

Rivista di Consulenza Fiscale e Aziendale

Anno 2024

Numero Speciale

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Circoscrizione del Tribunale di Foggia

EDITORIALE

di Giuseppe Senerchia 3

PRIMO PIANO

Biografia del Prof. Domenico Ciavarella
di Caterina De Lucia 6

Ricordo dell'uomo Domenico Ciavarella
di Maria Rossi 8

L'interazione tra Processo Penale e Giudizio Tributario alla luce delle Recenti Riforme
di Mario Cardillo 10

Lo statuto dei diritti del contribuente (Prime osservazioni sul D.Lgs. n. 219/2023)
di *Nicola Chiechi* e
di Giuseppe Faccilongo 23

Lo stato sociale in Europa: Geodemografia, politiche sociali e sistema tributario
di Sacha Mauro De Giovanni 32

L'assistenza e la difesa nelle controversie tributarie
di Tommaso Aucello 39

Ogni articolo pubblicato è stato ceduto a titolo gratuito ed esprime esclusivamente il pensiero dell'autore.

EDITORE
Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Foggia

DIRETTORE RESPONSABILE
Micky De Finis

DIRETTORE EDITORIALE
Italo Maria Scrocchia

COMITATO SCIENTIFICO
Presidente: Antonio Corvino - Componenti: Gioacchino Ivan De Sandoli, Domenico Lamarta, Pierpaolo Magliocca, Giuseppe Mazzuti, Carmela Robustella, Teresa Turzo

COMITATO DI REDAZIONE
Presidente: Antonio Netti - Componenti: Valentina De Marco, Claudia Maria Sole De Pascale, Carla Messina, Fedele Piccolantonio, Rocco Russo

IMPAGINAZIONE GRAFICA
Pasquale Russo

FOTO IN COPERTINA
Prof. Domenico Ciavarella
Foto di Nicola Rizzi

FOTO ULTIMA PAGINA
Palazzo ex sede ODCEC Foggia

REDAZIONE E AMMINISTRAZIONE
VIA DELLA REPUBBLICA, 25 - 71121 FOGGIA - TEL./FAX. 0881 72 56 12
WWW.ODCECFOGGIA.IT - ODCECFOGGIA@GMAIL.COM
REGISTRAZIONE TRIBUNALE DI FOGGIA N. 4/P/06 R.P
ISSN 3035-2304 RIVISTA DI CONSULENZA FISCALE E AZIENDALE

Editoriale

Il 2024 segna l'inizio di una fase di cambiamenti legislativi profondi, che stanno ridefinendo il panorama fiscale e giuridico in cui operano i commercialisti e gli esperti contabili. In questo contesto di costante trasformazione, la professione si trova di fronte a sfide sempre più complesse, che non solo richiedono un aggiornamento continuo delle competenze tecniche, ma anche la capacità di adattarsi strategicamente a un sistema fiscale sempre più interconnesso con altre aree giuridiche, come quella penale. Questo numero speciale della Rivista ha l'obiettivo di esplorare tali dinamiche, fornendo non solo riflessioni critiche, ma anche strumenti operativi per affrontare con successo le sfide del nuovo anno.

Non possiamo trattare di evoluzioni normative e prospettive future senza ricordare con affetto e stima la figura del Prof. Domenico Ciavarella, cui questo numero speciale è dedicato. Il Prof. Ciavarella ha rappresentato una colonna portante per la comunità accademica e professionale non solo di Foggia, ma di tutto il territorio italiano, grazie al suo straordinario contributo nello sviluppo del diritto tributario e della scienza delle finanze. La sua carriera, costellata di successi accademici e di impegni istituzionali, ha lasciato una traccia profonda non solo nelle normative e nelle prassi a cui ha dato impulso, ma anche nella formazione delle generazioni di professionisti che oggi operano con competenza e consapevolezza in un contesto fiscale sempre più complesso.

Il Prof. Ciavarella, con la sua instancabile dedizione alla ricerca e alla didattica, ha saputo trasformare il mondo accademico e professionale, credendo fermamente nell'importanza della formazione continua e del dialogo tra il mondo economico e quello giuridico. Già il Prof. Ciavarella aveva evidenziato in numerosi studi la necessità di una maggiore coordinazione tra il procedimento tributario e quello penale, anticipando molte delle questioni risolte dalle recenti novità legislative. In particolare, è stato uno dei primi a teorizzare la necessità di superare le incoerenze derivanti dalla separazione dei procedimenti penale e tributario, sottolineando l'importanza di una circolazione più efficace delle prove tra i due ambiti per garantire un'applicazione più equa della legge.

La recente riforma fiscale del 2023, che vincola il giudice tributario alle sentenze penali di assoluzione in caso di accertamento dell'assenza di reato, si inserisce esattamente nella direzione da lui tracciata. La sua visione anticipatrice emerge chiaramente in relazione all'abolizione della pregiudiziale tributaria del 1982 e alla necessità di un'integrazione tra i due procedimenti giuridici. Sebbene il doppio binario introdotto allora abbia portato benefici

in termini di indipendenza dei giudizi, il Prof. Ciavarella aveva già evidenziato i rischi di incoerenza e inefficienza, prospettando la necessità di riforme che oggi trovano finalmente attuazione.

Le teorie del Prof. Ciavarella hanno anticipato molti dei cambiamenti che ora stanno trasformando il sistema tributario, rendendolo più integrato e coerente con l'ambito penale. Anche in questo senso, il suo contributo si rivela centrale per i commercialisti e gli esperti contabili, chiamati a sviluppare una formazione interdisciplinare che includa le competenze penali necessarie per affrontare casi di evasione e frode fiscale.

Questa rivista, attraverso gli articoli che troverete nelle pagine seguenti, rappresenta un tributo alla sua eredità, una testimonianza dell'importanza di una visione olistica del sistema tributario e del ruolo centrale che i commercialisti e gli esperti contabili devono giocare in esso. Proprio in linea con la sua visione, l'approfondimento continuo e l'aggiornamento professionale sono oggi più che mai necessari per affrontare con successo le sfide poste dalle nuove normative.

Il 2024 si apre, infatti, all'insegna di profondi cambiamenti normativi che stanno ridisegnando il quadro fiscale e giuridico in cui operano i commercialisti e gli esperti contabili. Una delle riforme più rilevanti per la professione è senza dubbio il Decreto Legislativo n. 219/2023, che introduce importanti novità in materia di diritti del contribuente. Questo provvedimento, accolto come un passo avanti verso una maggiore trasparenza e una più equa distribuzione dei poteri tra Fisco e contribuenti, impone ai professionisti del settore un'attenzione ancora più scrupolosa nella consulenza. In un contesto in cui l'apparato fiscale è stato spesso percepito come complesso e opprimente, lo Statuto dei diritti del contribuente, così come rivisitato, mira a creare un ambiente più favorevole al dialogo tra l'Amministrazione finanziaria e i contribuenti stessi. Per i commercialisti questo significa non solo accompagnare i clienti attraverso nuove tutele procedurali, ma anche garantire che il rispetto di tali diritti sia parte integrante del processo di compliance fiscale.

Un altro pilastro della recente riforma riguarda l'interazione tra processo penale e giudizio tributario, tema che ha sempre generato dibattito e che ora, con la Riforma Fiscale del 2023, acquisisce ulteriore rilevanza. L'abolizione della pregiudiziale tributaria nel 1982 ha segnato un cambio di paradigma con l'introduzione del cosiddetto "doppio binario", ovvero la separazione tra il giudizio tributario e quello penale. Tuttavia, questo sistema ha generato criticità, tra cui l'incoerenza delle decisioni e la difficoltà nel trasferire efficacemente prove tra i due ambiti. La riforma del 2023 tenta di risolvere queste problematiche, introducendo il principio che vincola il giudice tributario

alle sentenze penali di assoluzione, un passo importante verso una maggiore integrazione.

Per i commercialisti e gli esperti contabili, queste innovazioni richiedono un'evoluzione del ruolo professionale, non più limitato alla consulenza tecnica ma orientato alla gestione strategica delle controversie fiscali. La capacità di analizzare congiuntamente la sfera fiscale e quella penale sarà fondamentale per garantire ai clienti un'assistenza completa e coordinata, capace di prevenire sanzioni e difendere i loro diritti.

Un ulteriore aspetto cruciale della riforma riguarda le disposizioni in materia di estinzione del debito tributario. L'ampliamento delle soglie di non punibilità per IVA e ritenute non versate, insieme alle nuove regole sulla rateizzazione del debito, forniscono ai contribuenti strumenti per evitare pesanti sanzioni penali in caso di regolarizzazione. Per i professionisti del settore, la conoscenza di queste nuove disposizioni rappresenta uno strumento fondamentale per offrire ai clienti soluzioni efficaci, soprattutto in un periodo di elevata pressione fiscale.

Siamo certi che questo numero speciale offrirà non solo spunti di riflessione, ma anche strumenti pratici per affrontare con competenza le riforme del 2024. Che si tratti di gestire l'interazione tra giustizia tributaria e penale, di accompagnare i clienti nel processo di regolarizzazione dei debiti o di garantire che i diritti del contribuente siano rispettati, i professionisti dovranno confrontarsi con un quadro normativo sempre più integrato e complesso. A loro il compito di cogliere le opportunità offerte dalle nuove leggi e di trasformare le sfide in occasioni di crescita professionale.

Biografia del Prof. Domenico Ciavarella

a cura di Caterina De Lucia

Il Prof. Avv. Domenico Ciavarella è nato in S. Marco in Lamis (FG) il 22 novembre1928 ed ivi deceduto in data 1° ottobre 2010. Si è laureato in Giurisprudenza nell'Università degli Studi di Roma, in Economia e Commercio nell'Università degli Studi di Perugia ed in Sacra Teologia nell'Università Lateranense di Roma. Ha conseguito il Dottorato delle ricerche in Diritto finanziario internazionale e ristrutturazione aziendale presso l'Istituto Superiore "*L'Avenir*" di Bruxelles. È stato assistente ordinario alla cattedra di Diritto pubblico nelle Università degli Studi di Perugia e di Roma. È stato libero docente di Diritto finanziario nell'Università degli Studi di Roma ed è stato titolare di Scienza delle finanze e diritto finanziario nell'Università degli Studi di Bari.

Dal 1962 al 1966 (anno di chiusura dei Corsi), ha diretto la cattedra di Sistemi fiscali e scambi internazionali del Corso *post* universitario di specializzazione in Commercio estero presso l'istituto per il Commercio estero. Ha conseguito varie volte il premio della cultura della Presidenza del Consiglio dei Ministri.

È stato professore di ruolo sino al 2001 di Scienza delle finanze e diritto finanziario ed incaricato di Diritto tributario dall'a.a. 1992/93 all'a.a. 2001/02 presso la Facoltà di Economia nelle Università degli Studi di Foggia e di Bari. È stato Direttore dei Corsi di perfezionamento *post* laurea in "*Diritto Processuale Tributario Applicato*", "*La Nuova Assistenza e Difesa nelle Controversie Tributarie*" dall'a.a. 1997/98 all'a.a.2001/02, Presidente del Master in "*Diritto tributario sostanziale e processuale*", per gli aa.aa.2003/04 e 2004/05 e Presidente del Master in "*Diritto tributario processuale e contabile internazionale*", per l'a.a. 2008/09, realizzato in forma consortile fra la Libera Università S. Pio V di Roma ed il Garante del contribuente nazionale e della Regione Puglia.

È stato Presidente del Centro di Servizio Interfacoltà (Economia e Medicina) - Laboratorio di finanza pubblica applicata, nell'Università degli Studi di Bari e coordinatore scientifico, con pubblicazione degli atti a sua cura, dei seguenti Convegni: "*Processo tributario e unità di giurisdizione*" nel 1998;"*La valenza de/giudicato penale nel processo tributario*" nel 1999; "*Il contraddittorio nel giusto processo tributario e penale*" nel 2000; "*La prova processuale tributaria nelle frodi mafiose e comunitarie*" nel 2001; "*La responsabilità amministrativa e fiscale di dirigenti e funzionari nelle autonomie universitarie e degli Enti locali"* nel 2002; "*Tutela e responsabilità penal-tributaria di banche e imprese*" nel 2003-2006; "*Il federalismo fiscale nel contesto della riforma costituzionale e nella tutela dei diritti del contribuente*" nel 2004; "*Il Garante del contribuente*

nelle nuove prospettazioni teoriche e politiche dello Statuto dei diritti del contribuente" nel 2006.

Ha collaborato con svariate riviste, tra cui "*Stato sociale*", "*Nuova rivista tributaria*" e "*Difesa fiscale*". È stato autore di numerose monografie sulla rivista "*Tributi*" (ed. Ministero delle finanze) dal 1974 al 1988 e sulla rivista "*La Commissione tributaria centrale*" (ed. Italedi) dal 1976 al 1991. È stato Direttore editoriale nonché Presidente del Comitato scientifico della rivista "*Anagrafe tributaria*" (ed. Informative) dal 1996 al 2000. Dal 1994 è stato Presidente del Comitato scientifico e Direttore editoriale de "*La rivista di finanza*" (Euroedizioni).

È stato revisore contabile ed avvocato patrocinante in Cassazione e giurisdizionali speciali. Dal 1994 è stato Presidente nazionale dell'Unione Difesa Contribuenti, con sede in Roma.

Nel 2007 ha partecipato, quale relatore, al Simposio scientifico internazionale di Caserta "*La cooperazione di giustizia per lo sviluppo e la pace nel Mediterraneo*".

È stato Presidente del Garante del contribuente della Regione Puglia dal 2001 e Presidente dell'Organizzazione nazionale dei Garanti del contribuente.

Ricordo dell'uomo Domenico Ciavarella

Ci sono dei momenti nella vita di ognuno di noi in cui risulta particolarmente difficile trovare le parole giuste o sufficienti per ricordare persone che hanno lasciato una traccia importante durante la loro esistenza, e questo è successo anche a me quando mi sono chiesta come fosse possibile descrivere l'uomo, Domenico Ciavarella, dalla personalità così eclettica e volubile e da un grande ed innegabile "sapere", che molti certamente gli hanno riconosciuto sia in ambito professionale che universitario, con una straordinaria energia interiore, tanto da credere che avesse una particolare dispensa rispetto ai mali di questo mondo!

Viveva per lo studio ed il lavoro, che assorbivano gran parte delle sue giornate. Uno studioso infaticabile che non conosceva sosta, capace di programmare, organizzare qualsiasi cosa lo tenesse legato al mondo universitario, economico e tributario, da un libro o un testo di approfondimento teorico alla cura di pubblicazioni di riviste, da un Convegno ad un Master, ecc., tanto che, proprio credendo fermamente nella sua missione culturale, ha voluto creare post mortem una Fondazione, a suo nome, con lo scopo esclusivo del perseguimento di finalità sociali, con il compito di incentivare, sostenere e promuovere l'attività di ricerca scientifica in campo tributario e finanziario.

Era l'uomo plurititolato che con i tanti incarichi istituzionali e le innumerevoli opere scritte aveva creato in coloro lo avevano conosciuto grande stima ed affetto, spesso venendo incontro con comprensione e generosità, volutamente sempre discreta nella forma, ma efficace nella sostanza, a quanti si fossero a lui rivolti in momenti difficili.

D'altra parte, però, oltre ad essere un uomo di grandi pregi, aveva anche molti difetti, con una volubilità caratteriale tanto destabilizzante da riuscire a farsi amare od odiare nel giro di mezz'ora. Aveva una personalità così forte che risultava essere un accentratore patologico; riusciva a gestire chiunque avesse al suo fianco ed a riempire la vita e la giornata di chi gli stava intorno.

Era tanto autoritario con alcuni quanto affettuoso con altri. Primo di sei figli, sin da giovanissimo, ha sempre aiutato chiunque della sua famiglia avesse avuto bisogno, ma sempre a modo suo, tanto da essere soprannominato "il burbero benefico". Tutti noi familiari lo ricordiamo per la sua voce imponente ed autoritaria, per i suoi modi fantasiosi e surreali di raccontare le cose, per i modi goffi ed impacciati quando doveva fare qualcosa; per il suo mangiare con voracità; per il modo bizzarro con cui guidava l'auto; per le interminabili partite a carte durante il periodo di ferie che trascorreva sul Gargano, dove amava circondarsi di amici e parenti. Sono impresse nella nostra mente le festività passate insieme ed i "sermoni" fatti a tavola che, a distanza di tempo, sono risultati lezioni di vita sulla morale, sui valori e sull'unione della famiglia. A volte, il suo sorriso, che era capace di accarezzare i nostri cuori, e lo sguardo sicuro che dava un senso di protezione, erano il suo modo di essere affettuoso

senza farlo notare troppo.

È stato sempre un uomo che ha amato la sua terra e le sue origini ed anche per questo ha deciso di costruire la sua dimora eterna nel Cimitero di San Marco in Lamis.

Anche se è passato molto tempo dalla sua scomparsa, il ricordo del passato, del tratto di strada fatto insieme, dell'entusiasmo e dello spirito vitale che sprigionava, ma anche del suo carattere a volte non proprio tranquillo, sono sempre vivi nella mia memoria. Sicuramente avrei voluto poter trascorrere ancora tanti bei momenti insieme, ancora tanti Natali e Capodanni tutti intorno ad una grande tavola, come è stato da sempre nella tradizione familiare! E per l'uomo che è stato, il mio impegno morale affinché il suo nome e le sue volontà vengano rispettate.

L'interazione tra Processo Penale e Giudizio Tributario alla luce delle Recenti Riforme

di Mario Cardillo

Abstract

L'articolo "L'interazione tra Processo Penale e Giudizio Tributario alla luce delle Recenti Riforme" esamina il complesso rapporto tra giustizia penale e tributaria in Italia, concentrandosi sull'evoluzione normativa e sulle criticità del sistema attuale. Dopo l'abolizione della pregiudiziale tributaria nel 1982, che subordinava il processo penale all'esito del giudizio tributario, è stato introdotto il sistema del "doppio binario", con procedimenti separati per i due ambiti. Questo ha però generato incoerenze e problemi nella circolazione delle prove tra i due processi.

La Riforma Fiscale del 2023 ha introdotto alcune novità, come il vincolo per il giudice tributario di seguire le sentenze penali di assoluzione, ma ha lasciato irrisolti molti problemi legati alla circolazione probatoria e alla possibilità di decisioni contraddittorie. Inoltre, la riforma ha ampliato la rilevanza dell'estinzione del debito tributario, con nuove soglie di non punibilità, ma ha mantenuto disparità di trattamento tra enti e rappresentanti legali.

Sommario - *Introduzione* - 1. La Pregiudiziale Tributaria: Evoluzione, Abolizione e Prospettive Future - 2. Le Origini della Pregiudiziale Tributaria - 3. Il Superamento della Pregiudiziale e l'Introduzione del Doppio Binario - 4. Problematiche e Critiche al Doppio Binario - 5. La Riforma Fiscale del 2023: Un Primo Passo Verso il Superamento del Doppio Binario - 6. Verso un Sistema più Integrato: Prospettive Future

L'Utilizzabilità delle Prove tra Processo Penale e Tributario - 1. La Tradizionale Incomunicabilità delle Prove - 2. Il Processo Verbale di Constatazione (PVC) e il suo Utilizzo nel Processo Penale - 3. I Limiti alla Circolazione delle Prove: Il Doppio Binario Sussiste - 4 . Prospettive Future e Critiche

***Il Valore delle Sentenze Penali nel Giudizio Tributario: Analisi e Prospettive tra Autonomia e Interconnessione* -** 1. Il Sistema del Doppio Binario e le sue Criticità - 2. L'Efficacia della Sentenza Penale nel Giudizio Tributario - 3. Il Valore del Giudizio Tributario nel Processo Penale - 4. Le Prospettive della Riforma Fiscale

Il Calcolo dell'Imposta Evasa e la Determinazione delle Soglie di Punibilità - 1. L'Estinzione del Debito Tributario e il Processo Penale: Connessioni e Nuove Prospettive - 2. Il Rilevante Impatto dell'Estinzione del Debito nel Sistema Penale Tributario - 3. La Riforma Fiscale: Novità sull'Estinzione del Debito - 4. L'Estinzione del Debito e la Responsabilità dell'Ente: Un Vuoto Normativo - 5. Verso una Nuova Pregiudiziale Tributaria: Strumento di Coerenza o Ostacolo alla Giustizia Penale?

Conclusione

Introduzione

Il rapporto tra il processo penale e il giudizio tributario è da tempo oggetto di dibattito all'interno dell'ordinamento giuridico italiano. Sebbene i due procedimenti riguardino spesso i medesimi fatti, come nel caso dei reati fiscali, le loro regole e finalità divergono, generando potenziali contrasti e incoerenze. In passato, il principio della pregiudiziale tributaria subordinava l'azione penale all'esito definitivo del giudizio fiscale, rallentando significativamente il contrasto all'evasione. Con l'abolizione della pregiudiziale nel 1982 e l'introduzione del sistema del "doppio binario", i due procedimenti sono stati separati, consentendo lo sviluppo autonomo delle indagini penali e fiscali. Tuttavia, questa riforma ha aperto nuove problematiche, legate soprattutto al rischio di decisioni contraddittorie tra le due giurisdizioni.

Le recenti riforme fiscali, in particolare la Legge Delega n. 111 del 2023, hanno introdotto importanti novità, cercando di coordinare meglio i due sistemi. Questo articolo esamina l'evoluzione storica del rapporto tra il giudizio tributario e penale, con particolare attenzione alla circolazione delle prove, alla rilevanza delle sentenze penali nel giudizio tributario e alle implicazioni delle riforme più recenti. L'obiettivo è fornire una panoramica delle criticità ancora presenti e delle soluzioni normative adottate o auspicabili per garantire una maggiore coerenza ed efficienza nel sistema giuridico italiano.

1. La Pregiudiziale Tributaria: Evoluzione, Abolizione e Prospettive Future

La pregiudiziale tributaria rappresenta uno dei concetti più controversi nei rapporti tra il processo penale e quello tributario. Nel corso degli anni, il sistema italiano ha subito profonde modifiche, passando da un regime di subordinazione del procedimento penale a quello tributario, a un sistema di "doppio binario", nel quale i due procedimenti si sviluppano in parallelo e autonomamente. Innanzitutto, si ritiene preliminare analizzare l'evoluzione storica della pregiudiziale tributaria, il suo superamento e le sfide che ancora oggi persistono nel coordinare i due sistemi processuali.

2. Le Origini della Pregiudiziale Tributaria

Inizialmente, il sistema giuridico italiano era regolato dal **principio della pregiudiziale tributaria**, introdotto con la legge del 1929[1]. Questo principio stabiliva come l'accertamento definitivo di una violazione tributaria fosse una condizione necessaria per avviare il procedimento penale relativo ai medesimi fatti. In altre parole, il processo penale doveva essere sospeso fino a quando la controversia tributaria non fosse stata risolta in modo definitivo.

Il principale vantaggio di tale sistema era la centralità dell'accertamento tributario, che permetteva di fondare il processo penale su una base solida e definitiva. Tuttavia, questo approccio creava anche rilevanti problemi pratici, poiché

1 Il principio della pregiudiziale tributaria, introdotto con la legge del 1929, subordinava l'azione penale all'accertamento fiscale definitivo, determinando una stretta dipendenza tra il processo tributario e quello penale." (*Comelli, Il Diritto Tributario e Penale in Italia, Milano, 1975, p. 45*)

subordinare l'azione penale all'esito del giudizio tributario comportava ritardi significativi nella giustizia penale. Di fatto, il sistema rallentava l'intervento della giustizia penale nei confronti dei reati tributari, compromettendo l'efficacia del contrasto all'evasione fiscale.

La **Corte Costituzionale**, con la sentenza n. 88 del 1982, dichiarò l'incostituzionalità del principio della pregiudiziale tributaria, affermando che esso violava il diritto di difesa, in quanto non permetteva all'imputato di contestare gli esiti dell'accertamento fiscale in sede penale[2]. Questo pronunciamento costituì il primo passo verso il superamento della pregiudiziale tributaria e l'introduzione di un nuovo assetto normativo.

3. Il Superamento della Pregiudiziale e l'Introduzione del Doppio Binario

Dopo la sentenza della Corte Costituzionale, il legislatore intraprese una riforma strutturale del sistema, culminata con l'approvazione della **Legge n. 516 del 1982**[3], che abolì definitivamente la pregiudiziale tributaria. Con tale legge venne introdotto il cosiddetto **principio del doppio binario**[4], che sanciva l'indipendenza tra i procedimenti penale e tributario.

In particolare, i due procedimenti venivano considerati autonomi: il giudice penale si occupava degli aspetti penali legati alla responsabilità penale individuale, mentre il giudice tributario era chiamato a pronunciarsi sulle questioni relative all'imposizione fiscale.

Il doppio binario rappresentava un'inversione del precedente sistema, in cui il giudice penale era vincolato agli accertamenti tributari. Con questa riforma, veniva riconosciuta la possibilità che i due giudizi, pur trattando lo stesso fatto illecito (come l'evasione fiscale), potessero giungere a decisioni differenti e indipendenti. Questo sistema garantiva maggiore autonomia e celerità alla giustizia penale, ma al tempo stesso apriva nuove questioni riguardanti il coordinamento tra i due procedimenti.

4. Problematiche e Critiche al Doppio Binario

Nonostante il principio del doppio binario rispondesse all'esigenza di autonomia tra i procedimenti, nel corso degli anni si sono levate numerose critiche, sia da parte della dottrina che della giurisprudenza. Il principale problema riscontrato riguarda la possibilità di **decisioni contraddittorie**[5]. In alcuni casi, un contribuente può essere assolto in sede penale per mancanza di

2 La Corte Costituzionale, con la sentenza n. 88 del 1982, dichiarò incostituzionale l'art. 21 della legge del 1929 nella parte in cui stabiliva che l'accertamento fiscale vincolasse il procedimento penale, in quanto tale disposizione violava gli artt. 3, 24 e 101 della Costituzione italiana." (Sentenza Corte Costituzionale, n. 88/1982, in Giurisprudenza Costituzionale, 1982, p. 235)

3 Con l'adozione della Legge n. 516 del 1982, si è assistito a una profonda riforma del sistema sanzionatorio tributario-penale, sancendo l'indipendenza tra il processo penale e quello tributario, con l'introduzione del cosiddetto doppio binario." (A. Comelli, Il superamento della pregiudiziale tributaria, in Rivista di Diritto Tributario, 1982, p. 88*)

4 La giurisprudenza ha riconosciuto che il principio del doppio binario comporta che i giudizi penale e tributario procedano in modo autonomo, con possibilità di conclusioni di□erenti sui medesimi fatti." (Cassazione, Sez. Un., sentenza n. 380/2003, in Foro Italiano, 2003, p. 1021)

5 Il sistema del doppio binario ha suscitato numerose critiche per la possibilità di decisioni contrastanti tra il giudice penale e quello tributario, con evidenti rischi di disparità di trattamento del contribuente." (F. Gallo, Il doppio binario nel diritto penale-tributario, in Diritto Penale Contemporaneo, 2010, p. 217).

prove certe, ma condannato dal giudice tributario sulla base di presunzioni fiscali.

Questo tipo di divergenza non solo mette in discussione la coerenza del sistema giudiziario, ma solleva anche dubbi sulla **violazione del principio del ne bis in idem**[6], sancito a livello europeo dall'articolo 50 della **Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea** (CDFUE)[7]. Il principio citato vieta che un individuo sia punito più volte per lo stesso fatto. Tuttavia, la separazione tra il processo penale e quello tributario rende possibile l'applicazione di sanzioni amministrative e penali per il medesimo fatto, una situazione che in molti casi rischia di violare questo principio.

Un'altra criticità del sistema è la limitata **circolazione delle prove** tra i due procedimenti. La rigida separazione tra giustizia penale e tributaria comporta che le prove raccolte in sede tributaria non possano essere automaticamente utilizzate nel processo penale, e viceversa. Questo limita l'efficacia delle indagini e può portare a esiti incompleti o incoerenti, con il rischio di giungere a conclusioni divergenti sui medesimi fatti.

4. La Riforma Fiscale del 2023: Un Primo Passo Verso il Superamento del Doppio Binario

La recente **riforma fiscale** introdotta dalla **Legge Delega n. 111 del 2023**[8] ha cercato di affrontare alcune delle problematiche del doppio binario, seppur senza superarlo completamente. La riforma ha introdotto un'importante novità: le **sentenze penali di assoluzione**, motivate dal fatto che "il reato non sussiste" o che "l'imputato non ha commesso il fatto", vincolano il giudice tributario.

Questa disposizione rappresenta un tentativo di garantire maggiore coerenza tra i due sistemi, poiché impedisce che, di fronte a una sentenza penale definitiva di assoluzione, il giudice tributario possa arrivare a una decisione contraria. Tuttavia, va sottolineato che tale vincolo si applica solo alle sentenze dibattimentali di assoluzione[9], escludendo altre decisioni, come i decreti di archiviazione o le sentenze pronunciate in giudizio abbreviato.

Un altro limite significativo della riforma riguarda la **circolazione delle prove**[10]. Sebbene la riforma introduca un maggiore coordinamento tra i due sistemi, non viene prevista una piena circolazione delle prove tra i procedimenti penale e tributario. Questo significa

6 Gli studi dottrinali che a□rontano il rischio di contraddizioni tra i giudicati e la violazione del **ne bis in idem**, come la discussione di F. Pistolesi, "Crisi e prospettive del principio del 'doppio binario' nei rapporti fra processo e procedimento tributario e giudizio penale"

7 La Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha chiarito che il principio del ne bis in idem deve essere rispettato anche in presenza di un doppio binario, e la duplicazione di sanzioni penali e amministrative può violare tale principio." (CGUE, Grande Sezione, sentenza Menci, C-524/15, in Raccolta della Giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'UE, 2018, p. 500).

8 La Legge Delega n. 111/2023 prevede che le sentenze penali di assoluzione motivate dal fatto che il reato non sussiste vincolano il giudice tributario, introducendo un principio di coordinamento tra le due giurisdizioni." (Art. 20, comma 1, lett. a, n. 3, Legge Delega n. 111/2023).

9 P. Corvi, "I rapporti fra accertamento tributario ed accertamento penale" in La nuova giustizia penale tributaria I reati - Il processo, 2016, pp. 461-496

10 Nonostante l'introduzione di nuove disposizioni volte a limitare il doppio binario, la riforma non prevede una piena circolazione delle prove tra il processo penale e quello tributario, limitando il coordinamento tra le giurisdizioni." (A. Giorgetti, Le criticità della riforma fiscale 2023, in Rivista Italiana di Diritto Tributario, 2023, p. 345).

che le informazioni raccolte in sede tributaria non possono essere utilizzate automaticamente nel processo penale, e viceversa, mantenendo quindi una netta separazione tra i due ambiti[11].

5. Verso un Sistema più Integrato: Prospettive Future

Nonostante i passi avanti della recente riforma fiscale, il superamento del doppio binario non è stato totale. La distinzione tra i due procedimenti rimane e le criticità legate alla circolazione delle prove e al coordinamento temporale tra i giudizi persistono. In questo contesto, alcuni studiosi hanno iniziato a considerare il principio del doppio binario come "antiquato" e non più adeguato alle esigenze attuali.

Un'ulteriore sfida riguarda il **principio di specialità**[12], che regola l'applicazione delle sanzioni penali e amministrative. Secondo questo principio, quando un medesimo comportamento è punibile sia a livello penale che amministrativo, si applica la disposizione "speciale", solitamente quella penale. Tuttavia, la giurisprudenza italiana ha mostrato una certa resistenza nel riconoscere tale principio in alcune situazioni, come nel caso dell'omesso versamento IVA e delle ritenute d'acconto[13].

Alla luce di queste problematiche, appare chiaro che il sistema necessiti di ulteriori riforme. Una possibile soluzione potrebbe essere quella di promuovere una maggiore integrazione tra il procedimento penale e quello tributario, consentendo una piena circolazione delle prove e un migliore coordinamento tra le tempistiche dei due giudizi. Inoltre, una revisione del principio di specialità potrebbe contribuire a risolvere le incongruenze nel sistema sanzionatorio, garantendo una risposta più coerente e proporzionata ai reati fiscali.

L'Utilizzabilità delle Prove tra Processo Penale e Tributario

Uno degli aspetti più complessi e dibattuti nel rapporto tra processo penale e giudizio tributario è la **circolazione delle prove** tra i due procedimenti. Nonostante le recenti riforme fiscali abbiano introdotto alcune novità rilevanti, rimane una **sostanziale separazione** nell'utilizzabilità delle prove raccolte in uno dei due procedimenti nell'altro.

1. La Tradizionale Incomunicabilità delle Prove

Il principio del **doppio binario** ha storicamente determinato una netta separazione tra il giudizio tributario e quello penale. In questo contesto, la giurisprudenza ha spesso escluso che le prove raccolte nel corso di una verifica tributaria potessero automaticamente essere utilizzate nel processo penale, e viceversa. Questa separazione si basa sulla diversa natura dei due procedimenti: il giudizio tributario ha una funzione prevalentemente **amministrativa e fiscale**, mentre il processo penale riguarda la **responsabilità personale** del

11 G. Bocellari, La reciproca utilizzabilità degli atti nell'accertamento tributario e nel procedimento penale, in AA.VV., La nuova giustizia penale tributaria, a cura di A. Giarda, A. Perini, G. Varraso, Piacenza-Padova, 2016, 497

12 Il principio di specialità, secondo cui in presenza di reati e illeciti amministrativi si deve applicare la disposizione più specifica, ha trovato difficoltà di applicazione uniforme nei casi di evasione fiscale, come evidenziato dalla dottrina più recente." (L. Pistorelli, Il principio di specialità nel diritto tributario penale, in Diritto e Pratica Tributaria, 2022, p. 280).

13 La Corte di Cassazione ha escluso l'applicabilità del principio di specialità nel rapporto tra l'illecito penale di omesso versamento IVA e la corrispondente sanzione amministrativa, ravvisando piuttosto una progressione di reato." (Cassazione, Sez. Un., sentenza n. 37424/2013, in Cassazione Penale, 2014, p. 54).

contribuente- imputato. Per esempio, gli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate, come gli **avvisi di accertamento**, sebbene abbiano valore probatorio nel giudizio tributario, non hanno un valore automatico nel processo penale, dove devono essere valutati secondo le regole del diritto penale. Un avviso di accertamento fiscale può essere usato nel procedimento penale come documento di supporto, ma il giudice penale non è vincolato dai risultati dell'accertamento amministrativo[14]

Inoltre, le irregolarità riscontrate in sede tributaria non rendono necessariamente inutilizzabili tali atti nel processo penale, perché il vizio dell'atto fiscale non incide sul suo valore probatorio in ambito penale[15].

2. Il Processo Verbale di Constatazione (PVC) e il suo Utilizzo nel Processo Penale

Un aspetto importante riguarda l'utilizzabilità del **processo verbale di constatazione (PVC)**, redatto durante le verifiche fiscali dall'Agenzia delle Entrate o dalla Guardia di Finanza. In ambito penale, il PVC è considerato un **documento amministrativo** che può essere acquisito come prova documentale ai sensi dell'art. 234 del Codice di Procedura Penale[16]. Tuttavia, l'utilizzabilità del PVC è soggetta a limiti: se durante la redazione del PVC emergono indizi di reato, gli operatori devono seguire le procedure previste dal Codice di Procedura Penale, pena l'inutilizzabilità del documento in sede penale[17].

Nel caso in cui un PVC contenga elementi rilevanti per il procedimento penale, il giudice può acquisirlo, ma dovrà sempre verificarne la validità e la coerenza con le altre prove raccolte in sede processuale. Il giudice penale, infatti, non è vincolato dagli accertamenti compiuti in ambito tributario, e può decidere di utilizzare o meno tali elementi probatori a seconda della loro conformità con i requisiti del processo penale. Questo principio è rafforzato dal fatto che nel processo penale prevale il **principio del libero convincimento** del giudice, che deve valutare autonomamente le prove e non può essere vincolato da presunzioni o accertamenti automatici che sono invece

14 P. Corvi, "I rapporti fra accertamento tributario ed accertamento penale" in La nuova giustizia penale tributaria I reati - Il processo, 2016, pp. 461-496, e . G. Bocellari, La reciproca utilizzabilità degli atti nell'accertamento tributario e nel procedimento penale, in AA.VV., La nuova giustizia penale tributaria, a cura di A. Giarda, A. Perini, G. Varraso, Piacenza-Padova, 2016, 497

15 Cass. pen., Sez. III, 26 giugno 2019, n. 36491, in C. Santoriello, "La rilevanza degli accertamenti tributari nel processo penale" in Fisco (Il), 2021, n. 47/48, ETI - WOLTERS KLUWER ITALIA PROFESSIONALE, p. 4544

16 Varraso, "Procedimento penale e reati tributari" in Trattato di procedura penale.VII.I modelli di differenziati, Giorgio Spangher, 2011, pp. 869-912 e C. Santoriello, "Rilevanza degli accertamenti tributari nel processo penale" in Fisco (Il), 2021, n. 47/48, ETI - WOLTERS KLUWER ITALIA PROFESSIONALE, p. 4544

17 C. Santoriello, "La rilevanza degli accertamenti tributari nel processo penale" in Fisco (Il), 2021, n. 47/48, ETI
- WOLTERS KLUWER ITALIA PROFESSIONALE, p. 4544

tipici del diritto tributario.

3. I Limiti alla Circolazione delle Prove: Il Doppio Binario Sussiste

Nonostante le riforme, la **circolazione delle prove** tra i due sistemi processuali rimane limitata. Le disposizioni attuali non prevedono una piena **integrazione probatoria** tra giudizio penale e tributario, il che implica che gli atti raccolti nel procedimento tributario non possono automaticamente essere usati in ambito penale, se non rispettando le forme e le garanzie del procedimento penale[18].

Una delle principali difficoltà risiede nel fatto che i due sistemi di accertamento hanno **regole diverse**. Nel processo tributario, ad esempio, è ammessa la **prova presuntiva**, che si basa su indizi e presunzioni semplici. In ambito penale, invece, per stabilire la colpevolezza di un individuo, è necessario dimostrare i fatti **oltre ogni ragionevole dubbio**, il che rende meno flessibile l'utilizzo delle presunzioni e delle prove indirette tipiche del contesto tributario[19].

4. Prospettive Future e Critiche

La dottrina e la giurisprudenza continuano a dibattere sulla necessità di una maggiore **armonizzazione** tra i due procedimenti. Una possibile soluzione potrebbe essere quella di consentire un **migliore scambio probatorio** tra processo penale e giudizio tributario, mantenendo però le garanzie proprie del processo penale[20]. Alcuni commentatori hanno suggerito che una maggiore integrazione tra le due sfere migliorerebbe l'efficacia dell'azione giudiziaria, evitando il rischio di giudizi divergenti che mettono a rischio la coerenza del sistema giuridico.

Ad oggi, tuttavia, il **principio del doppio binario** non è stato completamente superato per quanto riguarda la circolazione delle prove, e la recente riforma fiscale non ha introdotto novità significative su questo fronte. Rimane quindi la necessità di intervenire ulteriormente per migliorare il coordinamento probatorio tra i due procedimenti, tenendo conto delle diverse finalità e regole che caratterizzano il processo penale e il giudizio tributario.

Il Valore delle Sentenze Penali nel Giudizio Tributario: Analisi e Prospettive tra Autonomia e Interconnessione

Il rapporto tra processo penale e giudizio tributario rappresenta da tempo un tema di grande complessità, dove si intersecano esigenze di autonomia procedurale e di coordinamento tra le due giurisdizioni. Con il superamento del principio del doppio binario e l'evoluzione normativa legata alla riforma fiscale, emerge la necessità di ridefinire il valore delle sentenze penali nel contesto del giudizio tributario, e viceversa, al fine di evitare conflitti di giudicato e garantire coerenza nelle decisioni.

18 G. Bocellari, La reciproca utilizzabilità degli atti nell'accertamento tri- butario e nel procedimento penale, in AA.VV., La nuova giustizia penale tributaria, a cura di A. Giarda, A. Perini, G. Varraso, Piacenza-Padova, 2016, 497

19 F. Pistolesi, (2014). Crisi e prospettive del principio del 'doppio binario' nei rapporti fra processo e procedimento tributario e giudizio penale. RIVISTA DI DIRITTO TRIBUTARIO, 1, 29.

20 Varraso, "Procedimento penale e reati tributari" in Trattato di procedura penale. VII.I modelli di differenziati, Giorgio Spangher, 2011, pp. 869-912

1. Il Sistema del Doppio Binario e le sue Criticità

Storicamente, i rapporti tra processo penale e giudizio tributario sono stati regolati secondo il principio del doppio binario, secondo cui i due procedimenti, pur riguardando gli stessi fatti, procedono in modo autonomo, con regole probatorie e finalità differenti. Come indicato nell'articolo del 2021, la disciplina del doppio binario emerge principalmente dagli articoli 479 del Codice di Procedura Penale e 20 del D.Lgs. n. 74/2000[21], che vietano la sospensione dei processi penale e tributario per la pendenza di uno dei due giudizi.

Questa autonomia ha portato a potenziali divergenze tra le conclusioni cui giungono i giudici penali e quelli tributari[22], creando incoerenze, specialmente quando si tratta di accertare la medesima condotta illecita. Si pensi, per esempio, a casi in cui il giudice tributario ritiene fondata una pretesa fiscale basata su presunzioni o accertamenti che, invece, non trovano riscontro in sede penale. Tale problematica emerge chiaramente dal contributo del 2021, che sottolinea come le divergenze tra i due giudizi possano generare insicurezza giuridica, lasciando spazio a possibili violazioni del principio ne bis in idem, che vieta la duplicazione dei procedimenti per i medesimi fatti.

2. L'Efficacia della Sentenza Penale nel Giudizio Tributario

La normativa italiana prevede già una certa rilevanza per le decisioni penali in sede tributaria, soprattutto per quanto riguarda gli accertamenti di fatto. Tuttavia, l'efficacia vincolante delle sentenze penali in ambito tributario è limitata. Secondo l'art. 654 c.p.p., l'efficacia extrapenale delle sentenze si applica solo ai processi civili e amministrativi, escludendo, almeno formalmente, il giudizio tributario, se non in specifiche condizioni, come la partecipazione dell'Amministrazione finanziaria al processo penale in qualità di parte civile.

Uno degli aspetti di maggiore rilevanza riguarda l'assoluzione penale per mancanza del fatto o perché l'imputato non lo ha commesso. In tali casi, la Legge delega n. 111/2023 richiede che tali sentenze di assoluzione in sede penale abbiano un peso determinante anche in sede tributaria. Il giudice tributario sarà vincolato a riconoscere come accertati i fatti oggetto di assoluzione penale[23], superando le discrepanze che storicamente hanno caratterizzato i rapporti tra i due giudizi.

Tuttavia, la disciplina della Legge delega limita tale vincolo ai casi in cui l'assoluzione sia stata pronunciata a seguito di dibattimento. Restano escluse le decisioni prese tramite decreti di archiviazione o nell'ambito di giudizi abbreviati, nonostante spesso questi procedimenti offrano un'analisi altrettanto approfondita e accurata dei fatti[24].

21 P. Corvi, "I rapporti fra accertamento tributario ed accertamento penale" in La nuova giustizia penale tributaria I reati - Il processo, 2016, pp. 461-496

22 Si vedano P. Corvi, "I rapporti fra accertamento tributario ed accertamento penale" in La nuova giustizia penale tributaria I reati - Il processo, 2016, pp. 461-496; G. Bocellari, La reciproca utilizzabilità degli atti nell'accertamento tri- butario e nel procedimento penale, in AA.VV., La nuova giustizia penale tributaria, a cura di A. Giarda, A. Perini, G. Varraso, Piacenza-Padova, 2016, 497

23 Santoriello, *Riforma fiscale: Rapporti fra processo penale e giudizio tributario*, in *il fisco*, n. 15/2024, p. 1395

24 P. Corvi, "I rapporti fra accertamento tributario ed accertamento penale" in La nuova giustizia penale tributaria I reati - Il processo, 2016, pp. 461-496; Varraso, "Procedimento penale e reati tributari" in Trattato di procedura penale.VII.I modelli di differenziati, Giorgio

3. Il Valore del Giudizio Tributario nel Processo Penale

D'altra parte, l'art. 238-bis c.p.p. consente al giudice penale di utilizzare le decisioni definitive in sede tributaria come elementi probatori, sebbene tali sentenze non siano considerate prove legali. Il giudice penale può quindi utilizzare una sentenza tributaria irrevocabile come un indizio, a condizione che vi siano ulteriori riscontri probatori[25]. Tuttavia, il valore probatorio degli atti tributari nel giudizio penale rimane condizionato dal diverso regime probatorio che caratterizza i due procedimenti.

Secondo l'articolo del 2021, la dottrina giuridica e alcune pronunce giurisprudenziali hanno sollevato la necessità di un più ampio riconoscimento degli atti tributari anche nel processo penale. In particolare, la Guardia di Finanza e l'Agenzia delle Entrate spesso producono documenti di rilevante utilità per il processo penale, come i processi verbali di constatazione (PVC), che possono essere acquisiti dal giudice penale ai sensi dell'art. 234 c.p.p..

Tuttavia, la riforma fiscale attualmente in corso non prevede significativi interventi sul fronte della circolazione delle prove tra i due giudizi, lasciando intatta la regola generale dell'incomunicabilità delle prove[26].

Questo vuoto normativo potrebbe risultare problematico, soprattutto alla luce della giurisprudenza europea che richiede una stretta connessione temporale e sostanziale tra i procedimenti paralleli per evitare il rischio di duplicazione di prove e di giudizi contrastanti.

4. Le Prospettive della Riforma Fiscale

La riforma fiscale attualmente in discussione mira a migliorare il coordinamento tra i due giudizi, cercando di risolvere alcune delle criticità sopra menzionate. In particolare, si punta a rafforzare il riconoscimento delle sentenze penali in sede tributaria, evitando che il contribuente possa essere ritenuto responsabile in sede fiscale sulla base di elementi probatori che, invece, sono stati esclusi o ritenuti inattendibili nel giudizio penale.

Il legislatore delegante ha inoltre chiesto che nel processo penale venga riconosciuto un maggior peso agli esiti del processo tributario, soprattutto per quanto riguarda le procedure di adesione all'accertamento e le sentenze definitive in materia fiscale. Questa riforma promette di ridurre il rischio di decisioni contraddittorie e di promuovere un maggior coordinamento tra le due giurisdizioni.

Il Calcolo dell'Imposta Evasa e la Determinazione delle Soglie di Punibilità

Un altro punto focale riguarda la "determinazione dell'imposta evasa" nel contesto penale. Spesso, il calcolo dell'imposta evasa stabilisce se un comportamento rientra nel campo del penale o dell'amministrativo. Un problema dibattuto riguarda se il giudice penale debba basarsi solo sui costi

Spangher, 2011, pp. 869-912 e C. Santoriello, "Rilevanza degli accertamenti tributari nel processo penale" in Fisco (Il), 2021, n. 47/48, ETI - WOLTERS KLUWER ITALIA PROFESSIONALE, p. 4544

25 C. Santoriello, "La rilevanza degli accertamenti tributari nel processo penale", in "il fisco", n. 47-48/2021, p. 4544

26 C. Santoriello, "La rilevanza degli accertamenti tributari nel processo penale", in "il fisco", n. 47-48/2021, p. 4544

documentati secondo le regole fiscali o possa prendere in considerazione anche costi non documentati che emergono da altri elementi probatori.

Alcuni orientamenti giurisprudenziali sostengono che, pur nel rispetto delle regole tributarie, il giudice penale possa esercitare il proprio "libero convincimento" per valutare la sostanza economica del caso, riconoscendo i costi effettivi sostenuti dal contribuente anche se non documentati secondo le regole fiscali.

1. L'Estinzione del Debito Tributario e il Processo Penale: Connessioni e Nuove Prospettive

L'interazione tra l'estinzione del debito tributario e il processo penale rappresenta uno dei temi più rilevanti nel campo del diritto tributario e penale, soprattutto alla luce delle recenti riforme e della crescente attenzione al coordinamento tra i due ambiti. Tradizionalmente, i procedimenti penali per reati tributari e quelli amministrativi-tributari sono stati regolati da una logica di autonomia reciproca, ma le nuove disposizioni legislative stanno portando a una rivalutazione del rapporto tra estinzione del debito fiscale e responsabilità penale. In questo articolo, analizziamo come le novità normative e l'evoluzione giurisprudenziale incidano su tali rapporti, approfondendo i casi in cui il pagamento del debito tributario può influenzare l'esito del processo penale.

2. Il Rilevante Impatto dell'Estinzione del Debito nel Sistema Penale Tributario

Nel sistema penale tributario, il **pagamento del debito tributario** ha sempre giocato un ruolo di rilievo per diverse ragioni. La normativa italiana già riconosce diversi effetti all'estinzione del debito in sede penale: in alcune ipotesi, il pagamento totale o parziale delle somme dovute all'erario costituisce una **causa di non punibilità**, mentre in altri casi si riconosce al pagamento la funzione di **circostanza attenuante**[27].

Un esempio significativo riguarda i delitti di **omesso versamento di ritenute** e **IVA** (artt. 10- bis e 10-ter del D.Lgs. n. 74/2000)[28]. In queste fattispecie, il legislatore prevede la non punibilità del soggetto che provveda al pagamento delle somme dovute entro la data di apertura del dibattimento. Tale previsione incoraggia il contribuente a regolarizzare la propria posizione, evitando così la sanzione penale.

3. La Riforma Fiscale: Novità sull'Estinzione del Debito

La **Legge delega n. 111/2023** introduce alcune modifiche rilevanti in tema di estinzione del debito tributario e il suo impatto sul processo penale. Secondo il nuovo schema di decreto legislativo, infatti, viene ampliata la rilevanza della **rateizzazione del debito**: non solo per quanto riguarda le somme già versate, ma anche per quelle future[29]. Questa novità introduce un'importante differenza rispetto alla disciplina precedente, dove

27 C. Santoriello, "Riforma fiscale: Rapporti fra processo penale e giudizio tributario", in "il fisco", n. 15/2024, p. 1393

28 C. Santoriello, "La rilevanza degli accertamenti tributari nel processo penale", in "il fisco", n. 47-48/2021, p. 4545

29 C. Santoriello, *Riforma fiscale: Rapporti fra processo penale e giudizio tributario*, cit., p. 1393

solo i pagamenti già effettuati potevano influenzare il giudizio penale. Con la nuova normativa, il contribuente che si trovi in regola con un piano di rateizzazione potrà evitare misure cautelari come il **sequestro preventivo**[30], purché non vi siano rischi di dissipazione delle garanzie per il residuo del debito.

In aggiunta, la riforma prevede che il reato di omesso versamento sia considerato **non punibile** quando il debito in fase di rateizzazione non supera determinati importi, fissati a **50.000 euro** per le ritenute non versate e **75.000 euro** per l'IVA[31]. Questa disposizione offre un'ulteriore opportunità per i contribuenti di evitare sanzioni penali, a patto di rispettare le condizioni stabilite.

4. L'Estinzione del Debito e la Responsabilità dell'Ente: Un Vuoto Normativo

Nonostante le novità introdotte dalla riforma fiscale, resta aperta una questione di fondamentale importanza: la **responsabilità dell'ente collettivo** (ai sensi del D.Lgs. n. 231/2001) per reati tributari commessi dai propri rappresentanti legali. Secondo la normativa vigente, anche in caso di estinzione del debito[32] da parte della società, la responsabilità penale dell'ente non viene meno, a differenza di quanto accade per il rappresentante legale che ha commesso il reato.

La dottrina ha sollevato molte critiche su questo aspetto, sostenendo che la normativa in vigore crea una disparità di trattamento tra il legale rappresentante e l'ente. Per quest'ultimo, infatti, la responsabilità permane, nonostante il pagamento del debito tributario. Questo potrebbe costituire un incentivo negativo per le aziende, che vedono limitata la possibilità di beneficiare della non punibilità legata al pagamento dei debiti fiscali.

5. Verso una Nuova Pregiudiziale Tributaria: Strumento di Coerenza o Ostacolo alla Giustizia Penale?

La reintroduzione, seppur implicita, di una pregiudiziale tributaria può essere vista come un passo necessario verso una maggiore coerenza nel sistema giuridico, specialmente nell'ambito dei reati fiscali. Il coordinamento tra il processo penale e il giudizio tributario, ottenibile attraverso un vincolo che subordina l'azione penale all'esito del procedimento fiscale, permetterebbe di evitare decisioni contraddittorie, una delle principali criticità del sistema attuale a doppio binario. Infatti, il giudizio tributario si basa su accertamenti tecnici e dettagliati che, essendo definitivi, offrirebbero un solido fondamento anche in sede penale, garantendo un'applicazione più uniforme delle leggi fiscali.

Un ulteriore vantaggio di una nuova pregiudiziale tributaria sarebbe la possibilità di ridurre la duplicazione dei procedimenti, accorciando i tempi e limitando l'impiego di risorse giudiziarie in processi paralleli che spesso giungono a conclusioni differenti per i medesimi fatti. Con una chiara preminenza dell'accertamento fiscale, l'azione penale risulterebbe più efficace nel colpire comportamenti realmente illeciti, basandosi su prove già validate in sede tributaria.

Tuttavia, questa rinnovata integrazione

30 C. Santoriello, *Riforma fiscale: Rapporti fra processo penale e giudizio tributario*, cit., p. 1394
31 C. Santoriello, *Riforma fiscale: Rapporti fra processo penale e giudizio tributario*, cit., p. 1395
32 C. Santoriello, *Riforma fiscale: Rapporti fra processo penale e giudizio tributario*, cit., p. 1396

tra i due sistemi non è esente da rischi. Vi è la possibilità che, come avveniva in passato, il processo penale venga rallentato, influenzato dall'inevitabile durata dei contenziosi tributari, che possono protrarsi per anni. Ciò potrebbe compromettere l'efficacia della giustizia penale in casi di evasione fiscale, dove l'immediatezza dell'intervento sanzionatorio è essenziale per prevenire comportamenti fraudolenti. Inoltre, l'eccessiva dipendenza dal giudizio tributario potrebbe indebolire il principio dell'autonomia della giurisdizione penale, rischiando di limitare il diritto di difesa degli imputati in sede penale.

Pertanto, sebbene l'introduzione di una nuova pregiudiziale tributaria possa rappresentare una via per risolvere molte delle incongruenze del sistema attuale, essa richiede un'attenta regolamentazione per evitare il ripetersi delle inefficienze del passato. Solo un equilibrio accurato tra autonomia e interconnessione tra le due giurisdizioni potrà garantire l'efficacia del sistema sanzionatorio senza rinunciare alla tempestività e alla giustizia.

Conclusione

Il dibattito sul rapporto tra il processo penale e il giudizio tributario ha una lunga storia, caratterizzata dall'alternarsi di approcci giuridici e riforme normative. L'abolizione della pregiudiziale tributaria nel 1982 ha segnato una svolta importante, introducendo il principio del doppio binario che ha garantito una maggiore autonomia tra i due ambiti giudiziari. Tuttavia, sebbene questa autonomia abbia rappresentato un passo avanti in termini di separazione tra le giurisdizioni penale e tributaria, il sistema del doppio binario ha generato nuove problematiche, in particolare per quanto riguarda la coerenza dei giudizi e la circolazione delle prove tra i due processi. La mancanza di un coordinamento adeguato ha spesso portato a duplicazioni di procedimenti e a potenziali incoerenze nelle decisioni.

Le riforme fiscali del 2023 hanno cercato di affrontare queste sfide introducendo importanti novità. Tra queste, il riconoscimento del principio che l'estinzione del debito tributario può incidere sulla responsabilità penale rappresenta un passo avanti verso un maggiore coordinamento tra il processo penale e quello tributario. Tuttavia, le riforme non risolvono tutte le criticità legate al doppio binario. In particolare, rimangono questioni aperte riguardanti la circolazione delle prove, il valore delle decisioni prese con riti alternativi e il rischio di una reintroduzione implicita della pregiudiziale tributaria. Questa possibilità potrebbe minare l'equilibrio faticosamente costruito, introducendo nuovi squilibri che favorirebbero i contribuenti coinvolti in procedimenti penali, a discapito della giustizia tributaria.

Un altro aspetto critico è la responsabilità degli enti, che resta ancora poco chiara e bisognosa di ulteriori chiarimenti normativi. Il rischio che nuove normative reintroducano, seppur in modo implicito, forme di pregiudiziale tributaria richiede una riflessione approfondita da parte del legislatore. Anche la circolazione delle prove tra il giudizio penale e quello tributario continua a essere una sfida complessa: se da un lato si auspica una maggiore fluidità e riconoscimento reciproco delle decisioni, dall'altro è fondamentale evitare che ciò crei confusione o ingiustizie.

Le riforme in atto, seppur limitate

sotto alcuni aspetti, rappresentano un importante passo avanti verso una maggiore chiarezza e coordinamento tra i due sistemi, ma il cammino verso un pieno equilibrio è ancora lungo. Sarà cruciale monitorare l'impatto pratico di queste innovazioni sul sistema giudiziario, al fine di garantire che esse non compromettano né l'efficacia del processo penale né quella del sistema tributario. Occorre trovare un punto di equilibrio tra prevenzione e repressione degli illeciti fiscali, consentendo ai contribuenti di regolarizzare la propria posizione e beneficiarne in termini di non punibilità, senza tuttavia compromettere l'efficacia delle azioni repressive.

In prospettiva futura, sarà necessario intervenire con ulteriori riforme per superare definitivamente le criticità legate al doppio binario e per garantire un sistema integrato, più efficiente e giusto. Solo attraverso un continuo miglioramento del coordinamento tra giustizia penale e tributaria sarà possibile raggiungere una giustizia fiscale più equa ed efficace, capace di rispondere alle esigenze di entrambe le giurisdizioni senza generare nuove incoerenze o duplicazioni ingiustificate.

Lo statuto dei diritti del contribuente (Prime osservazioni sul D.Lgs. n. 219/2023)

di Nicola Chiechi e

Giuseppe Faccilongo

Sommario: 1. Introduzione. 2. Lo Statuto del contribuente: un segno di civiltà giuridica. 3. Il diritto di informazione secondo loStatuto del contribuente. 4. Segue: il diritto del contribuente sottoposto a verifiche fiscali. 5. In tema di nullità o annullabilità degli atti in violazione allo Statuto del contribuente. 6. Gli Enti locali e lo Statuto del contribuente. 7. L'Autorità garante del contribuente: una figura ancora sconosciuta. 8. *De iure condendo:* Linee evolutive dello Statuto del contribuente.

1. Introduzione

Dopo alcuni decenni dalla introduzione della Riforma tributaria degli anni '70, si avvertiva sempre di più l'esigenza di una rivisitazione delle norme fiscali. Ciò era dovuto essenzialmente alla frammentarietà delle relative disposizioni: circolari, note, direttive, orientamenti interpretativi, che man mano si susseguivano in un modo alquanto convulso. Né, al riguardo, apparivano sufficienti a colmare i punti di debolezza del sistema i relativi testi unici, emanati successivamente alla legge delega. Questo stato di cose aveva contribuito, per l'appunto, a costruire un sistema complesso, oscuro e complicato, tale da rendere, tra l'altro, sempre più lontano il rapporto di collaborazione e fiducia tra Fisco e contribuente. E così, nel corso degli anni, veniva spesso invocato un radicale cambiamento del sistema, dovuto essenzialmente al fatto che i citati principi di reciproca collaborazione, sanciti dalla Riforma, rimanevano quasi sempre disattesi; di talchè, la Riforma poteva considerarsi "fallita".

L'introduzione dello Statuto dei diritti del contribuente, di cui alla Legge n. 212 del 2000 (attualmente modificata dal D.Lgs.n.29 del 30 dicembre 2023), mirava proprio a rompere questa spirale lacunosa che cresceva sempre di più, che rendeva inoltre via via più gravi i fenomeni generali, come l'evasione e l'elusione fiscale; nonché venivano alquanto trascurati i noti principi di trasparenza, perequazione, equità ed uguaglianza; semplificazione delle norme, ecc.ecc. Pertanto lo Statuto veniva introdotto per un verso per rendere più efficiente ed equo e meno complicato il sistema, per altro verso per restaurare quell'agognato rapporto di maggiore fiducia e collaborazione Fisco-contribuente.

Significative apparivano sin dall'inizio alcune disposizioni statutarie : la chiarezza e trasparenza delle norme tributarie (ex art.2 Stat.); gli effetti non retroattivi delle relative disposizioni (ex art.3 Stat.); il divieto di far uso ed abuso dei D.L. per la istituzione di nuovi tributi (ex art. 4 Stat.); il diritto di informazione - conoscenza e semplificazione – chiarezza e motivazione degli atti (ex artt. 5,6,7 Stat.). Di notevole rilevanza appaiono tuttora alcune disposizioni di rango costituzionale, come, ad es., l'art. 8 Stat., il quale evoca il principio della tassazione equa, secondo la capacità contributiva del soggetto d'imposta, "a tutela dell'integrità patrimoniale del contribuente".
Di notevole rilevanza anche le seguenti disposizioni: l'art. 9 Stat., concernente la rimessione in termini; l'art 10 Stat., che sollecita, ancora, il più volte menzionato principio di collaborazione e fiducia, di tutela dell'affidamento e della buona fede; gli art. 11 e 12 Stat., riguardanti rispettivamente l'istituto dell'interpello

(più volte modificato), e i diritti del contribuente sottoposto a verifiche e controlli fiscali. Importante appariva l'introduzione della figura del **Garante del contribuente** (ex art. 13 Stat.), un organo terzo, operante in piena autonomia. Tale organo che avrebbe rivestito un ruolo di grande rilevanza a tutela dei diritti del contribuente, come sarà detto nel prosieguo, si è rivelato invece un organo poco efficace, e cioe' una figura con le "armi spuntate". E tale sembra continuare ad esserlo con la riforma dello Statuto, recentemente approvata dal Governo , con il cit. D.Lgs n.219 / 2023, in vigore il 18 gennaio 2024, in G.U. n.2 del 3 gennaio 2024.

2. Lo Statuto del contribuente: un segno di civiltà giuridica

La legge n. 212 del 27 luglio 2000, meglio conosciuta come "**Disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente**", rappresenta comunque un rilevante progresso nell'attuazione dei principi costituzionali ed è, pertanto, una significativa evoluzione di democrazia e trasparenza in materia fiscale e tributaria.

Il legislatore, anche se con ritardo, si è dovuto adeguare ad alcuni paesi occidentali, come, ad esempio, la Francia, l'Inghilterra, gli USA, la Spagna, il Canada, i quali già da molti anni avevano messo in atto una sorta di "**Carta dei diritti del contribuente**", ove venivano raccolte le normative previste dai rispettivi ordinamenti giuridici, al fine di una tutela per i cittadini, secondo i principi di collaborazione tra Fisco e cittadini.

Pertanto, nello Statuto sono state raccolte una serie di norme a favore dei diritti dei contribuenti in materia di attività di accertamento e riscossione operata dagli uffici fiscali, tra cui le garanzie per i soggetti sottoposti alle verifiche e ai controlli a cura degli uffici dell'Amministrazione finanziaria e della Guardia di finanza. Lo Statuto, inoltre, prevede alcune norme di non poca rilevanza, come l*a rivisitazione del diritto d'interpello,* già esistente, ma con la novella ampliato e migliorato rispetto al passato, nonché la istituzione di un'autorità garante, una sorta delle già conosciute *authority* indipendenti, il quale opera a tutela del contribuente nei confronti dell'attività svolta dagli Uffici fiscali.

Lo Statuto è stato emanato secondo i seguenti principi costituzionali :

art.3 (uguaglianza di tutti i cittadini nei confronti della legge);

art 23 (le prestazioni patrimoniale possono essere imposte solo in base alla legge); art 53 (principio di capacità contributiva e di progressività del sistema tributario); art 97 (buon andamento e imparzialità dell'azione amministrativa).

In questi anni si è pure discusso se lo Statuto sia una legge ordinaria, oppure di rango costituzionale. Al riguardo, come è stato sostenuto da più parti, la legge in questione ha valenza di legge ordinaria, in quanto, come tale, può essere derogata solo da un'altra legge di pari rango.Comunque, va ricordato che il richiamo alle norme costituzionali cit. (ex artt. 3,23,53,97 Cost.) assume notevole rilevanza per l'interprete, in ordine alla funzione che lo Statuto si prefigge, ossia il rispetto dei principi di uguaglianza, di capacità contributiva, di legalità, di equità, di trasparenza, di imparzialità ed efficienza dell'azione amministrativa.

Con la nuova formulazione dello Statuto, di cui al cit. D.Lgs. n.219/2023, viene esplicitamente riconosciuto allo Statuto valore costituzionale, nel senso che viene data alla norma un

valore rafforzato rispetto ad una legge ordinaria. Ne discende che le disposizioni delloStatuto, oltre a dare attuazione ai principi costituzionali, sonoanche diretto riferimento all'ordinamento U.E., nonché alle norme della Convenzione europea dei diritti dell'uomo.

Lo Statuto introduce inoltre il principio secondo cui le leggi tributarie non hanno efficacia retroattiva, e dispone limiti all'utilizzo dei decreti-legge, e cioè contiene un divieto esplicito di istituire nuovi tributi tramite appunto decreto-legge. Trattasi di una previsione tendente a dare maggiore stabilità al nostro ordinamento giuridico, secondo quanto stabilito dall'art. 77Cost., il quale prevede, come è noto, il ricorso alla decretazione d'urgenza solo, per l'appunto, in caso di necessità ed urgenza.

La Legge in questione contiene inoltre disposizioni volte alla emanazione di leggi tributarie più chiare e comprensibili. Infatti l'eccessiva complessità della nostra legislazione tributaria e, soprattutto, la continua e caotica sovrapposizione delle norme, ha prodotto, sin dalla introduzione della riforma degli anni '70, tanta incertezza persino da parte degli addetti ai lavori. Non va sottaciuto che nel corso di questi decenni dall'entrata in vigore della legge in esame, se per un verso sono stati fatti alcuni passi in avanti, tuttora permangono punti di criticità nel nostro sistema tributario. Si spera, a tale riguardo, che con le nuove norme introdotte dall'attuale riforma approvata dal Governo – D.Lgs. n. 219/2023 e ss.- vengano davvero osservate le nuove disposizioni e, soprattutto, si auspica affinché ci sia una migliore perequazione fiscale, e che, inoltre, il novello sistema venga davvero ispirato ai principi di collaborazione e fiducia tra contribuente e Fisco, ossia, come si dice, il Fisco venga davvero visto come " un amico " del cittadino.

3. Il diritto di informazione secondo lo Statuto del contribuente

Uno dei problemi, risolto anche con la riformulazione della L. 212/2000,, riguarda il diritto di informazione che in passato ha creato notevoli difficoltà nel rapporto giuridico d'imposta.

È noto che il principio di pubblicità e trasparenza di cui alla L. n. 241/1990 (ex art. 142 ss. per gli enti locali) costituisce un importante punto di riferimento dell'azione amministrativa. Per la P.A., a prescindere dalle valutazioni positive o negative, non si può disconoscere che da tempo è in atto un organico processo per una corretta informazione, soprattutto mediante l'uso delle nuove tecnologie. Per quanto riguarda il tema che ci occupa, un importante passo in avanti è stato fatto con lo Statuto del contribuente.

Come è noto,i primi articoli delloStatuto hanno vincolatoil legislatore ad attenersi con maggiore scrupolosità alla produzione della normativa fiscale. Pertanto, più oculatezza è riservata alla qualità e chiarezza dei testi normativi, i quali devono sempre indicare l'oggetto del titolo e dovranno evitare il più possibile il ricorso a norme interpretative (art.1, comma 1 Stat.). Insomma, il legislatore con lo Statuto viene espressamente vincolato ad usare un linguaggio il più possibile chiaro ed accessibile con i contribuenti, e ciò, per l'appunto, per una chiara e corretta comunicazione ed informazione. Infatti l'art.5 dello Statuto prevede espressamente l'adozione di idonee iniziative tese a consentire la completa e agevole conoscenza della normativa tributaria. L'Amministrazione finanziaria deve peraltro mettere tempestivamente a conoscenza le circolari, risoluzioni e note, nonché ogni altro atto o decreto in materia

di organizzazione e funzione degli uffici e sui procedimenti amministrativi (art.5, secondo comma Stat.).

Al fine di garantire un rapporto di chiarezza e trasparenza, con l'art.6 Stat. viene sancito che l' Amministrazione finanziaria deve assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti che lo riguardano. In particolare l'Amministrazione è tenuta ad informare il contribuente sui fatti dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito, ovvero l'irrogazione di una sanzione, invitando lo stesso ad integrare la documentazione necessaria per il riconoscimento di un rimborso di imposta (ex art.6, commi 1 e 2 Stat.).

Con l'art.7 Stat. viene riaffermato il principio sancito dall'art. 3 L. n. 241/1990 sulla motivazione e chiarezza degli atti amministrativi. Detta norma, infatti, prevede che gli atti dell'A.F. devono essere motivati, con l'indicazione *dei presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell' Amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama.*

4. Segue: il diritto del contribuente sottoposto a verifiche fiscali

L'art.12 dello Statuto prevede che le verifiche fiscali, gli accessi e i controlli presso i locali destinati all'attività commerciale o professionale devono essere svolti "*sulla base di esigenze effettive" in modo da non arrecare intralci allanormaleattivitàdel contribuente. Intalcaso, la permanenzadeiverificatori pressola sede oggetto della verifica "non può superare i 30 giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori 30 giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell' ufficio*".

Il secondo comma del cit. art.12 così recita: "quando viene iniziata la verifica, il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni che l'abbia giustificata e dell'oggetto che la riguarda, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, nonché dei diritti e degli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche". L'aspetto più rilevante della normativa riguarda appunto l'informazione che i verificatori sonotenuti a rendere al) contribuente circa le puntuali motivazioni che hanno generato il controllo nei suoi confronti.

In passato da più parti sono state sollevate luci ed ombre che questo argomento comporta. Sul punto, vanno sottolineate le difficoltà psicologiche che si creano sia all'inizio che durante le operazioni di verifica. Se da un lato sono comprensibili talvolta le perplessità, gli atteggiamenti dei contribuenti - quelli cioè più onesti e/o che non siano evasori incalliti, i quali si chiedono del perché del controllo e perché proprio nei loro confronti-bisogna mettersi anche nei panni dei verificatori, perché in alcune circostanze essi sono tenuti a *mantenere fermo l'obbligo del segreto d'ufficio sulle informazioni già acquisite in ordine alla potenziale pericolosità fiscale del contribuente*. È necessario quindi che, in fase di verifica, venga fatto da parte di tutti ogni sforzo per creare quel giusto equilibrio, se davvero si vuole dare attuazione al principio della reciproca collaborazione e buona fede sancito dallo Statuto. In questa direzione si sono espressi più volte la Direzione Centrale delle Entrate e il Comando Generale della Guardia di Finanza.

5. In tema di nullità o annullabilità degli atti in violazione allo Statuto del contribuente

La questione in esame offre l'occasione per ritornare sul dibattito acceso negli anni sulla validità o meno degli atti emessi dagli Uffici dell'A.F. in violazione della L. n.212/2000 e, più propriamente, delle disposizioni concernenti i diritti e le garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, di cui al comma 7 dell'art. 12 dello Statuto. Come è noto, con il cit. art. 12 sono state introdotte particolari disposizioni a tutela del contribuente sottoposto a verifiche fiscali. Tra l'altro, il comma 7 della norma in esame, stabilisce che nel rispetto dei più volte citati principi di collaborazione e buona fede, l'ufficio tributario, salvo casi di particolare e motivata urgenza, non può notificare l'atto di accertamento prima dei 60 giorni concessi al contribuente, dopo la chiusura della verifica, al fine di produrre eventuali osservazioni ai rilievi mossi dai verificatori. Detta norma ha la finalità di concedere al contribuente la possibilità di instaurare un contradditorio con l'Amministrazione finanziaria nel periodo post-verifica, ciò per mettere l'ufficio, prima dell'emanazione dell'atto conclusivo del procedimento, nelle condizioni di valutare puntualmente le osservazioni prodotte dell'interessato, perun eventuale annullamento in tutto o in parte delle risultanze delle operazioni di verifica, mediante l'istituto dell'autotutela. La disposizione in esame ha introdotto un vero e proprio contraddittorio differito su impulso del soggetto sottoposto a verifica, con il dovere da parte dell'ufficio impositore di valutare le osservazioni e le richieste all'uopo formulate, e con l'obbligo di motivare le proprie determinazioni nell'atto di accertamento. La norma in esame non prevede espressamente per l'inosservanza del termine dei 60 giorni la nullità o l' annullabilità dell'atto di accertamento.

Occorre rilevare però che il più volte cit. D.Lgs.n.29/2023 ha stabilito espressamente un obbligo di motivazione rafforzata degli atti di accertamento, rispetto alle deduzioni del contribuente non accolte nel corso del contraddittorio post verifica.

Va ricordato al riguardo che nel campo del diritto amministrativo (e di quello tributario in generale diverso dalla materia processuale) le norme sull'invalidità, nullità ed annullabilità degli atti della P.A. sono analoghe alla disciplina civilistica. L'atto amministrativo è invalido quando non è conforme alla norma che lo disciplina, pertanto sarà ritenuto illegittimo. L'atto illegittimo può essere viziato in un modo più o meno grave, di talché ne potrà generare la nullità o l'annullabilità. L'atto amministrativo è nullo se è privo di uno degli elementi essenziali richiesti dalla legge (soggetto, oggetto, volontà, forma, destinatario). L'atto nullo è ritenuto dalla prevalente dottrina giuridicamente inesistente *ab imis fundamentis*. L'atto è invece annullabile allorquando uno di questi elementi non manchi ma sia viziato, ad esempio, nel caso di difetto di motivazione. L'atto amministrativo è altresì annullabile nel caso in cui sia affetto da vizi di legittimità per incompetenza, eccesso di potere e violazione di legge. Pertanto, l'atto annullabile, ancorché invalido, è idoneo a produrre i suoi effetti, finché non venga eliminato dalla sfera giuridica dei destinatari.

L'excursus si è reso necessario al fine di valutare compiutamente la natura dell'invalidità degli atti posti in essere dagli Uffici tributari, in violazione appunto delle norme di cui al cit. art. 12, e più propriamente dal comma 7, dello Statuto del contribuente. Come più

volte accennato per la violazione della normativa in esame non è prevista una esplicita sanzione di nullità. La questione nel corso di questi anni è stata alquanto dibattuta; è comunque prevalente, sia in dottrina che in giurisprudenza, la tesi secondo cui nel caso in esame si verterà di ipotesi di nullità degli atti emanati dagli uffici tributari, e non già di annullabilità. Con la riforma dello Statuto, il legislatore ha cercato di dare più chiarezza ai casi di nullità e annullabilità, secondo le previsioni stabilite dalla legge (ex L.241/90 e s.m.). Vale la pena accennare inoltre che, con le nuove norme di modifica allo Statuto, le ipotesi di nullità/annullabilità degli atti tributari sono estese ai casi di difetto assoluto di motivazione e di violazione e/o elusione del giudicato.

6. Gli Enti locali e lo Statuto del contribuente

Giova ricordare che in passato è stato messo in dubbio se lo Statuto del contribuente fosse esteso anche agli Enti locali. È stato ormai stabilito, dopo un attento dibattito della dottrina e, soprattutto, dalla giurisprudenza tributaria - la quale si è espressa più volte con altalena di giudizi - che le disposizioni statutarie riguardano anche gli Enti locali (Comune, Province, Regioni, nonché organi previdenziali, consorzi di bonifica e vari). La norma statutaria prevedeva espressamente sin dall'inizio che gli Enti locali erano tenuti ad adeguare i propri statuti e gli atti normativi da essi emanati, ai principi dettati dalla legge L. n. 212/2000. Le Amministrazioni locali e gli altri enti territoriali, in seguito alla L. n. 241 e 142 del 1990 e del D.Lgs. 29 del 1993 e le successive disposizioni susseguitesi in questi anni, si sono dovuti organizzare al riguardo.

Posto che le norme dello Statuto del contribuente sono indirizzate anche alle regioni e agli enti locali (cfr. il n. 2 della lett.a-dell'art 1, Stat. nuova formulazione, di cui al D.Lgs. 219/2023), è naturale che i dirigenti e i funzionari delle amministrazioni da tempo si sono uniformati, al fine di instaurare con i cittadini contribuenti un nuovo e migliore rapporto, all'insegna dei cit. principi di trasparenza e reciproca collaborazione. Risulta pertanto che la norma di cui all'art. 6 dello Statuto viene ormai sufficientemente osservata da gran parte delle Amministrazioni territoriali. Infatti, si tiene conto di quanto viene evocato dal comma 5 del cit. art.6 Stat., secondo cui anche gli enti locali, a pena di nullità, devono richiedere ai contribuenti chiarimenti e documenti nella fase di liquidazione dei tributi, prima di effettuare l'iscrizione al ruolo, prima cioè di notificare la cartella di pagamento.

In tema di trasparenza e di semplificazione, gli Enti locali devono assicurare al contribuente l'effettiva conoscenza degli atti di cui egli è destinatario; devono inoltre essere osservate scrupolosamente le norme sulla riservatezza in materia di notificazione degli atti tributari. Devono essere portati a conoscenza del contribuente i fatti e le circostanze che possano impedirgli un riconoscimento di un credito d'imposta, ovvero l'irrogazione di una sanzione, invitandolo a sanare le eventuali omissioni. Inoltre gli Enti locali sono tenuti a osservare scrupolosamente la previsione concernente la chiarezza e motivazione (ex art.7 Stat.). Gli atti emanati dalle Amministrazioni degli enti locali devono essere puntualmente motivati con l'indicazione dei presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che li hanno generati. Anche qui la norma statutaria fa espresso riferimento alla L. n.241/90 e ss., e prescrive una serie di tassative indicazioni da riportare sugli atti, tra cui le modalità,

i termini e l'organo per l'eventuale impugnazione. In ordine a quest'ultima previsione, è stato da tempo stabilito che appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie relative ai tributi di ogni genere e specie, compresi quelli provinciali, regionali e comunali (ex art.12, L.28/12/2001, n.448).

7. L'Autorità garante del contribuente: una figura ancora sconosciuta

L'art. 13 della L. 212/2000 prevedeva inizialmente la figura del Garante del contribuente, operante in piena autonomia, istituita presso ogni Direzione regionale delle Entrate e le direzioni delle Entrate delle province autonome dello Stato. Si trattava di un organo collegiale costituito da tre membri (poi diventato organo monocratico) scelti e nominati dal Presidente della Commissione tributaria regionale, tra alcune categorie come magistrati, professori universitari, dirigenti dell'amministrazione finanziaria e alti ufficiali della Guardia di Finanza, nonché tra gli avvocati, ragionieri e dottori commercialisti. Attualmente il Garante è composto come Organo nazionale (ex D.Lgs.29/2023), con le stesse funzioni e modalità di intervento presso gli Uffici della Amministrazione finanziaria e degli Enti locali, conservando peraltro la propria autonomia ed indipendenza.

Occorre rilevare che nel corso di lunghi anni dall'entrata in funzione dello Statuto, la figura del Garante non è stata ancora conosciuta abbastanza. Se all'inizio dell'introduzione della legge questo organo indipendente veniva messo molto in risalto, ed aveva suscitato tanto interesse, nel corso degli anni, soprattutto da parte della dottrina, non è stata data tanta importanza. Al riguardo, è stato più volte ritenuto che i poteri del Garante sono poco incisivi e di scarsa rilevanza. Va subito osservato che, con la riformulazione dell'art.13, di cui al D.Lgs.29/2023, i poteri del Garante risultano ancora di più privi dicontenuti. Infatti, ilGarante nazionale non potrà attivare le procedure di autotutela, come previsto dalla vecchia formulazione dell'art.13, co.6, L.212/2000. È vero anche che, in tema di autotutela, con il D.Lgs. n.220/2023, recante disposizioni sul processo tributario, tra gli atti impugnabili è stato incluso anche il rifiuto espresso sull'istanza di autotutela facoltativa; cio' al fine di coordinare le norme sul contenzioso, con quelle di cui al novellato Statuto del contribuente.

Le funzioni dell'Autorità garante di cui trattasi, delineate dal cit. art.13 L. n. 212/2000, consistono sostanzialmente in interventi presso gli uffici fiscali, al fine di dirimere le conflittualità insorte e segnalate dai contribuenti per le irregolarità, le scorrettezze, le disfunzioni e/o prassi amministrative anomale o irragionevoli e qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e Fisco. Al Garante è attribuito il potere di accedere presso gli uffici finanziari delle varie agenzie (nonché degli enti locali), per controllare la funzionalità dei servizi di assistenza e di informazione ai contribuenti; di interessarsi inoltre per una migliore organizzazione dei servizi di istituto degli uffici operativi, sotto il profilo di efficienza, efficacia ed economicità. Il Garante è tenuto perciò a segnalare ai rispettivi organi dell'Amministrazione finanziaria e al Comando della Guardia di Finanza i casi di inefficienza che determinano criticità nei rapporti con il contribuente per gli opportuni provvedimenti. Il Garante deve presentare una relazione annuale con la quale riferisce al Parlamento e al Governo sullo stato di rapporti tra Fisco e contribuente del campo della politica

fiscale, e invia una relazione semestrale al Ministero dell'Economia e delle Finanze, ai Direttori delle Agenzie fiscali e al Comandante Generale della Guardia di Finanza, concernente le criticità riscontrate nell'esercizio della attività e prospettando le relative soluzioni.

Il Garante, oltre a vigilare sull'esatta applicazione delle norme statutarie, richiama e invita gli uffici finanziari al rispetto delle norme in materia di diritto all'informazione (art.5 Stat.), in materia di diritto e garanzia dei contribuenti sottoposti a verifiche fiscali (art.12 Stat.).

Come accennato, fino all'entrata in vigore della riformulazione dell'art.13, il Garante poteva provvedere all'attivazione delle procedure di autotutela per gli atti di accertamento, di liquidazione e riscossione ritenuti infondati ed illegittimi (art.13 comma 6 Stat.). Pertanto, tra i compiti del Garante, rientrava l'attivazione delle procedure concernenti l'annullamento degli atti ritenuti legittimi, ma non poteva, come sostenuto dalla dottrina e della giurisprudenza, emettere direttamente provvedimenti di autotutela in sostituzione degli uffici. È ovvio che l'esercizio di autotutela spettava (e spetta) all'organo che aveva emanato l'atto ritenuto illegittimo ed infondato ma, ad avviso di chi scrive, era indubbio che era prerogativa del Garante promuovere, rendere cioè operante ed attiva presso l'ufficio competente ogni azione, affinché venisse adottato il relativo provvedimento di revoca o di annullamento. Contrariamente a quella gran parte della dottrina, che riteneva alquanto debole e poco determinante il potere dell'autorità indipendente in parole (il Garante veniva definito un organo con le armi spuntate), giova rilevare che le funzioni conferitegli dallo Statuto, anche con le sopraggiunte modifiche (ex D.Lgs.219/2923), che consistono, per l'appunto, in azione attiva, propositiva e propulsiva, di indirizzo e di filtro, non sono affatto di scarsa rilevanza. Orbene, pur considerando i limiti del potere conferitogli dallo Statuto, che non gli permettono di costringere gli uffici ad un *facere*, è indubbio che il Garante nazionale può e deve operare con un'azione incisiva e concreta. È naturale che detto organo di terzietà ed equidistanza deve possedere un alto profilo professionale e di immagine, affinché l'impegno nell'attività venga profuso con la dovuta competenza, dedizione e scrupolosità. Certo che per poter meglio operare il Garante ha bisogno di strumenti, mezzi e risorse adeguati e, soprattutto, necessiterebbe di poteri più ampi ed incisivi, così come veniva auspicato con le modifiche del cit. art. 13 L. n.212/2000 . Purtroppo, secondo le modifiche apportate dalla Riforma (ex D.Lgs. n.219/2023), le tanto attese aspettative sono state vanificate, in quanto il legislatore si è sostanzialmente limitato a sostituire la figura del Garante Regionale a quella del Garante del contribuente nazionale, e cioè unico organo a livello nazionale.

8. De iure condendo: Linee evolutive dello Statuto del contribuente

Come è noto, nel corso degli anni dalla entrata in vigore dello Statuto, da più parti sono state sollevate osservazioni in ordine alle criticità delle disposizioni ivi contenute. Infatti, sia gli Ordini professionali, sia gran parte della dottrina, nonché gli stessi Garanti nelle loro relazioni, hanno spesso eccepito che la normativa, la prassi amministrativa e le disposizioni dello Statuto così concepite, necessitavano di essere modificate e migliorate; e ciò, anche in relazione ad alcune modifiche normative e regolamentari in genere sopravvenute nel tempo, nonché secondo alcune pronunce

della Suprema Corte. Con il cit. D.Lgs. n. 219/2023., le criticità sollevate sono state recepite solo in parte.

Senza entrare nel merito sui singoli punti della modifica, di cui al cit. D.Lgs.219/2003 (qualche accenno è stato già fatto), vale la pena ancora accennare sulle questioni più rilevanti stabilite dal cambiamento in atto. Come previsto dall'art.4 della legge delega n.111 del 2023 (rif. cit. Atto Gov. n. 219/2023), le disposizioni dello Statuto sono state modificate come segue:

-Rafforzamento degli obblighi di motivazione degli atti impositivi; valorizzazione del principio del legittimo affidamento-più rilevanza in tema di certezza del diritto; razionalizzazione della disciplina dell'istituto d'interpello disciplinare e maggiore chiarezza e disciplina dell'istituto della consulenza giuridica; previsione della disciplina generale del diritto di accesso agli atti del procedimento tributario; previsione di una generale applicazione del principio del contraddittorio, a pena di nullità dei susseguenti atti; previsione di una disciplina generale in tema di causa di invalidità degli atti impositivi e di quelli di riscossione; potenziamento dell'esercizio di autotutela, estendendone gli effetti agli errori manifesti, nonostante la definitività dell'atto. Infatti, la novella prevede una serie di casi di nullita' previsti tassativamente, in cui gli atti impositivi siano manifestamente illegittimi.

La istituzione del **Garante nazionale del contribuente**, e la contestuale eliminazione dei Garanti Regionali, merita ancora qualche nota di dissenso. Al riguardo, appare quindi significativa, e per alcuni aspetti condivisibile, la soppressione della figura dell'Autorità Garante operante presso ogni Direzione regionale delle Entrate, e delle direzioni delle Entrate delle province autonome, di cui all'art.13 L.212/2000, e la contestuale istituzione della figura del Garante nazionale. Ma dall'esame del più volte cit. D.lgs. n.219/2023, non è dato rilevare che alla novella figura di Autorità garante siano stati affidati poteri più incisivi e cogenti, quei poteri di cui il Garante regionale è stato sempre carente. Significativa appare al riguardo, come è stato ricordato, la eliminazione di attivare le procedure di autotutela. Né sembra che il Garante nazionale sia stato equiparato alle note Autorità amministrative indipendenti, come auspicato da più parti, dotate cioè di più ampi poteri in funzione della posizione di terzietà, di forte imparzialità, di piena neutralità, nonché di esplicita indifferenza verso gli stessi interessi tutelati; in sostanza, aventi più autonomia nelle decisioni, con poteri mediante l'esercizio di funzioni ordinatorie e coercitive.

Ciòposto, il fatto di aver cambiato *sicet sempliciter* l'Autorità Garante da Organo regionale a quello nazionale non convince affatto. Di talché, non può essere condivisa la scelta del legislatore, secondo cui la figura del Garante, così concepita, debba continuare ad assumere una mera funzione di "Autorità di persuasione", rivolgendo semplici sollecitazioni e raccomandazioni: una "*vox clamantis in deserto"*. In questo caso , meglio sarebbe stata la sua totale soppressione; e ciò, anche sotto il profilo antieconomico dell'operazione.

Lo stato sociale in Europa: Geodemografia, politiche sociali e sistema tributario

di Sacha Mauro De Giovanni

1) Lo stato sociale in Europa e in Italia: cenni

La questione dello Stato sociale – e più in generale la scelta del modello da porre alla base della sua struttura – è divenuto uno dei temi più dibattuti nell'ambito tributario e delle politiche sociali a livello internazionale. Tutto ciò, evidentemente, non dipende solo dal fatto che l'individuazione del modello più equo o finanziariamente più sostenibile, dato il rapporto di interdipendenza con il sistema tributario, è in grado di produrre effetti sul benessere delle società. Il tema è ampiamente discusso anche perché le dinamiche demografiche dei singoli paesi e l'andamento dei flussi migratori, se analizzati da una prospettiva geodemografica, costituiscono uno strumento decisivo nella fase di progettazione e di implementazione delle politiche sociali relativamente alle specifiche necessità di una nazione.

Vista la complessità degli argomenti, la presenza di componenti ideologiche e le fitte trame di interconnessione tra i vari elementi, non deve stupire la mancanza di una definizione universalmente accettata di Stato sociale tanto più perché, a seconda del contesto a cui si riferisce, essa può assumere significati differenti[1]. Tuttavia, una sua rappresentazione largamente condivisa è quella di complesso di politiche pubbliche attraverso cui lo stato fornisce ai propri cittadini una protezione contro rischi o bisogni preordinati, in forma assistenziale, assicurativa o di sicurezza sociale; dunque, rischi e bisogni che scaturiscono dai processi di modernizzazione delle società e dei Governi. In tale contesto, conseguentemente, lo stato, con il suo potere, deve «promuovere il progresso economico e sociale di tutti i suoi appartenenti (…) è in questo senso che parliamo di Stato sociale»[2].

Sebbene oggi la locuzione Stato sociale conservi una sua universale riconoscibilità nel significato – quantomeno in determinate realtà nazionali, come l'Italia – va però ricordato che dalla fine dell'Ottocento essa ha più volte mutato espressioni anche negli avamposti del progresso occidentale. Certamente, la formulazione più significativa è quella di *Welfare State*, entrata nell'uso comune a partire dagli anni quaranta del Novecento, non a caso in concomitanza del piano di riordino del sistema sociale britannico elaborato da William Beveridge[3] e conclusosi nel 1942.

Il piano Beveridge rappresenta, di fatto, il testo base del modello di Stato sociale contemporaneo. Al centro dei lavori della Commissione presso la London School of Economics, presieduta da Beveridge nel corso della prima stesura del 1942, vi era l'istituzione della "protezione sociale" mediante l'introduzione di un reddito sicuro.

Come si è già detto in precedenza, l'espressione *Welfare State*, al di fuori della sua accezione di massima, continua a dividere gli studiosi della materia e a contrapporli nel tentativo di addivenire ad una o più classificazioni standardizzate. Una di queste, per esempio, si può ricondurre a tre tipologie di *welfare*: residuale (assistenziale), aziendale e istituzionale-redistributivo[4].

1 Barr Nicholas, 1998, Economics of the Welfare State, 3rd edition, Oxford University Press.

2 Ritter Gerhard A., 1999, Storia dello Stato sociale, Roma-Bari, Laterza, p. 17.

3 Cfr. Harris José, 1997, William Beveridge. A biography, Oxford, Clarendon Press.

4 Titmuss Richard M., 1974, Social Policy. An introduction, London, Allen & Unwin.

Ad ogni modo, tra le definizioni più indicative del concetto di *welfare*, proprio perché ne comprende le possibili applicazioni pratiche, è quella dello storico britannico Asa Briggs secondo cui lo stato del benessere è tale quando il potere organizzato viene impiegato, sia politicamente sia amministrativamente, per regolare il mercato in funzione di tre obiettivi: garanzia di un reddito minimo, riduzione del grado di insicurezza (malattia, vecchiaia, ecc.) e l'accesso ai servizi sociali[5].

Tralasciando altri prestigiosi e determinanti contributi scientifici, intrecciati ad altrettante articolazioni su temi come l'ideologia assistenzialista o i diritti sociali – Thomas H. Marshall[6] solo per citare un autore – occorre analizzare più concretamente l'attuale modello sociale dell'Unione europea.

Il modello sociale dell'UE è una creazione politica ed economica, la più importante del XX secolo, fondata su uno Stato sociale che garantisce a tutti i cittadini dei paesi membri un'elevata protezione sociale attraverso i vari sistemi nazionali (sanitario, sostegno al reddito, ecc.); in tal senso, nessun'altra nazione al mondo o organismo sovranazionale o forma di aggregazione diverso dall'UE può vantare siffatti livelli di protezione.

Pur condividendo gli stati membri alcune prerogative generali, come la protezione sociale per tutti i cittadini, l'inclusione sociale e l'ordinamento giuridico comunitario, non vi è un unico modello sociale valido per tutti i paesi. A titolo esemplificativo, infatti, si può menzionare il caso del reddito minimo garantito, una forma di sostegno al reddito, in vigore in tutti i paesi Ue ma non in l'Italia e in Grecia. La scelta da parte dei singoli stati di concentrarsi su diversi aspetti che compongono il modello, ha sostanzialmente portato negli anni alla creazione di quattro distinti modelli sociali: nordico, anglosassone, mediterraneo e continentale.

Dagli anni Novanta, l'Italia ha subito profondi cambiamenti sociali a causa degli effetti della globalizzazione dell'economia: l'invecchiamento della popolazione e il calo demografico; la precarizzazione del lavoro e l'avvento della sofisticazione tecnologica che ha ridotto la forza lavoro; la contrazione della crescita economica e l'aumento del debito pubblico. Tali circostanze hanno modificato la domanda di beni e servizi e di tutele sociali, non soltanto collegate a nuove insicurezze e forme di incapienza, ma soprattutto ad una persistente disoccupazione e a nuovi bisogni familiari. In particolare, sullo Stato sociale italiano incide negativamente la rilevante spesa pensionistica; inoltre, risulta complicato proporre nuove misure di espansione delle politiche di assistenza sociale alla luce delle ultime riforme che, sostanzialmente, sono intervenute per razionalizzare gli squilibri e assicurare la sostenibilità dei conti pubblici.

Indubbiamente, la storia dello Stato sociale italiano risente degli avvicendamenti politici e delle trasformazioni economico-sociali verificatesi nel paese negli ultimi decenni che, alla fine, hanno contribuito ad aggravare una situazione di bilancio già di per sé complicata; a ben vedere, infatti, se da un lato vi è l'impellente necessità di erogare i servizi sociali, dall'altro occorre rispettare i vincoli contabili. Con questi presupposti, l'universalizzazione dello Stato sociale – e la conseguente estensione delle sue prestazioni a tutta la collettività a prescindere dal bisogno – rischia di annullare la capacità redistributiva primariamente affidata alla progressività

5 Briggs Asa, 1961, The Welfare State in Historical Perspective, in Archives Européennes de Sociologie, 2, p. 228.
6 Cfr. Marshall Thomas. H., 1964, Class, citizenship and social development, New York, Doubleday & C.

del sistema tributario e, alla prova dei fatti, il benessere delle comunità.

2) Stato sociale e sistema tributario

Il rapporto sinallagmatico che lega i contribuenti alle attività delle organizzazioni pubbliche si traduce in un dovere di solidarietà di natura economica da parte dei primi (art. 53 Cost.), a cui deve corrispondere da parte delle seconde «l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale», al fine di garantire il benessere della collettività[7]. Secondo Vanoni[8], appunto, l'utilità sociale appartiene a tutte le componenti della società, ma in particolar modo a coloro che non si trovano in condizione di poter contribuire, con il proprio impegno e sacrificio, a sostenere la spesa pubblica. In altri termini, l'economista e politico italiano ha inteso promuovere una maggiore consapevolezza del diritto tributario il cui scopo, certamente, è quindi quello di garantire, mediante un suo specifico ordinamento giuridico, il benessere sociale.

Come si è descritto nel paragrafo precedente, la progettazione delle politiche sociali e la realizzazione di un sistema tributario efficaci richiedono un'attenta analisi delle dinamiche demografiche e il rispetto dei parametri di sostenibilità finanziaria. Lo Stato sociale è strettamente interconnesso al sistema tributario di un paese perché, attraverso il gettito fiscale totale, il Governo nazionale finanzia i vari programmi e i servizi sociali destinati alla popolazione; ed è proprio il sistema tributario a svolgere un ruolo decisivo nella ripartizione delle risorse e nelle scelte di politica sociale. Più dettagliatamente, Stato sociale e sistema tributario sono collegati in ragione di alcune misure e obiettivi: finanziamento dei programmi sociali; raggiungimento dell'equità e della progressività fiscale; iniziative a sostegno dei gruppi vulnerabili; incentivi fiscali e politiche sociali; gestione delle risorse finanziarie.

Nei programmi sociali le entrate generate dal prelievo fiscale vengono utilizzate per finanziare la spesa e l'assistenza sanitaria, l'istruzione, la previdenza sociale, l'assistenza sociale ed altri servizi di natura pubblica. È del tutto evidente che le decisioni relative alle aliquote fiscali e alle modalità di riscossione dei tributi condizionino la disponibilità di risorse finanziarie da impiegare negli interventi sociali.

Il raggiungimento dell'equità e della progressività fiscale dipende dalle modalità con cui vengono organizzati i tributi; pertanto, tali configurazioni si riflettono sui traguardi di redistribuzione della ricchezza. Prendendo come esempio un sistema fiscale progressivo, infatti, le decisioni di applicare una percentuale di tasse più alte può servire a ridurre le disuguaglianze.

Alla stessa stregua, un sistema tributario può prevedere varie misure finalizzate a fornire un sostegno finanziario diretto ai soggetti o ai gruppi più vulnerabili della società (crediti fiscali, detrazioni o altri meccanismi); anche in questo caso, si possono conseguire, tra i vari scopi, anche quelli di riduzione della povertà e redistribuzione del reddito in modo equo.

Agli interventi di sostegno finanziario diretto si possono aggiungere gli incentivi fiscali che i Governi utilizzano per valorizzare alcuni comportamenti sociali o per sostenere gruppi o settori specifici della società; ad esempio, la previsione di

7 Cfr. Einaudi L., 1938, Miti e paradossi della giustizia tributaria, Torino, Einaudi; Vanoni E., 1947, La nostra via. Criteri politici dell'organizzazione economica, Roma, Seli.
8 Cfr. Magliulo A., 1991, La giustizia sociale nell'economia di mercato, Roma, Edizioni studium, Roma;

deduzioni fiscali per le spese nei settori dell'educazione o della formazione allo scopo di favorire l'istruzione.

L'impianto generale del sistema tributario, infine, incide sul volume complessivo delle risorse disponibili da assegnare agli interventi sociali; solo una gestione efficiente delle entrate fiscali può garantire la corretta allocazione delle risorse per il raggiungimento degli obiettivi prestabiliti.

In definitiva, lo Stato sociale riveste un ruolo cruciale nel raggiungimento del benessere della società. Naturalmente, il legame tra Stato sociale e sistema tributario diviene tanto più complicato quanto più l'azione delle forze politiche[9] venga aizzata da molle ideologiche che si sommano alle criticità già connaturate al funzionamento dello Stato sociale.

Sulla sostenibilità finanziaria si è già detto prima, specie riguardo all'opportunità di mantenere programmi sociali – per lo più previdenziali e sanitari – molto costosi, in considerazione di alcune sfide demografiche (invecchiamento della popolazione, riduzione del tasso di natalità, ecc.) che mettono a dura prova la tenuta dei conti pubblici.

La questione del rischio di disincentivazione al lavoro di taluni programmi di sicurezza sociale molto generosi (es. reddito di cittadinanza) è la più dibattuta, probabilmente anche perché si tratta di quella che risente maggiormente dei condizionamenti ideologici provenienti dall'agone politico. Nel caso, però, di un sistema di assistenza sociale non gestito in maniera corretta – si pensi ad esempio a programmi con scarsi incentivi per l'istruzione e la formazione – il rischio è quello di bloccare interi gruppi di persone in situazioni di svantaggio economico.

9 Cfr. Graziano P., 2018, Neopopulismi. Perché sono destinati a durare, Bologna, Il Mulino.

Un altro tema spinoso è quello della burocrazia e del rischio di eccessiva regolamentazione, aggravato dal mantenimento e dall'attivazione di programmi sociali piuttosto complessi che rendono più ostiche le operazioni di fornitura dei servizi; oltre ai ritardi e alle inefficienze di gestione delle risorse, tali criticità conducono molto spesso all'incapacità di dare riscontro alle istanze di innovazione e semplificazione che provengono dalla società.

In conclusione, lo studio delle criticità dello Stato sociale richiede un approccio metodologico e bilanciato – di sicuro non standardizzabile, in quanto dipendente dallo specifico contesto politico e sociale del paese – in fase di progettazione e implementazione delle politiche sociali.

3) Stato sociale e Geodemografia

Tra i singoli elementi oggetto di studio della Geodemografia l'andamento demografico degli stati e i movimenti migratori sono quelli che, più di ogni altro, forniscono dati preparatori fondamentali per la progettazione e per l'applicazione degli interventi in materia di politiche sociali. Più in generale, la Geodemografia, o Geodemografia politica, si occupa dello studio dei movimenti di popolazione su scala globale, regionale o locale, che hanno un impatto sull'assetto politico e, al contempo, gli effetti sulla demografia prodotti dai decisori politici[10]. All'uopo, per la comprensione di questi fenomeni, l'analisi dei dati statistici connessi alla Demografia e l'osservazione delle relazioni uomo-natura tipiche della Geografia umana rivelano diversi aspetti alla base delle scelte politiche in campo sociale nei paesi come l'Italia; in quest'ottica, meno drammatico della distribuzione disuguale

10 Livi Bacci M., Morgan S.S., 2019, Geodemografia e geopolitica, in Geo-demografia 2018. 13 scritti per meglio comprendere il mondo, Associazione Neodemos, p. 6.

e disomogenea nelle varie aree del pianeta è l'invecchiamento della popolazione, che comunque comporta problemi di tipo previdenziale e sanitario con riflessi sui bilanci degli Stati[11].

Se ci sarà una ripresa della natalità nei paesi occidentali non vi saranno improvvise accelerazioni; si potrebbe assistere, invece, a lente e graduali percentuali di crescita qualora gli stati decidano seriamente di investire in misure di sostegno alle famiglie. In Italia, nel giro di un ventennio la popolazione tra i 20 e i 40 anni scenderà intorno ai dieci milioni di unità[12]; purtroppo, si tratta di persone nel pieno delle età più produttive, caratterizzate da una maggiore mobilità e flessibilità, spesso con elevata formazione. Questo *gap* generazionale, verosimilmente, non potrà essere interamente compensato dallo sviluppo delle tecnologie, dall'aumento del tasso di occupazione femminile, da incentivi alla mobilità interna o da altri interventi. Una possibile soluzione potrebbe arrivare dalla composizione di nuove politiche sociali in materia di immigrazione basate su strategie e misure economiche pensate *ad hoc* per l'ingresso e la sicurezza giuridica a favore degli immigrati e dei loro familiari, trasformandoli in cittadini[13]. Ciò significa contrastare forme di immigrazione di corta durata, dove non vi è alcun interesse all'integrazione, all'apprendimento della lingua e alla conoscenza delle tradizioni e delle regole, ma che comportano soprattutto enormi rischi per la tenuta sociale[14].

La Geodemografia può essere collegata allo Stato sociale poiché influenza – e a sua volta viene condizionata – dalle politiche sociali di un paese. Essa, infatti, fornisce una chiave di lettura e precise informazioni relativamente a molti aspetti dell'organizzazione sociale: allocazione delle risorse; istituzioni educative; pianificazione del sistema di *welfare*; migrazioni e mobilità interna; sostenibilità dei programmi sociali; istituzioni educative; sicurezza sociale.

Per quanto attiene alle risorse sociali, la Geodemografia può mettere in luce, già in fase di progettazione delle politiche sociali, eventuali casi di disuguaglianze socio-economiche che dovessero emergere da un'iniqua distribuzione nelle diverse regioni di un paese. Allo stesso modo, evidenziare la distribuzione geografica delle differenti fasce di reddito, età e bisogni, può consentire agli attori politici di identificare i territori in cui è necessario intervenire per concentrare gli sforzi maggiori. Inoltre, mostrare la distribuzione geografica delle istituzioni educative e delle risorse permette di accertare eventuali limitazioni nell'accesso ai vari livelli di istruzione e formazione.

Riguardo alla migrazione e alla mobilità interna, come si è già scritto, la Geodemografia può fornire informazioni cruciali finalizzate alla progettazione di politiche capaci di dare risposte immediate ai cambiamenti demografici; per esempio, garantendo l'accesso ai servizi sociali a tutte quelle persone che decidono di spostarsi in altre aree.

Una delle valutazioni più significative che la Geodemografia può offrire nell'ambito dello Stato sociale è quella inerente alla

11 Cfr. Livi Bacci M., 2015, Il pianeta stretto, Bologna, Il Mulino.

12 Secondo i dati ISTAT per il 2023 la popolazione tra i 20 e i 40 anni è pari a poco più di 13 milioni.

13 La Germania è riuscita nel 2020 ad invertire il trend negativo delle nascite registrato nel 2011. Le politiche di immigrazione ed un solido piano di potenziamento di quelle rivolte alle famiglie hanno consentito di passare dalle 663 mila nascite del 2011 alle 790 mila del 2020, unendo principi di solidarietà alle esigenze del mercato del lavoro.

14 De Giovanni S.M., 2023, La geografia dei ghetti rurali di Capitanata, tra confini, sviluppo agricolo, inclusione e dispersione formativa in Una scuola inclusiva. Azioni per contrastare i rischi di dispersione di alunne e alunni di origine straniera, Filosa G., Gamberoni E. (a cura di), Milano, Franco Angeli, p. 212.

sostenibilità dei programmi sociali nelle diverse regioni, per esempio, ponendo a confronto il tasso di invecchiamento in varie aree geografiche del paese e, di conseguenza, influenzandone i programmi di previdenza sociale; oppure, evidenziando quegli indicatori di vulnerabilità di lavoratori o lavoratrici per cui occorre progettare appositi programmi di sicurezza sociale.

Conclusioni

Il doppio binomio Stato sociale/sistema tributario e Stato sociale/Geodemografia compone un quadro d'insieme prezioso che non può essere scomposto e valutato in maniera disaggregata, come in realtà molto spesso avviene. Se da una parte il legame di interconnessione con il sistema tributario causa ripercussioni sul livello e sulla qualità del benessere di una società, dall'altra parte quando lo Stato sociale viene messo in correlazione con discipline come la Geodemografia, la Geografia umana o la Sociologia, si assicura una struttura metodologica efficace per elaborare e/o correggere la progettazione e l'implementazione di politiche sociali della nazione.

Non è un caso se, negli ultimi decenni, l'incremento delle politiche sociali abbia comportato un allargamento dei compiti dello Stato: dall'ambito inziale della garanzia della sicurezza e della tutela delle libertà, alla predisposizione di una specifica protezione sociale a tutti i cittadini.

Il funzionamento delle strutture statali, compreso quello atavico degli apparati e del dedalo burocratico, si è profondamento modificato e, con esso, anche la condizione delle classi sociali in tutte le sue stratificazioni, ancora fortemente aggrappata al vezzo della legittimazione e del consenso politico.

La scelta peculiare del modello di Stato sociale continua a tenere banco nei dibattiti in seno alla Commissione europea e in ambito nazionale specialmente. Non mancano, talvolta, tensioni alimentate da una contrapposizione politica molto accesa su uno dei temi più complessi della gestione dei conti statali che, per ragioni ideologiche, quasi mai si avvale degli approcci metodologici tipici della ricerca empirica per sfruttare le correlazioni con altre discipline.

BIBLIOGRAFIA

- Barr Nicholas, 1998, Economics of the Welfare State, 3rd edition, Oxford University Press;
- Briggs Asa, 1961, The Welfare State in Historical Perspective, in Archives Européennes de Sociologie, 2, p. 228;
- De Giovanni Sacha M., 2023, La geografia dei ghetti rurali di Capitanata, tra confini, sviluppo agricolo, inclusione e dispersione formativa in Una scuola inclusiva. Azioni per contrastare i rischi di dispersione di alunne e alunni di origine straniera, Filosa G., Gamberoni E. (a cura di), Milano, Franco Angeli, p. 206-215;
- Einaudi Luigi, 1938, Miti e paradossi della giustizia tributaria, Torino, Einaudi;
- Graziano Paolo, 2018, Neopopulismi. Perchèsono destinati a durare, Bologna, Il Mulino;
- Harris José, 1997, William Beveridge. A biography, Oxford, Clarendon Press;
- Livi Bacci Massimo, Morgan Steve S.,

2019, Geodemografia e geopolitica, in Geo-demografia 2018. 13 scritti per meglio comprendere il mondo, Associazione Neodemos, pp. 6-10;

- Marshall Thomas. H., 1964, Class, citizenship and social development, New York, Doubleday & C.;
- Ritter Gerhard A., 1999, Storia dello Stato sociale, Roma-Bari, Laterza;
- Titmuss Richard M., 1974, Social Policy. An introduction, London, Allen & Unwin;
- Vanoni Ezio, 1947, La nostra via. Criteri politici dell'organizzazione economica, Roma, Seli.

L'assistenza e la difesa nelle controversie tributarie

di Tommaso Aucello

Il diritto alla difesa trova il suo fondamento nell'art. 24 della Costituzione che stabilisce: "*Tutti possono agire in giudizio per la tutela dei propri diritti e interessi legittimi. La difesa è inviolabile in ogni stato e grado del procedimento. Sono assicurati ai non abbienti, con appositi istituti, i mezzi per agire e difendersi davanti ogni giurisdizione. La legge determina le condizioni e i modi per la riparazione degli errori giudiziari.*"
Il diritto alla difesa è riconosciuto in tutte le controversie giuridiche, assicurando la parità delle parti in giudizio, garantendo il principio di uguaglianza sostanziale, potendo influire sulla decisione del giudice. Tale diritto costituisce la massima garanzia del contribuente in un contenzioso, in quanto il nostro ordinamento lo riconosce come parte processuale, potendosi avvalere in sede processuale di mezzi a tutela dei propri diritti o interessi.
L'esercizio di tale attività richiede il rispetto del dovere giuridico, della lealtà e buona fede, intesi come dovere di dire la verità e non abusare di alcune circostanze.
Essendo un diritto di rilievo costituzionale, in sede di contenzioso, secondo la natura dell'atto, bisogna valutare l'opportunità della rappresentanza, qualora fosse facoltativa.
Il diritto alla difesa è obbligatorio nella fase strettamente processuale, mentre nella fase precedente può essere facoltativo a seconda che l'atto, posto in essere dall'autorità, incida o meno nella sfera di lesione del diritto e in materia di restrizione della libertà. Se facoltativo non sempre l'autorità ha l'obbligo di preavvisare il soggetto destinatario dell'atto, la legge considera la natura dell'atto e la sua probabile lesione sui diritti che riguardano la persona. Infatti, in alcuni atti delle indagini preliminari del procedimento penale ed in sede di controlli formali tributari, il rappresentante, inteso come difensore o consulente, non è obbligatorio che assista, perché la legge parla di facoltà, anche se nel concreto quasi sempre si dà preavviso alla parte di tale facoltà, in forza del principio di buon andamento e della trasparenza del procedimento e di chi esercita il potere amministrativo.
Per assistenza legale si intende la tutela legale o giudiziaria posta in essere da un soggetto abilitato a favore di un altro soggetto che ne fa richiesta, affinché siano garantiti i suoi diritti; l'assistenza legale può avvenire sia in sede di controversie giudiziarie che extragiudiziarie.
Per consulenza ci si riferisce alla professionalità di una persona che, avendo accertata qualità in una materia, consiglia ed assiste il proprio committente nello svolgimento di atti, pratiche, progetti o impedimenti, fornendogli informazioni, pareri o soluzioni. Non sempre è richiesta l'abilitazione per l'esercizio di tale attività, il suo intervento avviene prevalentemente in materia commerciale e tributaria. Quindi, per esercitare la consulenza occorrono alcuni requisiti soggettivi: secondo la natura dell'atto, della prestazione professionale e del momento dell'intervento, ha come obiettivo la tutela degli interessi della parte, avente natura esclusivamente extragiudiziaria. Mentre la difesa legale ha la finalità di salvaguardare diritti e interessi della parte con natura prevalentemente giudiziaria e richiede necessariamente un'abilitazione professionale.

Mandato di rappresentanza
Nei rapporti giuridici di natura processuale, quando è richiesto il diritto alla difesa, affinché tale rapporto possa avere rilevanza giuridica occorre che le parti pongano in essere un contratto di

rappresentanza formale, in cui il mandante trasferisce i poteri di rappresentanza al mandatario.
Il mandato è un contratto di rappresentanza con il quale una parte (mandatario o gestore) si obbliga a compiere uno o più atti giuridici per conto dell'altra parte (mandante o gerito).
Il negozio compiuto dal mandatario in esecuzione dell'incarico prende il nome di negozio gestorio.
In materia strettamente processuale, al difensore deve essere conferito l'incarico con atto pubblico o con scrittura privata autenticata od anche in calce o a margine di un atto del processo, nel qual caso la sottoscrizione autografa è certificata dallo stesso incaricato salvo che il conferente apponga la propria firma digitale. All'udienza pubblica l'incarico può essere conferito oralmente e se ne dà atto a verbale. Il difensore, quando la procura è conferita su supporto cartaceo, ne deposita telematicamente la copia per immagine su supporto informatico, attestandone la conformità ai sensi dell'art. 22, co. 2, del d.lgs. n. 82/2005, con l'inserimento della relativa dichiarazione.
La procura alle liti si considera apposta in calce all'atto cui si riferisce quando è rilasciata su un separato documento informatico depositato telematicamente insieme all'atto cui la stessa si riferisce o quando è rilasciata su foglio separato del quale è effettuata copia informatica, anche per immagine, depositata telematicamente insieme all'atto cui la stessa si riferisce.
Per quanto riguarda il compenso del rappresentante vi sono dei casi in cui il corrispettivo in denaro viene disposto liberamente dalle parti, previo accordo, e casi in cui il legislatore, secondo la natura della prestazione e dell'atto, prevede tabelle retributive. Le norme nel dettare il limite retributivo tengono conto della prestazione e del suo valore.

Assistenza e difesa in materia tributaria

L'assistenza fiscale avviene prima di un processo mentre in sede di processo avviene la difesa.
Nell'ambito della giurisdizione tributaria, il diritto del contribuente ad una difesa tecnica qualificata è garantito dall'art. 12 del d.lgs. 546/1992, che individua i professionisti abilitati all'esercizio di tale attività defensionale innanzi alla CT.
Soltanto nelle controversie di valore pari o inferiore a €. 3.000 (al netto di interessi e di eventuali sanzioni irrogate), il contribuente può stare in giudizio senza l'assistenza tecnica di un professionista abilitato.
La pubblicazione in GU n. 233 del 4/10/2019 del decreto del ministro dell'Economia e delle Finanze n. 106/2019 rappresenta il definitivo varo di un'organica disciplina dell'assistenza tecnica innanzi alla CT.
La rappresentanza dei contribuenti nel processo tributario (normativamente qualificata come "*assistenza tecnica*") era affidata esclusivamente alle disposizioni dettate da 2 articoli, contenuti in 2 testi di legge eterogenei, per natura e per materia: l'art. 63 del dpr n. 600/1973 e il 12 del D.lgs. n. 546/1992, il primo incardinato nel "*Testo unico dell'accertamento delle imposte sui redditi*" e l'altro nel "*Codice processuale tributario*", che rimangono le fonti normative di riferimento, mentre le disposizioni del regolamento, entrato in vigore il 1° aprile 2020, delineano un quadro unitario della rappresentanza giudiziale del contribuente, entro il quale assume centralità il contribuente stesso e il suo diritto alla difesa. Fino ad allora l'ampia facoltà offerta ai cittadini di scegliere il proprio difensore tra numerose categorie, iscritto o non iscritto agli Albi professionali, non assicurava *standard* minimi di tutela. Infatti, a differenza degli altri riti, dove il patrocinio è pressoché prerogativa esclusiva degli avvocati, nel processo tributario, in rappresentanza

dei contribuenti, era contemplata un'eterogenea compagine di professionisti e non professionisti, qui di seguito, sommariamente elencati:
* professionisti con abilitazione generale. avvocati, dottori commercialisti e consulenti del lavoro;
* professionisti con abilitazione per materia: ingegneri, architetti, geometri, periti industriali, dottori agronomi e forestali, agrotecnici, periti agrari;
* non professionisti abilitati di diritto, elencati alle lett. e) f) g) dell'art. 12 del D.lgs. 546/1992:
- i periti e gli esperti tributari, già iscritti, al 30/09/1993, negli elenchi tenuti dalle CCIAA;
- i funzionari delle associazioni di categoria, iscritti al 15/01/1993, negli appositi elenchi tenuti dalle Intendenze di finanza;
- i dipendenti delle associazioni delle categorie rappresentate nel Cnel e quelli delle imprese, limitatamente alle controversie nelle quali sono rispettivamente parti gli associati o le imprese;
* ex dipendenti del'A.F. abilitati dal MEF, ai sensi dell'art. 63 del dpr 600/1973.
Benvenuto, dunque, il pubblico registro unitario, tenuto unicamente dalla direzione della Giustizia tributaria (DGT) del Mef, in luogo dei 3 elenchi tenuti dalle direzioni regionali dell'AdE e del 4°, il cui aggiornamento era già curato dalla DGT.
Dal 1° aprile 2020 è agevole l'interrogazione eseguibile, tramite *web*, da chiunque (contribuenti, CT ed enti impositori), per verificare l'effettivo possesso di un valido titolo alla rappresentanza innanzi alla CT, da parte di qualsiasi soggetto che non sia iscritto ad un albo professionale e assuma il patrocinio di un contribuente. Infatti, per esercitare, tutti gli abilitati alla rappresentanza, compresi quelli già iscritti negli attuali elenchi (di diritto, inseriti nel nuovo Registro), dovranno necessariamente essere muniti, al pari dei professionisti iscritti agli albi professionali, di una casella di posta elettronica certificata (Pec), di un tesserino di riconoscimento con l'indicazione del titolo di abilitazione e saranno assoggettati al rispetto dei principi mutuati dal Codice deontologico forense (Cdf), così come disposto dal co. 4 dell'art. 12 del D.lgs. n. 546/1992.[1]
L'art. 10 del Regolamento, recante norme in materia di dovere e deontologia, chiarisce che l'attività di assistenza tecnica del contribuente deve essere svolta in piena indipendenza e fondata sull'autonomia del giudizio intellettuale. In particolare, il co. 2 prescrive specifiche modalità di esercizio dell'attività di assistenza tecnica, dal momento che viene richiesto che la stessa venga esercitata con coscienza, lealtà, probità, dignità, decoro, diligenza e competenza.
E' richiesto anche che nello svolgimento dell'attività siano rispettati i principi della corretta e della leale concorrenza e sia assicurata la qualità della prestazione professionale anche con un continuo e costante aggiornamento della propria competenza professionale.
L'obbligo di formazione continua per i soggetti iscritti all'elenco nazionale ha avuto inizio dal 1° gennaio 2021. L'accertamento della violazione del dovere di formazione e aggiornamento professionale e la mancata o infedele attestazione di tale adempimento può comportare, a seconda della gravità, l'adozione di provvedimenti sanzionatori.

Novità in materia di assistenza fiscale in fase di verifica

La legge n. 212/2000 affidava, durante il contraddittorio in materia tributaria,

1 Cfr. *Assistenza e difesa del contribuente le nuove regole in un decreto Mef pubblicato il* 14 Ottobre 2019 sul sito https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/assistenza-e-difesa-del-contribuente-nuove-regole-decreto-mef.

l'assistenza fiscale in fase di verifica ai professionisti "abilitati" alla rappresentanza, all'assistenza e alla difesa.
La novità introdotta dalla legge di conversione del d.l. n. 145/2023 ("Anticipi"), convertito in L. 191/2023, collegato alla legge di Bilancio per il 2024, che modifica lo Statuto dei diritti del contribuente, riguarda le tutele a favore del cittadino contribuente sottoposto a verifiche fiscali: dal 17 dicembre 2023 il contribuente soggetto a verifica può farsi assistere anche da altri soggetti (indicati nell'art. 63 del dpr n. 600/73).
Già da diversi anni, rappresentanza e assistenza dei contribuenti venivano esercitate presso gli uffici del Fisco da un procuratore generale o speciale anche "non professionista": era, infatti, per legge stabilito il conferimento di una procura generale o speciale sostanzialmente ad ogni professionista.
L'assistenza da parte di soggetti non inseriti nell'elenco nazionale comprende ora tutta la fase amministrativa che precede il contenzioso, lasciando ormai all'esclusiva difesa "professionale" solo le funzioni di assistenza e di rappresentanza dinanzi alla CT.
Il dibattito finora alimentato sui requisiti di professionalità e sulla necessità di competenze specialistiche per un'adeguata assistenza ai contribuenti aventi controversie giudiziarie vede prevalere la tesi di chi ritiene che non vi siano particolari esigenze di tutela delle garanzie nelle fasi di accertamento e verifica fiscale. Concludendo, è stabilito che:
– la procura speciale per rappresentanza e assistenza debba essere conferita per iscritto con firma autenticata, senza particolari formalità e in carta libera;
– l'autenticazione non è necessaria se la procura è conferita al coniuge o a parenti e affini entro il 4° grado o a propri dipendenti da persone giuridiche.
Quando la procura è conferita a persone iscritte in albi professionali, a ex dipendenti dell'A.F. e ad altri soggetti "abilitati" alla rappresentanza è data loro facoltà di autenticare la sottoscrizione.
Gli ex dipendenti dell'A.F., anche se iscritti in un albo professionale, per non incorrere nella sanzione amministrativa da 1.000 a 5.000 €, già prevista per le funzioni di rappresentanza in sede di accertamento, non possono esercitare per un periodo di 2 anni dalla data di cessazione del rapporto d'impiego funzioni di assistenza e di rappresentanza presso gli enti impositori e presso la CT e di assistenza nelle verifiche fiscali.[2]
Alla luce di queste 2 fasi, amministrativa e processuale, che il contribuente può affrontare con la tutela da parte di figure professionali diverse, potendo comunque affidarsi al professionista inserito nel Registro nazionale in ogni caso, osserviamo gli istituti giuridici con cui può imbattersi nelle due fasi, tenendo conto delle novelle appena introdotte nell'ordinamento tributario, cominciando dalla disciplina processuale.
L'art. 19 della L. n. 111/2023 ha individuato i principi e i criteri direttivi fondamentali per la revisione della disciplina del processo tributario contenuta nel D.lgs. n. 546/1992, indicando i seguenti obiettivi:
1- contenere i tempi di conclusione della lite fiscale,
2- accelerare l'attuazione della tutela cautelare anche nei gradi di giudizio successivi al 1°,
3- ampliare e potenziare l'informatizzazione della GT.
Esaminiamo le modifiche apportate al d.lgs. 546/92 dal D.lgs. 220/2023 per valutare la presenza dei suddetti obiettivi nel nuovo sistema processuale tributario, contenente le seguenti previsioni:

2 Cfr. *ASSISTENZA FISCALE FINO AL CONTENZIOSO (NON OLTRE) NON PIÙ ESCLUSIVA DI PROFESSIONI ORDINISTICHE* di Alessia Lupoi pubblicato sul sito https://www.redigo.info/2024/01/10/assistenza-fiscale-2/...

*ampliataepotenziatal'informatizzazione della GT con la semplificazione della normativa processuale, funzionale alla completa digitalizzazione del processo tributario, che caratterizza questo intervento legislativo in piena attuazione della legge delega;
* obbligo di utilizzare modelli predefiniti per redigere atti processuali, verbali e provvedimenti giurisdizionali**;**
* la disciplina delle conseguenze processuali per il mancato utilizzo delle modalità telematiche;
* la discussione da remoto può essere chiesta anche da una sola delle parti costituite nel processo, con istanza da notificare alle altre parti, fermo restando il loro diritto di partecipare in presenza;
* rafforzato il divieto di produrre nuovi documenti nei gradi processuali successivi al primo;
* la pubblicazione e la successiva comunicazione alle parti del dispositivo dei provvedimenti giurisdizionali deve essere comunicata entro termini ristretti;
* la fase cautelare deve essere accelerata anche nei gradi di giudizio successivi al primo;
* l'ordinanza che accoglie o respinge l'istanza di sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato è a sua volta impugnabile.

L'art. 47 del D.lgs. n. 546/1992, a seguito della modifica del legislatore del 2023, dispone:
- che le pronunce cautelari del giudice monocratico siano reclamabili davanti al collegio della Corte di GT di 1° grado, mentre le ordinanze collegiali della Corte di 1° grado siano impugnabili davanti alla Corte di GT di 2° grado;
- l'immediata comunicazione alle parti dell'ordinanza cautelare e l'impugnabilità della stessa, entro il termine perentorio di 15 giorni dalla sua comunicazione;
- la non impugnabilità dell'ordinanza che decide sul reclamo e sull'ordinanza cautelare emessa dalla Corte di GT di 2° grado.

L'art. 47ter del D.lgs. n. 546/1992 prevede che il giudice, monocratico o collegiale, può definire la causa in sede di decisione della domanda cautelare.
Tranne nel caso di pronuncia sul reclamo, la Corte, trascorsi almeno 20 giorni dall'ultima notificazione del ricorso e sentite le parti costituite, può definire, in camera di consiglio, il giudizio con una sentenza in forma semplificata, preservando il diritto delle parti di chiedere termini per proporre nuovi motivi e regolamento di giurisdizione, come avviene ex art. 60 del c.p.a.. In tal caso, ove necessario, il giudice dispone l'integrazione del contraddittorio e fissa contestualmente la data per proseguire la trattazione.
La decisione con sentenza in forma semplificata è consentita in caso di manifesta fondatezza, inammissibilità, improcedibilità o infondatezza del ricorso e la motivazione può consistere in un sintetico riferimento al punto di fatto o di diritto ritenuto risolutivo o ad un precedente conforme[3].

Conciliazione

La nuova disciplina della conciliazione è contenuta negli artt. 48, 48bis, c. 1, e 48ter del D.lgs. n. 546/1992, di seguito sintetizzata:
- le norme sulla conciliazione fuori udienza si applicano, in quanto compatibili, anche alle controversie pendenti davanti alla Corte di Cassazione;
- la proposta di conciliazione può essere formulata d'ufficio dalla Corte tenendo conto della sussistenza di precedenti giurisprudenziali in merito all'oggetto del giudizio;

3 Sulla portata del contenuto dell'art. 47 vi sono critiche condivisibili di Alberto Marcheselli nell'articolo pubblicato il 30/12/2023 sul sito https://www.rivistadirittotributario.it/2023/12/30/la-farmacia-dei-sani-special-edition-riforma-fiscale-la-decisione-semplificata-nella-riforma-fiscale-panacea-o-virus-letale-parte-prima/

- per facilitare l'accordo conciliativo nel caso in cui la proposta sia formulata in udienza e le parti non siano comparse la corte dovrà fissare una nuova udienza;
- le parti possono chiedere il rinvio dell'udienza per facilitare il perfezionamento dell'accordo conciliativo;
- nel verbale di conciliazione dovranno essere indicate anche le determinazioni relative alle spese;
- raggiunto l'accordo conciliativo, le sanzioni amministrative si applicano nella misura:
° del 40% del minimo edittale, nel corso del 1° grado di giudizio;
° del 50% del minimo edittale, nel corso del 2° grado di giudizio;
° del 60% del minimo edittale, nel corso del giudizio di Cassazione.

Testimonianza scritta telematica e firma digitale
Nel co. 4 dell'art. 7 del D.lgs. n. 546/1992 è modificata la disciplina della testimonianza scritta prevedendo che possa essere effettuata anche in via telematica la notificazione dell'intimazione e del modulo di deposizione testimoniale, il cui modello, con le relative istruzioni per la compilazione, è reso disponibile sul sito istituzionale dal Dipartimento della GT.
In deroga all'art. 103bis delle disp. att. c.p.c., se il testimone è in possesso di firma digitale, il difensore della parte che lo ha citato deposita telematicamente il modulo di deposizione trasmessogli dal testimone dopo che lo stesso lo ha compilato e sottoscritto in ogni sua parte con firma digitale, qualificata e in corso di validità: non è richiesta ulteriore autenticazione.
Queste disposizioni mirano ad attuare il 1° e il 3° obiettivo, anche se devono essere valutate alla prova dei fatti concreti.

Litisconsorzio e intervento
All'art. 14 del D.lgs. n. 546/1992 è stato aggiunto il co. 6*bis*, il quale, in caso di vizi della notificazione eccepiti nei riguardi di un atto presupposto emesso da un soggetto diverso da quello che ha emesso l'atto impugnato, dispone che il ricorso sia sempre proposto nei confronti di entrambi i soggetti.
Questa disposizione rende più certa la tutela concentrando in un unico processo una fattispecie in relazione alla quale la Corte di Cassazione esclude l'obbligo di integrare il contraddittorio.

Spese del giudizio
L'art. 15 del D.lgs. n. 546/1992 ha subito le seguenti 2 modifiche:
- il co. 2 prevede che le spese di lite siano compensate, in tutto o in parte, non solo in caso di soccombenza reciproca e quando ricorrono gravi ed eccezionali ragioni da indicare espressamente in motivazione, ma anche quando la parte sia risultata vittoriosa sulla base di documenti decisivi che la stessa ha prodotto solo nel corso del giudizio;
- nel co. 2-*nonies* è introdotta l'espressa previsione secondo cui nella liquidazione delle spese si tiene conto anche del rispetto dei principi di sinteticità e chiarezza degli atti di parte.

Comunicazioni, notificazioni e depositi telematici
Nel co. 1 dell'art. 16bis del D.lgs. n. 546/1992 viene aggiunta la disposizione secondo cui è onere del difensore comunicare la variazione dell'indirizzo di PEC alle altre parti costituite e alla Segreteria, la quale, in difetto, non è tenuta a cercare il nuovo indirizzo del difensore né ad effettuargli la comunicazione mediante deposito in segreteria; in caso di pluralità di difensori di una parte costituita, la comunicazione è perfezionata se ricevuta da almeno uno di essi, cui spetta informarne gli altri.

Il co. 3 obbliga le parti, i consulenti e gli organi tecnici di utilizzare esclusivamente le modalità telematiche per notificare e depositare atti processuali, documenti e provvedimenti giurisdizionali.
La violazione di tali disposizioni e delle vigenti norme tecniche del processo tributario telematico non costituisce causa di invalidità del deposito, ma vi è l'obbligo di regolarizzarlo nel termine perentorio stabilito dal giudice, dalla cui violazione deriverebbe l'invalidità dell'atto. Questa disposizione si dovrebbe applicare dal 2 settembre 2024, ma si ritiene che abbia natura interpretativa per cui si dovrebbe poter applicare da subito[4].
Disposizioni condivisibili perché dirette ad attuare 1° e 3° obiettivo.

Atti, verbali e provvedimenti
Il nuovo art. 17ter del D.lgs. n. 546/1992 dispone che atti, verbali e provvedimenti siano redatti in modo chiaro e sintetico. Salvo casi eccezionali previsti dalle norme tecniche, tutti gli atti e i provvedimenti del giudice tributario, dei suoi ausiliari e quelli delle segreterie delle corti di GT, nonché gli atti delle parti e dei difensori sono sottoscritti con firma digitale.
La liquidazione delle spese del giudizio deve tenere conto della violazione ad opera dei difensori delle disposizioni sul deposito degli atti e delle notifiche, dell'obbligo di sottoscrizione degli atti con firma digitale, nonché più in generale delle norme tecniche del processo tributario telematico, fermo il loro obbligo di provvedere a regolarizzare entro il termine perentorio stabilito dal giudice.
È prevista la nullità dei provvedimenti giudiziari del G.T. non sottoscritti con firma digitale.

Potere di certificazione in conformità
All'art. 25 del D.lgs. n. 546/1992 viene inserito il co. 5*bis*, in forza del quale:
- gli atti e i documenti contenuti nel fascicolo telematico non devono essere depositati nelle fasi successive del giudizio o nei suoi ulteriori gradi;
- il giudice non deve tenere conto di atti e documenti cartacei dei quali le parti non abbiano provveduto al deposito in copia informatica con attestazione di conformità all'originale.

Trattazione in camera di consiglio
L'art. 33, co. 1, del D.lgs. n. 546/1992 dispone che una sola delle parti costituite possa richiedere la trattazione in pubblica udienza da remoto. Se una parte chiede la discussione in pubblica udienza e in presenza e un'altra parte chiede invece di discutere da remoto, la discussione avviene in presenza, ferma la possibilità, per chi lo ha chiesto, di discutere da remoto. Nel caso in cui una parte chieda di discutere in presenza, i giudici ed il personale amministrativo partecipano sempre in presenza alla discussione. Un mezzo passo verso la informatizzazione.

Udienza a distanza
La disciplina delle modalità di svolgimento dell'udienza a distanza è inserita nell'art. 34bis del D.lgs. n. 546/1992 in sostituzione dell'abrogato art. 16, co. 4, D.L. n. 119/2018: i contribuenti e i loro difensori, gli enti impositori e i soggetti della riscossione, i giudici e il personale amministrativo delle Corti di GT possono partecipare da remoto alle udienze di cui agli artt. 33 (trattazione in camera di consiglio) e 34 (discussione in pubblica udienza).
La discussione da remoto è chiesta nel ricorso, nel primo atto difensivo o in apposita istanza notificata alle altre parti

4 Cfr. *Valido il ricorso non in formato "nativo digitale"* di Caterina Monteleone, pubblicato il 15/01/2024 sul sito https://www.eutekne.info/Sezioni/Art_987464.aspx?utm_source=einewsletter&utm_medium=link&utm_content=Art_987464.aspx&utm_campaign=articolo.

costituite entro il termine di cui all'art. 32, co. 2, ed è depositata in segreteria unitamente alla prova della notificazione: la segreteria comunica, almeno 3 giorni prima della udienza, l'avviso dell'ora e le modalità di collegamento.
Nel verbale di udienza viene dato atto delle modalità con cui si accerta l'identità dei partecipanti e della loro libera volontà di parteciparvi, anche ai fini della disciplina sulla protezione dei dati personali. I verbali e le decisioni deliberate all'esito dell'udienza o della camera di consiglio si considerano, rispettivamente, formati ed assunte nel comune in cui ha sede l'ufficio giudiziario presso il quale è stato iscritto il ricorso trattato. Il luogo dal quale si collegano i giudici, i difensori, le parti che si difendono personalmente e il personale amministrativo è considerato aula di udienza a tutti gli effetti di legge. Il processo nell'aula virtuale consentirà la tutela piena e effettiva? E' auspicabile per il pieno utilizzo del sistema informatico che ormai rappresenta uno strumento insostituibile, da perfezionare e migliorare sempre più.

Deliberazione del collegio giudicante
Il co. 1 dell'art. 35 del D.lgs. n. 546/1992 dispone la lettura immediata del dispositivo da parte del collegio, salva la facoltà di riservarne il deposito in segreteria e la sua contestuale comunicazione ai difensori delle parti costituite entro il termine perentorio dei successivi 7 giorni. La locuzione "termine perentorio" non è collegata ad alcuna sanzione per l'inosservanza della norma.

Contenuto della sentenza
Il nuovo art. 36, co. 2, n. 4) del D.lgs. n. 546/1992 prevede che oltre alla succinta esposizione dei motivi in fatto e diritto vi sia anche quella dei motivi di accoglimento o di rigetto del ricorso, in relazione ai motivi di merito e alle questioni attinenti ai vizi di annullabilità e di nullità dell'atto.

Pubblicazione e comunicazione della sentenza
L'art. 37 del D.lgs. n. 546/1992 dispone il deposito telematico della sentenza con l'apposizione sulla stessa della firma digitale da parte del segretario, il quale provvede a dare successiva comunicazione alle parti costituite entro 3 giorni dal deposito medesimo, con la riduzione dai 10 giorni richiesti sino al 1° settembre 2024.

Sospensione dell'atto impugnato
Giudice competente e provvedimenti sull'esecuzione provvisoria in appello
L'art. 52 del D.lgs. n. 546/1992 dispone che, anche in sede di appello, la Corte di GT di 2° grado sia tenuta a fissare l'udienza di discussione della sospensione entro il termine massimo di 30 giorni dal momento della presentazione dell'istanza, disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno 5 giorni liberi prima.
Anche in sede d'appello, la Corte non può trattare la richiesta di sospensione dell'efficacia esecutiva della sentenza congiuntamente al merito.

Nuove prove in appello
È espressamente precluso al giudice d'appello di fondare la propria decisione su prove che avrebbero potuto esse disposte o acquisite nel giudizio di 1° grado. Resta eccezionalmente possibile per il giudice di 2° grado di acquisire le prove pretermesse nel 1° grado, in ragione della loro indispensabilità per la decisione, oppure in esito alla dimostrazione della riferibilità della mancanza probatoria a causa non imputabile alla parte appellante. Viene inoltre ammessa a favore del contribuente la possibilità di proporre motivi aggiunti qualora la parte venga a conoscenza di documenti, non prodotti dalle altre parti nel giudizio

di 1° grado, da cui emergano vizi degli atti o provvedimenti impugnati. Su questa disposizione si registra la presa di posizione degli avvocati tributaristi che chiedono di ammettere dette prove.[5]
Viene espressamente esclusa la possibilità di depositare deleghe, procure e altri atti di conferimento di potere rilevanti ai fini della legittimità della sottoscrizione degli atti, nonché le notifiche relative all'atto impugnato e agli atti prodromici, che possono essere prodotti in 1° grado.

Provvedimenti sull'esecuzione provvisoria della sentenza impugnata per cassazione
L'art. 62bis del D.lgs. n. 546/1992 dispone che la trattazione dell'istanza di sospensione della esecutività della sentenza non possa slittare oltre il 30° giorno dalla presentazione dell'istanza stessa. A tal fine il presidente, con decreto, ne fissa la trattazione per la 1ª camera di consiglio utile assicurando che ne sia data comunicazione alle parti almeno 10 giorni prima.

La fase amministrativa della consulenza tributaria
Esaminata la maggior parte delle norme introdotte dalla riforma del processo tributario che il contribuente deve affrontare con l'ausilio del difensore legale abilitato inserito nel Registro nazionale, possiamo esaminare tutta la fase amministrativa che precede o esclude la fase processuale per affrontare la quale può avvalersi a sua scelta o dello stesso difensore abilitato o anche di procuratore generale o speciale non incluso nel Registro nazionale, come abbiamo potuto apprendere dalla novità introdotta con il D.L. 145/2023 ("Anticipi"), convertito in L. 191/2023. Come ulteriore alternativa, il contribuente può tutelare i propri interessi anche personalmente, avendone le capacità e la dovuta competenza.
La fase di natura amministrativa complessa che precede quella processuale prevede molti istituti e delle novità che rappresentano una pietra miliare nel nuovo rapporto che si dovrà instaurare tra le pubbliche amministrazioni e i contribuenti. Ma andiamo in ordine.
Consideriamo il tentativo di coordinamento tra gli istituti a finalità deflattiva operanti nella fase antecedente la costituzione in giudizio, rafforzando la portata dall'accertamento con adesione e dell'autotutela per sostituire il reclamo e la mediazione, ex art. 17bis, annullato.

L'istituto dell'autotutela è stato rafforzato prevedendo:
* per l'autotutela su istanza di parte, che vi sia la sospensione dei termini per qualsiasi atto di difesa del contribuente (ricorso in CT, accertamento con adesione o altro) ad ogni ulteriore atto impositivo da parte dell'A.F., sino alla risposta dell'Ente adito o, in mancanza, nel termine di 60 giorni;
* di includere tra gli atti impugnabili anche il rifiuto espresso sull'istanza di autotutela facoltativa, per coordinare la disciplina del contenzioso tributario con le nuove disposizioni in materia di autotutela tributaria introdotte con l'approvazione del decreto legislativo di riforma dello Statuto dei diritti del contribuente; cosa succede se il rifiuto è tacito? Non è prevista la possibilità di impugnarlo, con il rischio che l'A.F. agisca in questo modo su tutte le istanze di autotutela facoltativa per non consentire al contribuente di impugnare il diniego; per il futuro dovrà essere definito con estrema precisione quali sono le istanze di autotutela facoltative e quali obbligatorie; in mancanza di detta definizione, sarà chiamato il GT a decidere se l'istanza di autotutela diniegata tacitamente era

5 Cfr. *Gli avvocati tributaristi contro il nuovo decreto delegato ''contenzioso"* di Sira Occhipinti, pubblicato il 9/01/2023 sul sito https://www.altalex.com/documents/news/2024/01/09/avvocati-tributaristi-contro-nuovo-decreto-delegato-contenzioso.

facoltativa o obbligatoria. Tutto questo non può succedere se ci troviamo di fronte ad un atto definitivo, in quanto dopo 1 anno dalla definitività dell'atto, pur se obbligatoria l'istanza di autotutela, diventa automaticamente facoltativa, con la preclusione all'impugnazione[6];
* di ridimensionare la natura discrezionale (l'Ufficio può procedere …) a favore della natura vincolata e obbligatoria (l'Ufficio procede …), con riferimento a ipotesi riconducibili a vizi macroscopici degli atti impositivi e dell'imposizione.
Tra gli atti impugnabili elencati nell'art. 19 del D.lgs. n. 546/1992 sono inseriti:
- il rifiuto espresso o tacito sull'istanza di autotutela obbligatoria nei casi previsti dall'art. 10-quater, co. 2 della L. n. 212/2000 per errori di persona, di calcolo, di tributo e materiale del contribuente;
- il rifiuto espresso sull'istanza di autotutela facoltativa nei casi previsti dall'art. 10quinquies della medesima legge, per la quale non vi sono errori tipizzati che determinano l'illegittimità o infondatezza dell'atto impositivo.
Riserve vengono espresse sulla efficacia di queste norme, non pienamente attuative della delega[7].
Intervenendo sull'art. 21 del D.lgs. n. 546/1992, come per il rifiuto tacito di rimborso, anche per l'autotutela si prevede che il ricorso possa essere proposto dopo il 90° giorno dalla domanda.
Qui la Cassazione cosa suggerisce? C'è la "manifestazione di una pretesa tributaria ben individuata"? Non mi pare.

L'istituto dell'accertamento con adesione, nella nuova veste giuridica contenuta nella riforma, avrà un utilizzo generalizzato, la cui disciplina prevede che:
- al contribuente debba essere inviato uno "schema di provvedimento", contenente l'invito per definire il procedimento;
- dovrebbe rendere maggiormente edotto il contribuente della tipologia di contestazione fiscale, cioè del suo puntuale inquadramento giuridico nell'ambito di un accertamento analitico, sintetico, etc., consentendo maggiori spazi di definizione in sede procedimentale;
- si possa definire il PVC, con adesione entro 30 giorni dalla sua notifica e con la riduzione delle sanzioni al 50% del minimo edittale;
- possa essere utilizzato per gli avvisi di recupero del credito d'imposta.
In buona sostanza, l'istituto cambia pelle, essendo attivabile soltanto dall'A.F. prima di emettere l'avviso di accertamento, in quanto in queste fasi osservate il contraddittorio c'è già stato, per cui la notifica dell'atto impositivo non consente di proporre un'istanza di adesione. Al contribuente insoddisfatto non resta altro che proporre il ricorso, confidando nell'accoglimento delle proprie ragioni con l'annullamento della pretesa fiscale: se la sentenza è stata emessa considerando documenti decisivi che vengono prodotti per la 1ª volta in sede contenziosa avanti alla CT, il giudice non provvede a liquidare le spese, in quanto sono oggetto di compensazione, mentre se il contribuente provi di non averli potuti produrre durante il confronto preliminare o se impugna una cartella di pagamento, che è esclusa dal contraddittorio preliminare, per la quale l'esibizione dei documenti avviene solo ed unicamente con la proposizione del ricorso, la risposta è affidata alla CT. Il contribuente, oltre al ricorso, può scegliere tra l'acquiescenza

6 Cfr. *Riqualificazione dell'autotutela facoltativa a opera degli uffici* di Rebecca Amato, pubblicato il 15 gennaio 2024 sul sito *https://www.eutekne.info/Sezioni/Art_987453.aspx?utm_source=einewsletter&utm_medium=link&utm_content=Art_987453.aspx&utm_campaign=articolo.*

7 Cfr. *I nuovi sviluppi della normativa sulla autotutela* di Giuseppe Ingrao, pubblicato il 29/10/2023 sul sito https://www.rivistadirittotributario.it/2023/10/29/i-nuovi-sviluppi-della-normativa-sullautotutela/

al provvedimento iniziale, magari in parte riformato, con la riduzione delle sanzioni.
Il nuovo scenario dovrebbe vedere ridotta la conflittualità dei contribuenti, mentre per l'A.F. integralmente soccombente le spese processuali sono azzerate[8].
Alcune norme appena considerate, quali l'autotutela e l'accertamento con adesione, devono essere valutate in collegamento e coordinate con le nuove disposizioni introdotte nel d.lgs. 219/2023, pubblicato in GU n. 2 del 3 gennaio, che ha apportato modifiche allo Statuto del Contribuente, introducendo finalmente il contraddittorio preventivo come regola generale per ogni atto dell'A.F. e degli enti locali, anche se la verifica della reale ed effettiva applicazione potrà essere effettuata nell'analisi di ogni fattispecie di atto.
L'accertamento con adesione sarà considerato la cartina di tornasole della concreta applicazione del contraddittorio preventivo.
Nel comunicato stampa del Governo che annuncia la definitiva approvazione del d.lgs. 219/2023 che entra in vigore il 18 gennaio 2024, è stato evidenziato che:
* si valorizza la vocazione delle disposizioni dello Statuto del contribuente quali norme di diretta attuazione dei principi costituzionali, di quelli dell'ordinamento dell'UE e della Convenzione europea dei diritti dell'uomo (CEDU);
* per gli atti di accertamento adottati all'esito del contraddittorio con il contribuente, si prevede l'obbligo di una motivazione rafforzata rispetto alle deduzioni non accolte;
* si rivede il regime temporale del contraddittorio preventivo, escludendo la possibilità di prorogare il termine ordinario di 60 giorni;
* si introduce la disciplina in tema di nullità, estendendo la stessa anche ai casi di difetto assoluto di attribuzione e di violazione e/o elusione del giudicato;
* si amplia la casistica delle ipotesi di autotutela obbligatoria ad altre fattispecie, quali:
- la mancata considerazione di pagamenti d'imposta regolarmente eseguiti,
- la mancanza di documentazione successivamente sanata non oltre i termini di decadenza,
- l'errore sul presupposto dell'imposta,
* s'innalza a 1 anno il limite temporale per procedere all'autotutela dopo la definitività dell'atto;
* si riqualificano come annullabili gli atti dell'A.F. difformi dal contenuto della risposta, espressa o tacita, precedentemente resa a un'istanza di interpello.
* gli enti locali, per i tributi di loro competenza, non possono prevedere garanzie inferiori a quelle statali in materia di principi del contraddittorio, accesso alla documentazione amministrativa tributaria, tutela dell'affidamento, divieto del *bis in idem*, principio di proporzionalità e dell'autotutela, ma possono introdurre condizioni più favorevoli al contribuente;
* le norme tributarie impositive che recano la disciplina del presupposto tributario e dei soggetti passivi si applicano esclusivamente ai casi ed ai tempi in esse considerati;
* le presunzioni legali non possono essere applicate retroattivamente;
* gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria devono essere preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio informato ed effettivo: sono esclusi controlli automatizzati e anche casi motivati di fondato pericolo per la riscossione;

8 Cfr. *Le modifiche al processo tributario secondo la riforma fiscale* di Mogorovich Dott. Sergio pubblicato il 10/01/2024 sul sito https://www.fiscoetasse.com/approfondimenti/15794-le-modifiche-al-processo-tributario-secondo-la-riforma-fiscale-1-parte.html.

* per consentire il contraddittorio, l'A.F. comunica al contribuente lo schema di atto, con modalità idonee a garantirne la conoscibilità, e assegna un termine non inferiore a 60 giorni per consentire eventuali contro-deduzioni e, su richiesta, per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo; se la scadenza dei 60 giorni è successiva al termine di decadenza per l'adozione dell'atto conclusivo, oppure se è antecedente ma mancano meno di 120 giorni al termine di decadenza, si sposta quest'ultimo, posticipandolo al 120° giorno successivo alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio; in pratica, fino alla decadenza, il Fisco può inviare le comunicazioni necessarie per il contraddittorio, facendo slittare il termine di decadenza come sopra decritto;
* il nuovo art. 6-bis dello Statuto dei diritti del contribuente, introdotto dal D.lgs. n. 219/2023, configura l'accesso come funzionale alla realizzazione di un contraddittorio endo-procedimentale, "informato ed effettivo", fra soggetto passivo ed A.F., anche se, purtroppo, non sono state disciplinate le modalità della richiesta ostensiva e gli altri aspetti indispensabili per rendere concreto il diritto del contribuente;
* se il contraddittorio sarà confinato alla fase dell'accertamento con adesione ad inziativa dell'A.F. (come risulta dall'attuale bozza di decreto legislativo in materia di accertamento), risulterà depotenziato anche il propedeutico accesso agli atti, presupposto indispensabile per la tutela del contribuente, soprattutto per gli accertamenti fondati su elementi di prova raccolti presso terzi o provenienti da indagini penali.

Fra le modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente previste dal D.lgs. n. 219/2023 assume particolare rilievo la codificazione dell'accesso endo-procedimentale agli atti del fascicolo formato dall'A.F.. Per realizzare i principi di legalità, uguaglianza, trasparenza, buon andamento ed imparzialità della P.A., sarebbe stato preferibile configurare l'accesso come diritto autonomo di carattere conoscitivo, sganciato dalla fase di confronto infra-procedimentale con l'Ufficio.

La piena conoscenza degli atti del procedimento è strumentale, infatti, non solo a "consentire il contraddittorio", ma a realizzare il fondamentale diritto di informazione del contribuente[9].

Il decreto attuativo di riforma dello Statuto del Contribuente introduce una serie di nuovi obblighi informativi: ad esempio, se nelle motivazioni si fa riferimento ad altro atto non ancora a conoscenza dell'interessato, questo va allegato, oppure bisogna riprodurne il contenuto essenziale.

Gli atti della riscossione devono contenere una serie di elementi relativi agli interessi: tipologia, norma tributaria di riferimento, criterio di determinazione, imposta in relazione alla quale sono stati calcolati, data di decorrenza, tassi applicati in ragione del lasso di tempo preso in considerazione per la relativa quantificazione.

In materia di validità degli atti, c'è invece una misura di maggiore flessibilità sull'iscrizione a ruolo: resta annullabile, ma non è più automaticamente nulla, se non è stata preceduta dall'invito al contribuente a fornire indicazioni o a produrre documenti entro un termine congruo e, comunque, non inferiore a 30 giorni.

In generale, gli atti dell'A.F. sono annullabili per violazione di legge, incluse le norme su competenza,

9 Cfr. *Finalmente si può accedere agli atti del procedimento tributario prima della notifica dell'accertamento. Ma restano delle lacune…* di Paolo Piantavigna pubblicato il 13/01/2024 sul sito https://www.ipsoa.it/documents/quotidiano/2024/01/13/accedere-atti-procedimento-tributario-prima-notifica-accertamento-restano-lacune.

procedimento, partecipazione del contribuente e validità degli atti.
Gli atti sono invece nulli se viziati per difetto assoluto di attribuzione, adottati in violazione o elusione di giudicato, affetti da altri vizi di nullità qualificati espressamente come tali da disposizioni entrate in vigore successivamente al 3 gennaio 2024.
I vizi di nullità possono essere eccepiti in sede amministrativa o giudiziaria, sono rilevabili d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio e danno diritto alla ripetizione di quanto versato, fatta salva la prescrizione del credito.
La notificazione può a sua volta essere nulla se priva dei suoi elementi essenziali, oppure effettuata nei confronti di soggetti giuridicamente inesistenti, totalmente privi di collegamento con il destinatario o estinti.
Fuori da questi casi, la nullità può essere sanata dal raggiungimento dello scopo dell'atto, sempreché l'impugnazione sia proposta entro il termine di decadenza dell'accertamento.
Il Fisco può anche procedere all'annullamento di atti di imposizione o alla rinuncia all'imposizione, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi, nei casi di errore di persona, di calcolo o sull'individuazione del tributo, errore materiale del contribuente.

Utilizzabilità di elementi probatori

Giro di vite anche sull'utilizzabilità di elementi probatori. In sede di istruttoria, non sono più utilizzabili gli elementi di prova acquisiti oltre il termine di permanenza di 30 giorni (prorogabile di altri 30, in casi di particolare complessità).
In generale, dopo 10 anni (il periodo in cui c'è l'obbligo di conservazione di atti e documenti, comprese le scritture contabili) l'A.F. non può utilizzare documenti per fondare pretese tributarie.
Tranne alcune eccezioni previste dalla legge, il Fisco potrà esercitare l'azione accertativa relativamente a ciascun tributo una sola volta per ogni periodo d'imposta.

Fisco: le nuove regole per consulenze e interpelli

Gli interpelli diventano a pagamento e non si possono presentare se prima non è stata fatta una "consultazione semplificata" degli atti presenti nelle banche dati pubbliche.
Si tratta di un nuovo istituto, gratuito, che consente al contribuente di interrogare una banca dati che contiene i documenti di prassi, le risposte a istanze di consulenza giuridica e interpello, le risoluzioni e ogni altro atto interpretativo.
Solo se in seguito a questo adempimento arriva l'indicazione di presentare interpello, si può procedere in questo senso. In altri termini, l'utilizzazione della consultazione semplificata è condizione di ammissibilità ai fini della presentazione di istanze di interpello.
La misura e le modalità di pagamento saranno individuate con decreto del ministro dell'Economia in funzione della tipologia di contribuente, del suo volume di affari o di ricavi e della particolare rilevanza e complessità della questione oggetto di istanza.
Infine, viene istituita la figura del Garante nazionale del contribuente: a fronte di una richiesta del contribuente stesso, questo organo potrà svolgere una serie di azioni che migliorino servizi e procedimenti, assicurando il rispetto di obblighi informativi e di rimborsi e producendo una relazione semestrale al Parlamento sui rapporti tra Fisco e contribuente.
Il Garante è nominato dal MEF, selezionato tra magistrati, professori universitari di materie giuridiche ed economiche, notai in servizio o a riposo, avvocati, dottori commercialisti e ragionieri collegiati in pensione.

L'incarico dura 4 anni ed è rinnovabile una sola volta.
In tutte queste situazioni che presuppongono una sempre più diretta relazione tra contribuente e soggetti attivi impositivi, dall'A.F. agli enti locali, la consulenza di un professionista esperto assicura una tutela proporzionale alla sua esperienza. Qualora al termine della fase amministrativa si aprono le porte del processo o si intravvedono già all'arrivo dell'avviso di accertamento, è consigliabile affidarsi direttamente al professionista che possa assistere in entrambe le fasi.

EDITORIALE

di Giuseppe Senerchia 3

PRIMO PIANO

Biografia del Prof. Domenico Ciavarella
di Caterina De Lucia 6

Ricordo dell'uomo Domenico Ciavarella
di Maria Rossi 8

L'interazione tra Processo Penale e Giudizio Tributario alla luce delle Recenti Riforme
di Mario Cardillo 10

Lo statuto dei diritti del contribuente (Prime osservazioni sul D.Lgs. n. 219/2023)
di *Nicola Chiechi* e
di Giuseppe Faccilongo 23

Lo stato sociale in Europa: Geodemografia, politiche sociali e sistema tributario
di Sacha Mauro De Giovanni 32

L'assistenza e la difesa nelle controversie tributarie
di Tommaso Aucello 39

Ogni articolo pubblicato è stato ceduto a titolo gratuito ed esprime esclusivamente il pensiero dell'autore.

EDITORE
Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Foggia

DIRETTORE RESPONSABILE
Micky De Finis

DIRETTORE EDITORIALE
Italo Maria Scrocchia

COMITATO SCIENTIFICO
Presidente: Antonio Corvino - Componenti: Gioacchino Ivan De Sandoli, Domenico Lamarta, Pierpaolo Magliocca, Giuseppe Mazzuti, Carmela Robustella, Teresa Turzo

COMITATO DI REDAZIONE
Presidente: Antonio Netti - Componenti: Valentina De Marco, Claudia Maria Sole De Pascale, Carla Messina, Fedele Piccolantonio, Rocco Russo

IMPAGINAZIONE GRAFICA
Pasquale Russo

FOTO IN COPERTINA
Prof. Domenico Ciavarella
Foto di Nicola Rizzi

FOTO ULTIMA PAGINA
Palazzo ex sede ODCEC Foggia

REDAZIONE E AMMINISTRAZIONE
VIA DELLA REPUBBLICA, 25 - 71121 FOGGIA - TEL./FAX. 0881 72 56 12
WWW.ODCECFOGGIA.IT - ODCECFOGGIA@GMAIL.COM
REGISTRAZIONE TRIBUNALE DI FOGGIA N. 4/P/06 R.P
ISSN 2611-3694