



COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE
DELLA CAMPANIA

RELAZIONE

**del Presidente f.f.
MICHELE ORICCHIO**

PER L'INAUGURAZIONE DELL'ANNO GIUDIZIARIO 2018
DELLA COMMISSIONE TRIBUTARIA DELLA CAMPANIA

Napoli 14 marzo 2018



Indice

Saluto	pag. 7
Considerazioni introduttive	» 10
Il quadro normativo e giurisprudenziale	» 22
La Giustizia tributaria in Campania	» 36
Il processo telematico	» 44
Questioni aperte	» 48
Osservazioni finali	» 63
Dati statistici	» 69

Autorità civili, militari, politiche e religiose
Collegi, esponenti del libero foro e delle categorie professionali,
Cittadini e contribuenti qui convenuti numerosi,

nel prendere la parola in questa assemblea, porgo con vivo piacere a tutti gli intervenuti un cordiale saluto di benvenuto nella prestigiosa Aula Magna che l'Università "Federico II" ci ha concesso per celebrare degnamente l'inaugurazione del nuovo anno giudiziario della Commissione tributaria regionale della Campania e per offrire alcune riflessioni sullo stato di tale delicato settore della giurisdizione.

Ci accingiamo a svolgere la quindicesima relazione per l'apertura dell'anno giudiziario della giustizia tributaria e, in ossequio alle condivisibili linee guida del Consiglio di Presidenza, questa cerimonia non sarà uno stanco rituale auto-celebrativo ma l'occasione principale per dar conto dell'attività da noi svolta nei dodici mesi appena trascorsi, dei risultati ottenuti e delle prospettive di lavoro che si aprono nel nuovo anno.

In questo periodico "open day", dunque, la Giustizia tributaria accoglie operatori del diritto tributario e contribuenti per tracciare un bilancio della propria attività che, ricordo, è il frutto del lavoro di giudici onorari che, con innegabile spirito di servizio e supportati da qualificato personale amministrativo, consentono di assicurare un ragguardevole livello di funzionalità a questa delicata branca della giurisdizione.

Lasciamo alle nostre spalle il 2017, altro anno difficile sotto il profilo socio-economico in cui il nostro Paese ha iniziato a mostrare segni di ripresa dell'economia che consentono di affermare che stiamo uscendo dalla grave crisi finanziaria che ha segnato profondamente il nostro livello di vita individuale e collettivo: in tali condizioni il prelievo fiscale rischia di essere sempre più spesso avvertito come imposizione vessatoria ed il ricorso al giudice tributario come l'ultima speranza di realizzazione di un sistema di prelievo forzoso equo e coerente con i dettami costituzionali.

In questo delicato contesto un saluto particolarmente grato e deferente va alle più alte magistrature della Repubblica e innanzitutto al Presidente Mattarella che, nei difficili momenti che stiamo attraversando, rappresenta un sicuro punto di riferimento per tutti gli italiani in quanto libero da condizionamenti politici e culturali ed in grado di difendere i principi fondamentali del nostro Ordinamento e, dunque, l'autonomia e l'indipendenza di tutte le Magistrature, valore fondante della nostra democrazia.

Egualemerita meritoria è l'attività che da tempo va dispiegando la Corte costituzionale che, nonostante le difficoltà in cui anch'essa opera, continua a svolgere in modo esemplare il suo ruolo di custode della nostra Costituzione e del complesso dei principi fondamentali in essa contenuti che rappresenta tutt'ora la stella polare che deve guidare la nostra attività e costituire un porto sicuro per tutti i cittadini di questo Paese.

Anche la Suprema Corte di Cassazione concorre da protagonista a delineare la cornice di principi che la magistratura tributaria di merito deve applicare e, tuttavia, la pendenza di circa 50 mila giudizi presso la competente Sezione specializzata (pari al 49% di tutte le controversie civili) evidenzia che il sistema tributario sostanziale e processuale ingenera patologicamente un interminabile contenzioso estremamente dispendioso per il Paese, per i cittadini e per le imprese .

Come avremo modo di verificare di qui a poco, non sembra che i più recenti interventi normativi tesi ad indurre ad una maggiore "tax compliance" possano essere risolutivi ed in grado di sciogliere i nodi insoluti di un sistema tributario che sottopone i contribuenti onesti ad elevatissimi livelli di tassazione mentre il reiterarsi di provvedimenti premiali più o meno espliciti contribuisce ad ingenerare l'impressione di un ordinamento fiscale caratterizzato dall'incertezza delle conseguenze relative all'inadempimento delle obbligazioni tributarie .

Nell'attuale panorama economico e finanziario, interessato da profonde evoluzioni e continui mutamenti, è necessaria una nuova considerazione e rilettura degli istituti e dei rapporti giuridici tradizionali: alla luce dello scenario europeo, in cui il nostro Paese è ormai profondamente radicato, e degli stimoli internazionali, non è possibile rinunciare ad un ripensamento anche del sistema fiscale italiano che però non può e non deve limitarsi soltanto a replicare modelli stranieri di difficile attuazione nel nostro Ordinamento giuridico.

Una particolare gratitudine mi sia consentito poi esprimere ai rappresentanti del Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria che oggi hanno voluto onorarci con la loro presenza ed, in particolare, al Cons. Alfredo Montagna, che è qui tra noi anche in veste di Presidente di questa Commissione tributaria regionale, funzione che presto inizierà a svolgere appena si insedierà il nuovo organo di autogoverno, di imminente elezione.

Un sentito ringraziamento va poi rivolto a tutti gli esponenti politici, giudiziari, amministrativi, ai vertici militari, ai rappresentanti del mondo accademico

e degli ordini professionali presenti e, in particolare, al Magnifico Rettore dell'Università "Federico II" per la accordata disponibilità di questa prestigiosa sala .

Un particolare sincero apprezzamento va, infine, rivolto a tutto il personale delle commissioni tributarie operanti in Campania, che quotidianamente svolge un insostituibile ruolo di supporto all'attività giudiziaria, ed alla Guardia di Finanza (anche per la collaborazione a questa cerimonia) che condivide con noi, sia pur su da un differente versante istituzionale , il difficile compito di ricercare il confine della legittimità e fondatezza della pretesa tributaria entro l'ovvio limite della giusta capacità contributiva dei soggetti passivi di cui all'art.53 della Costituzione .

CONSIDERAZIONI INTRODUTTIVE

La giurisdizione è quella funzione statale che garantisce l'affermazione dell'Ordinamento giuridico nel caso concreto: la tutela giurisdizionale può assumere forme diverse, ma è sempre diretta al fine della difesa del diritto del singolo o della collettività.

Nel nostro sistema giudiziario coesistono varie giurisdizioni oltre a quella ordinaria e sono pertanto necessarie regole processuali per determinarne la rispettiva sfera di cognizione: esse concorrono all'individuazione del "giudice naturale" per ogni controversia ai sensi dell'art.25 della Costituzione .

Il rilievo costituzionale del tema giustifica la centralità assunta in proposito dalla giurisprudenza della Consulta che ha più volte chiarito che, nel nostro Ordinamento, le regole sulla giurisdizione devono individuare:

- a) in primo luogo, i confini tra gli interessi che sono "giustiziabili" e quelli che non lo sono (perché non contemplati dalle norme di diritto positivo);
- b) in secondo luogo, i confini tra la cognizione generale del Giudice ordinario e quella dei giudici speciali (Giudice amministrativo, le Commissioni Tributarie, la Corte dei conti, i Tribunali militari).

Ai fini che qui interessa le Commissioni tributarie, quali giudici speciali, hanno provvista di giurisdizione sulle controversie aventi ad oggetto i "tributi" la cui nozione è ricavabile dagli art. 23 e 53 della Costituzione che esprimono, rispettivamente, la previsione di una riserva di legge relativa per le prestazioni patrimoniali imposte e il principio di progressività del nostro sistema fiscale.

I tributi costituiscono delle prestazioni patrimoniali coattive finalizzate al concorso alle spese pubbliche e si caratterizzano per essere soggetti al principio di capacità contributiva. La qualificazione di un'entrata in termini tributari determina numerose conseguenze, fra le quali: l'assoggettamento della disciplina alla riserva di legge relativa, una giurisdizione esclusiva delle commissioni tributarie, peculiari limiti costituzionali (art. 81 Cost.), una specifica regolamentazione dell'accertamento e della riscossione.

Una volta individuato il plesso giurisdizionale, le regole in tema di competenza concorrono all'individuazione del singolo organo giudicante presso il quale, in concreto, dovrà essere incardinato il giudizio; nel processo tributario la competenza si determina sulla base del solo criterio territoriale non rilevando la materia e il valore della causa.

L'attuazione concreta di siffatto riparto è assicurata, poi, dalle regole processuali che stabiliscono le modalità in base alle quali può essere sollevato il difetto di giurisdizione o di competenza del Giudice adito e disciplinano l'eventuale trasferimento del giudizio di fronte ad un nuovo Giudice.

Sulla corretta applicazione delle stesse l'ultima parola spetta alle Sezioni unite della Corte di Cassazione, il giudice dei "conflitti".

L'ordinamento della giustizia tributaria è contenuto nel decreto legislativo n.545/1992, la cui piena attuazione è in gran parte demandata all'Organo di autogoverno ivi previsto pur residuando rilevanti competenze nell'organizzazione dei relativi uffici al Ministero dell'Economia e Finanze .

Il processo tributario – precedentemente regolato dal D.P.R. 636/1972 – è da tempo disciplinato dal decreto legislativo n. 546 del 1992 come novellato dal D.lgs. n.156/2015: esso reca la nuova procedura applicabile alle controversie tributarie sia in primo grado (ove operano le commissioni tributarie provinciali), che in secondo grado (ove operano le Commissioni tributarie regionali) .

A far data dall'1.1.2016 dette disposizioni sono state aggiornate dal decreto da ultimo richiamato che, con riferimento all'"Oggetto della giurisdizione" ha recato all'art.2 alcune innovazioni rese necessarie per adattare il previgente disposto normativo ad alcune recenti pronunce della Corte Costituzionale.

In particolare giova ricordare che, con la sentenza n. 130/2008, era stata dichiarata l'illegittimità costituzionale della richiamata norma nella parte in cui attribuiva alla giurisdizione tributaria le controversie relative alle sanzioni comunque irrogate da uffici finanziari, anche laddove esse conseguissero alle violazioni di disposizioni non aventi natura tributaria.

Il legislatore delegato ha anche proceduto all'eliminazione delle parole "*relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche previsto - dall'articolo 63 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni, e del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e per lo smaltimento dei rifiuti urbani, nonché le controversie*"- per adattare il testo normativo alle sentenze n. 64/2008 e 39/2010 della Corte Costituzionale, che ne avevano dichiarato l'illegittimità costituzionale nella parte in cui attribuiva alla giurisdizione tributaria le controversie relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche previsto dall'articolo 63 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, e successive modificazioni, e del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue.

Per la verità già l'art. 12 della L. 28 dicembre 2001, n. 448 (legge Finanziaria per il 2002) aveva modificato, con effetto dal primo gennaio 2002, l'art. 2 del d.lgs. 546/1992 rubricato "Oggetto della giurisdizione tributaria".

La principale differenza rispetto al testo previgente è consistita nell'aver ora ampliato la giurisdizione tributaria a "tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie": il legislatore ha cioè operato l'eliminazione dell'elenco delle imposte e dei tributi la cui cognizione era devoluta al Giudice tributario, introducendo una definizione, ancorché assai lata, diretta ad estendere la giurisdizione delle commissioni tributarie a tutti i tributi dello Stato, degli enti locali (Regione, Provincia, Comuni) e del Servizio sanitario nazionale: tale ampliamento è stato a lungo auspicato ed ha tenuto conto anche della crescente importanza assunta dalla finanza locale.

La novella appare coerente con lo spirito del legislatore il quale, già nel testo anteriore alla riforma, aveva attribuito alla giurisdizione delle commissioni "ogni altro tributo" purché ciò fosse espressamente previsto dalla legge. L'intervento operato con la legge finanziaria per il 2002 ha portato dunque a compimento il processo di riforma, realizzando l'unità della giustizia tributaria nell'ambito di un'apprezzata politica dei c.d. "plessi giudiziari" del resto costantemente perseguita dalla Suprema Corte.

Questo allargamento della giurisdizione tributaria ha anche comportato un effetto favorevole per il contribuente che, per controversie di valore minimo (oggi € 3.000,00), può stare in giudizio personalmente.

La giurisdizione delle Commissioni tributarie ha carattere esclusivo nelle materie indicate dall'art. 2 d.lgs. 546/1992 ed in relazione agli atti autonomamente impugnabili ex art. 19: in concreto l'individuazione di tali ambiti (entro i quali la cognizione dei Giudici tributari è esclusiva) genera contrastanti opinioni in dottrina ed in giurisprudenza dovute alla non facile interrelazione fra il nuovo ampio testo dell'art.2 e la previsione specifica degli atti impugnabili di cui alla seconda disposizione.

Orbene, l'ordinamento positivo fissa i caratteri del giudizio tributario modellandolo sullo schema tipico del giudizio d'impugnazione, sebbene sia sempre viva la discussione sulla natura dello stesso che è generalmente riconosciuta come "mista" cioè sull'atto (impositivo) e sul rapporto (tributario) ad esso sottostante fermo restando la necessità di impugnare un atto per introdurre un giudizio sul rapporto obbligatorio di natura tributaria.

Infatti il contribuente dinanzi ad un'ingiusta pretesa del fisco non può agire in via "preventiva" (ad es. con un'azione di accertamento negativo), ma dovrà attendere la notificazione di un atto impositivo di cui deve espressamente denunciare i vizi (di natura formale o sostanziale che siano), impugnandolo.

Peraltro con la recente sentenza delle Sezioni Unite della Suprema Corte n.19704 del 2.10.2015 è stato affermato il seguente principio: *“È ammissibile l’impugnazione della cartella (e/o del ruolo) che non sia stata (validamente) notificata e della quale il contribuente sia venuto a conoscenza attraverso l’estratto di ruolo rilasciato su sua richiesta dal concessionario, senza che a ciò sia di ostacolo il disposto dell’ultima parte del terzo comma dell’articolo 19 D.lgs. n. 546 del 1992, posto che una lettura costituzionalmente orientata di tale norma impone di ritenere che la ivi prevista impugnabilità dell’atto precedente non notificato unitamente all’atto successivo notificato non costituisca l’unica possibilità di far valere l’invalidità della notifica di un atto del quale il contribuente sia comunque legittimamente venuto a conoscenza e pertanto non escluda la possibilità di far valere tale invalidità anche prima, nel doveroso rispetto del diritto del contribuente a non vedere immotivatamente compresso, ritardato, reso più difficile ovvero più gravoso il proprio accesso alla tutela giurisdizionale quando ciò non sia imposto dalla stringente necessità di garantire i diritti o interessi di pari rilievo rispetto ai quali si ponga un concreto problema di reciproca limitazione”.*

In precedenza la Suprema Corte, a Sezioni Unite, con la sentenza n. 11082 del 7 maggio 2010, aveva anche chiarito che *“l’estensione della giurisdizione tributaria, diffusa anche al controllo della regolarità formale e sostanziale di tutte le fasi del procedimento di imposizione fiscale, evidenzia di converso, l’applicabilità anche agli atti fiscali “istruttori” del principio della non autonoma ed immediata impugnabilità proprio in quanto aventi carattere endoprocedimentale”.*

Secondo la posizione *“tradizionale”* della dottrina la funzione dell’elenco tassativo, contenuto nell’art. 19, risiederebbe nella necessità di delimitare i confini *“interni”* della giurisdizione tributaria. Tale impostazione risulta però incrinata a seguito delle modifiche all’art. 2 del D.lgs. n. 546/1992, apportate dall’art. 12, co. 2, della Legge 28 dicembre 2001, n. 448, che è intervenuta in senso di *“ampliamento”* della giurisdizione del giudice tributario, estesa astrattamente a *“tutte le controversie aventi ad oggetto tributi”*.

Da qui la dottrina maggioritaria ha individuato una soluzione *“ponte”*, tra il nuovo quadro sistematico e la tassatività dell’elenco normativo, nella possibilità di attuare un’interpretazione estensiva delle disposizioni ivi riportate, includendo nell’alveo degli atti impugnabili, secondo la norma di legge, tutti gli atti idonei a produrre effetti speculari o omogenei a quelli positivamente individuati.

La giurisprudenza (specie quella di legittimità), invece, è andata oltre, offrendo una lettura più estesa del richiamato art. 19, in un’ottica di attuazione dei principi costituzionali posti a tutela del contribuente (artt. 24 e 53 Cost.), nonché in conformità con il principio di buon andamento dell’amministrazione di cui all’art. 97 Cost.

In particolare, la Corte di Cassazione, in un primo momento (cfr., Cass. civ., sez.un., 24 luglio 2007, n. 16293 e 26 luglio 2007, n. 16428), ha ritenuto che ai fini dell'accesso alla giurisdizione tributaria dovessero essere qualificati come avvisi di accertamento o di liquidazione di un tributo tutti quegli atti con cui l'Amministrazione comunica al contribuente una pretesa tributaria ormai definita, "ancorché tale comunicazione si concluda non con una formale intimazione al pagamento sorretta dalla prospettazione in termini brevi dell'attività esecutiva, bensì con un invito "bonario" a versare quanto dovuto".

Successivamente, la stessa Corte, visti i riverberi pratici di tali conclusioni, sia per il contribuente (che si vedeva obbligato ad impugnare qualsivoglia comunicazione) che per gli uffici, ha rivisto la propria posizione, optando per una soluzione più "moderata", espressa nella sentenza 8 ottobre 2007, n. 21045; in tale pronuncia è stata, infatti, individuata una nuova categoria di atti "facoltativamente" impugnabili, la cui mancata impugnativa non comporta di fatto alcuna conseguenza sfavorevole in ordine alla cristallizzazione della pretesa, successivamente reiterata nella forma autoritativa propria dell'atto impositivo tipico, ricompreso nell'elenco dell'art. 19 citato.

Tale orientamento si è così consolidato e la Corte si è più volte espressa, in via generale, per l'impugnabilità, dinanzi al giudice tributario, di tutti gli atti adottati dall'ente impositore che portino comunque a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria (così da generare l'interesse ad agire di cui all' art. 100 c.p.c.), senza necessità che gli stessi si vestano della forma autoritativa di uno degli atti tipizzati dall'art. 19 (cfr. ex multis, Cass. civ., sez. un., 18 febbraio 2014, n. 3773).

Fermo restando che al contribuente deve riconoscersi la mera "facoltà", e non l'"onere" di ricorrere (cfr. Cass. civ., sez. trib., 11 febbraio 2015, n. 2616).

Ancora le Sezioni Unite con la recente sentenza n.29 del 5.1.2016 hanno affermato che : ""In materia di imposta comunale sugli immobili (I.C.I.), istituita e disciplinata dal D.Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504 e successive modificazioni, imposta da qualificarsi come tributo e non come entrata patrimoniale pubblica extratributaria, la controversia promossa dal contribuente avverso l'ingiunzione fiscale, emessa dal comune in pendenza del giudizio tributario promosso contro l'avviso di accertamento ai sensi dell'art.68 del D.Lgs. n. 546 del 1992, sia sostanzialmente equivalente all'iscrizione dell'imposta nel ruolo notificato al contribuente, sicché la eventuale controversia è assimilabile a quella avente ad oggetto l'impugnazione del ruolo, con la conseguenza che il relativo contenzioso, alla luce del combinato disposto del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2, comma 1, primo periodo e art. 19, comma 1, lett. d) e del D.Lgs. n. 504 del 1992, art. 15 è attribuito alla giurisdizione del Giudice tributario".

Alla luce delle richiamate pronunce e del consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità si tende oggi a distinguere, nell'ambito delle controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, tra:

- atti impugnabili ai sensi dell'art. 19;
- atti assimilabili a quelli tipici (quali l'intimazione ad adempiere ex art. 50, co. 2, D.P.R. n. 602 del 1973; ingiunzione fiscale per i tributi locali di cui all'art. 52, co. 6, D.Lgs. n. 446 del 1997);
- atti facoltativamente impugnabili, precedenti atti impositivi tipici;
- atti non impugnabili (come quelli resi nelle fasi endoprocedimentali dell'accertamento; quali il processo verbale di constatazione).

Si segnala, sul punto, anche una novità recata dalla riforma della riscossione introdotta con il recente D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 159: essa presenta, quale tratto distintivo, la maggiore apertura concessa dal legislatore verso forme di facilitazione nei pagamenti fiscali; si pensi all'aumento del numero delle rate concedibili a seguito di avvisi bonari ovvero in presenza di atti di adesione, all'introduzione della fattispecie del lieve inadempimento sia nel quantum che nella durata ovvero, ancora, al riconoscimento del beneficio della riduzione delle sanzioni anche in caso di autotutela parziale. Il decreto, tuttavia, interviene anche su aspetti apparentemente non collegati, in modo diretto, alla materia della riscossione e che presentano profili di sicuro interesse, anche nell'ottica contenziosa: si pensi alla non impugnabilità del diniego parziale di autotutela, ovvero all'utilizzo esclusivo della modalità di notifica a mezzo posta elettronica certificata, a decorrere dal 1 giugno 2016, per le cartelle di pagamento emesse nei confronti delle imprese e dei professionisti.

L'art. 11 del decreto di riforma interviene anche sul tema dell'autotutela, argomento quanto mai attuale e dibattuto.

In particolare, la norma prevede che "nei casi di annullamento o revoca parziali dell'atto, il contribuente può avvalersi degli istituti di definizione agevolata delle sanzioni previsti per l'atto oggetto di annullamento o revoca alle medesime condizioni esistenti alla data di notifica dell'atto purchè rinunci al ricorso" e, inoltre, che "l'annullamento o la revoca parziali non sono impugnabili autonomamente".

Quanto al primo profilo, la novella normativa ha condivisibilmente esteso anche alle ipotesi dell'autotutela parziale la possibilità di usufruire della riduzione a un sesto delle sanzioni, ponendo tuttavia un limite, rappresentato dalla rinuncia al giudizio da parte del contribuente e, con essa, alla eventuale vittoria delle spese processuali.

Appare invece più problematica la norma che stabilisce la non impugnabilità dell'atto di autotutela parziale e ciò non solo per i limiti insiti in qualsivoglia

disposizione con cui si intenda comprimere il diritto di difesa (si pensi alle alterne vicende che, nel passato anche recente, hanno caratterizzato la questione dell'impugnabilità del diniego all'interpello disapplicativo), ma anche perché, proprio di recente, la Suprema Corte era pervenuta alla conclusione diametralmente opposta (Cass.8.7.2015 n.14243).

Soltanto l'Amministrazione finanziaria, nell'ambito della propria discrezionalità, può annullare o revocare l'atto impositivo non più opponibile per scadenza dei termini prescritti.

Il diniego di autotutela per l'annullamento di un atto impositivo divenuto definitivo può essere legittimamente impugnato dal contribuente per vizi propri, solo per verificare il corretto esercizio del rifiuto.

Il sindacato del giudice di merito deve limitarsi ad appurare che l'autotutela sia avvenuta in adesione alle norme che ne disciplinano l'esercizio, sicché non gli è consentito sconfinare nella sfera delle autonome valutazioni rimesse alla discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria, a cui sola spetta il diritto di annullare o revocare un atto impositivo non più opponibile.

Questo, in sintesi, il contenuto della interessante sentenza della Suprema Corte n. 23765 del 20 novembre 2015.

Per quanto attiene alla competenza cioè all'individuazione della Commissione tributaria legittimata a risolvere una controversia fra contribuente ed ente impositore, essa è regolata dall'art.4 del Dlgs 546/1992, che si interessa della "sola" competenza territoriale delle commissioni tributarie (non rilevando in tale contenzioso il valore della questione) e si stabilisce che le commissioni tributarie provinciali sono competenti sulle controversie proposte *"nei confronti degli enti impositori, degli agenti della riscossione e dei soggetti iscritti all'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, che hanno sede nella loro circoscrizione"*.

Le Commissioni tributarie regionali sono a loro volta competenti avverso le decisioni delle commissioni tributarie provinciali che hanno sede nella loro circoscrizione.

Il D.lgs. n.156/2015 ha novellato l'articolo in commento aggiungendo che "se la controversia è proposta nei confronti di articolazioni dell'Agenzia delle Entrate con competenza su tutto o parte del territorio nazionale è competente la Commissione tributaria provinciale nella cui circoscrizione ha sede l'ufficio al quale spettano le attribuzioni sul rapporto controverso".

Tale disposizione, invero di non piana lettura, sembra valorizzare il criterio del domicilio fiscale del contribuente al fine di individuare "l'Ufficio al quale spettano le attribuzioni sul tributo controverso" (al quale è riconosciuta anche la *legitimatio ad causam*) nell'ipotesi di atti emanati da articolazioni dell'Agenzia delle Entrate con competenza nazionale (vedasi Agenzia Entrate di Torino

per il canone radiotelevisivo) : si tratta di un importante passo in avanti nella garanzia del diritto di difesa del contribuente che altrimenti potrebbe vedersi costretto ad adire una Commissione tributaria lontana dal proprio luogo di residenza sol perché la richiesta di tassazione proviene da Ufficio sito in altra parte del territorio nazionale (stante anche il formale principio dell'inderogabilità della competenza territoriale ex art 5 del D.lgs. n.546/1992).

La valorizzazione del principio del domicilio fiscale ne consente pure una interpretazione estensiva e costituzionalmente orientata anche in tutti i casi (frequenti) in cui gli enti locali affidano l'accertamento e/o la riscossione di un proprio tributo a società o concessionari della riscossione aventi sedi legali distanti dal luogo in cui è maturato il presupposto impositivo ed è residente il soggetto passivo del tributo, come del resto già affermato - nella vigenza del preesistente quadro normativo - nella sentenza n.1343 del 2014 della Commissione tributaria provinciale di Salerno.

La ratio sottesa a tale pronuncia è stata autorevolmente suffragata da un chiaro pronunciamento della Corte Costituzionale che, con la recente sentenza n.44/2016 assunta a seguito di questione di legittimità dell'art.4 citato, sollevata dalla C.T.P. di Cremona con ordinanza n.169 del 15.12.2014 ha affermato che: *“è costituzionalmente illegittimo, per violazione dell'art. 24 Cost., l'art. 4, comma 1, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (nel testo vigente anteriormente alla sua sostituzione ad opera dell'art. 9, comma 1, lett. b, del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156), nella parte in cui prevede che per le controversie proposte nei confronti dei concessionari del servizio di riscossione è competente la commissione tributaria provinciale nella cui circoscrizione i concessionari stessi hanno sede, anziché quella nella cui circoscrizione ha sede l'ente locale concedente. È riconosciuta al legislatore ampia discrezionalità nella conformazione degli istituti processuali, anche in materia di competenza, fermo, in ogni caso, il limite della manifesta irragionevolezza della disciplina che si ravvisa, con riferimento specifico al parametro evocato, ogniqualvolta emerga un'ingiustificabile compressione del diritto di agire. Nella disciplina de qua, il legislatore, nell'esercizio della propria discrezionalità, ha individuato un criterio attributivo della competenza che concretizza quella condizione di sostanziale impedimento all'esercizio del diritto di azione, suscettibile di integrare la violazione dell'art. 24 Cost. ovvero di rendere oltremodo difficoltosa la tutela giurisdizionale. Invero, il fatto che il contribuente debba farsi carico di uno spostamento geografico anche significativo per esercitare il proprio diritto di difesa integra un considerevole onere a suo carico, il quale, già di per sé ingiustificato, diviene tanto più rilevante in relazione ai valori fiscali normalmente in gioco, che potrebbero essere di modesta entità, e, quindi, tali da rendere non conveniente un'azione da esercitarsi in una sede lontana”.*

Nella medesima sentenza La Corte ha altresì affermato che è *“costituzionalmente illegittimo, in applicazione dell'art. 27 della legge 11 marzo 1953, n. 87,*

anche l'art. 4, comma 1, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, nel testo vigente a seguito della sua sostituzione ad opera dell'art. 9, comma 1, lett. b), del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156, nella parte in cui prevede che per le controversie proposte nei confronti dei soggetti iscritti nell'albo di cui all'art. 53 del d.lgs. n. 446 del 1997 è competente la commissione tributaria provinciale nella cui circoscrizione i medesimi soggetti hanno sede, anziché quella nella cui circoscrizione ha sede l'ente locale impositore. La declaratoria di incostituzionalità del previgente testo del citato art. 4, comma 1, deve, infatti, estendersi alla disposizione sostitutiva contenente norme analoghe a quella caducata”.

Tanto precisato in tema di giurisdizione non può non affermarsi come il nostro Ordinamento sia caratterizzato da una eccessiva macchinosità del sistema giudiziario che, nel suo complesso, comprende cinque magistrature con altrettanti riti anche telematici (ordinaria, amministrativa, contabile, tributaria e militare) e che, fra tutte, solo la giustizia tributaria è affidata integralmente a giudici onorari normalmente impegnati in altri settori, indecorosamente retribuiti "a cottimo" e che possono normalmente dedicarsi alla materia fiscale solo part-time senza poter alimentare adeguatamente quella specializzazione necessitata dalla continua evoluzione normativa e della materia, rinveniente anche da fonti comunitarie.

Né il massiccio recente ingresso di componenti delle commissioni provenienti da altre magistrature di carriera può dirsi abbia risolto il problema che, anzi, permane stante il notorio carico di lavoro che connota la giustizia, e quella ordinaria in particolare, ove anzi è frequente il ricorso a magistrati onorari per affiancare i togati nell'espletamento delle funzioni di competenza.

Inoltre con la legge n. 183 del 2011, articolo 4, commi da 39 a 40, è stato introdotto una sorta di ruolo unico per i componenti delle Commissioni tributarie e ogni componente non è più soggetto all'obbligo di residenza nella regione in cui ha sede la Commissione tributaria in cui presta servizio, con ciò creando novelli "clerici vagantes".

In altre parole il legislatore ha attuato ripetuti interventi frammentari senza affrontare organicamente e direttamente il problema centrale della creazione di una magistratura tributaria professionale limitandosi ad agire sui requisiti per diventare giudice tributario e sulla organizzazione di detta magistratura.

Infatti in sede di redazione del D.lgs. n.156/2015 si è solo proceduto apportando alcune ulteriori modifiche al D.lgs. n. 545/1992 recante la disciplina «degli organi speciali di giurisdizione tributaria ed organizzazione degli uffici di collaborazione».

Sono state così introdotte alcune modifiche alla composizione delle Commissioni tributarie, e nello specifico è stato stabilito che:

- a) la carica di Presidente delle commissioni tributarie provinciali e regionali ha durata quadriennale a decorrere dall'esercizio effettivo delle funzioni ed è rinnovabile una sola volta e per lo stesso periodo, previa apposita valutazione positiva da parte del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria;
- b) con provvedimento del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria sono stabilite delle sezioni specializzate delle commissioni tributarie in relazioni a questioni controverse;
- c) i componenti delle commissioni tributarie devono essere muniti di laurea magistrale o quadriennale in materie giuridiche o economico-aziendali- stiche;
- d) non possono essere componenti delle commissioni tributarie coloro che ricoprono incarichi direttivi o esecutivi nei partiti e movimenti politici e coloro che direttamente o attraverso forme associative, esercitano l'attività di consulenza tributaria;
- e) nei casi di necessità di servizio, il Ministro dell'Economia e delle finanze può disporre, su richiesta del Consiglio di presidenza della Giustizia tributaria, l'anticipazione nell'assunzione dei funzionari;
- f) sono dettagliati i casi in cui al ricorrere violazioni compiute dai componenti delle commissioni tributarie si applica l'ammonizione o una sanzione alla censura;
- g) le elezioni del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria hanno luogo entro 4 mesi dallo scadere del precedente Consiglio. Sono state specificate le procedure di candidatura, le relative operazioni elettorali e di votazione.

Peraltro tutto il sistema rimane sempre nell'ambito del ministero dell'Economia e finanze (che è anche parte in una stragrande numero di giudizi tributari) senza rientrare - come sarebbe naturale - in quella del Ministero della Giustizia.

Né tale evidente anomalia può ritenersi adeguatamente "compensata" dalla esistenza del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, operante dal 1996.

Il tutto va peraltro ricordato con la legge n.18/2015, con cui il legislatore ha modificato alcune disposizioni contenute nella legge n.117/1988 (cosiddetta "legge Vassalli") sulla responsabilità civile dei magistrati (anche tributari). Prima di tale modifica, la formulazione della normativa previgente aveva comportato un numero ridotto di condanne a causa del cosiddetto "filtro di ammissibilità" della richiesta risarcitoria, che era considerato un muro quasi invalicabile.

Con la riforma, detto filtro è stato eliminato, tant'è che oggi ciascuno può rivolgersi a un giudice per chiedere i danni «patrimoniali e non» provocati non solo da un magistrato che «esercita con dolo o colpa grave la propria funzione» e agisce in «manifesta violazione delle legge» ma anche da coloro *“che partecipano all'esercizio delle funzioni giudiziarie”*.

Il complesso delle considerazioni testè svolte induce a ritenere che si sia ancora lontani dal raggiungimento di un assetto ottimale: la cosiddetta mini-riforma del processo tributario attuata nel 2015 presenta poi un quadro in cui prevalgono le ombre sulle luci come dimostra l'eccessivo ampliamento della tutela cautelare che rischia di produrre una moltiplicazione del contenzioso e un allontanamento della certezza della pretesa tributaria con evidenti ricadute sulla tenuta dei bilanci dello Stato e degli enti pubblici che spesso continuano ad iscrivere nelle rispettive entrate somme (anche di natura tributaria) che non saranno (quasi) mai riscosse.

Invece un sistema tributario sostanziale e processuale efficiente contribuisce in maniera determinante alla realizzazione del principio di equità fiscale fondata sulla capacità contributiva di cui all'articolo 53 della Costituzione.

Inoltre in un mondo sempre più competitivo quale è quello in cui viviamo, il sistema tributario di un paese determina anche la capacità di attrarre imprese e creare valore aggiunto, condizione di cui abbiamo ostinatamente bisogno.

Certamente una buona parte della competitività di un sistema tributario è determinata dal livello delle tasse, ma non è l'unico fattore importante perché rileva anche il livello di prevedibilità e trasparenza del sistema giudiziario. È su questo secondo fattore che si deve far leva perché, se ridurre sensibilmente le tasse è certamente problematico per un Paese come il nostro caratterizzato da un elevato debito pubblico, offrire un sistema di giustizia tributaria trasparente e prevedibile costa decisamente meno ed è in grado di innescare un circuito virtuoso assolutamente vantaggioso per l'economia e l'equità.

Le ultime riforme realizzate in materia giudiziaria, pur partendo dalla consapevolezza della fondatezza di tali asserzioni, non sembrano in grado di garantire soluzioni strutturali alla crisi in cui versa la giustizia italiana nel suo complesso e, dunque, anche quella tributaria, come testimonia il fatto che moltissime controversie fiscali, pur celermente trattate nei gradi di merito, devono arrivare fino in Cassazione per essere definite (attualmente, solo in tal materia, pendono circa cinquantamila ricorsi presso la Suprema corte!).

Purtroppo fra le varie riforme costituzionali proposte nella scorsa legislatura è certamente mancata quella sul riassetto complessivo del sistema giudiziario per il quale sono invece maturi i tempi di una profonda revisione in grado di modernizzarlo nell'interesse del Paese, essenzialmente abbandonando la logica

della tutela delle "biodiversità" delle varie giurisdizioni per pervenire a una semplificazione degli organismi e dei riti secondo quello che era un disegno preconizzato ormai venti anni fa nei lavori della cosiddetta "terza commissione bicamerale per le riforme istituzionali", giammai attuato.

QUADRO NORMATIVO E GIURISPRUDENZIALE

Anche nello scorso anno numerosi sono stati i provvedimenti normativi che il Parlamento ha emanato e che hanno riguardato direttamente il sistema finanziario e fiscale italiano; meritano in questa sede menzione:

1) Il d.l. n. 50/2017 convertito nella legge 96/2017 che, in termini di finanza statale contiene una correzione di 3,2 miliardi rispetto alla Legge di Bilancio 2017, nel rispetto di quanto richiesto dalla Commissione Europea.

Benchè sia stato battezzato, "manovrina", si tratta di un intervento legislativo piuttosto ponderoso per la vita di contribuenti ed aziende, con un totale finale di ben 131 articoli . Le novità fiscali sono parecchie, segnaliamo le più importanti:

- Split payment IVA;
- Web Tax;
- Voluntary Disclosure;
- Certificati di regolarità fiscale;
- Termine per il diritto all'esercizio della detrazione IVA sugli acquisti;
- IVA vitto e alloggio studenti;
- Nuovi limiti alla compensazione dei crediti IVA e norme di contrasto alle indebite compensazioni con modello F24;
- Cedolare secca sulle locazioni brevi;
- Cessione detrazioni Irpef condomini;
- Accise sui tabacchi;
- Aumento aliquote IVA;
- Vendita online tabacchi ed e-cig;
- Prelievo erariale unico sui giochi;
- Rideterminazione base imponibile Ace;
- Indici sintetici di affidabilità fiscale;
- Rottamazione liti tributarie.

2) Con la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale (avvenuta il 5 dicembre 2017) della legge n. 172/2017, di conversione con modifiche, del decreto legge 148/2017, sono state approvate alcune importanti disposizioni in materia fiscale, che anticipano alcune misure previste nella legge di Bilancio per il 2018.

Tra le principali novità si segnalano:

- nuova definizione agevolata dei carichi fiscali, la cosiddetta rottamazione delle cartelle per le somme affidate all'Agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 settembre 2017, che consente di pagare l'importo del debito senza corrispondere le sanzioni e gli interessi di mora. Per presentare la do-

manda di adesione entro il 15 maggio 2018, l' Agenzia delle entrate-Riscossione mette a disposizione dei contribuenti il form online "Fai D.A. te" ovvero il modello DA 2000/17;

- estensione dello split payment anche nelle operazioni effettuate nei confronti degli enti pubblici economici nazionali, regionali e locali e nei confronti di tutte le società controllate direttamente o indirettamente da qualsiasi tipo di amministrazione pubblica e società partecipate per almeno il 70% da qualsiasi P.A. o società soggetta allo split payment;
- credito di imposta per investimenti pubblicitari pari al 75% della quota incrementale dell'investimento rispetto all'anno precedente; al 90% nel caso di microimprese, Pmi e start-up innovative;
- neutralizzazione dell'aumento dell'IVA.
- Inoltre sono previste misure a sostegno delle grandi imprese in crisi e confermate molte misure di contenimento della pressione fiscale e di sviluppo, già contenute nella precedente legge di bilancio, quali le agevolazioni per gli interventi di ristrutturazione edilizia ed energetica, il superammortamento e l'iperammortamento, nonché di sostegno alle piccole medie imprese."

3) La Legge di Bilancio 2018 (L. 205/2017) reca, infine, conferme e novità:

- Confermate le detrazioni a favore della casa con l'ampliamento della possibilità di cessione dell'ecobonus; "bonus verde" e detrazione Irpef del 19% per i premi pagati in relazione a polizze assicurative contro alluvioni e terremoti. Prorogata e potenziata la detrazione per gli interventi sismici.
- Esteso il credito di imposta già previsto per alberghi agli stabilimenti termali
- Proroga del Bonus Mobili
- Conferma cedolare al 10% anche per il 2018
- Detrazione abbonamenti trasporto pubblico
- Per le imprese
- Sostegno investimenti Pmi: per assicurare continuità operativa e qualificare maggiormente gli investimenti in chiave "Industria 4.0." è rifinanziata la misura di promozione delle piccole e medie imprese nota come "Nuova Sabatini".
- Confermato il super e iper ammortamento
- Incentivi per la quotazione delle piccole e medie imprese
- Tassazione utili provenienti da Paradisi Fiscali
- Plusvalenze e dividendi al 26%
- Per la lotta all'evasione fattura elettronica ma dal 2019
- Web tax al 3%
- Sterilizzazione dell'aumento Iva

- Blocco dell'aumento dei Tributi locali
Per il no-profit e società sportive
- Aumento della non imponibilità dei compensi per sportivi e musicisti da 7.500 a 10.000 euro.

Le misure contenute nella Legge di bilancio 2018 completano quelle già in vigore contenuto nel decreto fiscale collegato alla Legge di bilancio 2018 di cui al punto 2.

Si rammenta poi che, a seguito della recente riforma operata dalla legge n.163 del 4 agosto 2016 sulla legge di contabilità e finanza pubblica n. 196 del 2009, i contenuti della legge di bilancio e della legge di stabilità sono ora ricompresi in un unico provvedimento, costituito dalla nuova legge di bilancio, riferita ad un periodo triennale ed articolata in due sezioni, secondo quanto dispone il nuovo articolo 21 della legge di contabilità. La prima sezione svolge essenzialmente le funzioni dell'ex disegno di legge di stabilità; la seconda sezione, nella sostanza, quelle del disegno di legge di bilancio entrambi i preventivi disegni di legge di stabilità e di bilancio, contengono le misure necessarie a conseguire gli obiettivi programmatici di finanza pubblica indicati dal Governo - da ultimo - nel Documento programmatico di bilancio 2017.

La rassegna della Giurisprudenza non può che prendere le mosse dalla Corte Costituzionale che ha confermato anche nello scorso anno il suo ruolo centrale nell'Ordinamento, sia quale arbitro nello scontro fra poteri, accentuatosi con la mai troppo deplorata riforma del Titolo V della Costituzione, sia quale garante dei principi fondamentali del nostro Stato di diritto.

Ai fini che qui interessano, si segnalano, in particolare:

a) La sentenza n.181/2017 in cui ha affermato che: *“Non configura una fattispecie di silenzio impugnabile la mancata risposta dell'amministrazione tributaria all'istanza in autotutela presentata dal contribuente”*. La Consulta ha ritenuto infatti che l'eventuale affermazione del dovere dell'amministrazione di pronunciarsi sull'istanza di autotutela metterebbe in discussione l'obbligo tributario consolidato a seguito dell'atto impositivo definitivo, rendendo nei fatti l'autotutela una generalizzata “seconda possibilità” di tutela una volta scaduti i termini per il ricorso contro lo stesso atto impositivo. La Corte Costituzionale, propendendo per la prevalenza della tutela dell'interesse pubblico alla certezza e stabilità dell'accertamento tributario rispetto all'interesse del contribuente ad ottenere risposta all'autotutela, ha dunque dichiarato non fondate le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 2-quater, comma 1, del decreto-legge 30 settembre 1994, n. 564 sollevate dalla Commissione tributaria provinciale di Chieti.

b) la sentenza n. 199/2017 con cui la Consulta ha respinto tutte le censure di incostituzionalità dell'art.58 del D.lgs. n.546/1992 relativo alla produzione in appello di documenti nuovi: in particolare, la Corte ha dichiarato inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'articolo 58, comma 2, "sia in sé sia in relazione al comma 1 di essa norma", sollevata in riferimento all'articolo 117, primo comma, della Costituzione, in relazione all'articolo 6 della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, nonché ai "criteri di razionalità" e ai "*principi generali dell'ordinamento*", mentre ha dichiarato non fondata, con riferimento a tutti i parametri evocati, quella sollevata "sia in sé sia in relazione al comma 1 di essa norma", in riferimento agli articoli 3 e 24 della Costituzione.

Tali ultime censure presentano profili di maggiore interesse.

I giudici costituzionali hanno, in primo luogo, esaminato l'eccezione sollevata circa la disparità di trattamento tra le parti del giudizio, sostenuta sulla base di un presunto "sbilanciamento a favore di quella facultata a produrre per la prima volta in appello documenti già in suo possesso nel grado anteriore".

Al riguardo, la Consulta ha ritenuto sufficiente rilevare che tale sbilanciamento non sussiste poiché tale facoltà è comunque riconosciuta a entrambe le parti del giudizio.

In secondo luogo, la Corte ha esaminato i profili di legittimità costituzionale legati alla differente disciplina delle nuove prove e della produzione documentale nell'ambito del processo civile e di quello tributario ribadendo il proprio consolidato orientamento, secondo cui non esiste un principio costituzionale di necessaria uniformità tra i diversi tipi di processo e più specificamente non esiste "*un principio di uniformità del processo tributario e di quello civile*" (cfr, tra le altre, ordinanze n. 316/2008, n. 303/2002, n. 330/2000, n. 329/2000, n. 8/1999).

Si legge: " Nell'ordinamento nazionale, infatti, è riconosciuta una ampia discrezionalità del legislatore in ordine alla conformazione dei singoli istituti processuali, fermo restando il limite della manifesta irragionevolezza di una disciplina che comporti un'ingiustificabile compressione del diritto di agire.

In particolare, l'articolo 24 della Costituzione "*non impone l'assoluta uniformità dei modi e dei mezzi della tutela giurisdizionale: ciò che conta è che non vengano imposti oneri tali, o non vengano prescritte modalità tali, da rendere impossibile o estremamente difficile l'esercizio del diritto di difesa o lo svolgimento dell'attività processuale (ex plurimis, sentenze n. 121/2016 e n. 44/2016; ordinanza n. 386/2004)*".

Applicando al caso di specie tali principi generali, i giudici costituzionali hanno evidenziato che non vi è compressione irragionevole dell'esercizio del diritto di difesa nella previsione che un'attività probatoria, rimasta preclusa nel giudizio di primo grado, possa essere esperita in appello, poiché "*il regime delle*

preclusioni in tema di attività probatoria (come la produzione di un documento) mira a scongiurare che i tempi della sua effettuazione siano procrastinati per prolungare il giudizio, mentre la previsione della producibilità in secondo grado costituisce un temperamento disposto dal legislatore sulla base di una scelta discrezionale, come tale insindacabile (ordinanza n. 401/2000)".

Priva di rilievo, infine, è stata ritenuta la eccepita violazione del citato articolo 24 della Costituzione per la asserita "perdita di un grado di giudizio", posto che, secondo l'orientamento più volte espresso dalla Consulta, la garanzia del doppio grado di giurisdizione non gode, di per sé, di copertura costituzionale.

c) Con la sentenza n.249/2017 la Consulta ha statuito che: *"È costituzionalmente legittima la norma (art. 1, comma 335, della legge 30 dicembre 2004, n. 311) che prevede il riclassamento di unità immobiliari ubicate in microzone nelle quali il rapporto tra il valore medio di mercato (individuato ai sensi del d.P.R. 23 marzo 1998, n. 138) e il corrispondente valore medio catastale, ai fini dell'applicazione dell'imposta immobiliare, si discosta significativamente dall'analogo rapporto relativo all'insieme delle microzone comunali".* La Consulta ha, così, dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale della citata norma, sollevata dalla CTR del Lazio con riferimento agli artt. 3, 53 e 97 della Costituzione. Nello specifico la Corte ha ritenuto che la censura relativa all'art. 3 della Costituzione non sia riferibile alla previsione della norma ma sia ricollegabile a circostanze contingenti, quale la maggiore o minore sollecitudine del Comune di riferimento nel formulare la richiesta all'Agenzia del Territorio. Per quanto riguarda, invece, i profili di incostituzionalità della norma in relazione all'art. 53 il giudice delle leggi ha spiegato come l'adeguamento della rendita catastale derivante dall'accertamento di una modifica del valore degli immobili presenti in una determinata microzona sia del tutto ragionevole in quanto volto ad eliminare una sperequazione esistente a livello impositivo. Infine la Consulta ha bocciato la censura riferita all'art. 97 in quanto risulta incomprensibile come il rischio che l'Amministrazione sia esposta ad azioni giudiziarie possa rilevare nel senso dell'incostituzionalità di una disciplina.

d) Con la sentenza n.269/2017 la Consulta ha preso in esame un caso che non era certo destinato ad entrare nella storia del sindacato di costituzionalità: adita dalla Commissione tributaria provinciale di Roma affinché si pronunciasse sulla legittimità costituzionale dei contributi imposti alle imprese per finanziare l'AGCM, il Giudice delle leggi ha trasformato una ordinaria decisione di inammissibilità in un potenziale «constitutional canon».

Il giudice a quo, respinta la richiesta del ricorrente di non applicare le disposizioni censurate perché ritenute in contrasto con la libertà di stabili-

mento e con la libera prestazione dei servizi (artt. 49 e 56 TFUE), ha considerato «più aderente al sistema giuridico complessivo» sollevare, in via prioritaria, questione di legittimità costituzionale, affinché la disciplina fosse scrutinata alla luce delle norme costituzionali.

Si tratta, forse, della più rilevante pronuncia in tema di rapporti tra diritto interno e ordinamento sovranazionale dopo n. 170 del 1984.

La Corte costituzionale, affrontando il tema del rapporto tra norma comunitaria direttamente efficace e diritto interno, ribadisce come la valutazione sul contrasto del secondo con la prima spetti al giudice a quo; l'assenza di tale deliberazione conduce all'inammissibilità della questione per difetto di rilevanza, per non avere il rimettente disapplicato la norma interna («rectius: non applicato», dice la Corte in un altro passaggio, e la specificazione non è di poco momento). Così facendo, il giudice non soddisfa soltanto il «primato del diritto dell'Unione», ma anche «lo stesso principio di soggezione del giudice soltanto alla legge (art. 101 Cost.), dovendosi per tale intendere la disciplina del diritto che lo stesso sistema costituzionale gli impone di osservare ed applicare».

Diverso il discorso, invece, quando la norma europea non ha diretta efficacia: nell'ipotesi di un contrasto tra disposizione interna e norma comunitaria non self-executing, accertato «eventualmente mediante il ricorso alla Corte di giustizia», il giudice deve sollevare questione di legittimità costituzionale. In quest'ipotesi spetta alla Corte costituzionale pronunciarsi sull'illegittimità costituzionale con riferimento ai parametri costituzionali – ed eventualmente – europei.

Sino a qui nihil sub soli novum: siamo di fronte a un ripasso generale dei rapporti tra diritto comunitario e diritto interno. Ma è proprio a questo punto che il Giudice delle leggi rompe gli indugi e innova rispetto alla pregressa giurisprudenza.

Il diritto dell'Unione europea ha subito una «trasformazione» a seguito dell'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, che ha conferito efficacia vincolante alla Carta dei diritti.

Quest'ultima, prosegue la Corte, partecipa alla medesima sostanza costituzionale della Legge fondamentale: « principi e i diritti enunciati nella Carta intersecano in larga misura i principi e i diritti garantiti dalla Costituzione italiana, sicché può darsi il caso che la violazione di un diritto della persona infranga, ad un tempo, sia le garanzie presidiate dalla Costituzione italiana, sia quelle codificate dalla Carta dei diritti dell'Unione».

A prescindere dalla fonte di provenienza, i «diritti della persona postulano la necessità di un intervento erga omnes» della Corte costituzionale, «anche in virtù del principio che situa il sindacato accentrato di costituzionalità delle leggi a

fondamento dell'architettura costituzionale (art. 134 Cost.) (...), in un quadro di costruttiva e leale cooperazione fra i diversi sistemi di garanzia, nel quale le Corti costituzionali sono chiamate a valorizzare il dialogo con la Corte di giustizia (da ultimo, ordinanza n. 24 del 2017), affinché sia assicurata la massima salvaguardia dei diritti a livello sistemico (art. 53 della CDFUE)».

La Corte è consapevole che l'overlapping protection offerta dalla Costituzione e dalla Carta possa portare a una «doppia pregiudizialità (...) vale a dire a controversie che possono dare luogo a questioni di illegittimità costituzionale e, simultaneamente, a questioni di compatibilità con il diritto dell'Unione»; nell'ipotesi di un concorso di tutele, questo va ordinato concedendo priorità al giudizio di costituzionalità, purché - dice la Corte riportando le condizioni poste dalla Corte di giustizia in alcuni precedenti - «i giudici ordinari restino liberi di sottoporre alla Corte di giustizia, *“in qualunque fase del procedimento ritengano appropriata e finanche al termine del procedimento incidentale di controllo generale delle leggi, qualsiasi questione pregiudiziale a loro giudizio necessaria”*; di *“adottare qualsiasi misura necessaria per garantire la tutela giurisdizionale provvisoria dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione”*; di disapplicare, al termine del giudizio incidentale di legittimità costituzionale, la disposizione legislativa nazionale in questione che abbia superato il vaglio di costituzionalità, ove, per altri profili, la ritengano contraria al diritto dell'Unione».

Nel caso di specie, tuttavia, non si discute dell'applicabilità di disposizioni della Carta, ma degli artt. 49 e 56 TFUE, norme ad efficacia diretta. L'applicazione di disposizioni self executing, conclude il Giudice delle leggi, non «trasmoda (...) in una sorta di inammissibile sindacato diffuso di costituzionalità della legge». Pertanto, il rimettente non doveva sollevare questione di legittimità costituzionale, ma aveva l'onere di risolvere l'eventuale conflitto attraverso la non applicazione della norma interna contrastante col diritto europeo.

Le argomentazioni della Corte confermano una tendenza anticipata dalla ordinanza n. 24 del 2017 (la quale, come noto, ha costretto la Corte di giustizia ad una parziale retromarcia nel caso Taricco), sollevando riflessioni ed interrogativi sui quali la comunità degli interpreti è chiamata ad interrogarsi.

È possibile, inoltre, leggere in questa decisione un avvertimento alla Politica per l'attuale conduzione del processo di integrazione europea, lasciato per troppo tempo all'interpretazione estensiva dell'art. 51 della Carta e, più in generale, agli effetti federativi dei diritti in assenza di una decisione fondamentale sull'unità europea?

Per quanto attiene alla Suprema Corte di Cassazione si richiamano le seguenti importanti decisioni direttamente incidenti sul contenzioso tributario:

in tema di **GIURISDIZIONE**

- Con sentenza **n. 21545 del 18.9.2017** la Corte ha stabilito che *“La cognizione dell’impugnazione della delibera che ha determinato i criteri generali dell’entità dei canoni concessori c.d. convenzionali - dovuti a titolo di riconoscimento del diritto di proprietà dell’ente locale su un bene oggetto di concessione - non rientra nella giurisdizione ordinaria, ma in quella amministrativa, non concernendo la controversia la mera debenza del canone, dell’indennità o del corrispettivo ma i presupposti generali della quantificazione del canone approvati con un atto generale amministrativo e, quindi, i poteri valutativo-discrezionali esercitati dall’amministrazione comunale, con una scelta che, implicando anche una valutazione comparativa degli interessi generali, non ha natura solo patrimoniale e, pertanto, non è direttamente inquadrabile in un rapporto di tipo paritario tra P.A. concedente e concessionario del bene o del servizio pubblico secondo lo schema “obbligato-pretesa”.* (Nella specie, la S.C. ha cassato senza rinvio la sentenza della Commissione tributaria regionale, ritenendo la sussistenza della giurisdizione del giudice amministrativo, essendo stata impugnata la delibera comunale che aveva aumentato i canoni di concessione annui degli impianti pubblicitari privati siti nel territorio del comune).
- Con ordinanza **n.17111 del 11.7.2007** relativamente alle controversie aventi per oggetto l’iscrizione ipotecaria (di cui all’art. 77 del d.P.R. n. 602 del 1973, anche a seguito delle modifiche apportate all’art. 19, comma 1, lett. e)-bis, del d.lgs. n. 546 del 1992, dall’art. 35, comma 26-quinquies, del d.l. n. 223 del 2006, conv., con modif., dalla l. n. 248 del 2006, n. 248, applicabile *“ratione temporis”*) si è affermato che ai fini della giurisdizione rileva la natura dei crediti posti a fondamento del provvedimento di iscrizione suddetta, con la conseguenza che la giurisdizione spetterà al giudice tributario o al giudice ordinario a seconda della natura tributaria, o meno, dei crediti, ovvero ad entrambi - ciascuno per il proprio ambito come appena individuato - se quel provvedimento si riferisce in parte a crediti tributari ed in parte a crediti non tributari.
- Con ordinanza **n. 16832 del 7.7.2017** si è affermato che le controversie relative alla debenza del canone per la depurazione fognaria proposte dopo il 3 dicembre 2005 spettano al giudice ordinario, avendo la Consulta, con sentenza n. 39 del 2010, dichiarato l’illegittimità costituzionale dell’art. 3-bis, lett. b), del d.l. n. 203 del 2005, conv., con modif., dalla l. n. 248 del 2005, - che aveva ampliato la giurisdizione tributaria, tra l’altro, anche con ri-

guardo al "canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue" - costituendo i canoni di cui all'art. 14 della l. n. 36 del 1994 (abrogato dal d.lgs. n. 152 del 2006) non un'imposta, ma il corrispettivo di una prestazione commerciale complessa.

- Con sentenza **n.13913 del 6.6.2017** la suprema corte ha affermato che *"In materia di esecuzione forzata tributaria, l'opposizione agli atti esecutivi avverso l'atto di pignoramento asseritamente viziato per omessa o invalida notificazione della cartella di pagamento (o di altro atto prodromico al pignoramento), è ammissibile e va proposta - ai sensi degli artt. 2, comma 1, e 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, dell'art. 57 del d.P.R. n. 602 del 1973 e dell'art. 617 c.p.c. - davanti al giudice tributario, risolvendosi nell'impugnazione del primo atto in cui si manifesta al contribuente la volontà di procedere alla riscossione di un ben individuato credito tributario"*
- Con provvedimento **n. 14648/2017** si è affermato che *"Ove, in sede di ammissione al passivo fallimentare, sia eccepita dal curatore la prescrizione del credito tributario successivamente alla notifica della cartella di pagamento, viene in considerazione un fatto estintivo dell'obbligazione e, poiché trattasi di questione riguardante l'"an" ed il "quantum" del tributo, la giurisdizione sulla relativa controversia spetta al giudice tributario. Ne consegue che il giudice delegato deve ammettere il credito in oggetto con riserva, anche in assenza di una richiesta di parte in tal senso";*

In tema di **CONTENZIOSO TRIBUTARIO**

- con l'ordinanza **23887/2017** si è affermato che: *"La notifica a mezzo posta privata del ricorso di primo grado è da ritenere inesistente e non suscettibile di sanatoria in seguito alla costituzione in giudizio delle controparti. Resta ad oggi valido il principio, più volte ribadito dalla Corte di Cassazione e rimarcato nelle sentenze delle Sezioni Unite nn. 13452 e 13453 del 29 maggio 2017, relativo all'esclusività in capo a Poste Italiane S.p.A. dei servizi inerenti le notificazioni e le comunicazioni a mezzo posta connesse agli atti giudiziari di cui alla L. 20-11-1982 n. 890 e successive modificazioni. La Suprema Corte si sofferma, poi, sull'entrata in vigore della l. 4 agosto 2017, n. 124 che, con l'art. 1, comma 57, lett. b), sottrae alla società Poste Italiane S.p.A. l'attribuzione esclusiva dei suddetti servizi. Fino a quando non saranno rilasciate le nuove licenze individuali relative allo svolgimento dei servizi riguardanti le notificazioni di atti a mezzo della posta connesse con la notificazione di atti giudiziari, debba trovare ancora conferma l'orientamento sinora espresso in materia dalla Corte di Cassazione."*
- con la sentenza **n.13721 del 9.5.2017** le SS.UU. hanno affermato che: Nel processo tributario, non costituisce motivo d'inammissibilità del ricorso (o

dell'appello), che sia stato notificato direttamente a mezzo del servizio postale universale, il fatto che il ricorrente (o l'appellante), al momento della costituzione entro il termine di trenta giorni dalla ricezione della raccomandata da parte del destinatario, depositi l'avviso di ricevimento del plico e non la ricevuta di spedizione, purché nell'avviso di ricevimento medesimo la data di spedizione sia asseverata dall'ufficio postale con stampigliatura meccanografica ovvero con proprio timbro datario. Solo in tal caso, infatti, l'avviso di ricevimento è idoneo ad assolvere la medesima funzione probatoria che la legge assegna alla ricevuta di spedizione; invece, in loro mancanza, la non idoneità della mera scritturazione manuale o comunemente dattilografica della data di spedizione sull'avviso di ricevimento può essere superata, ai fini della tempestività della notifica del ricorso (o dell'appello), unicamente se la ricezione del plico sia certificata dall'agente postale come avvenuta entro il termine di decadenza per l'impugnazione dell'atto (o della sentenza);

- con sentenza n.22497 del 77.9.2017 si è affermato che *“In tema di contenzioso tributario, deve ritenersi impugnabile la mancata risposta dell'Amministrazione finanziaria all'istanza, volta ad ottenere un maggior credito di imposta per l'incremento dell'occupazione ai sensi dell'articolo 7 della l. n. 388 del 2000, atteso che l'elencazione degli atti impugnabili di cui all'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, pur essendo tassativa, deve essere interpretata in senso estensivo, in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente e di buon andamento della P.A. ed anche in conseguenza dell'estensione della giurisdizione tributaria, operata dalla l. n. 448 del 2001, ancorandosi tale possibilità all'esistenza di un atto adottato dall'Amministrazione finanziaria che, comunque, porti a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria ovvero il convincimento della stessa Amministrazione in ordine all'esistenza di un determinato rapporto tributario.”*

In materia di rilevanza della QUERELA DI FALSO

- con ordinanza n.28671 del 30.11.2017 ha stabilito che *“il giudice tributario è tenuto, ai sensi dell'art. 39 del d.lgs. n. 546 del 1992, a sospendere il giudizio fino al passaggio in giudicato della decisione in ordine alla querela stessa (o fino a quando non si sia altrimenti definito il relativo giudizio), trattandosi di accertamento pregiudiziale riservato ad altra giurisdizione, e di cui egli non può conoscere neppure “incidenter tantum”; tuttavia, in caso di presentazione di detta querela, anche nel processo tributario il relativo giudice non deve semplicemente prenderne atto e sospendere il giudizio ma è tenuto a verificare la pertinenza di tale iniziativa processuale in relazione al documento impugnato e la sua rilevanza ai fini della decisione. (Nel caso di specie, la S.C. ha censurato la decisione della commissione*

tributaria regionale che aveva ritenuto la propria competenza a conoscere della querela di falso, ritenendola irritualmente proposta, anziché limitarsi a valutare la sua rilevanza e pertinenza ai fini della decisione)".

In materia di **I.V.A.**

- con **Sent. 27437/2017** le SS.UU. hanno affermato che *"In tema di IVA, spetta al giudice ordinario la giurisdizione in ordine alla domanda proposta dal consumatore finale nei confronti del professionista o dell'imprenditore che abbia effettuato la cessione del bene o la prestazione del servizio per ottenere la restituzione delle somme addebitategli in via di rivalsa"*. In base a tale principio, enunciato con l'ordinanza n. 2064 del 28 gennaio 2011, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno dichiarato infondato il motivo di ricorso avanzato da una società per azioni operante nel settore dell'igiene urbana. La Suprema Corte ha affermato, infatti, che le controversie relative all'indebita applicazione dell'IVA alla TIA, non hanno ad oggetto un rapporto tributario tra contribuente e amministrazione finanziaria, ma un rapporto di natura privatistica tra soggetti privati. Sul punto anche la giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea è concorde nel ritenere l'azione, volta al rimborso dell'imposta illegittimamente versata dal fruitore dei beni o dei servizi nei confronti del fornitore, di natura civilistica (causa C-427/2010 del 15 dicembre 2011 e causa C-94/2019 del 20 ottobre 2011).
- Con **sentenza n. 21105** le Sezioni Unite (anche alla luce della recente pronuncia della Corte di giustizia europea :causa C-624/15, del 18 maggio 2017), si sono espresse sul tema dell'onere della prova con riferimento al regime del margine relativo alla compravendita di autoveicoli usati. Nel caso in esame gli ermellini si sono soffermati sulla posizione del cessionario, il quale deve sempre provare la propria buona fede dimostrando di aver agito in assenza di consapevolezza di partecipare ad un'evasione fiscale. In particolare quest'ultimo deve eventualmente procedere altresì all'individuazione dei precedenti intestatari del veicolo, ai fini di accertare, anche solo in via presuntiva, l'assolvimento dell'IVA a monte. Il principio enunciato è il seguente: *"In tema di IVA, il c.d. regime del margine, previsto dall'art. 36 del d.l. 23 febbraio 1995, n. 41 e dagli articoli da 311 a 325 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 per le cessioni, da parte di rivenditori, di beni d'occasione, di oggetti d'arte, da collezione o di antiquariato, costituisce un regime d'imposizione speciale, facoltativo e derogatorio, in favore del contribuente, del sistema normale dell'IVA: ne consegue che la sua disciplina va interpretata restrittivamente e applicata in termini rigorosi, nei limiti di quanto necessario al raggiungimento dello scopo dell'istituto"*.

in tema di **ACCERTAMENTO**:

- **Sent. n.8860/2017**: *“Il termine triennale per l’emissione dell’avviso di liquidazione relativo alla revoca delle agevolazioni “prima casa”, conseguente al mancato trasferimento entro 18 mesi dall’acquisto della residenza nel comune ove è ubicato l’immobile, scatta dal diciottesimo mese successivo alla registrazione dell’atto”*. La Suprema Corte, rifacendosi ad alcune proprie precedenti pronunce (ord. nn. 2527/2014, 9776/2009 e sent. SS. UU. n. 1196/2000) ha, dunque, cassato la sentenza della CTR lombarda. Quest’ultima, infatti, aveva ritenuto, in linea con quanto invocato dal contribuente, che il termine triennale entro cui l’amministrazione, a norma dell’art. 76, secondo comma, del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, può emettere il proprio avviso di liquidazione decorresse dalla data della registrazione dell’atto.
- **Sent. n. 25044/2017**: *“L’accertamento basato sul carteggio tra contribuente e Ufficio (accertamento “a tavolino”) è legittimo anche se emesso prima dello scadere dei 60 giorni dal compimento dell’ultimo atto della verifica. La Suprema Corte, ribaltando il giudizio di primo grado, accoglie l’appello dell’Agenzia delle Entrate che aveva rivendicato l’inapplicabilità alla controversia del disposto dell’art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000. L’ordinanza della Corte di Cassazione ha, infatti, ritenuto corretto il richiamo dell’Agenzia delle Entrate al principio di diritto affermato dalle Sezioni Unite della Suprema Corte con la sentenza n. 24813 del 9 dicembre 2015. In base a tale principio non si applica agli accertamenti “a tavolino” il sopra citato articolo poichè un obbligo generale di contraddittorio, la cui violazione comporti la nullità dell’atto, nel nostro ordinamento, sussiste solo con riguardo ai tributi armonizzati e purchè il contribuente enunci in concreto le ragioni che avrebbe inteso far valere al fine di valutare la natura non pretestuosa dell’opposizione. Nel caso di specie, avendo l’accertamento ad oggetto imposte dirette e IVA, la corretta applicazione di tale principio comporta l’illegittimità delle conclusioni della CTR in merito ad IRPEF e IRAP, mentre, riguardo all’IVA, il giudice dovrà “accertare che il contribuente, in sede contenziosa, abbia addotto quegli elementi idonei, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, ad evitare l’emanazione dell’accertamento medesimo con riferimento a detto tributo armonizzato”*.
- **Sent. n. 17807/2017**: *“L’accertamento tributario mediante studi di settore costituisce un sistema unitario derivante dal progressivo affinamento degli strumenti di rilevazione della redditività per le categorie di contribuenti. Lo strumento più recente, secondo i giudici di Cassazione, in quanto più raffinato e affidabile del precedente, prevale sempre su quest’ultimo, giustificandone l’applicazione retroattiva”*.

In base a tale principio la Suprema Corte ha ritenuto fondato il motivo di ricorso della società contribuente alla luce del d.m. 28 dicembre 2011 approvato successivamente alla proposizione del ricorso per cassazione ma retroattivamente applicabile.

- **Ord. n. 12631:** *“La motivazione dell’avviso di accertamento basato sugli studi di settore non può limitarsi al solo rilievo dello scostamento dai parametri, ma deve essere sempre integrata con le ragioni per le quali vengono disattese le contestazioni sollevate dal contribuente nella fase di contraddittorio”*. Secondo il ragionamento degli ermellini solo in tal modo può emergere la gravità, precisione e concordanza attribuibile alla presunzione basata sui parametri e la giustificabilità dell’onere della prova a carico del contribuente. La Suprema Corte ha, nel caso di specie, abbracciato la tesi del contribuente spiegando che la CTR è incorsa in un evidente vizio logico e in un travisamento degli oneri probatori gravanti sulle parti nel ritenere direttamente riconducibile all’accertamento fondato sugli studi di settore la determinazione del ricarico, senza valutare le giustificazioni addotte dalla ricorrente nonché gli elementi proposti per dimostrare lo scostamento dell’attività accertata dal modello normale.

In tema di **DICHIARAZIONE DEI REDDITI:**

- **ordinanza n.28695/2017:** *“Le spese sostenute per l’organizzazione di convegni medici rientrano tra le spese di rappresentanza e non tra quelle di pubblicità. La Corte di Cassazione ha deciso per il rinvio alla competente CTR del caso in esame poiché quest’ultima, mentre, da un lato, aveva correttamente ricondotto le spese di ospitalità a quelle di rappresentanza, dall’altro, aveva indistintamente qualificato le spese “per l’organizzazione dei convegni e spese di trasferimento” come di pubblicità sul solo presupposto che l’organizzazione dei convegni rispondeva alla finalità di portare a conoscenza l’offerta del prodotto”*. La Suprema Corte richiama il proprio orientamento contenuto nella sentenza n. 3087 del 2016, secondo la quale costituiscono spese di rappresentanza quelle volte ad accrescere l’immagine o il prestigio dell’azienda, mentre sono spese di pubblicità quelle sostenute per iniziative rivolte alla pubblicizzazione di prodotti, marchi e servizi, o comunque all’attività svolta. Sul punto i supremi giudici rilevano anche una sensibile oscillazione della giurisprudenza sul caso di specie poiché le spese sostenute per l’organizzazione di congressi e convegni di breve durata, mentre in passato erano incluse tra quelle pubblicitarie (Cass. nn. 25053/2006 e 15268/2000), più recentemente sono state ricondotte alle spese di rappresentanza (Cass. nn. 2276/2011 e 21270/2008).

In tema di SOCIETÀ:

- Con **sentenza n. 12829/2017** si è affermato che *“la dimostrazione che la società si trovi in fase di “start up” assolve all’onere spettante al contribuente di superare la presunzione di non operatività ex art. 30, comma 1, legge 724/1994. La Suprema Corte ha ravvisato la palese “falsa applicazione” della summenzionata norma antielusiva sottolineando come, nel caso di specie, il giudice di appello non abbia in alcun modo considerato la fase di start up nella quale si trovava ancora la società contribuente ed abbia ritenuto lo scarso livello di ricavi maturati nel periodo d’imposta come elemento sintomatico della natura non operativa della società”*.
- Con sentenza n.9094/2017, la Suprema Corte ha affermato che *“La legittimazione passiva dei soci della società estinta non è messa in discussione dalla circostanza che gli stessi abbiano goduto o meno di un qualche riparto in seguito al bilancio finale di liquidazione. Così si è espressa la Suprema Corte sposando l’orientamento delle sezioni unite (sentenze nn. 6070 e 6072/2013) secondo il quale la mancanza di attivo da ripartire tra i soci al momento della liquidazione non configura una condizione da cui dipende la possibilità di proseguire nei loro confronti l’azione originariamente intrapresa dal creditore verso la società”*. Al riguardo i giudici di Cassazione ritengono non condivisibile la recente pronuncia n. 2444/2017 secondo la quale, invece, gli ex soci subentrano dal lato passivo nel rapporto d’imposta solo se e nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione.

LA GIUSTIZIA TRIBUTARIA IN CAMPANIA

In Campania operano cinque Commissioni tributarie provinciali e la Commissione regionale con un organico complessivo di circa 500 giudici , superiore a quello di qualsiasi altra regione e complessivamente sufficiente - specie in primo grado - a fronteggiare la notevole domanda di giustizia che si rileva anche in campo tributario.

Nel rinviare ai grafici allegati alla presente relazione si evidenzia che, per quanto attiene al primo grado di giudizio abbiamo i seguenti dati stabilizzati del 2017:

- A) Alla CTP di Napoli sono pervenuti 15.625 ricorsi e risultano pendenti 9.541 giudizi. Le sentenze emesse dalle 31 sezioni attive sono state 18.767.
- B) Alla CTP di Caserta sono pervenuti 6.461 ricorsi e risultano pendenti 3.177 giudizi. Le sentenze emesse dalle 12 sezioni attive sono state 7.525.
- C) Alla CTP di Salerno sono pervenuti 5.722 ricorsi e risultano pendenti 3.215 giudizi. Le sentenze emesse dalle 11 sezioni attive sono state 6.576.
- D) Alla CTP di Avellino sono pervenuti 1.928 ricorsi e risultano pendenti 910 giudizi. Le sentenze emesse dalle 4 sezioni funzionanti sono state 2.116.
- E) Alla CTP di Benevento sono pervenuti 1.189 ricorsi e risultano pendenti 953 giudizi. Le sentenze emesse dalle 4 sezioni funzionanti sono state 1.124.

In grado d'Appello opera la Commissione tributaria regionale della Campania che ha anche una sede decentrata a Salerno, ad essa è stato preposto in via interinale il sottoscritto Presidente a far data dal 18.5.2016, a seguito di provvedimento consiliare di conferimento di reggenza.

La Commissione si compone di ventisette sezioni di cui cinque operanti presso la sede distaccata di Salerno. Al 31 dicembre i magistrati effettivamente in servizio erano 128 di cui n. 5 presidenti di sezione, n. 19 vicepresidenti e n. 104 componenti.

Nel corso dell'anno sono stati depositati 11.213 appelli di cui 8.356 assegnati alla competenza delle sezioni partenopee e 2.857 a quella delle sezioni Salernitane che risultano - quindi - sottoposte ad un carico proporzionalmente maggiore rispetto alle sezioni operanti presso la sede centrale.

Gli appelli vengono distribuiti tra le Sezioni con criteri assolutamente automatici derogati solo in specifiche predeterminate ipotesi, quali quelle di garantire la trattazione congiunta presso medesima sezione di una molteplicità di controversie comunque connesse.

Nel 2017 sono stati complessivamente definiti 11.375 appelli sicchè vi è stata una leggera flessione delle pendenze che si attestano al numero di 13.852 di cui

9.036 presso la sede di Napoli e 4.816 presso quella di Salerno e tale lusinghiero risultato è stato realizzato nonostante un perdurante deficit di organico specie dei presidenti che obbliga a continue applicazioni, anche multiple, che certo non giovano alla stabilità dei collegi e al consolidamento degli orientamenti giurisprudenziali.

A seguito di decreto presidenziale del 30.11.2016 si è provveduto nel decorso anno a "compattare" la numerazione delle Sezioni: tale provvedimento è stato adottato sulla scorta di quanto previsto da tempo dall'Organo di Autogoverno ma ha richiesto una complessa fase transitoria in quanto sono state interessate al decreto di rinumerazione ben 15 sezioni (andando l'originaria numerazione fino al 52).

Si rinvia agli allegati grafici e quadri statistici per una migliore intellegibilità dei dati e alle osservazioni finali per alcune considerazioni sul dimensionamento e sulla produttività della Commissione, ritenendo in questa sede di dover essenzialmente richiamare alcune interessanti pronunce emesse nel decorso anno e rinvenibili per esteso nelle più note banche dati: si tratta essenzialmente di massime che sono state redatte dall'Ufficio del Massimario che provvede a rilevare, classificare e ordinare in massime le decisioni della Commissione tributaria regionale campana, nonché quelle delle commissioni provinciali che hanno sede nella propria circoscrizione (art. 40 comma 1 del D.Lgs n° 545/1992). Detto ufficio sta cercando di raccogliere tempestivamente tutta la produzione giurisprudenziale del nostro ambito in modo da renderla subito conoscibile a giudici e utenti al fine di garantire la migliore circolarità dell'informazione e "certezza del diritto".

- Con la sentenza n. 48/50/2017 è stato affermato che: *" Quanto all'i.v.a., è opportuno tener conto che se con la risoluzione n. 60 dell'8 maggio 2001 l'Agenzia delle Entrate ebbe a sottolineare che non si verifica la perdita del credito d'imposta nel caso in cui il contribuente, che abbia regolarmente annotato tutte le fatture, dalle quali scaturisca per lui il credito, e operato la relativa detrazione (nei termini indicati dall'articolo 19) nelle liquidazioni periodiche, non presenti poi la dichiarazione annuale, ancor più legittima è la determinazione del debito/credito di detta imposta sulla base della documentazione regolarmente registrata e delle liquidazioni regolarmente effettuate"*.
- Con la sentenza n. 166/44/2017 è stato affermato che *"la disposizione di cui all'art. 1 del d.P.R. 10 novembre 1997, n. 443, che prevede la possibilità di portare in detrazione il credito per il quale non è stato accordato il rimborso in sede di liquidazione periodica o di dichiarazione annuale, presuppone che, contestualmente al diniego di rimborso, l'Amministrazione provveda alla "indicazione del credito spettante" al contribuente. Ne consegue che se il provvedimento di diniego di rimborso non contenga alcuna indicazione circa l'ammontare del credito perché l'Ufficio ne abbia*

disconosciuto l'esistenza, nessun credito potrà essere portato in detrazione dal contribuente nei successivi anni di imposta " (conforme a Cass. n. 11368/2012, che aveva ad oggetto una vicenda assolutamente sovrapponibile a quella in esame, e nella quale la mancata indicazione del credito spettante è stata intesa come implicito disconoscimento del credito suscettibile di essere portato in detrazione in seguito).

- Sentenza n. 211/23/2017 è stato affermato che *"Quanto ai costi non di competenza, la società contribuente ha sostanzialmente riconosciuto che effettivamente costi di competenza del 2008 erano stati dichiarati nel 2010 per il 2009, ma ha sostenuto che ciò non avrebbe comportato danno erariale. Sul punto è bene ricordare che il contribuente deve rispettare il principio di competenza temporale perché in astratto l'imputazione di un costo a un esercizio anziché ad un altro può comportare l'alterazione dei dati della dichiarazione per effetto dei meccanismi di compensazione dei ricavi e dei costi nei singoli esercizi* ";
- Sentenza n.365/45/2017 in adesione al più recente orientamento della giurisprudenza della Suprema Corte (vedi, in particolare, Cass. n. 24490/15), propende per l'appesantimento dell'onere probatorio spettante all'amministrazione sicché al cospetto delle condizioni formali di esercizio del diritto di detrazione, ossia del possesso di una fattura redatta ai sensi dell'articolo 22, paragrafo 3, della sesta direttiva, contenente, quanto alla cessione di beni, l'indicazione in maniera distinta del numero di identificazione ai fini dell'IVA col quale il soggetto passivo ha effettuato la cessione, il nome e l'indirizzo completo di quest'ultimo, nonché la quantità e la natura dei beni ceduti, per poter escludere l'insorgenza del diritto di detrazione, non basta all'amministrazione provare che l'apparente cedente, se iscritto nel registro delle imprese, non sia munito della dotazione necessaria a rendere la prestazione oppure ad eseguire la cessione imponibile. Occorre, invece, che l'amministrazione provi l'esercizio fraudolento del diritto, ossia, anche in base ad elementi presuntivi, che il cessionario/committente disponesse di elementi tali, da sospettare l'esistenza di irregolarità o evasione e da sollecitare il suo onere di diligenza. (Il principio è conforme alla più recente giurisprudenza comunitaria, in particolare a Corte giust. 22 ottobre 2015, causa C-277/14, PPUH Stehcemp, secondo cui le disposizioni della sesta direttiva 77/388/Cee del Consiglio, del 17 maggio 1977 devono essere interpretate nel senso che esse ostano a una normativa nazionale, quale quella di cui al procedimento principale, che neghi a un soggetto passivo il diritto di detrarre l'iva dovuta o assolta per beni che gli sono stati ceduti sulla base dei rilievi che la fattura è stata emessa da un soggetto che deve essere considerato, con riferimento ai criteri previsti da tale normativa, un soggetto inesistente e che è impossibile identificare il vero fornitore

dei beni, tranne nel caso in cui si dimostri, alla luce di elementi oggettivi e senza esigere dal soggetto passivo verifiche che non gli incombono, che tale soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che detta cessione si iscriveva in un'evasione dell'iva, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare).

- Sentenza n.442/48/2017 con cui si è affermato che *“la comunicazione di irregolarità costituisce atto autonomamente impugnabile, come correttamente affermato dal giudice di primo grado in sintonia con il principio affermato in materia dalla Corte di Cassazione secondo cui in tema di impugnazione di atti dell'amministrazione tributaria, nonostante l'elencazione degli atti impugnabili contenuta nel D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, i principi costituzionali di buon andamento della p.a. (art. 97 Cost.) e di tutela del contribuente (artt. 24 e 53 Cost.) impongono di riconoscere l'impugnabilità di tutti gli atti adottati dall'ente impositore che portino, comunque, a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, con l'esplicitazione delle concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che la sorreggono, senza necessità di attendere che la stessa si vesta della forma autoritativa di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dalla norma su richiamata, e tale impugnazione va proposta davanti al giudice tributario, in quanto munito di giurisdizione a carattere generale e competente ogni qualvolta si controversa di uno specifico rapporto tributario. Ne consegue che anche la comunicazione di irregolarità D.P.R. n. 600 del 1973, ex art. 36 bis, comma 3, portando a conoscenza del contribuente una pretesa impositiva compiuta, è immediatamente impugnabile innanzi al giudice tributario”*.
- Sentenza 3657/19/2017: *“Le autorità doganali possono procedere a determinare l'effettivo valore delle merci importate sulla base del valore di transazione di merci similari quando l'importatore non abbia fornito adeguata prova documentale del valore delle merci importate”*. I giudici della CTR campana si rifanno sia alla giurisprudenza di legittimità (Cass. n. 20931/2013) che all'interpretazione della normativa comunitaria operata dalla Corte di Giustizia UE (CGUE, sez. VI, 16/06/2016, n. 291), e respingono l'appello presentato dall'importatore che aveva impugnato la decisione dell'Ufficio con cui era stato rideterminato il valore doganale delle merci importate. Nel caso di specie il ricalcolo è avvenuto con l'ausilio del sistema Merce/Cognos, sistema di rilevazione e verifica ritenuto assolutamente affidabile poiché fondato su dati provenienti dallo stesso sistema complessivo delle importazioni.
- Sentenza 4710/28/2017 : *“In ragione della natura negoziale del trust cd. “autodichiarato”, laddove non si opera alcun trasferimento di diritti aventi ad oggetto dei beni, è illegittimo l'avviso di liquidazione impugnato che ha invece trattato il negozio rogato come un atto negoziale comportante trasferimento di beni con applicazione dell'imposta in misura proporzionale”*. Tale decisione è in linea con l'orienta-

mento espresso dalla Suprema Corte con la sentenza n. 21614/2016 secondo la quale *“in tema d’imposta ipotecaria e catastale, l’istituzione di un “trust” cd. “autodichiarato”, con conferimento di immobili e partecipazioni sociali per una durata predeterminata o fino alla morte del disponente, i cui beneficiari siano i discendenti di quest’ultimo, è riconducibile alla donazione indiretta ed è soggetto all’imposta in misura fissa, atteso che la “segregazione”, quale effetto naturale del vincolo di destinazione, non comporta, però, alcun reale trasferimento o arricchimento, che si realizzeranno solo a favore dei beneficiari, successivamente tenuti al pagamento dell’imposta in misura proporzionale”*.

- Sentenza n.5198/18/2017 in cui si è affermato che *“In tema di imposte sui redditi, la presunzione legale (relativa) della disponibilità di maggior reddito, desumibile dalle risultanze dei conti bancari non è riferibile ai soli titolari del reddito d’impresa o da lavoro autonomo, ma si estende alla generalità dei contribuenti. Tuttavia, all’esito della sentenza della Corte Costituzionale n. 228 del 2014, le operazioni bancarie di prelevamento hanno valore presuntivo nei confronti dei soli titolari di reddito di impresa, mentre quelle di versamento nei confronti di tutti contribuenti, i quali possono contrastarne l’efficacia dimostrando che le stesse sono già incluse nel reddito soggetto ad imposta o sono irrilevanti”* (Cass. n. 1519/2017). La CTR campana, riprendendo tale recente principio enunciato dalla Suprema Corte respinge l’appello del contribuente che aveva presentato ricorso avverso un avviso di accertamento con il quale l’Agenzia delle Entrate aveva recuperato a tassazione maggiori compensi professionali derivanti dalla somma dei prelevamenti e dei versamenti risultanti dai conti correnti bancari, escludendo dai suddetti compensi i prelevamenti.
- Sentenza n.5510/23/2017 si è affermato che *“Il contribuente, in sede contenziosa può sempre opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell’amministrazione finanziaria, allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione, incidenti sull’obbligazione tributaria”*. La CTR di Napoli, citando tale principio recentemente espresso dalla Suprema Corte (sent. n. 13378-2016), ha accolto il ricorso del contribuente soccombente in primo grado. Nel caso di specie, quest’ultimo aveva in effetti affermato di avere operato nel modello unico delle indicazioni errate e di avere – seppur tardivamente - provveduto a rideterminare la corretta base imponibile con dichiarazione integrativa.
- Sentenza n.8511/5/2017 con cui si è affermato che : *“ Nell’ambito della determinazione del reddito d’impresa , ai sensi dell’art.83, comma 1 del D.P:R. 917/1986 (che disciplina il c.d. principio di derivazione rafforzata del reddito imponibile per le imprese che redigono il bilancio in base ai principi contabili*

nazionali) l'esatta imputazione a bilancio di un componente reddituale spiega effetti non solo sul piano civilistico, ma anche in ambito fiscale. Conseguentemente è illegittimo il disconoscimento della deducibilità di un costo relativo alla manutenzione di un bene strumentale laddove lo stesso sia stato correttamente iscritto in bilancio come costo di esercizio e non, come invece sostenuto dall'amministrazione finanziaria, come costo pluriennale ".

- Sentenza n.7265/23/2017 si è affermato che: "Ai fini del raddoppio dei termini di accertamento "rileva l'astratta configurabilità di un'ipotesi di reato e non rileva né l'esercizio dell'azione penale da parte del p.m., né la successiva emanazione di una sentenza di condanna o di assoluzione da parte del giudice penale". La CTR, rifacendosi a tale recentissimo principio enunciato dalla Suprema Corte (sent. n. 11207/2017), ribaltano l'esito della sentenza dei primi giudici ed accolgono la tesi dell'Ufficio appellante. Nel caso di specie, spiegano i giudici napoletani che, essendo pacifica la contestazione di una violazione che comporta obbligo di denuncia penale ex art. 331 c.p.p. e non assumendo rilievo se la denuncia fosse stata presentata ed eventualmente quando, deve ritenersi operante il raddoppio dei termini.
- Sentenza n.7790/23/2017 in cui si è affermato che "In tema di ICI, la rendita catastale attribuita a seguito della procedura di regolarizzazione di un abuso edilizio ha decorrenza retroattiva anche per i periodi di imposta anteriori a quello in cui è stato notificato il provvedimento di classamento. La CTR campana, nell'accogliere l'appello presentato dal comune, cita la recentissima sentenza della Suprema Corte n. 14402 del 9 giugno 2017 secondo la quale non è esclusa "l'utilizzabilità della rendita catastale, una volta notificata, a fini impositivi anche per annualità d'imposta "sospese", ovvero sia suscettibili di accertamento e/o liquidazione e/o rimborso". Nel caso specifico, secondo i giudici napoletani, correttamente il comune pretende la maggiore ICI dovuta sull'immobile abusivo oggetto di condono, in base alla rendita definitivamente accertata.
- Con sentenza n.9261/21/2017 si è affermato che La nozione di forza maggiore, in materia tributaria e fiscale, comporta la sussistenza di un elemento oggettivo, relativo alle circostanze anormali ed estranee all'operatore, e di un elemento soggettivo, costituito dall'obbligo dell'interessato di premunirsi contro le conseguenze dell'evento anormale, adottando misure appropriate senza incorrere in sacrifici eccessivi". Alla luce di tale principio, espresso dalla Corte di Giustizia europea nella causa C-314/2016 e recepito dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 22153/2017, la CTR ha accolto l'appello dell'Ufficio che aveva censurato la decisione dei primi giudici secondo i quali il sequestro preventivo dei beni del socio accomandatario aveva impedito il pagamento

delle rate di cui agli atti di adesione. Nel caso in esame i giudici campani hanno ritenuto che il sequestro preventivo dei beni del socio di maggioranza non configuri uno stato di forza maggiore impeditivo del pagamento delle successive rate residue riguardanti la società.

- Con la sentenza n.9515/11/2017 si è affermato che: *“La notifica a mezzo pec non è valida se effettuata tramite messaggio di posta certificata contenente il file della cartella con estensione diversa da “.p7m”. Quest’ultima è, infatti, l’unica idonea a garantire non solo l’integrità e l’immodificabilità del documento informatico, ma anche la firma digitale e l’identificabilità del suo autore e, pertanto, la paternità dell’atto stesso. Citando il recente orientamento giurisprudenziale contenuto nell’ordinanza della Corte di Cassazione n. 20672 del 31 agosto 2017, è stato così accolto l’appello proposto da una società a cui era stata notificata a mezzo pec una cartella di pagamento da parte di Equitalia per IRPEF 2012. I giudici napoletani affermano, infatti, che, come avvenuto nel caso di specie, la notifica in formato “.doc” o “.pdf” non rappresenta la produzione dell’originale del documento notificato, ma solo una copia elettronica senza valore poiché priva di attestato di conformità da parte di un pubblico ufficiale”.*
- Sentenza n.10976/2/2017 con cui si è affermato che *“In caso di riscossione a seguito di controllo automatizzato, l’invio al contribuente della comunicazione di irregolarità è dovuto solo ove dai controlli automatici emerga un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione ovvero un’imposta o una maggiore imposta”.* In base a tale principio pronunciato dalla Suprema Corte nella sentenza n. 29408 del 07/12/2017 i giudici partenopei hanno ritenuto infondato l’appello del contribuente che aveva impugnato la sentenza di rigetto del proprio ricorso avverso l’intimazione di pagamento ricevuta. Infatti il caso di specie tratta di una ipotesi di omesso o tardivo versamento che implica un controllo di tipo documentale sulla dichiarazione, senza margini di tipo interpretativo, neppure spettando, in tale caso, la riduzione delle sanzioni amministrative.
- Sentenza n.1555/23/2017 con cui si è affermato che *“è legittima l’emissione, da parte dell’Ufficio tributario, di nuovo avviso di accertamento qualora da fonti diverse da quelle già esaminate, esso venga a conoscenza di fatti nuovi e redditi diversi e ulteriori rispetto a quelli di cui al precedente avviso di accertamento”.*
- Con sentenza n.2502/34/2017 si è affermato che: *“La specificità dei motivi di appello non può definirsi in via generale ed assoluta, ma va correlata con le motivazioni della sentenza impugnata e deve ritenersi sussistente quando l’appello contenga una chiara ed espressa censura al nucleo essenziale della motivazione della sentenza di primo grado, in modo da inficiarne il fondamento logico-giuridico”.*
- Con sentenza n.2512/34 si è affermato che *“l’omessa impugnazione degli interpellati disapplicativi non è rilevante ai fini del riconoscimento della società”.*

“di comodo”. Lo status di società “non operativa” non è permanente , ma va accertato anno per anno ben potendo la società essere non operativa in un determinato esercizio sociale ed operativa in quello successivo “.

Si tratta, come si vede, di una rassegna minimale della notevole attività giurisprudenziale posta in essere nel decorso anno dalla Commissione Tributaria regionale della Campania e tuttavia sicuramente esemplificativa della qualità delle decisioni assunte le cui massime vengono predisposte, con crescente interesse per i risultati raggiunti, dall’Ufficio del massimario, che sostanzialmente assicura la circolarità della conoscenza della giurisprudenza tributaria campana.

Obiettivo prioritario di questa Presidenza è proprio quello di dare adeguato impulso all’attività di massimazione delle sentenze, finora svolta da pochi colleghi con grande spirito di collaborazione , in modo da poter arricchire le banche dati delle decisioni , anche al fine di offrire un utile strumento di lavoro per i giudici campani e favorire una maggiore omogeneità della giurisprudenza locale a tutto vantaggio della “certezza del diritto” .

IL PROCESSO TELEMATICO

Il processo di modernizzazione delle strutture e del processo tributario ha subito, nello scorso anno, una notevole svolta grazie all'attuazione del processo tributario telematico: in effetti con la pubblicazione sulla *"Gazzetta Ufficiale"* del decreto 4 agosto 2015 del ministero dell'Economia e finanze, recante le specifiche tecniche previste dall'articolo 3, comma 3, del regolamento sulla «disciplina dell'uso di strumenti informatici e telematici nel processo tributario», il cosiddetto «Processo telematico tributario» (Ptt) aveva compiuto il passo decisivo per la definitiva entrata in vigore.

Il regolamento in questione costituisce il punto di arrivo di un costruito normativo che parte dall'articolo 39, comma 8, del decreto legge 6 luglio 2011 n. 98 (convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011 n.111), passa per il decreto ministeriale 23 dicembre 2013 n. 163 (recante il regolamento sulla disciplina dell'uso di strumenti informatici e telematici nel processo tributario) e termina con il decreto in commento.

Nel corso del 2017 il PTT è stato attivato in tutta Italia, in Campania – in particolare - esso è operativo relativamente ai ricorsi ed appelli notificati a partire dal 15 febbraio 2017.

Ai fini che qui interessa va subito detto che il Ptt non è stato pensato come una sorta di fratello minore del Pct (il processo civile telematico), ma presenta scelte strategiche in parte diverse e innovative rispetto a quest'ultimo, che erano evidenti sin dalla lettura del D.m. n.163/2013.

Occorre innanzitutto evidenziare che, contrariamente al Pct e al Pat, il processo tributario telematico non si pone in termini di obbligatorietà. L'articolo 2, comma 3, del Dm 163/2013 prevede infatti che «la parte che abbia utilizzato in primo grado le modalità telematiche di cui al presente regolamento è tenuta ad utilizzare le medesime modalità per l'intero grado del giudizio nonché per l'appello, salvo sostituzione del difensore». Viene dunque codificata una facoltà di scelta vincolata in capo alla parte ricorrente, che potrà dunque optare per il processo telematico o continuare a utilizzare le modalità analogiche, ma non potrà mutare tale decisione in corso di procedimento, a meno che non cambi il difensore. Dunque può affermarsi che il legislatore ha cercato di non creare una immediata frattura tra procedura tradizionale e quella telematica e ciò per quegli stessi motivi che non hanno consentito di applicare al processo telematico quanto previsto per l'attività di informatizzazione del processo civile e penale, motivi riferiti alla specialità della giurisdizione tributaria e della normativa particolare che disciplina il processo tributario, di cui ai decreti legislativi 31 dicembre 1992 nn. 545 e n. 546 e successive modificazioni.

Tale specialità trova spiegazione, come detto, oltre che nella totale difformità dei modelli processuali, in ragione della natura impugnatoria del giudizio tributario, anche nella presenza in quest'ultimo delle numerose categorie di difensori ammessi alla difesa dei contribuenti, al contrario delle altre giurisdizioni ove le parti che si confrontano nello svolgimento del rito processuale sono limitate al giudice e all'avvocato e, in particolare, alla possibilità anche per il contribuente-ricorrente di potersi difendere in proprio per quegli atti recanti pretese tributarie contenute entro i 3000 euro.

Sicché il processo telematico rappresenta una facoltà e non un obbligo (cosiddetto "doppio binario"); tuttavia, per evitare la creazione di un "processo misto", in parte cartaceo e in parte telematico, è stato introdotto il principio che il processo iniziato in modalità telematica deve proseguire nella medesima forma, sia per il primo che per l'eventuale secondo grado di giudizio ovviamente nel rispetto delle norme processuali da ultimo novellate con il Dlgs 156/2015.

La informatizzazione del processo riguarda, ad oggi, la sola fase introduttiva in quanto l'udienza di discussione e la redazione della sentenza avvengono ancora secondo schemi tradizionali.

Venendo al merito del provvedimento in rassegna si può sinteticamente osservare come il vero e proprio motore del processo tributario telematico sia stato individuato nel portale della giustizia tributaria, la cui area pubblica contiene le pagine web e i servizi del portale ad accesso libero; in essa sono ormai disponibili:

- > le informazioni generali sui servizi disponibili;
- > il servizio di registrazione al Sigit («*Sistema informativo della giustizia tributaria*»);
- > il manuale operativo, con l'indicazione delle istruzioni per l'uso di strumenti informatici e telematici nel Processo tributario.

L'area riservata contiene invece le pagine web e i servizi disponibili del Sigit, accessibili previa registrazione informatica ai sensi degli articoli 64 e 65 del decreto legislativo 7 marzo 2005 n. 82 («*Codice dell'amministrazione digitale*») con le modalità indicate nei commi 3 e 4, nonché con gli strumenti che saranno resi disponibili attraverso il sistema Spid (Sistema pubblico dell'identità digitale).

Il Sigit è concepito come l'infrastruttura in grado di assicurare la trasmissione degli atti e dei documenti informatici, la formazione e la consultazione del fascicolo e l'acquisizione delle informazioni riguardanti i giudizi tributari. Esso inoltre garantisce l'avvenuta ricezione degli atti e dei documenti informatici, attraverso l'invio di una ricevuta all'indirizzo Pec del soggetto abilitato.

Si nota, dunque, una differenza fondamentale rispetto al Processo civile telematico: in quest'ultimo la trasmissione di atti e documenti avviene attraverso la

Pec, nel Ptt la trasmissione degli atti avviene mediante upload diretto sul Sigit e la Pec avrà solo funzione di notifica di un'attività già compiuta.

Gli articoli 7 e 8 del decreto in commento prevedono appunto che tramite il Sigit debbano essere depositati il ricorso notificato (completo di procura, allegati e pagamento del contributo unificato) e l'atto di costituzione del resistente.

Lo stesso Sigit rilascia quindi la ricevuta di accettazione, contenente numero, data e ora della trasmissione degli atti e dei documenti, che viene quindi inviata all'indirizzo Pec del soggetto abilitato. Allo stesso modo si procede ovviamente per ogni atto successivo del processo; in sostanza il Sigit funge da vera e propria cancelleria unitaria virtuale con il compito di smistare atti e documenti alle singole commissioni tributarie. Il successivo articolo 10 del decreto in commento prevede gli standard con i quali dovranno essere redatti gli atti processuali "telematici" o dovranno essere allegati i documenti informatici.

Per quanto riguarda, invece, i documenti informatici allegati è invece ammessa la scansione in formato immagine di documenti analogici purché questi rispettino determinati requisiti specificamente previsti.

Qualora il documento sia superiore alla dimensione massima sarà necessario suddividerlo in più file.

Anche in tale ambito si nota una scelta strategica differente rispetto al Pct, ovvero quella di limitare le dimensioni non del deposito complessivamente inteso (atto + documenti) ma di imporre dimensioni massime per ogni singolo allegato.

Una volta effettuato il deposito tramite il "PTT" i contribuenti, i professionisti e gli enti impositori, previamente registrati, tramite il rinnovato servizio del "telecontenzioso" possono consultare da casa o dai propri uffici il fascicolo processuale informatico ed i relativi atti; così pure i giudici non avranno più bisogno di trasportare i fascicoli per lo studio degli stessi e la redazione delle sentenze.

La "rivoluzione telematica" svolge, dunque, il suo principale effetto nelle modalità di veicolazione dei documenti processuali, eliminando completamente la necessità di accedere fisicamente alle Commissioni Tributarie sia per il deposito che per la consultazione degli atti dei fascicoli.

Immediatamente a ridosso dell'entrata in vigore del processo tributario telematico il Consiglio di Presidenza ha tenuto qui a Napoli un corso di base per la conoscenza dei nuovi meccanismi che è stato molto frequentato ed apprezzato dai giudici operanti nei vari uffici di questa regione.

Nel primo anno di attuazione della riforma si è osservato un graduale aumento del ricorso al processo telematico da parte dei contribuenti, tant'è che il Ministero dell'Economia Finanze ha recentemente indicato in un terzo del totale il numero degli atti che vengono trasmessi o depositati per via telematica.

Può, dunque, fondatamente affermarsi che, superate le naturali diffidenze iniziali, si va diffondendo l'uso della nuova e moderna tecnologia anche al fine di snellire e velocizzare il contenzioso tributario pendente innanzi le Commissioni della Campania nella consapevolezza- però- che si tratta di uno strumento che non potrà sopperire a tutte le deficienze del sistema e che il fattore umano nella giurisdizione rimane sempre preponderante!

CASI RISOLTI E QUESTIONI APERTE

In questo paragrafo intendiamo segnalare l'avvenuta risoluzione di alcune rilevanti problematiche che, in precedenza, avevano molto impegnato la giustizia tributaria nonché la persistente presenza di criticità che emergono dall'esperienza quotidiana di ogni giudice tributario e che necessiterebbero di un doveroso approfondimento in sede normativa e/o giurisprudenziale al fine di evitare quelle "strette" e quelle incertezze che spesso rallentano l'iter della Giustizia e ne minano la complessiva credibilità, riverberandosi altresì anche sotto il profilo erariale.

Innanzitutto dobbiamo dire che, grazie all'intervento della Corte costituzionale, sono state definitivamente risolte due questioni frequentemente dibattute nella giurisprudenza tributaria di merito ovvero la legittimità della produzione di documenti nuovi in appello (di cui aveva dubitato proprio questa Commissione) e il raddoppio del contributo unificato in caso di rigetto dell'appello.

Per quanto attiene alla produzione in appello di documenti nuovi di cui all'art.58 del D.lgs. n.546/1992, la Corte Costituzionale, con la sentenza n. 199/2017, ha respinto le eccezioni di incostituzionalità sollevate d'ufficio da questa Commissione tributaria regionale di Napoli con riferimento all'articolo 58, comma 2, Dlgs 546/1992, in base al quale, nel giudizio di appello avanti le Commissioni tributarie, "è fatta salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti".

La disposizione in esame è stata ripetutamente interpretata dalla giurisprudenza di legittimità nel senso che non sussistono limitazioni alla produzione in appello di qualsiasi documento, anche se già disponibile in precedenza e anche se la parte che lo produce non si è costituita nel primo grado del giudizio ("*La parte assente in primo grado può produrre documenti in appello*").

Non vale, infatti, a limitare l'ambito applicativo della disposizione in esame il disposto dell'articolo 345 c.p.c., che introduce una specifica preclusione, secondo la quale nel processo civile la mancata produzione dei documenti in primo grado ne impedisce la produzione nel grado di appello, fatta salva la dimostrazione della causa non imputabile alla parte. Secondo la suprema Corte, infatti, l'articolo 58, comma 2, configurandosi quale "norma speciale", dettata dal legislatore per il processo tributario, risulta prevalente (cfr articolo 1, comma 2, Dlgs 546/1992).

Nell'ordinanza di rimessione, il giudice a quo aveva ritenuto il comma 2 dell'articolo 58, così interpretato, in contrasto - sia in sé sia in relazione al comma 1 della medesima disposizione che disciplina le nuove prove in appello, preve-

dendo che il giudice non possa disporre di nuove, 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 a essa non imputabile - tra gli altri, con i principi costituzionali della parità di trattamento nonché del diritto di difesa.

La Corte costituzionale, con la sentenza richiamata, ha dunque respinto tutte le sollevate censure di costituzionalità, confermando così la piena vigenza ed applicabilità della norma.

Per quanto attiene al raddoppio del contributo unificato in caso di rigetto dell'appello la Corte costituzionale con la *sentenza n.18/2018* ha riesaminato la problematica posta dall'art.13, comma 1-quater del D.P.R. 115/2002 (Testo unico sulle spese di giustizia) che testualmente dispone:

“Quando l'impugnazione, anche incidentale, è respinta integralmente o è dichiarata inammissibile o improcedibile, la parte che l'ha proposta e' tenuta a versare un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per la stessa impugnazione, principale o incidentale, a norma del comma 1-bis. Il giudice da' atto nel provvedimento della sussistenza dei presupposti di cui al periodo precedente e l'obbligo di pagamento sorge al momento del deposito dello stesso”.

Premesso che sulla generale legittimità di tale norma l'alta Corte si era già espressa con la sentenza n.120 del 30.5.2016, sussistevano fondati dubbi sulla sua applicabilità al contenzioso tributario in quanto essa – anche sotto il profilo sistematico- sembrava dettata con riferimento ai soli giudizi civili nei quali le parti del rapporto giuridico sostanziale e processuale si trovano in posizione di perfetta parità sicchè, a prescindere da chi propone l'appello, il rigetto dello stesso deve comportare un raddoppio del contributo unificato.

Orbene, con la decisione in rassegna il giudice delle leggi ha dichiarato inammissibili le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 13, comma 1-quater, del D.P.R. n. 115 del 2002, in riferimento all'art. 111, secondo comma, Cost., sollevate dalla C.T.R. della Calabria.

Vi si legge: *“Il rimettente le propone, muovendo dalla premessa interpretativa, enunciata in modo assertivo, che la norma censurata debba trovare applicazione nel processo tributario d'appello.*

Tale premessa non trova riscontro in un “diritto vivente” consolidatosi in tal senso, considerato che in seno alle Commissioni tributarie regionali non si rinviene un orientamento univoco e che la Corte di cassazione non risulta essersi ancora pronunciata al riguardo.

Peraltro egli non tiene conto dell'opzione ermeneutica alternativa fondata sull'insuscettibilità dell'applicazione estensiva o analogica al processo tributario del raddoppio del contributo unificato – misura eccezionale e lato sensu sanzionatoria – e sul tenore

testuale della disposizione impugnata, che circoscrive la sua operatività, attraverso specifico rinvio, al processo civile (...)

In definitiva, il rimettente ha censurato l'art. 13, comma 1-quater, del d.P.R. n. 115 del 2002 muovendo dalla premessa interpretativa della sua applicabilità nel processo tributario d'appello senza chiarire – come sarebbe stato suo onere – le ragioni che dovrebbero giustificarla (ordinanza n. 362 del 2010) e renderla prevalente rispetto all'opzione ermeneutica precedentemente richiamata. Tale carenza argomentativa si risolve in un difetto di motivazione sulla rilevanza che rende le questioni di legittimità costituzionale inammissibili (ex multis, sentenza n. 119 del 2017)".

Passando, invece, all'esame delle questioni ancora controverse, si segnalano:

A) Utilizzo strumenti telematici: estensione formato documenti e tempo notifiche. L'uso della posta elettronica certificata (p.e.c.) è, attualmente, consentito ai soli Agenti della riscossione che notificano le cartelle e le intimazioni di pagamento.

Infatti, l'articolo 26 del D.p.r. 29 settembre 1973, n. 602 prevede che la notifica delle cartelle possa avvenire all'indirizzo p.e.c. risultante dagli elenchi previsti per legge, i quali, nel caso di imprese individuali o costituite in forma societaria, nonché di professionisti iscritti in albi o elenchi, sono contenuti nell'indice nazionale degli indirizzi di posta elettronica certificata (INI-PEC).

Allo stesso modo, l'articolo 50 del decreto estende la modalità di notifica a mezzo p.e.c. anche alle intimazioni di pagamento, che, com'è noto, devono obbligatoriamente precedere l'avvio dell'esecuzione forzata nel caso sia trascorso più di un anno dalla notifica della cartella.

Al di fuori di queste ipotesi, dunque, non è, ad oggi, consentita la notifica di altri atti fiscali.

Quello del formato digitale dei file degli atti impositivi e della riscossione rappresenta, come si è visto, uno degli argomenti più attuali in giurisprudenza di merito, che, allo stato attuale, sembra concorde nel ritenere nulli gli atti privi dell'estensione p7m.

L'avvento del processo tributario telematico non può che rendere ancor più rilevante la questione, atteso che, ben presto, l'intera attività accertativa e contenziosa viaggerà sui binari della telematica, con l'ausilio degli strumenti tecnologici previsti dalla normativa di settore.

Così la giurisprudenza di merito sin ora prevalente ritiene che la notifica di un atto impositivo non è valida se avviene tramite messaggio di Pec contenente il file dell'atto con estensione «pdf» anziché «p7m». Solo il formato «p7m» garantirebbe, infatti, l'integrità e l'immodificabilità del documento informatico e l'identificabilità del suo autore relativamente alla firma digitale.

Questo principio è stato affermato dalla CTR Campania (sent. n.9464/17) ed anche da alcuni giudici di primo grado.

In particolare, i giudici di questa CTR hanno stabilito che *“la notifica via PEC necessita che il documento trasmesso rechi l’estensione .p7m: solo in tal caso si sarebbe stati di fronte a un vero e proprio documento informatico, imm modificabile nel contenuto e certo, in quanto digitalmente firmato, nella provenienza”*.

Tale orientamento giurisprudenziale sembra però a chi scrive viziato da un eccesso di formalismo in quanto non prevede che possa sempre procedersi alla richiesta di esibizione degli originali degli atti della cui fedele riproduzione si dubita.

In verità anche la Cassazione, con isolata decisione, ha statuito che non si può utilizzare .pdf per la notifica PEC nell’ordinanza n. 22320 del 25.9.2017, con ciò ricollegandosi alla soluzione della problematica già ipotizzata da altra decisione (Cass. Ord. n. 20672/2017 che però rinvia alle Sezioni Unite, chiedendone l’intervento).

In detta decisione interlocutoria vengono rimessi gli atti al Primo Presidente, affinché valuti *“...l’opportunità di assegnare la trattazione del ricorso alle Sezioni Unite sulla questione di massima di particolare importanza indicata in motivazione...”* al fine di valutare *“...la ritualità o meno della notifica del controricorso, avvenuta con allegazione al messaggio di PEC di tre file in formato «.pdf» e non «.p7m» e quindi da ritenersi privi di firma digitale...”* e *“...sulla quale non risulta essersi ancora consolidato un orientamento della giurisprudenza di legittimità, nonostante investa un punto focale del processo civile telematica e l’applicazione ad esso di fondamentali principi della processualistica...”*.

Per la Suprema Corte l’eccezione ha *“...ha ad oggetto gli effetti della violazione delle disposizioni tecniche specifiche sulla forma degli «atti del processo in forma di documento informatico» da notificare e, in particolare, sull’estensione (che indica o descrive il tipo) dei file in cui essi si articolano, ove siano indispensabili per valutare la loro autenticità: sicché va stabilito se esse prevedano o meno una nullità di forma e, quindi, se questa sia poi da qualificarsi indispensabile ai sensi dell’art. 156, comma secondo, c.p.c., rendendosi - in caso di risposta affermativa al quesito - necessario poi definire l’ambito ed i limiti dell’applicabilità alla fattispecie del principio generale di sanatoria degli atti nulli in caso di raggiungimento dello scopo previsto dall’art. 156, comma terzo, c.p.c....”*.

Confesso di aver letto diverse volte l’ordinanza in commento, nella speranza, risultata vana, di trovare, nel suo contenuto, un nesso tecnico – giuridico tale da giustificare non solo il rinvio della questione alle Sezioni Unite ma anche l’utilizzo di termini e di connessi concetti di gran lunga distanti da quelli che possono essere considerati pertinenti ai cardini dell’informatica giuridica in generale ed in particolare del documento informatico, del processo telematico e delle notifiche a mezzo PEC.

In merito va ricordato che , le Sezioni Unite avevano già avuto modo di interessarsi dell'argomento con la sentenza n. 7665/2016 pubblicata il 18 aprile 2016 affermando due principi:

- con il primo si è affermato che anche alle notifiche PEC deve applicarsi il seguente orientamento giurisprudenziale *“il principio, sancito in via generale dall'articolo 156 del codice di rito, secondo cui la nullità non può essere mai pronunciata se l'atto ha raggiunto lo scopo a cui è destinato, vale anche per le notificazioni, anche in relazione alle quali - pertanto - la nullità non può essere dichiarata tutte le volte che l'atto, malgrado l'irritualità della notificazione, sia venuto a conoscenza del destinatario”* mentre, - con il secondo, inerente alla modalità con la quale l'eccezione di nullità viene sollevata, è stata ritenuta *“inammissibile l'eccezione con la quale si lamenti un mero vizio procedimentale, senza prospettare anche le ragioni per le quali l'erronea applicazione della regola processuale abbia comportato, per la parte, una lesione del diritto di difesa o possa comportare altro pregiudizio per la decisione finale della Corte”*.

Dunque vi è una ragionevole aspettativa ad una decisione delle Sezioni Unite che faccia pulizia di tutte quelle cavillose interpretazioni che stanno fiorendo nella giurisprudenza di merito attraverso il ricorso a categorie formali incompatibili con l'utilizzo degli strumenti che la moderna tecnologia ci mette a disposizione!

In tal senso, peraltro, si segnala la recentissima sentenza n.18.12.2017 n.30372 con cui la Suprema Corte , ha affermato che : *“L'irritualità della notificazione di un atto a mezzo di posta elettronica certificata (nel caso di specie, del ricorso per cassazione) non ne comporta la nullità se la consegna telematica (ad esempio in “estensione.doc”, anziché “formato.pdf”) ha comunque prodotto il risultato della conoscenza dell'atto e determinato così il raggiungimento dello scopo .*

Giurisprudenza conforme è rappresentata da Cass. civ., 27 giugno 2017, n. 15984 e 31 agosto 2017, n. 20672 nonché CTR Lombardia, 5 dicembre 2017, n. 5082.

Inoltre, con l'ordinanza n. 3805 depositata il 16 febbraio 2018, la Suprema Corte ha disatteso l'eccezione d'inammissibilità del ricorso per cassazione proposta dal controricorrente per carenza della prescritta sottoscrizione digitale del ricorso e della relata di notifica.

La Corte Costituzionale dovrà poi affrontare una questione attinente la legittimità costituzionale dell'art. 16-septies, D.L. n. 179/2012 disciplinante le notificazioni a mezzo PEC che dispone che *“La disposizione dell'articolo 147 c.p.c. si applica anche alle notificazioni eseguite con modalità telematiche. Quando è eseguita dopo le ore 21, la notificazione si considera perfezionata alle ore 7 del giorno successivo”*.

Ci si chiede se l'applicabilità della norma potrebbe essere estesa anche al processo tributario ove la compatibilità tra la previsione in oggetto e l'art. 16-bis del D.Lgs. n. 546/1992 nonché il D.M. n. 163/2013 (disposizioni di attuazione del processo tributario telematico), pare esistere.

Ad ogni modo le ragioni che hanno indotto i giudici di merito a rimettere la questione alla Corte costituzionale risiedono nella possibile violazione degli artt. 3, 24 e 111 Cost.: secondo il giudice della Corte d'Appello di Milano, la notifica effettuata l'ultimo giorno utile, che sia stata compiuta a mezzo PEC e dopo le 21 non ha ragione di essere posticipata al giorno successivo.

La ratio della norma risiede unicamente nel voler tutelare il riposo del soggetto destinatario nell'orario compreso tra le 21 e le 7 e non, dunque, di limitarne l'attività difensiva.

Anche la Corte di Cassazione è intervenuta sul tema, con la sentenza n. 30766/2017, sostenendo che le notificazioni a mezzo PEC compiute tra le 21 e le 23.59 sono comunque recapitate nella casella di posta elettronica certificata del destinatario il giorno stesso. *"Ai sensi dell'art. 16-septies D.L. 18 ottobre 2012, n. 179, convertito con modificazioni nella L. 17 dicembre 2012, n. 221, qualora la notifica con modalità telematiche venga richiesta, con rilascio della ricevuta di accettazione, dopo le ore 21.00, si perfeziona alle ore 7.00 del giorno successivo. È pertanto inammissibile, perché non tempestivo, il ricorso per cassazione la cui notificazione sia stata richiesta, con rilascio della ricevuta di accettazione dopo le ore 21.00 del giorno di scadenza del termine per l'impugnazione"*.

Con sano pragmatismo va poi ancora affrontata e risolta la dibattuta e connessa questione della ritualità del procedimento notificatorio a mezzo posta tradizionale (peraltro snellito con la legge di bilancio 2018) con particolare riferimento alla CAD e alla CAN la quale ultima, quale attività informativa successiva alla notifica, non può espletare alcun effetto sulla regolarità del procedimento notificatorio.

Peraltro dal 2018 non verrà più inviata la CAN ovvero la raccomandata recante la comunicazione al destinatario di avvenuta notifica di un atto giudiziario a soggetto diverso dal destinatario medesimo essendo entrato in vigore il nuovo testo della Legge 890/1982 in materia di Notificazioni a mezzo posta di atti giudiziari, così come modificato dall'articolo 1, comma 461, della Legge 27 dicembre 2017, n. 205.

Viene meno, infatti, la previsione del 5° comma secondo cui *"Se il piego non viene consegnato personalmente al destinatario dell'atto, l'agente postale dà notizia al destinatario medesimo dell'avvenuta notificazione dell'atto a mezzo di lettera raccomandata"*. Ora la prova dell'avvenuta notifica è costituita esclusivamente dall'attestazione dell'operatore postale, il quale deve fare menzione sull'avviso di

ricevimento delle generalità del soggetto terzo che eventualmente si rifiuti di firmare o non possa firmare.

Tra le ulteriori novità introdotte dalla legge n. 205/2017, vi è quella - subordinata a specifici requisiti contenuti in un decreto ministeriale in via di emanazione- della possibilità di notifica a mezzo poste private ovvero tramite operatori postali diversi da Poste Italiane, vi è la modifica del testo dell'art. 7 della Legge 890/1982, che disciplina nello specifico le modalità di consegna da parte dell'operatore postale del plico oggetto della notificazione.

B) nuovo Ente di riscossione e sua rappresentanza nel giudizio tributario
L'Agenzia delle entrate – Riscossione è il nuovo agente della riscossione che, come previsto dal decreto legge n. 193/2016, dal 1° luglio 2017 è subentrata nei compiti precedentemente svolti da Equitalia.

Il nuovo ente assume la qualifica di agente della riscossione sul territorio nazionale (Sicilia esclusa) e, inoltre, può svolgere le attività di riscossione delle entrate tributarie o patrimoniali delle amministrazioni locali, come individuate dall'Istituto Nazionale di Statistica (ISTAT), con esclusione delle società di riscossione e delle società da esse partecipate.

L'Agenzia delle entrate-Riscossione, ente strumentale dell'Agenzia delle Entrate, è sottoposta all'indirizzo e alla vigilanza del Ministro dell'Economia e delle Finanze; la sua attività è monitorata dall'Agenzia delle Entrate, secondo principi di trasparenza e pubblicità. Il nuovo ente, altresì, è sottoposto al controllo della Corte dei Conti sulla gestione finanziaria, ai sensi degli articoli 2 e 3 della L. 21.3.1958, n. 259.

Con DPCM 5.6.2017 è stato approvato lo Statuto del nuovo ente.

L'Agenzia delle Entrate e Riscossione subentra a titolo universale nei rapporti giuridici attivi, anche processuali, a tutte le società del gruppo Equitalia; ciò ha causato una serie di problematiche, in particolare, alcune aventi a oggetto la difesa in giudizio, di cui si tratterà in seguito.

La prima conseguenza del passaggio di consegne tra i due agenti della riscossione è strettamente connessa alla natura del nuovo ente, profondamente diversa da quella del precedente.

Equitalia, infatti, era una società di capitali e, quindi, aveva una struttura formalmente privatistica, sebbene l'Agenzia delle Entrate e l'Inps ne fossero i suoi soci (rispettivamente al 51% e al 49%), sicchè essa era formalmente terza rispetto al fisco.

Lo stesso non può dirsi, invece, con riferimento all'Agenzia delle entrate - Riscossione, che è un ente pubblico economico, parte integrante dell'amministrazione finanziaria dello Stato.

Gli organi di detto ente non coincidono esattamente con quelli dell’Agenzia delle Entrate, poiché, oltre al comitato di gestione e al collegio dei revisori dei conti, che ne fanno parte, è stato previsto che *“il presidente è scelto tra i magistrati della Corte dei Conti”*.

Secondo la dottrina più autorevole, la qualificazione quale ente strumentale dovrebbe comportare che l’ente in esame, pur perseguendo fini propri ed esclusivi, è strettamente collegato all’Agenzia delle Entrate dai vincoli di soggezione, la quale, a sua volta, è succeduta allo Stato nella gestione delle funzioni in precedenza esercitate dal dipartimento ministeriale delle entrate.

Il nuovo ente, pertanto, ha natura ibrida poiché, da un lato, ha la finalità di garantire la continuità e la funzionalità dell’attività di riscossione per conto dello Stato e, dall’altro, dovendo acquistare le azioni di Equitalia s.p.a. e di Equitalia Giustizia s.p.a., come previsto dal comma 11 del citato art.1 del D.L. n.193/2016 e dovendo stipulare un proprio atto aggiuntivo alla convenzione di cui all’art. 59 del Dlgs n. 300/1999, come previsto al successivo comma 13, ha rilevanti caratteristiche di natura non pubblicistica.

Detto ente ha, infatti, una disciplina molto simile all’Agenzia del demanio che anch’essa, con il dlgs n. 173/2003, è stata trasformata in ente pubblico economico e, come tale, è stato dotata di autonomia organizzativa, patrimoniale, contabile e di gestione.

Le ragioni di tale organizzazione si ritrovano nel fatto che, come previsto dal comma 9 del suddetto art. 1 del D.L. n.193/2016, a tale ente è stato trasferito *“il personale delle società del Gruppo Equitalia, in servizio alla data di entrata in vigore del presente decreto con contratto di lavoro a tempo indeterminato e determinato fino a scadenza, senza soluzione di continuità e con la garanzia di conservazione della posizione giuridica, economica e previdenziale maturata alla data del trasferimento, ferma restando la ricognizione delle competenze possedute, ai fini di una collocazione organizzativa coerente e funzionale alle esigenze dello stesso ente”*; da tale articolo si evince che il personale ha mantenuto lo stesso trattamento economico e di carriera notevolmente più favorevole di quello dei dipendenti dell’Agenzia delle Entrate, proprio in virtù della sua provenienza al settore bancario.

Ai fini della difesa in giudizio, il comma 8 del predetto articolo 1 prevede che il nuovo ente *“è autorizzato ad avvalersi espressamente dell’avvocatura dello Stato[...]. Lo stesso ente può altresì avvalersi ... di avvocati del libero foro, nel rispetto delle previsioni di cui agli articoli 4 e 17 del decreto legislativo 18 aprile 2016 n.50, ovvero può avvalersi di essere rappresentato, davanti al tribunale e al giudice di pace, da propri dipendenti delegati, che possono stare in giudizio personalmente; in ogni caso, ove vengano in rilievo questioni di massima o aventi notevoli riflessi economici, l’Avvocatura dello Stato, sentito l’ente, può assumere direttamente la trattazione della causa [...]”*.

Tale formulazione è differente e più articolata rispetto a quella riguardante l'Agenzia delle Entrate, per la quale l'art. 72 del dlgs n. 300/1999 aveva stabilito che le *"agenzie fiscali possono avvalersi del patrocinio dell'Avvocatura dello Stato, ai sensi dell'art. 43 del testo unico approvato con regio decreto 30 ottobre 1933, n.1611, e successive modificazioni"*.

Dal confronto dei suddetti articoli emerge che il nuovo ente, subentrante a Equitalia, è una sorta di ente strumentale dell'Agenzia delle Entrate, senza però esserne parte o essere inserito e immedesimato nell'Agenzia delle Entrate, quest'ultima istituita con Dlgs n.300/1999.

Ai fini che qui interessa, giova soffermarsi sulla problematica della difesa tecnica dell'Agenzia delle entrate-Riscossione davanti alle Commissioni tributarie ove le conseguenze relative a predetto passaggio di consegne al nuovo ente non sono marginali in quanto il nuovo ente *"subentra a titolo universale nei rapporti giuridici attivi e passivi, anche processuali, delle società del gruppo Equitalia ... e assume la qualifica di agente della riscossione con i poteri e secondo le disposizioni di cui al titolo I capo II e al titolo II del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600"*.

Pertanto, l'Agenzia delle Entrate-Riscossione, avendo ereditato il personale del Gruppo Equitalia, ha l'onere di esercitare con lo stesso anche il patrocinio relativamente alle attività di riscossione delle entrate tributarie e patrimoniali dello Stato.

Una problematica che si è aperta a tal proposito è quella che attiene alla rappresentanza in giudizio dell'Agenzia entrate-riscossione: in merito l'art.11 del D.lgs. n.546/1992, nella versione in vigore dal 1.1.2016 prevede che: *"L'ufficio dell'Agenzia delle entrate e dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300 nonché dell'agente della riscossione, nei cui confronti è proposto il ricorso, sta in giudizio direttamente o mediante la struttura territoriale sovraordinata. Stanno altresì in giudizio direttamente le cancellerie o segreterie degli uffici giudiziari per il contenzioso in materia di contributo unificato"*

Alcune sentenze di merito hanno conseguentemente ritenuto inammissibili le attività giudiziali poste in essere dall'Agenzia della riscossione per patrocinio di avvocati convenzionati del libero foro sennonchè è agevole osservare come la disposizione testè richiamata debba essere coordinata con quella recata dall'art.1, comma 8, del Decreto Legge 22 ottobre 2016 n.193. convertito con modificazioni dalla Legge n. 225 del 1° dicembre 2016, che è *"lex specialis posterior"* in base alla quale *"l'Agenzia delle Entrate-Riscossionepuò altresì avvalersi, sulla base di specifici criteri definiti negli atti di carattere generale deliberati ai sensi del comma 5 del presente articolo, di avvocati del libero foro, nel rispetto delle previsioni di cui agli articoli 4 e 17 del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50, ovvero può avvalersi"*

ed essere rappresentato, davanti al tribunale e al giudice di pace, dei propri dipendenti delegati, che possono stare in giudizio personalmente; in ogni caso, ove vengano in rilievo questioni di massima o aventi notevoli riflessi economici, l'Avvocatura dello Stato, sentito l'ente, può assumere direttamente la trattazione della causa. Per il patrocinio davanti alle commissioni tributarie continua ad applicarsi l'articolo 11, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, mi. 546". Tale ultima disposizione sembra recare una sorta di "clausola di salvaguardia" non preclusiva della generale operatività di quanto precedentemente dalla stessa disposto.

C) Patrocinio a spese dello Stato: casi problematici.

Anche per tale problematica non mancano profili problematici ed orientamenti difformi: come è noto presso ogni commissione tributaria opera una Commissione del gratuito patrocinio al fine di garantire il diritto ad una difesa a tutti i cittadini, anche se non se la possono permettere economicamente. Sulla base di questo elementare principio, le disposizioni sul gratuito patrocinio assicurano ai non abbienti il diritto, garantito dall'art. 24 della Costituzione, di agire e difendersi anche davanti alle Commissioni Tributarie.

Le condizioni per essere ammessi al gratuito patrocinio sono:

- lo stato di povertà;
- la probabilità di un esito favorevole della causa (fumus boni iuris).

Il limite di reddito, per fruire del beneficio del gratuito patrocinio nel processo tributario (art. 76 del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115), come stabilito dal Decreto del Ministero della Giustizia Pubblicato nella Gazz. Uff. 12 agosto 2015, n. 186, è attualmente fissato in € 11.528,41.

Con l'istanza deve essere documentato lo stato di povertà della parte contribuente. Per ottenere l'ammissione al gratuito patrocinio non è necessario che l'istante sia nullatenente, ma è sufficiente che sia in condizioni economiche tali da non poter sopportare i costi del processo tributario.

L'istanza, debitamente documentata, va presentata presso le Segreterie delle Commissioni Tributarie dove opera una Commissione per il Patrocinio a Spese dello Stato e deve contenere gli elementi indicati dagli artt. 78, 79 e 122 del D.P.R. n. 115/2002; la richiesta può essere formulata anche nel corso del giudizio, sin tanto che non sia stata celebrata l'udienza di trattazione. Nel caso di Sezione Staccata della Commissione Tributaria Regionale, l'istanza va presentata presso la sede "centrale" della Commissione Regionale.

La Commissione ha una composizione variegata, è presieduta da un presidente di sezione (della Commissione Tributaria) e ne deve far parte un giudice, designato dal presidente della commissione tributaria; è altresì presente un rappresentante delle categorie professionali abilitate alla difesa tributaria, scelto dal

Presidente della Commissione tra una terna di nomi segnalata dall'Ordine Professionale.

I giudici tributari che fanno parte della commissione, hanno l'obbligo di astenersi nei processi riguardanti controversie da loro esaminate quali componenti della commissione stessa. Le funzioni che gli articoli 79, 124, 126, 127 e 136 del D.P.R. 115/2002 attribuiscono, anche in modo ripartito, al consiglio dell'ordine degli avvocati e al magistrato sono svolte – in ambito tributario – solo dalla commissione del patrocinio a spese dello Stato.

Orbene la normativa di riferimento, sostanzialmente ignorando la natura onoraria dei giudici tributari, prevede che nei dieci giorni successivi alla presentazione dell'istanza, la Commissione si riunisca e decida, sulla base degli elementi forniti dal richiedente, la concessione del beneficio. Allo stato attuale, alcune Commissioni informano il contribuente della data di trattazione dell'istanza, altre provvedono direttamente e comunicano l'esito; laddove risultino mancare alcuni documenti, la Commissione sospende l'esame della pratica e chiede l'integrazione della documentazione.

Il richiedente ammesso al patrocinio può scegliere il difensore tra i professionisti abilitati alla difesa tributaria (dottori commercialisti, ragionieri, avvocati, consulenti del lavoro) e tra quelli iscritti negli elenchi indicati all'art. 12, comma 2, D. Lgs. n. 546/92.

Il ricorso della parte ammessa al patrocinio a spese dello Stato è esente dal contributo unificato. E' da segnalare che, al momento della presentazione del ricorso, la parte contribuente non ha ancora evidenza documentale dell'ammissione al patrocinio a spese dello Stato. All'atto della proposizione del ricorso, il difensore, pertanto, premetterà che la parte – avendone i requisiti – ha richiesto il patrocinio a spese dello Stato e barrerà l'apposita casella nella Nota di Iscrizione a Ruolo.

Una volta definita la causa e qualora non sia cambiata la situazione economica del contribuente, il difensore – a prescindere dall'eventuale condanna alle spese – presenterà istanza di liquidazione al Presidente della sezione della Commissione Tributaria che ha reso la sentenza. L'onorario e le spese spettanti al difensore sono liquidati dall'autorità giudiziaria con decreto di pagamento, tenuto conto della natura dell'impegno professionale, in relazione all'incidenza degli atti assunti rispetto alla posizione processuale della persona difesa.

Le problematiche di maggiore attualità e tutt'ora oggetto di visioni difformi sono relative all'attenta valutazione da parte della Commissione della ammissibilità al gratuito patrocinio dei contribuenti non persone fisiche, quella della sussistenza del "*fumus boni iuris*" in sede di ammissione al gratuito patrocinio,

quella relativa alle cause proposte da curatele fallimentari e quella relativa all'entità della liquidazione.

La Corte di giustizia UE, con decisione del 2010, ha affermato che il gratuito patrocinio può essere concesso anche alle società e alle persone giuridiche se serve a garantire il diritto alla tutela giurisdizionale effettiva e l'accesso alla giustizia.

La questione decisa dalla Corte di giustizia dell'Unione Europea verteva sulla possibilità di invocare il diritto al gratuito patrocinio da parte delle persone giuridiche. Nel caso di specie una società tedesca, che voleva intentare un'azione di responsabilità contro lo Stato per violazione del diritto dell'Unione, si era vista negare il diritto alla concessione di tale facilitazione. Poiché tale circostanza impediva completamente alla ricorrente di esercitare l'azione giudiziale, il Kammergericht tedesco ha sollevato il dubbio che il rifiuto potesse essere contrario ai principi del diritto europeo, nello specifico a quello alla tutela giurisdizionale effettiva.

La Corte di Giustizia, tenendo in considerazione anche l'ampia giurisprudenza in materia della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, ha statuito che la concessione del gratuito patrocinio alle persone giuridiche non può essere escluso a priori. Spetterà al Giudice nazionale verificare se le condizioni di concessione dello stesso costituiscano una limitazione del diritto di accesso alla giustizia che leda la sostanza di questo, se esse tendano a uno scopo legittimo, così come l'esistenza di un nesso ragionevole tra i mezzi impegnati e lo scopo perseguito. Dunque nessun automatismo ma, nel valutare la richiesta il decidente dovrà tenere in debito conto l'oggetto della controversia, le possibilità di successo del ricorrente, la complessità della questione, così come dovrà considerare la situazione della persona giuridica, ovvero la sua forma, il suo scopo, la capacità finanziaria dei suoi soci o azionisti, e la possibilità di questi di procurarsi le somme necessarie ad agire in giudizio.

Anche la valutazione del "*fumus boni iuris*" talvolta è troppo frettolosamente effettuata e va, comunque, riconsiderata in sede di liquidazione delle spese.

Infine altra criticità è costituita dal procedimento per la determinazione del "*quantum debeatur*", infatti la legge di stabilità 27/12/2013 n. 147, all'art. 1 comma 606 lett. b) ha modificato il t.u. spese di giustizia introducendo l'art. 106 bis che recita testualmente:

"Art. 106-bis. (L) -- (Compensi del difensore, dell' ausiliario del magistrato, del consulente tecnico di parte e dell'investigatore privato autorizzato). Gli importi spettanti al difensore, all'ausiliario del magistrato, al consulente tecnico di parte e all'investigatore privato autorizzato sono ridotti di un terzo."

La norma non è di facile comprensione e una delle interpretazioni possibili potrebbe essere la seguente:

- Ai sensi dell'art. 82 del d.p.r. 115/02 l'onorario e le spese spettanti al difensore sono liquidati dal'AG "osservando la tariffa professionale in modo che, in ogni caso, non risultino superiori ai valori medi delle tariffe professionali vigenti relative ad onorari diritti e indennità"
- l'art. 9 del regolamento ministeriale 20/7/2012 che adotta le tabelle per le liquidazioni degli avvocati dice: "per le liquidazioni delle prestazioni svolte a favore di soggetti in gratuito patrocinio e per quelle a esse equiparate dal TU spese di Giustizia"... "si tiene specifico conto della concreta incidenza degli atti assunti rispetto alla posizione processuale della persona difesa, e gli importi sono di regola ridotti alla metà anche in materia penale"
- l'art. 12 dello stesso regolamento (Attività giudiziale penale) al comma 7 prevede "si applica l'articolo 9 comma 1 secondo periodo".
- con l'art. 106 bis il legislatore ha previsto che *"gli importi spettanti" al difensore, siano "ridotti di un terzo"*.

Si è quindi sostenuto che in base all'art. 82 le liquidazioni non possano superare i valori medi e - "di regola" - quei valori devono essere ridotti alla metà (questa riduzione è la regola, ma non sarebbe obbligatoria). Sulla somma così determinata (e quindi sul compenso concretamente "spettante" al difensore) l'art. 106 bis impone di fare un'ulteriore riduzione di un terzo (obbligatoria).

Secondo altra interpretazione, invece, l'articolo 9 del regolamento aveva solo provvisoriamente regolamentato la materia, ora organicamente disciplinata dall'articolo 106bis che dunque ha abrogato l'articolo 9 medesimo.

Secondo tale interpretazione, l'art. 82 del T.U Spese di Giustizia era stato abrogato dall'art. 9 del D.L 24 gennaio 2012 n.1 convertito nella legge 24 marzo 2012 n. 27 e che quindi, ante legge di stabilità, l'unica decurtazione praticabile sul compenso stabilito in base al regolamento (ai sensi dell'art. 14 sulla base dei parametri di cui alla tabella B allegata per fasi) fosse quella del 50% stabilita nell'art. 9 dello stesso regolamento .

Dopo che la legge di stabilità ha introdotto nello stesso Testo Unico la norma, art. 106 bis, che prevede la riduzione del compenso nella misura di un terzo, secondo alcuni commentatori sarebbe problematico ritenere che la riduzione del terzo debba applicarsi dopo aver operato la riduzione della metà in considerazione del fatto che l'art. 106 bis, proprio per la sua collocazione nella fonte primaria ed addirittura nel testo unico, debba prevalere sull'art. 9 del D.M. che deve invece ritenersi abrogato.

Per quanto qui di interesse, con il comma 783 è stato introdotto nel D.P.R.

n.115 del 30 maggio 2002 - Testo Unico delle spese di giustizia -, all'art. 83 il comma 3 bis prevede che " Il decreto di pagamento è emesso dal giudice contestualmente alla pronuncia del provvedimento che chiude la fase cui si riferisce la relativa richiesta".

Inoltre, le circolari ministeriali di riferimento tratteggiano il decreto quale atto fondante la spesa a carico dell'erario distinto per requisiti di emissione e per successive "vicende" dal provvedimento che segna le sorti delle vicende processuali (civili o penali che siano).

Infatti, "l'onorario e le spese spettanti al difensore di parte ammessa al patrocinio a spese dello stato devono esser liquidate dall'autorità giudiziaria con separato decreto di pagamento ai sensi dell'art. 82 DPR.115/2002" - considerazione fatta propria anche da autorevole giurisprudenza - che riveste la natura di "atto non processuale" al quale non è apponibile la formula esecutiva e deve esser annotato nello specifico registro delle Spese pagate dall'erario (mod.1ASG) di cui all'art.161 del TUSG e per tale adempimento si richiede che detto titolo, dotato di esecutività, sia subito inviato al settore preposto alla tenuta del registro unitamente alla documentazione giustificativa della spesa .

Ma qual è la base di calcolo dell'onorario dovuto? Ai sensi dell'art.141 del T.U. 115/2002 *"L'onorario e le spese spettanti al difensore sono liquidati ai sensi dell'articolo 82; per gli iscritti agli elenchi di cui all'articolo 12, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 e successive modificazioni, si applica la tariffa vigente per i ragionieri ed il parere è richiesto al relativo consiglio dell'ordine; gli importi sono ridotti della metà"* .

Orbene , il comma 2 richiamato è quello che - all'epoca - elencava tutti i soggetti abilitati all'assistenza tecnica innanzi alle commissioni tributarie (oggi comma 3) sicchè può ragionevolmente concludersi che anche per gli avvocati trovi applicazione la tariffa ivi richiamata, ridotta alla metà: la questione merita comunque approfondimento !

Inoltre deve affermarsi che anche in materia tributaria il giudice ha la facoltà di discostarsi dal parametro, anche scendendo al di sotto dello stesso, ogni volta che ciò venga giustificato dalla natura dell'impegno professionale profuso, in relazione all'incidenza degli atti assunti rispetto alla posizione processuale del soggetto difeso e rappresentato.

Precedente giurisprudenza, sempre di cassazione aveva precisato che in linea con l'interesse generale perseguito dal legislatore e dell'obiettivo di garantire al non abbiente il diritto di difesa, non può ritenersi che sia stata implicitamente abrogata dall'articolo 2, comma 2, del d.l. 4 luglio 2006, n.223 la disposizione di cui all'articolo 130 del d.p.r. 30 maggio 2002 numero 115, che stabilisce la riduzione a metà degli importi che spettano al difensore in caso di patrocinio a spese dello Stato nel processo civile. Il decreto legge, semmai, ne ha integrato il riferi-

mento alla tariffa professionale quale base di liquidazione del compenso (si veda Cass. 23 marzo 2016, n. 5806).

Si legge testualmente nella sentenza n. 10876/2016 che “.....In sostanza, secondo il giudice a quo, in base ad una lettura costituzionalmente orientata, in riferimento agli artt. 3 e 24 Cost., delle disposizioni del testo unico sulle spese di giustizia, in tema di gratuito patrocinio, il criterio del decism si pone come generale parametro di quantificazione degli onorari anche al di là dell’ipotesi di parziale accoglimento della domanda proposta, tutte le volte in cui si palesa, alla luce degli esiti del giudizio, una manifesta iniquità e sproporzione tra la liquidazione dell’onorario secondo il parametro del deductum e l’opera professionale concretamente svolta, senza che ciò implichi in alcun modo valutazioni di merito in ordine alla professionalità, alla diligenza e alla perizia del procuratore della parte, nello svolgimento dell’incarico alla base della liquidazione richiesta, se non nei limiti del citato art. 82 del testo unico, che presuppone, a monte, l’individuazione dello scaglione di riferimento.

Di qui la conclusione che il Collegio ha correttamente operato provvedendo, alla luce della complessità delle questioni affrontate e della natura in rito della decisione adottata nel giudizio a quo, a liquidare gli onorari e i diritti ancorandoli allo scaglione indeterminabile medio e provvedendo alla loro quantificazione conformemente al dettato degli artt. 82, 83 e 130 del testo unico”.

Particolare è poi il caso in cui sia intervenuta sentenza dichiarativa di fallimento. In tale circostanza il curatore ha l’onere di presentare un’apposita istanza al Giudice Delegato del Tribunale di competenza: se questi attesta la mancanza del denaro necessario per le spese, il fallimento ha titolo per essere ammesso al patrocinio a spese dello Stato ai sensi dell’art. 144) del T.U. che testualmente dispone “Nel processo in cui è parte un fallimento, se il decreto del giudice delegato attesta che non è disponibile il denaro necessario per le spese, il fallimento si considera ammesso al patrocinio ai sensi e per gli effetti delle norme previste dalla presente parte del testo unico, eccetto quelle incompatibili con l’ammissione di ufficio”.

Orbene, tale disposizione riverbera i suoi effetti anche nel processo tributario con la conseguenza che non vi è alcuna attività valutativa da parte della Commissione in questa sede operante in quanto viene prevista l’ammissione automatica al gratuito patrocinio della curatela mediante decreto del G.D. che attesti l’indisponibilità finanziaria della procedura.

Tale situazione dovrebbe ulteriormente responsabilizzare i giudici delegati nell’autorizzare le curatele alla proposizione di ricorsi ed appelli in materia tributaria, potendosi anche configurare ipotesi di danno erariale in presenza di azioni palesemente infondate o temerarie.

OSSERVAZIONI FINALI

La Banca d'Italia in data 15.2.2018 ha fotografato il debito pubblico nazionale al 31.12.2017 quantificandolo in 2.256,1 miliardi di euro contro i 2.219,5 del dicembre 2016.

In un anno la massa passiva è dunque aumentata di 36,6 miliardi e si legge nel comunicato diffuso che a pesare è stato il fabbisogno delle amministrazioni pubbliche, pari a 51,8 miliardi, in parte compensato dalla riduzione delle disponibilità liquide del Tesoro scese di 13,8 miliardi. A dicembre, come era emerso già nelle precedenti rilevazioni, il Ministero dell'Economia ha di fatto usato la liquidità di cassa per far scendere il fabbisogno (e il debito) oltre le previsioni., riducendolo rispetto ai 2.289 miliardi toccati in ottobre. Ci sono poi gli scarti e premi all'emissione e al rimborso, la rivalutazione dei titoli indicizzati all'inflazione e la variazione del cambio, che hanno contenuto il debito per 1,5 miliardi.

Nonostante tali manovre, il nostro Paese resta ristretto tra un enorme debito pubblico che non accenna a diminuire nonostante il periodo di bassi tassi di interessi pagato sui titoli rappresentativi dello stesso ed una diffusa e notoria infedeltà fiscale che non ha eguali tra i Paesi industrializzati con i quali usiamo e dobbiamo confrontarci.

In mezzo c'è un livello di tassazione nazionale e locale sempre più elevata a fronte della quale i servizi pubblici offerti sono notoriamente considerati insoddisfacenti.

A mio avviso tutte queste condizioni hanno un comune denominatore: l'elevato debito pubblico crea la necessità di ingente prelievo fiscale ma gli episodi di cattiva gestione delle risorse pubbliche creano sfiducia nei cittadini e inducono molti di essi a cercare di sottrarsi agli obblighi fiscali .

E' un circuito vizioso che va spezzato perché , come diceva Margaret Thatcher "non esiste danaro pubblico ma solo danaro dei contribuenti " nei cui confronti bisogna nutrire il massimo rispetto da parte di tutti coloro i quali lo utilizzano nell'esercizio del "munus publicum" ricoperto.

L'elemento fondamentale della definizione di tributo , che ne individua il carattere proprio e fondamentale , è individuato dalla Corte Costituzionale nel fatto che le risorse derivanti dalla decurtazione subita dai patrimoni privati "devono essere destinate a sovvenire pubbliche spese".

La clausola della "*destinazione a sovvenire pubbliche spese*" presuppone una nozione di "*spese pubbliche*".

La Corte sembra ritenere pacifico il senso dell'espressione e non percepisce, al riguardo, alcun profilo problematico. Ciò si spiega, probabilmente, perché il

criterio di identificazione delle pubbliche spese cui si fa implicito riferimento è quello soggettivo: sono pubbliche le spese degli enti pubblici. Ad esse è destinata, indistintamente, ogni entrata degli enti stessi secondo il principio dell'unicità del bilancio. Pertanto, ai fini dell'identificazione dei tributi, è sufficiente che la relativa disciplina indichi come soggetto attivo un ente pubblico. Tuttavia il principio dell'unicità del bilancio è derogabile dalla legge, che può espressamente destinare le *"risorse derivanti dalla decurtazione"* ad una specifica spesa che, se soggettivamente riferibile ad ente pubblico, è pubblica secondo lo stesso criterio soggettivo summenzionato; può darsi, però (si pensi all'eventualità di tributi con soggetti attivi di cui è per lo meno dubbia la natura pubblicistica) che la natura pubblica della spesa debba essere stabilita oggettivamente, sulla base di criteri analoghi a quelli utilizzati, ad es., in materia di servizi pubblici.

Può anzi affermarsi che la spesa pubblica legittima è quella che deve soddisfare i bisogni delle collettività, cioè l'interesse pubblico.

Come detto molti osservatori ritengono, che il notorio alto livello di *"infedeltà fiscale"* sia direttamente proporzionale alla percezione dell'elevato spreco del danaro pubblico con conseguente riduzione dei servizi offerti ai cittadini: in un sistema di vasi comunicanti qual è quello della finanza pubblica, che non può più contare sull'aumento del deficit, è fondamentale ridurre gli sprechi in modo da togliere qualsiasi alibi all'evasione che va contrastata in maniera sempre più intransigente, potendosi poi pervenire anche a sistemi di imposizione diretta fondati sulla c.d. *"flat tax"* di cui tanto ora si parla.

A legislazione invariata la Giustizia tributaria continua a svolgere un importantissimo ruolo nell'ambito del sistema giudiziario italiano contribuendo a creare le condizioni per l'applicazione di una giusta tassazione: questa trova il suo fondamento nei principi enunciati dalla Costituzione, secondo i quali *"tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche" in ragione della "loro capacità contributiva" per adempiere "ai doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale"* (Costituzione italiana, articoli 2 e 53).

All'amministrazione finanziaria è affidato il compito di quantificare il fabbisogno statale, di ripartirlo progressivamente in base al reddito e riscuoterlo attraverso l'imposizione di un tributo; in scala analogamente devono fare gli enti locali impositori in modo da rendere più snella ed efficiente la macchina dell'accertamento e della riscossione.

Va stigmatizzata, peraltro, la tendenza registrata in questi ultimi anni di ricercare e pubblicizzare una riduzione seppur minima della tassazione statale nel mentre contestualmente si registrano continui aumenti di quella locale con penalizzazione finale del contribuente, persona fisica o impresa!

Peraltro le indennità di “risultato” riconosciute a tutti i livelli di accertamento e l’affidamento frequente della riscossione a società private – specie da parte degli enti locali- non hanno dato sempre buona prova, spesso finendo per “drogare il mercato”!

Vi è dunque un problema di aliquote a monte e di applicazione delle stesse a valle e, sotto tale ultimo profilo, quando il contribuente ritiene ingiusta tale imposizione, può ricorrere ad un giudice (commissione tributaria) attivando un insieme di strumenti che gli consentono di far valere le proprie ragioni nei confronti degli enti impositori e della riscossione e che, quantomeno relativamente alle misure cautelari, sono stati fin troppo ampliati con la riforma recata dal D.lgs n.156/2015.

Dunque nella Giustizia tributaria si riversano malumori e questioni di politica fiscale che dovrebbero trovare una propria composizione in sede politica e non giudiziale, innanzitutto attraverso una saggia e generalizzata riduzione della spesa improduttiva che consenta di abbassare la pressione fiscale in modo da riportarla al livello degli altri paesi europei con cui altrimenti perdiamo – per tale solo fatto- ogni confronto in termini di concorrenza e competitività.

La delicata mission della Giustizia Tributaria è , quindi, quella di garantire la corretta applicazione sostanziale del profluvio di norme che annualmente vengono emanate in materia fiscale: essa nella nostra regione, consente di pervenire a decisioni rigorose sotto il profilo logico-giuridico in tempi assolutamente soddisfacenti sia presso le Commissioni provinciali che presso quella di secondo grado, alla quale ultima sono devolute circa un terzo delle controversie decise in primo grado: già questo dato è lusinghiero e lo diventa ancora di più ove si ponga mente alla durata media dei giudizi che è inferiore ai due anni sia in primo che in secondo grado.

La notevole percentuale di acquiescenza alle sentenze di primo grado è, verosimilmente, significativa del buon livello qualitativo delle stesse.

Il numero dei ricorsi portati in trattazione di merito per ogni singola udienza è mediamente elevato e deve tener conto anche del sempre più ampio ricorso alle misure cautelari che richiedono autonoma trattazione: tale numero medio per udienza supera usualmente i 20 ricorsi in primo grado; mentre per la Commissione Tributaria Regionale la media supera di poco nr. 12 appelli. Elevata è la percentuale delle controversie oggetto di trattazione in pubblica udienza, con discussione orale che viene sempre assicurata in misura tale da non comprimere i rispettivi diritti di difesa delle parti costituite.

Ulteriori sviluppi positivi sono ravvisabili nell’aumentato ricorso al processo telematico: il Ministero dell’Economia e Finanze ha pubblicato il rapporto sui depositi telematici degli atti e dei documenti nel contenzioso tributario da cui

si evince che , negli ultimi sei mesi , la percentuale di utilizzo di tale sistema ha superato il 27% del totale.

Sempre dalla medesima fonte si apprende che nel semestre compreso tra il 1° agosto 2017 e il 31 gennaio 2018, più di un atto su quattro (202.452 su 745.603, 27,1%) è stato depositato in formato digitale. Il Ministero ha preso come periodo di riferimento l'ultimo semestre poiché a far data dal 15 luglio scorso che i sistemi telematici per il processo tributario sono stati attivati su tutto il territorio nazionale.

L'ulteriore step atteso è la sentenza telematica, l'esordio che si stima possa avvenire entro il primo trimestre 2019 con ciò realizzando la piena emancipazione del processo tributario da risalenti e poco realistici stereotipi.

Anche in tale prospettiva, diventa sempre più preziosa la insostituibile e costante collaborazione del personale amministrativo, il cui numero è anch'esso in continua contrazione, nonostante l'accresciuta mole – quanto meno qualitativa- del contenzioso tributario.

In tutti, Giudici e Personale amministrativo degli uffici preposti al contenzioso tributario in Campania , forte è la consapevolezza che la efficienza e la qualità di tale delicato settore della Giustizia riposano sull'impegno delle donne e degli uomini dediti al suo servizio.

La lettura delle sentenze emesse dalle Commissioni tributarie operanti in Campania testimonia come la giustizia tributaria sta qualitativamente "crescendo" in ragione della sempre maggiore specializzazione di tutti gli operatori di tale delicato settore del diritto pubblico che consente di affrontare con competenza la complessità di moltissime disposizioni di diritto sostanziale e di un rito processuale che affonda le sue radici nel processo amministrativo ma anche in quello civile .

Nel sistema tributario, sostanziale e processuale, sussiste ancora una frantumazione di regole: qui la selva fittissima di norme sostanziali tributarie speciali, ciascuna con peculiarità più o meno marcate, si intreccia non di rado con direttive, regolamenti ed altre norme comunitarie, cui il Giudice tributario deve dare diretta applicazione attraverso un processo di natura mista , cioè sull'atto e sul rapporto.

L'insofferenza al rispetto delle regole e degli organi, anche giurisdizionali che quelle norme debbono applicare, non appartiene al bagaglio del Contribuente onesto, così come certamente non appartiene alla cultura degli Uffici tributari: tuttavia molte disposizioni ed interpretazioni favoriscono l'utilizzo di pratiche elusive od evasive da parte di contribuenti furbi e disonesti impedendo la realizzazione del fine ultimo della Giurisdizione che è quello di emettere sentenze di merito capaci di discernere il torto dalla ragione .

La Giustizia tributaria deve concorrere al perseguimento di tale fine evitando che tecnicismi e formalismi finiscano per alterarne la mission di garante delle Erario e, contemporaneamente, dei contribuenti, trattandosi di entità complementari e non alternative in una concezione coerente con il dettato costituzionale di leale collaborazione fra cittadini e pubblica amministrazione.

Tale fondamentale compito- a legislazione invariata- può essere adempiuto in maniera soddisfacente solo con il concorso di tutte le parti processuali e dei rappresentanti degli ordini professionali che qui, in Campania, mostrano con competenza costante interesse per il buon funzionamento della giurisdizione assegnataci .

Proprio in tale direzione e con la collaborazione di tutti gli attori del processo tributario , questa Presidenza ha portato a termine nello scorso anno un processo di riorganizzazione delle Sezioni , procedendo a ricompattarne la numerazione: tale non semplice operazione è propedeutica a nuovi auspicabili interventi tesi a favorire la creazione di sezioni specializzate che possano trattare con la massima competenza e celerità controversie particolari quali quelle in materia di imposte doganali e classamenti .

Certo è necessario procedere a riempire celermente i vuoti in organico e il sistema dei concorsi si è finora rivelato troppo lento mentre quello delle applicazioni da altre Commissioni non sembra in grado di supplire a conclamate deficienze: l'auspicio è che il Consiglio di Presidenza provveda a coprire quanto prima i posti da Presidente per i quali siamo giunti ad una insopportabile percentuale di vacanza, già segnalata lo scorso anno.

Il tutto in attesa che i vari progetti di riforma del complessivo ordinamento giudiziario, oggi fermi per le vicissitudini di fine /inizio legislatura, possano riprendere il loro iter e indicare con chiarezza quale Giustizia tributaria si vuole per il nostro Paese anche con riferimento all'angosciante problema dell'immenso carico di contenzioso che si riversa sulla Suprema Corte .

Cerchiamo, dunque, con il nostro lavoro di Giudici tributari di contribuire a ritrovare una normalità per il nostro Paese anche in questo settore in modo da coniugare quantità e qualità delle decisioni assunte: i segnali sono incoraggianti in quanto sia il personale di magistratura che amministrativo di tutte le Commissioni tributarie della Campania dimostra costantemente un lodevole impegno a svolgere le funzioni ad esso rispettivamente commesse in una vera logica di servizio.

Sono certo che tale corale impegno proseguirà anche nel corrente anno attraverso un attento esercizio delle funzioni rispettivamente svolte nell'interesse esclusivo della collettività nazionale che vive in questa regione .

Con tali certezze e proponimenti , nel ringraziare tutti i soggetti che a vario titolo partecipano alla realizzazione della migliore giustizia tributaria attualmente possibile

DICHIARO

aperto, nel nome del popolo italiano, l'anno giudiziario 2018 della Commissione tributaria regionale della Campania .

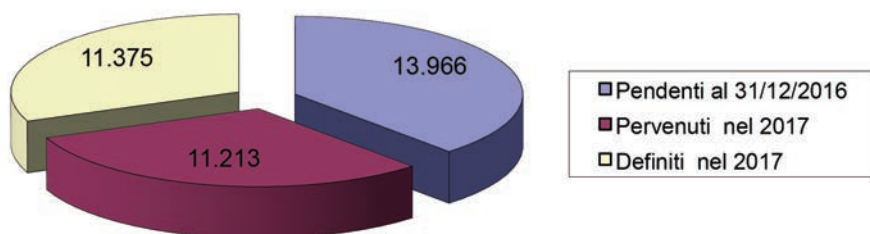
Napoli, 14 marzo 2018

IL PRESIDENTE REGGENTE

Dr. Michele Oricchio

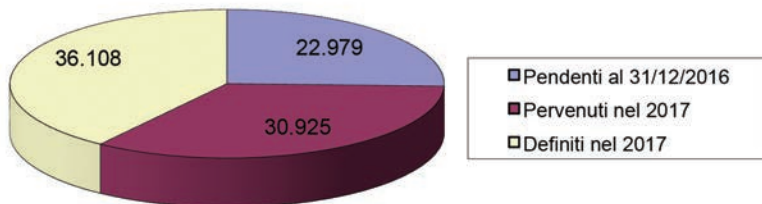
ALLEGATI
DATI STATISTICI

Commissione Tributaria Regionale della Campania
Appelli Pendenti / Definiti / Pervenuti



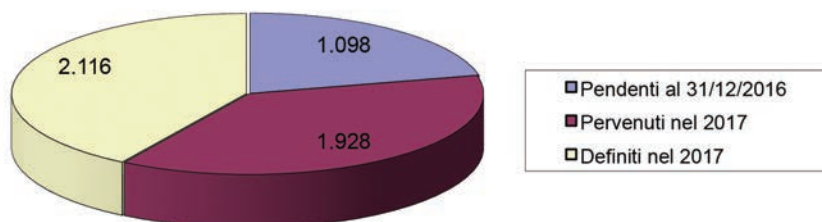
Pendenti al 31/12/2016	Pervenuti nel 2017	Definiti nel 2017
13.966	11.213	11.375

Commissioni Tributarie Provinciali della Campania Ricorsi Pendenti / Definiti / Pervenuti



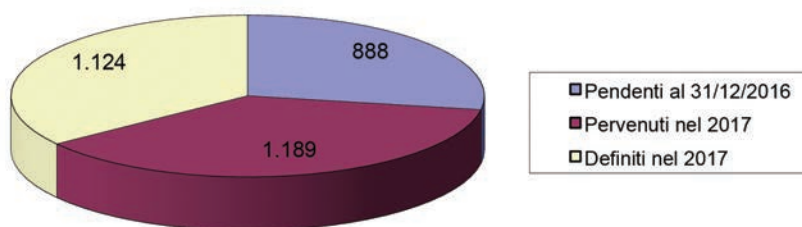
	Pendenti al 31/12/2016	Pervenuti nel 2017	Definiti nel 2017
CTP Avellino	1.098	1.928	2.116
CTP Benevento	888	1.189	1.124
CTP Caserta	4.241	6.461	7.525
CTP Salerno	4.069	5.722	6.576
CTP Napoli	12.683	15.625	18.767
Totale	22.979	30.925	36.108

Commissione Tributaria Provinciale di Avellino Ricorsi Pendenti / Definiti / Pervenuti



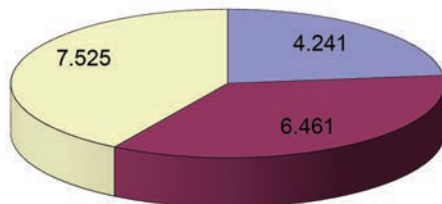
	Pendenti al 31/12/2016	Pervenuti nel 2017	Definiti nel 2017
CTP Avellino	1.098	1.928	2.116

Commissione Tributaria Provinciale di Benevento Ricorsi Pendenti / Definiti / Pervenuti



	Pendenti al 31/12/2016	Pervenuti nel 2017	Definiti nel 2017
CTP Benevento	888	1.189	1.124

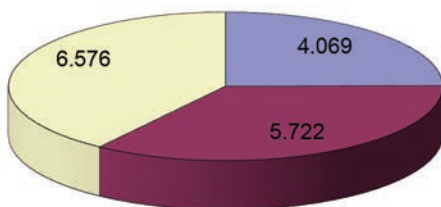
Commissione Tributaria Provinciale di Caserta Ricorsi Pendenti / Definiti / Pervenuti



- Pendenti al 31/12/2016
- Pervenuti nel 2017
- Definiti nel 2017

	Pendenti al 31/12/2016	Pervenuti nel 2017	Definiti nel 2017
CTP Caserta	4.241	6.461	7.525

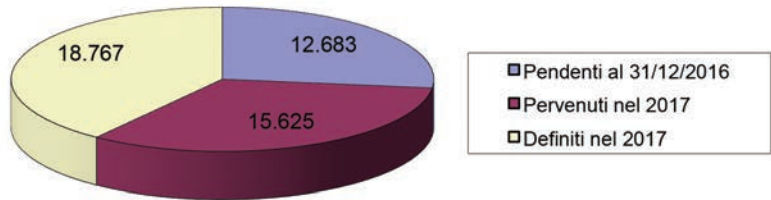
Commissione Tributaria Provinciale di Salerno Ricorsi Pendenti / Definiti / Pervenuti



- Pendenti al 31/12/2016
- Pervenuti nel 2017
- Definiti nel 2017

	Pendenti al 31/12/2016	Pervenuti nel 2017	Definiti nel 2017
CTP Salerno	4.069	5.722	6.576

Commissione Tributaria Provinciale di Napoli
Ricorsi Pendenti / Definiti / Pervenuti



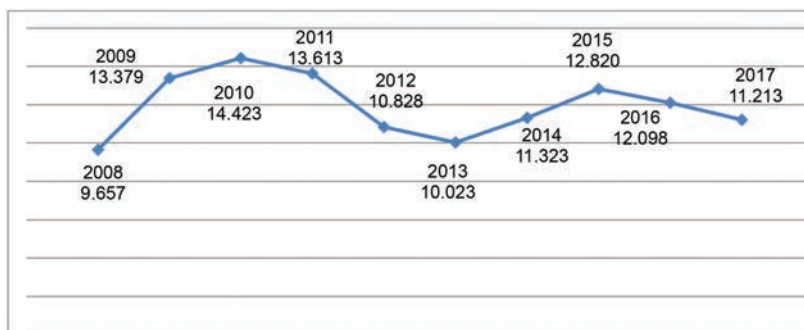
	Pendenti al 31/12/2016	Pervenuti nel 2017	Definiti nel 2017
CTP Napoli	12.683	15.625	18.767

Commissione Tributaria Regionale della Campania Appelli Pendenti



anno	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
appelli pendenti	8.757	13.214	15.477	16.296	16.654	13.921	13.277	14.081	13.966	13.852

Commissione Tributaria Regionale della Campania Appelli Pervenuti



anno	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
appelli pervenuti	9.657	13.379	14.423	13.613	10.828	10.023	11.323	12.820	12.098	11.213

Stampa
ARTI GRAFICHE LICENZIATO
Napoli