza che scoraggia dal pagamento delle imposte.**

## **6. Considerazioni finali**

Il cittadino oppresso dalle imposte ma anche dagli adempimenti fiscali trova in ciò una sorta di alibi morale per la evasione fiscale che in Italia è certamente molto rilevante (fra le più alte in ambito europeo ma anche mondiale), il che determina poi, a sua volta, una imposizione fiscale rilevante a carico dei non evasori per raggiungere il gettito occorrente per la vita dello Stato.

L'Italia è il Paese UE dove si evade di più, in primo luogo, l'IVA. Se il dato complessivo dell'evasione IVA in Unione Europea ammonta a 134 miliardi di euro nel solo 2019 (in base ad uno studio completato nel 2021 che offre gli ultimi dati disponibili), secondo le stime della Commissione Europea l'evasione italiana è superiore ai 30 miliardi di euro: nel 2019 si è arrivati addirittura a 30 miliardi e 106 milioni di euro. Una cifra che corrisponde a quasi il 50% dell'ultima manovra fiscale varata dal Governo Draghi. Dietro l'Italia, troviamo la Germania, con 23.443.000.000 euro e in terza posizione il Regno Unito con 17.176.000.000. Anche in Francia – quarta posizione – l'evasione dell'IVA è significativa, quasi 14 miliardi di euro, ma rispetto all'Italia il dato è inferiore di più del doppio.

L'evasione fiscale generata dall'IVA in Unione Europea è pari a 4.000 euro ogni secondo. Ma quali opere si potrebbero realizzare con i fondi evasi? Con 134 miliardi di euro si potrebbero costruire 250 ospedali all'avanguardia, si riuscirebbero a completare tutti gli interventi del PNRR (nell'arco di tre anni) e realizzare l'intera linea ferroviaria ad alta velocità da Porto (in Portogallo) a Tallinn in Estonia.

Secondo i dati presenti nella Nota di Aggiornamento del Documento di Economia e Finanza (NADEF) del 2021 e rielaborati dall'Osservatorio sui conti pubblici, il fenomeno dell'evasione fiscale in Italia nel 2018 è in calo rispetto agli anni precedenti.

Nel 2018 il totale di tasse evase nel Belpaese è stato di poco inferiore ai 103 miliardi di euro. Nonostante si sia registrato un calo di oltre 5 miliardi rispetto all'anno precedente, l'evasione resta un enorme fardello per un Paese in cui la propensione all'evasione si aggira in media attorno al 30%.

Guardando alle singole imposte, la tassa più evasa è l'IRPEF da lavoro autonomo (quasi il 70% nel 2017). A seguire troviamo l'IVA con il 27,2% e, poi, l'IMU, l'IRES e l'IRAP rispettivamente con il 25,8%, il 24,6% e il 19,2%. In valori assoluti l'evasione IVA nel 2016 valeva quasi 37 miliardi di euro mentre l'IRPEF autonomo e imprese si attestava attorno ai 32 miliardi di euro; l'evasione sui contributi si "fermava" a 11.732 miliardi e l'IRES a 9 miliardi circa.

L'evasione è alta, ma non mancano segnali positivi. Se è vero che in Italia l'evasione fiscale supera i 100 miliardi di euro e che siamo il primo Paese per evasione IVA in Unione Europea, un qualche segnale positivo sembra comunque esserci. Se prendiamo l'IVA, la propensione al gap nell'imposta è passata dal 27,4% del 2014 al 19,9% del 2019. In soli cinque anni l'evasione dell'IVA è quindi calata di 7,5 punti. Anche l'evasione sul Canone Rai è diminuita, passando dal 35,6% al 10,9%. In controtendenza, si è invece alzata la propensione al gap dell'IRPEF da lavoro autonomo e impresa passato dal 63,9% del totale al 69,2%, sempre tra 2014 e 2019.

Sarà interessante vedere nei prossimi anni se alcuni strumenti – come la fatturazione elettronica e gli scontrini elettronici – che hanno prodotto una riduzione a livello percentuale dell'evasione di IVA saranno adottati anche in altri ambiti. Questo potrebbe permettere di ridurre anche l'evasione delle altre imposte.

**Solo un cambiamento totale di mentalità ed una maggiore cultura potrà però determinare la risoluzione del problema e quindi una maggiore equità fiscale. L'interrogativo iniziale trova quindi risposta nella necessità di una crescita culturale delle giovani generazioni**

**perché acquistino consapevolezza anche dei loro diritti, il che è possibile soltanto attraverso una maggiore istruzione ed in primo luogo attraverso la istruzione scolastica. Soltanto pagando tutti si potrà pagare di meno. Mi auguro che anche il presente Corso possa essere servito a gettare un ponte fra i cittadini più giovani ed il Fisco, pur comprendendo bene che è molto difficile pretendere che siano i giovani e cioè i cittadini con il reddito più modesto a fare partire questo cambiamento.**

Carbonia – Sant’Antioco, Istituto IPIA “Emanuela Loi”, Aula Magna, via Dalmazia, Carbonia, 17 aprile 2023

Grazia Corradini - Presidente Giunta Regionale Sardegna AMT – Coordinatore regionale Progetto Legalità Fiscale