tf

n. 4-5/2008
luglio/ottobre

tribuna finanziaria

Organo ufficiale della
Confederazione Unitaria Giudici Italiani Tributari C.U.G.I.T.
della Confederazione Giudici di Pace C.G.d.P.
e dell'Associazione Investigatori Forze di Polizia A.I.F.P.

IN PRIMO PIANO

ELEZIONI DEL CONSIGLIO DI PRESIDENZA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

anno 40°

Vigilantibus, non dormientibus iura succurrunt.
(Le leggi giovano a chi vigila, non a chi dorme.)

Poste Italiane s.p.a. - Euro 15,49 - Registrazione al Tribunale di Milano N. 388 del 02/07/1994 - N° 4-5/2008 - luglio/ottobre - Informativa sulla privacy ex art. 13 D.lgs.196/03 sul sito www.informativa196.it

Primo Congresso A.P.P.I.

Associazione per l'Assistenza ai Pensionati del Pubblico Impiego costituita da Finanzieri della Regione Lombardia

Tavolo dei relatori

Tavolo dei relatori

Il Segretario Generale della C.U.G.I.T consegna la rivista "Tribuna Finanziaria" al Generale Caprino

Intervento del Generale Caprino Comandante Interregionale Italia Nord Occidentale della Guardia di Finanza

Auditorium

Consegna degli attestati di Benemerenza

Consegna degli attestati di Benemerenza

Auditorium

Auditorium

Da sinistra: il Maggiore Froio Pres. Sez. Milano A.N.F.I., il Generale Verdicchio Presidente Nazionale A.N.F.I., il Dott. Albertoni Provincia di Milano, il Generale Caprino Comandante Interregionale Italia Nord Occidentale della Guardia di Finanza, il Capitano Di Pasquale Presidente A.P.P.I

Nec Recisa Recedit

Direttore responsabile
Franco Antonio Pinardi

Direttore editoriale
Giuseppe Pasero

Direzione tecnica
Franco Antonio Pinardi

Segreteria di redazione
Vatavu Raluca Petronela

Comitato Tecnico-Scientifico
Luciano Amedeo, Maria Teresa Armosino, Virgilio Barese, Viktor Busà, Guido Butera, Alessandro Campanaro, Giovanni Canfora, Domenico Caputo, Grazia Ciarlitto, Franco Confalonieri, Maurizio De Tilla, Mario Finoia, Giuseppe Foti, Bruno Frizzera, Enrico Furia, Salvatore Santo Gallo, Giuseppe Garbagnati, Giuseppe Gargani, Carlo Germi, Franco Guazzone, Maurizio Leo, Mario Mantovani, Giuseppe Marchiori, Marco Mariano, Gianni Marongiu, Antonio Marzano, Daniele Molgora, Giuseppe Pasero, Antonio Piccolo, Franco Antonio Pinardi, Emilio Quaranta, Dario Rivolta, Paolo Scalini, Stefania Trincanato, Vincenzo Scotti, Maurizio Villani, Massimiliano Zarri

Hanno collaborato a questo numero:
Giacomo Faso, Franco Antonio Pinardi, Maurizio Villani

Internet realizer:
Inter Media Communication srl
Maximiliano Parietti
www.intermediacommunication.it
e-mail: info@intermediacommunication.it

Tribuna Finanziaria
http://www.tribunafinanziaria.it
E-mail: redazione@tribunafinanziaria.it
http://www.cugit.it
www.magistraturatributaria.it

Impaginazione, Grafica:
gf studio - Seriate (BG)
www.gfstudio.com

Stampa:
Algigraf - Brusaporto (BG)

Editore:
Inter Media Communication srl
Via Leonardo da Vinci 97
20090 Trezzano sul Naviglio (MI)
Tel. e Fax 0248464213
E-mail: info@intermediacommunication.it
www.intermediacommunication.it

Pubblicità Nazionale:
Inter Media Communication srl
Via Leonardo da Vinci 97
20090 Trezzano sul Naviglio (MI)
Tel. e Fax 0248464213
E-mail: info@intermediacommunication.it
www.intermediacommunication.it

Chiuso in stampa ottobre 2008
Autorizzazione del Tribunale di Milano
N. 388 del 2/7/1994 - Periodico bimestrale
Anno XXXX - Numero 4-5/2008

Abbonamenti AL.PO Edizioni Sas - Tel.02.45490146
Fax 02 45490145 - Email info@alpoedizioni.com

tribuna finanziaria

Fisco

DOTTRINA

- Federalismo fiscale con quale organizzazione? 4
- Federalismo Fiscale: Conoscere per deliberare 5

ENTI LOCALI

- Il controllo civico sulla Pubblica Amministrazione 6
- Il principio di autoresponsabilità dell'amministrato nei rapporti con la Pubblica Amministrazione per quanto riguarda la dichiarazione I.C.I. 10
- La libertà dell'amministrazione finanziaria nell'attività di riscossione coattiva dei crediti vantati dallo Stato contro il Comune 11
- La disciplina della responsabilità gestionale dei dirigenti degli Enti Locali 15
- L'incentivazione della produttività individuale nel nuovo pubblico impiego: il caso degli Enti Locali 18

Giustizia Tributaria

PROCESSO TRIBUTARIO

- La competenza delle Commissioni Tributarie (allegato)
- Divieto di testimonianza e dichiarazioni del terzo nel processo tributario 23
- Progetto di legge di mini riforma del processo tributario 26
- "Cartelle mute" finalmente il rinvio alla Corte Costituzionale 41

Giustizia di Pace

- Giustizia di Pace ultima ora 47

Allegato
Speciale Elezioni del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

+ Allegato
"La Competenza delle Commissioni Tributarie"

Iscriviti alla Confederazione Unitaria Giudici Italiani Tributari C.U.G.I.T., e partecipa così attivamente alla vita della Giustizia Tributaria per dare al Paese e ai cittadini tutti, leggi migliori, maggiori garanzie, certezza delle libertà e dei principi Costituzionali
Moduli e spiegazioni sui siti:
www.magistraturatributaria.it - www.cugit.it

IUSTITIA EST NORMA VITAE AD PACEM

Organo Ufficiale della Confederazione Unitaria Giudici Italiani Tributari - C.U.G.I.T e della Confederazione Giudici di Pace - C.G.d.P. Periodico di informazione economico, fiscale, giuridico - giuridico-tributaria e di prassi amministrativa, edita sotto l'alto patrocinio dell'U.F.E. Unione del Personale Finanziario in Europa, che rappresenta 40 sindacati operanti in 17 Paesi Europei in rappresentanza di oltre 350.000 dipendenti delle rispettive Amministrazioni fiscali e doganali; con l'egida del Movimento Italiano Dirigenti Amministrazione Stato - M.I.D.A.S. e dell'Associazione Nazionale per l'assistenza ai Finanziari e Pubblici Dipendenti dello Stato e Parastato A.N.A.Fi. e dell'Associazione Investigatori Forze di Polizia A.I.F.P.

FEDERALISMO FISCALE CON QUALE ORGANIZZAZIONE?

a cura dell'avvocato Maurizio Villani

Le bozze Calderoli sul federalismo fiscale, in attuazione dell'art. 119 della Costituzione, hanno aperto un vasto dibattito nazionale sul tema che si sta incentrando, però, secondo me, sugli aspetti politici (opportunità o meno della sua introduzione) e giuridici (principi e criteri direttivi relativi ai diversi tributi degli enti locali), ignorando totalmente un altro importante e decisivo argomento, cioè quello relativo all'organizzazione degli uffici fiscali preposti al controllo, all'accertamento ed alla riscossione dei rispettivi tributi nonché quello del contenzioso tributario.

Infatti, in armonia con il dettato costituzionale, il futuro sistema di finanziamento degli enti decentrati individua nei tributi regionali e locali e nelle compartecipazioni ai tributi erariali la fonte primaria di finanziamento delle funzioni ad essi attribuite.

In altre parole, con il federalismo fiscale, si dovrebbe garantire il finanziamento integrale (sulla base di costi standard) delle prestazioni essenziali concernenti i diritti civili e sociali (sanità, istruzione ed assistenza) nonché un adeguato finanziamento del trasporto pubblico locale sulla base di specifici criteri.

Al tempo stesso, viene disposta la soppressione dei trasferimenti statali diretti al finanziamento delle spese sopra indicate.

A tal fine, per quanto riguarda il rispettivo finanziamento:

1) le Regioni possono istituire propri tributi, con proprie leggi, in relazione alle basi imponibili non già assoggettate ad imposizione erariale;

2) le Regioni possono contare su tributi propri derivati, istituiti e regolati da leggi statali;

3) le Regioni possono disporre di compartecipazioni al gettito dei tributi erariali in grado di finanziare le spese derivanti dall'esercizio delle funzioni nelle materie che la Costituzione attribuisce alla loro competenza residuale e concorrente;

4) i Comuni e le Province possono contare su tributi propri individuati da leggi statali o da leggi regionali.

Tutte queste forme fiscali di finanziamento presuppongono, necessariamente, una struttura organizzativa competente ed efficiente per debellare le possibili sacche di evasione ed elusione fiscale, nonché per applicare correttamente le varie norme.

Le leggi possono individuare e disciplinare i vari tributi ma questo non significa che automaticamente le cifre preventivate saranno incassate, in quanto è prevedibile un margine di evasione che tanto più ridotto sarà tanto aumenterà la provvista finanziaria dell'ente locale.

Quindi, oltre ai dibattiti incentrati sui temi politici e giuridici del federalismo fiscale, è necessario ed opportuno concentrarsi anche sulle problematiche organizzative del federalismo stesso.

É chiaro che quanto più organizzati, competenti ed efficienti saranno gli uffici tributi dei vari enti locali tanto maggiore sarà il finanziamento degli stessi; viceversa, se gli uffici non saranno istituiti ed organizzati in modo adeguato ed efficiente gli enti locali andranno incontro a seri rischi di bilancio.

Questo importante aspetto sino ad oggi è stato trascurato ed anche le bozze Calderoli sottovalutano il problema, in quanto si limitano genericamente a prevedere:

- forme di collaborazione delle Regioni con le agenzie regionali delle entrate, in modo da configurare dei semplici centri di servizio regionale per la gestione organica dei tributi erariali, regionali e degli enti locali;
- apposite e specifiche convenzioni fra il Ministero dell'economia e delle finanze, le singole Regioni e gli Enti locali, delle modalità gestionali, operative, di ripartizione degli oneri, degli introiti di attività di recupero dell'evasione;
- modalità di generico coinvolgimento dei diversi livelli istituzionali nell'attività di lotta all'evasione ed all'elusione fiscale;
- strumenti e meccanismi di accertamento e di riscossione che assicurino modalità di accreditamento diretto del riscosso agli enti titolari del tributo.

Ora, oltre alle generiche petizioni di principio, premesso che il finanziamento integrale previsto dal federalismo fiscale presuppone un'organizzazione propria di uomini e strutture, capace di controllare, accertare e riscuotere autonomamente ed effettivamente i propri tributi, è necessario, a questo punto, dare risposte chiare e precise ai seguenti quesiti:

- lo Stato è disposto a trasferire alle varie Regioni ed enti locali uomini e mezzi per aiutare tutte le Regioni e tutti gli enti locali ad organizzare efficienti uffici fiscali in modo omogeneo, così da evitare che alcune Regioni (soprattutto del SUD) si trovino con piante organiche sguarnite, con il rischio di non poter adeguatamente controllare e riscuotere i propri tributi?;
- lo Stato è disposto, a proprie spese, ad organizzare periodicamente corsi di formazione ed aggiornamento del personale amministrativo preposto agli uffici fiscali?;
- lo Stato è disposto a riformare integralmente l'attuale processo tributario, che non deve più dipendere dal Ministero dell'Economia e delle Finanze ma da un organismo terzo (per esempio, la Presidenza del Consiglio dei Ministri o il Ministero della Giustizia) in modo da creare una magistratura tributaria indipendente e specializzata, garantendo altresì al cittadino-contribuente, che in futuro avrà a che fare con vari tipi di tributi (erariali, regionali, provinciali e comunali), di potersi difendere su una posizione di parità con il fisco?

Sono domande semplici, non certo provocatorie, che richiedono risposte chiare e precise perché i benefici del federalismo fiscale, ammesso che ce ne siano, passano necessariamente dalle "forche caudine" delle strutture organizzative preposte, la cui eventuale disorganizzazione ed incompetenza porterà inevitabilmente a gravi disavanzi gestionali, con il rischio di pesanti sanzioni per gli enti locali meno virtuosi, nonché gravi disagi ai cittadini – contribuenti, in caso di accertamenti errati e/o immotivati.

Lecce, 02 settembre 2008

FEDERALISMO FISCALE CONOSCERE PER DELIBERARE

a cura dell'avvocato Maurizio Villani

Il Consiglio dei Ministri ha approvato la settimana scorsa una prima "bozza" di disegno di legge delega sul federalismo fiscale, in attuazione dell'art. 119 della Costituzione, per assicurare autonomia di entrata e di spesa di Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni.
In tale occasione, si sono subito sviluppati una serie di interessanti interventi politici a favore e contro il provvedimento appena approvato. Il problema, però, è che, prima di fare considerazioni in merito, sarebbe opportuno conoscere meglio, ed in anticipo, i presupposti giuridico – tributari sui quali si svilupperà il federalismo fiscale, altrimenti i dibattiti e le analisi rimarranno sempre sul piano della genericità, con l'aggravante di creare facili illusioni (prima) e cocenti delusioni (dopo), in sede di pratica applicazione delle norme.
Il disegno di legge delega, secondo me, è ancora troppo generico per consentire un sereno ed approfondito giudizio in merito, soprattutto per quanto riguarda il tipo di **"tributi"** che saranno assegnati ai vari livelli di governo.
Innanzitutto, occorre precisare che, ai sensi dell'art. 76 della Costituzione, l'esercizio della funzione legislativa non può essere delegato al Governo se non con determinazione di principi e criteri direttivi, soltanto per un tempo limitato, e per oggetti definiti.
É evidente che, quando il testo unico è destinato a riordinare disposizioni già in precedenza inserite in testi legislativi, il potere di intervento del Governo deve essere preventivamente disciplinato dal succitato art. 76, con conseguente abrogazione delle norme precedenti.
A tal proposito, però, la Corte Costituzionale ha più volte affermato che la legge delega deve contenere, oltre i limiti di durata e la definizione degli oggetti, l'enunciazione dei principi e criteri direttivi e che, all'uopo, il precetto costituzionale è da ritenersi soddisfatto allorchè sono date al legislatore delegato delle precise direttive vincolanti, ragionevolmente limitatrici della sua discrezionalità e delle indicazioni che riguardano il contenuto della disciplina delegata.
Mentre, allo stesso legislatore delegato è demandata soltanto la realizzazione, secondo modalità tecniche prestabilite, delle esigenze, delle finalità e degli interessi considerati dal legislatore delegante.
In sostanza, le direttive, i principi ed i criteri servono, da un verso, a circoscrivere il campo della delega, così da evitare che essa sia esercitata in modo divergente dalle finalità che l'hanno determinata, ma, dall'altro, devono consentire al potere delegato la possibilità di valutare le particolari situazioni giuridiche da regolamentare.
In definitiva, "la norma di delega non deve contenere enunciazioni troppo generiche o troppo generali, riferibili indistintamente ad ambiti vastissimi della normazione oppure enunciazioni di finalità inidonee o insufficienti ad indirizzare l'attività normativa del legislatore delegato" (sentenze n. 158 del 06/05/1985 e n. 156 del 13/05/1987 della Corte Costituzionale).
Infatti, quanto più i principi ed i criteri direttivi impartiti dal legislatore delegante sono analitici e dettagliati, tanto più ridotti risultano i margini di discrezionalità lasciati al legislatore delegato (sentenze n. 141 del 06/04/1993 e n. 126 del 27/04/2000).
Nella "bozza" del disegno di legge delega appena approvato, secondo me, non sono stati rispettati i principi costituzionali di cui sopra, in quanto i riferimenti ai **"tributi"** sono troppo generici ed indeterminati, lasciando troppa discrezionalità al legislatore delegato.
Infatti, all'art. 5, comma 1, lett. b, n. 3, per le Regioni a statuto ordinario, si fa generico riferimento a **"tributi propri** istituiti dalle Regioni con proprie leggi in relazione alle basi imponibili non già assoggettate ad imposizione erariale", senza specificarne la specie.
Così, all'art. 10, comma 1, lett. c), per i Comuni e le Province, si indica genericamente **"un paniere di tributi propri"**, con garanzia di un'adeguata "flessibilità", al fine di conseguire il finanziamento delle relative funzioni, unitamente alle risorse derivanti dal fondo perequativo.
Ora, se l'introduzione del federalismo fiscale comporterà una rivoluzione copernicana nel settore tributario, erariale e locale, con inevitabili problemi di armonizzazione ed organizzazione, la legge delega non può astrattamente e genericamente usare il termine **"tributi"** senza una precisa collocazione giuridica, tenendo conto che:

- l'assenza di una definizione precisa di **"tributo"** da parte del legislatore si è nel tempo dimostrata idonea ad attrarre nel relativo ambito forme diverse di entrate, in una prospettiva che, talvolta, tende a valorizzare la doverosità del concorso alle spese pubbliche, talvolta la coattività della prestazione a favore dello Stato ed enti pubblici, senza consentire però la costruzione di una nozione unitaria, precisa ed onnicomprensiva di tributo (da ultimo, sul tema, le sentenze della Corte Costituzionale n. 64 del 14/03/2008 e n. 130 del 14/05/2008);
- nel settore fiscale, **"i tributi"** possono essere di diversa natura **(patrimoniali, reddituali, di trasferimento, di consumo, d'investimento e di produzione)** con presupposti, consistenza e caratteristiche (regime di cassa o di competenza) **diversi**, anche per quanto riguarda la fase dei controlli, degli accertamenti, della riscossione e persino del contenzioso (giudice ordinario o giudice tributario).

In conclusione, è auspicabile che, nelle sedi istituzionali dove si svilupperà il dibattito sul tema, si arrivi all'approvazione di una legge delega che rispetti scrupolosamente i dettami costituzionali in termini **di precisione e chiarezza**; questo per il bene di tutti, perché per poter decidere con serenità e pacatezza, senza pregiudizi politici e territoriali, è necessario, soprattutto, che il legislatore, per primo, abbia le idee chiare e stabilisca, in modo preciso, **il tipo di tributi** da assegnare ai vari livelli di governo, anche per conoscere indirettamente i numeri della rivoluzionaria operazione fiscale.

Lecce, 15 settembre 2008

IL CONTROLLO CIVICO SULLA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE

a cura del Dottor Giacomo Faso

INDICE:

1. Il problema del controllo civico sulla p.a. come problema di effettività.
2. La sussistenza delle condizioni di base per un effettivo (ed efficace) controllo civico sulla p.a.: negli ordinamenti di democrazia liberale classica.
3. (Segue): negli ordinamenti contemporanei.
4. La crisi degli istituti funzionali al controllo civico sulla p.a.: il c.d. «diritto d'accesso».
5. (Segue): l'azione popolare.
6. Il rilancio del controllo civico nella nuova amministrazione a base municipale.
7. (Segue): la partecipazione del cittadino al procedimento amministrativo: limiti del suo valore democratico.
8. Prospettive evolutive: valore della persona e individualismo metodologico.

1. Una serie di fattori concomitanti, ha concorso, a riproporre all'attenzione dei giuristi, oltre che dei politologi, il problema del controllo diretto del cittadino sull'amministrazione pubblica.

Il crescente *deficit* di capacità decisionale della politica; la progressiva perdita di sovranità degli stati nazionali; la crisi di rappresentatività degli organismi parlamentari; l'affermarsi del principio di sussidiarietà verticale, ed il conseguente accostamento al cittadino della sede delle decisioni politico-amministrative; tutto questo ed altro ancora, ha condotto infine alla progressiva concentrazione nel rapporto amministrativo dei momenti qualificanti della cittadinanza, ed alla conseguente formazione di istanze crescenti di democrazia amministrativa, che *pour cause* si sono rivolte soprattutto nei confronti del potere locale.

E non è dunque casuale che, nelle leggi sulle autonomie emanate sullo scorcio del XX secolo, si propongano in chiave nettamente collaborativa ovvero «civica» istituti che altrove assumono una dimensione garantista (basti pensare al diritto di accesso ai documenti amministrativi, ed alle diverse soluzioni che la l. n. 142/1990 e la l. n. 241/1990 adottano in ordine alla legittimazione del semplice cittadino).

Ancor più di recente, il tema è stato ulteriormente rilanciato dalla cancellazione dei controlli esterni sull'amministrazione locale, che ha creato, a parere di molti, un vuoto che l'intervento dei cittadini potrebbe utilmente contribuire a colmare.

Se ci si arresta all'esame della produzione normativa dell'ultimo decennio, all'istituto parrebbero dunque assicurate «magnifiche sorti e progressive» nel nuovo disegno costituzionale dell'amministrazione pubblica a base municipale, che si viene faticosamente ma decisamente tracciando da più di un lustro.

Una riflessione più approfondita sulla questione debba portare a considerazioni meno scontatamente ottimistiche, e comunque a più articolati *distinguo*.

Il fatto è che il tema del controllo dei cittadini sull'amministrazione, come in genere quello del controllo del cittadino sull'apparato pubblico, è tra i più critici e controversi dell'intera teoria democratica.

Il pericolo di scambiare mere enunciazioni verbali per corpose realtà incombe qui più che mai, ed i numerosi detrattori della democrazia potrebbero facilmente, qui più che altrove, trovare esca per sarcastici commenti.

Non è del resto casuale che il tema del controllo dei cittadini sull'amministrazione sia stato normalmente inserito nelle costituzioni degli Stati socialisti europei sorti dopo la seconda guerra mondiale: nell'ambito, cioè, di ordinamenti il cui diritto vivente disconosceva in termini

assoluti qualsiasi valore democratico.
Il dubbio che, enfatizzando e generalizzando il ruolo del controllo civico sull'amministrazione, si contribuisca a perpetuare una sorta di equivoco ideologico, dalle valenze assai meno limpide di quanto comunemente non si creda, si fà quindi sempre più intenso e fastidioso, quasi un crampo di cui si fatica a liberarsi.
Qui più che altrove, il riscontro dell'effettività degli istituti deve peraltro essere accurato e rigoroso, e qui meno che mai il giurista può con tranquillità acquietarsi alla contemplazione della loro euritmia sistematica.
La democrazia, prima ed assai più che nei testi normativi, vive nel costume quotidiano, ed ho quindi la convinzione che i congegni giuridici che riconoscono e tutelano le varie forme di controllo civico sull'amministrazione, pur essendo certo indispensabili ad assicurarne l'effettività, non risultino tuttavia sufficienti a tale scopo: le aspettative che su tale controllo si appuntano possono quindi concretamente realizzarsi solo se sussistono (ovvero: se si pongono) nell'ordinamento le condizioni di base per il loro inveramento.
È del resto ben noto che i diritti fondamentali del cittadino non sono adeguatamente garantiti attraverso strumenti ripristinatori e/o repressivi, giudiziari o meno, ma debbono essere fattivamente promossi dall'ordinamento nel suo complesso.
Pertanto, sarà una riflessione sulla problematica consistenza delle condizioni di base del controllo civico sull'amministrazione, e non (o almeno non solo, e non soprattutto) sulle tecniche giuridiche di protezione e realizzazione delle relative aspettative.
2. Per comprendere il significato ed i limiti intrinseci della odierna dottrina del controllo delle scelte amministrative da parte della comunità dei cittadini, e soprattutto per comprendere come e perché l'essenza di tale controllo sembri talvolta svanire nell'ineffabile, bisogna necessariamente partire da alcune sommarie considerazioni circa il quadro ideologico originario in cui l'istituto affonda le radici.
Com'è noto, l'esigenza di tale controllo rappresenta, oggi come un tempo, un corollario dell'affermazione della sovranità popolare, e, dunque, dell'appartenenza ai cittadini del potere di cui l'amministrazione si avvale.
Si tratta, come ben s'intende, di un'affermazione ad un tempo irrinunciabile ed astratta, che ha tutta la sacralità e la fragilità delle petizioni di principio.
Questa affermazione aveva invece una ben diversa consistenza negli ordinamenti costituzionali edificati sulla base della teoria liberale classica della cittadinanza politica, che, in maniera niente affatto ingenua o *naïve*, collegava in fondo tale controllo ad un'idea di cittadinanza politica costruita su base censitaria.
In un simile contesto, le condizioni di fondo per l'inveramento del controllo del cittadino sull'apparato pubblico (e dunque amministrativo, anche se all'epoca il controllo democratico sull'amministrazione si riteneva fosse esercitato in modo soddisfacente in forma rappresentativa, assai più che diretta) sembrano infatti ricorrere tutte.
In primo luogo, per quanto attiene alla concreta propensione del cittadino ad esercitare tale controllo, è chiaro che un «cittadino-contribuente» tende ad avvertire l'apparato pubblico quale immediata proiezione della propria sfera patrimoniale, perché tra le due dimensioni esiste un collegamento di interesse personale evidente e assai forte: il fatto che l'apparato operi con denaro del cittadino, fa sì che questi presti una intensa attenzione a come tale denaro viene impiegato.
In secondo, ma ancor più importante luogo, l'apparato pubblico nel suo insieme, e l'amministrazione in particolare, vengono allora concepiti come una struttura d'ordine, cui competono fini precisi e numerati, nell'ottica di una basilare separazione tra Stato e società.
La base censitaria della cittadinanza determina inoltre l'omogeneità di fondo della classe politica, ed una conseguente struttura «monoclasse» dell'intero ordinamento.
Le finalità curate dall'amministrazione hanno quindi anch'esse carattere omogeneo, in quanto pertinenti all'unica classe sociale titolare del potere politico.
Ne segue la concreta controllabilità - potenzialmente almeno: sul piano della sua stessa intrinseca adeguatezza teleologica - di una azione amministrativa le cui finalità sono immediatamente comprensibili da un cittadino che partecipa *naturaliter* del mondo di valori dell'élite dominante.
Tale azione, peraltro, viene giuridicamente in rilievo non nel suo complesso, ma nei singoli episodi in cui essa si articola.
Questa ridotta rilevanza dell'azione amministrativa si accompagna, ancora, alla semplicità intrinseca dei parametri di controllo, che sono fondamentalmente ancorati ad un riscontro di legalità formale.
La struttura giuridica della c.d. «amministrazione per atti» in senso gianniniano si basa infatti sulla identificazione tra azione amministrativa legale ed azione amministrativa efficiente, perché la legalità costituisce l'efficienza specifica di un apparato concepito come pura struttura d'ordine.
Abbiamo dunque, in sintesi, un contesto costituzionale materiale in cui il cittadino è al tempo stesso: a) motivato, se si vuole egoisticamente, ad esercitare un fattivo controllo sull'apparato pubblico (e dunque, ove necessario, anche amministrativo); b) potenzialmente in grado di effettuare il controllo medesimo con un relativo dispendio di energie e in modo complessivamente pertinente, data la scarsità dei fattori rilevanti a tale scopo - *ergo*: data la relativa facilità di procurarsi e di elaborare correttamente l'informazione necessaria.
3. Se questo è il contesto di base in cui affonda le radici la dottrina del controllo civico sull'amministrazione, è subito chiaro come le modificazioni qualitative e quantitative subite progressivamente dagli elementi portanti di tale complesso edificio, inducano una radicale crisi delle condizioni d'effettività del controllo del cittadino, che ne viene trasformato, da strumento potenzialmente efficiente di partecipazione all'esercizio del potere, in una sorta di astratto richiamo di dubbia qualità democratica.
Si consideri, in primo luogo, la progressiva divaricazione tra sfera d'interessi personali del cittadino e mondo del potere amministrativo.
La fine del fondamento censitario della cittadinanza politica e la sua dilatazione interclassista aumentano da un lato il tasso di rappresentatività dell'ordinamento, ma,

per uno dei tanti paradossi della democrazia, operano dall'altro affievolendo nel cittadino il sentimento della pertinenza dei problemi dell'amministrazione alla propria sfera personale.
Non più legato ad esso da un rapporto di immediata percettibilità ed evidenza (sia pure indotto dall'interesse economico), il cittadino sviluppa progressivamente un senso di estraneità rispetto al mondo del potere amministrativo, nei cui confronti si pone sempre più spesso come mero «richiedente», ossia quale semplice portatore di bisogni (in veste, dunque, di soggetto sociale subordinato), e non quale collaboratore paritario e corresponsabile.
Il controllo del cittadino, pertanto, non è più il controllo interessato dell'individuo: nella prassi politica, oltre che nella dottrina giuridica, le due sfere vengono anzi a contrapporsi, e si discorre di attività che si svolgono *uti civis*, e di attività che si svolgono *uti singulus*, con cadenze, modalità, scopi e disciplina totalmente divergenti (si pensi, ancora una volta, alle due diverse versioni del diritto d'accesso che emergono nella l. n. 142/1990 e nella l. n. 241/1990).
Si appesantisce anche, fino al punto da diventare concretamente ingestibile, la controllabilità effettiva, e qualitativamente pregevole, da parte del cittadino dell'attività delle amministrazioni.
Ciò accade per vari motivi.
Sul versante delle trasformazioni dell'amministrazione, si deve considerare la crescente complessità e frammentazione della funzione amministrativa, non più concepita adesso nei termini, riduttivi ma unitari, dello strumento d'ordine.
Il coerente compendio dei fini pubblici appare esso stesso un'entità mitologica, se è vero che eguale spessore pubblico viene attribuito a finalità non solo eterogenee, ma addirittura reciprocamente in contrasto.
L'affermarsi di una amministrazione «di risultato» pone infine le premesse per un superamento della rilevanza puramente episodica dell'azione amministrativa, di cui rivaluta invece la teleologia complessiva, in un quadro in cui il *social impact* della singola decisione discende anche da altro che non dalla sua formale legalità.
Dal punto di vista del cittadino, ciò comporta la concreta impossibilità di esercitare il controllo se non su aspetti estremamente circoscritti e puntuali di un'azione amministrativa dai larghi orizzonti, della quale il cittadino stesso ignora (o non comprende) i risvolti operativi e le finalità complessive.
Ciò determina, quindi, la decadenza della qualità del controllo del cittadino, e la sua trasformazione in una sorta di interferenza fastidiosa ed inutile.
4. Se si tiene conto di tutto questo, si comprende perché gli istituti tradizionali in cui si estrinseca il controllo del cittadino sulla p. a. siano tutti, in misura più o meno ampia e radicale, scossi da venti di crisi.
Per limitarci all'aspetto - giuridicamente strumentale, ma importantissimo sul piano della rappresentazione sociale - della c.d. «trasparenza amministrativa», le fortune del diritto di accesso sono tuttora molto precarie, e anche là dove esso appare suscettibile di effettiva realizzazione, restano sempre forti le perplessità circa la sua efficacia.
I punti nodali, come al solito, sono due: quello della motivazione e dunque della concreta propensione del cittadino all'accesso, e quello della sua efficienza.
Sotto il primo profilo, è noto che l'accesso, anche quando è costruito dal legislatore in funzione del cittadino, ha rapidamente assunto connotazioni di un diritto strumentale alla tutela di situazioni giuridiche soggettive dell'interessato.
Un deciso impulso a questa trasformazione è stato impresso dal collegamento antagonistico con il diritto alla *privacy*, che ha spostato in gran parte in ambito interprivato una relazione conflittuale che era stata originariamente concepita come attinente al rapporto tra amministrazione e cittadino.
La pretesa del cittadino all'accesso incontra cioè sempre più spesso come contraltare una pretesa privata alla riservatezza, e questo fà sì che le aspettative di soddisfazione di colui che intende accedere tendano anch'esse a riqualificarsi in termini parimenti personali.
Sotto il profilo della sua efficienza democratica, il diritto d'accesso nei confronti di azioni amministrative teleologicamente complesse, e/o tecnicamente qualificate, pone inoltre, e non da ora, il problema della comprensibilità dei dati da parte di chi accede: comprensibilità che è ragionevolmente fuori della portata del comune cittadino, che non può procurarsi facilmente le cognizioni di base necessarie alla stessa leggibilità della documentazione offerta al suo esame.
L'ostacolo è talmente reale e difficilmente sormontabile, che al diritto d'accesso stà progressivamente sostituendosi, come forma elettiva di contatto informativo tra amministrazione e cittadino (e dunque: come nuovo «diritto civico»), la c.d. «informazione (o forse meglio: comunicazione) amministrativa», in cui al cittadino vengono forniti non dati grezzi, ma dati preelaborati dalla stessa p. a.
Si tratta di un istituto ancora in piena evoluzione, di cui non è facile prevedere gli sviluppi. Nel suo stesso profilo concettuale ed operativo, tuttavia, pare di scorgere l'implicita accettazione, almeno come dato di partenza, del ruolo subalterno (se non addirittura passivo) del cittadino nei confronti di chi detiene e soprattutto elabora i dati; l'informazione amministrativa, pertanto, male sembra prestarsi ad esser riguardata come effettivo strumento di controllo civico sull'amministrazione.
5. Ugualmente critico il profilo di un altro degli istituti salienti di tale controllo: quello dell'azione popolare.
L'istituto ha notoriamente una notevole vitalità soltanto in ambito elettorale, mentre le azioni popolari di tipo correttivo e suppletivo, pur riproposte dal T. U. n. 267/2000, non offrono se non sporadici esempi di applicazione concreta. L'azione popolare suppletiva, peraltro, è oggi carica di non pochi risvolti negativi, in quanto strumento potenzialmente idoneo ad incidere fortemente una autonomia municipale che si estrinseca anche nella scelta delle azioni da intraprendere ovvero da abbandonare. Il cittadino, insomma, rischia di farsi portatore non tanto delle proprie esigenze di partecipazione democratica, quanto delle istanze centralistiche implicate dalla riaffermazione, che tramite il cittadino stesso si attua,

del ruolo dominante della legge.
Per quanto riguarda i ricorsi popolari in materia elettorale, il dubbio che dietro la maschera del cittadino elettore stiano quasi sempre i soggetti personalmente interessati (ossia i competitori elettorali del convenuto) è probabilmente qualcosa di più che un semplice interrogativo, e giustifica forse (anche se non legittima affatto) gli atteggiamenti francamente dissuasivi dall'esperimento di queste azioni assunti dalla giurisprudenza amministrativa più recente.
L'impatto di tale azione sulla vita amministrativa (concentrata ormai nella c.d. attività gestionale) è peraltro assai esiguo, trattandosi di una interferenza circoscritta rigorosamente ad un episodio, per quanto importante.
Al ridotto ambito oggettivo dell'incidenza di tale azione, fà riscontro oggi un peso soggettivo parimenti dimidiato di coloro che la subiscono: la concentrazione dell'attività gestionale in capo alla dirigenza rende infatti meno rilevanti di un tempo, sulle vicende amministrative, le liti che attengono alla copertura degli uffici politici.
In sintesi conclusiva, gli istituti in cui tradizionalmente si estrinseca il controllo del cittadino sulla p. a. offrono un'immagine assai contrastata, divisa tra alto valore simbolico e concreta sotto-utilizzazione.
6. In questo quadro di complessiva crisi, è assai difficile dire se la struttura amministrativa disegnata dalle recenti riforme istituzionali offra concrete possibilità di una articolazione efficace del controllo del pubblico sull'amministrazione, come da più parti si auspica.
Non v'è dubbio che quest'ultimo sembri facilitato dalla concentrazione dell'azione amministrativa in sede comunale, ossia in un ambito territoriale talora estremamente circoscritto, cui il cittadino può fare riferimento al fine di percepire il contesto problematico generale in cui si colloca l'azione dell'amministrazione.
Parrebbe dunque riconquistare una qualche attualità, in questo rinnovato contesto, la prospettiva di una effettiva conoscibilità e comprensibilità da parte del cittadino dei termini del «problema amministrativo», e dunque la possibilità che l'intervento in funzione di controllo venga svolto in modo pertinente ed efficace.
La prossimità fisica tra cittadino e amministrazione potrebbe inoltre contribuire a restituire valenza concreta all'interesse di cui il cittadino stesso si fa portatore: la sfera «civica», infatti, non sembra più dover coincidere con quella delle pulsioni disinteressate (e degli «astratti furori») del cittadino inteso quale detentore della sovranità, ma con quella delle esigenze individuali di carattere non puramente personale.
Se nell'amministrazione locale si dovesse determinare un clima e un contesto di rinnovata fiducia nel controllo del cittadino sull'amministrazione, non sarebbe certo inibito alla potestà statutaria di aprire al cittadino in quanto tale la partecipazione procedimentale, che la L. n. 241/1990 riserva oggi ai soggetti personalmente interessati e ai portatori organizzati di interessi diffusi.
Non so dire, tuttavia, quanto questa prospettiva, astrattamente plausibile ed anzi auspicata da larga parte della dottrina, sia realistica.
Personalmente, dubito della sua attualità, anche perché ritengo che alla base della crisi del controllo del cittadino sull'azione amministrativa si ponga, tra l'altro, un radicale mutamento del rapporto tra autorità ed opinione pubblica.
7. Nella moderna dottrina politologica, è stata infatti da tempo prospettata, sia pure come ipotesi, la riduzione dello spessore pubblicistico di molte vicende amministrative, che non posseggono più, se non in linea di puro ed astratto principio, rilevanza politica per la collettività.
Ciò accade, in primo luogo, perché un'azione amministrativa di flusso continuo quale quella dell'amministrazione contemporanea, anche se viene condotta in forme autoritative, non sollecita l'attenzione collettiva su tutti i momenti in cui essa si svolge, come accade invece quando tale azione viene avvertita esclusivamente nei termini di un susseguirsi paratattico di interventi episodici e puntuali (fondamentalmente anomali ed «innaturali», in quanto volti ad alterare la condizione di «naturale» anarchia della società, che si autoregola attraverso il mercato).
Ciò accade, inoltre, perché una simile azione tende ad assumere integrale rilevanza per la collettività essenzialmente nei suoi esiti finali, e dunque in una prospettiva di medio o lungo periodo, mentre la definizione delle vicende singolari in cui essa si articola tende ad acquisire rilievo soltanto quale momento risolutivo del conflitto episodico da cui trae origine.
I singoli affari amministrativi, in questa prospettiva, appaiono sempre più spesso quali «affari (non giuridicamente, ma socialmente) privati», come questioni cioè la cui soluzione in un senso o nell'altro non concentra più su di sé l'interesse della collettività, se non occasionalmente ed in un'ottica che si potrebbe definire «repressiva» (ossia come esigenza di evidenziazione e riprovazione sociale di comportamenti gravemente devianti della persona dell'amministratore, più che dell'amministrazione in quanto tale).
Il fatto stesso che queste vicende possano esser definite anche attraverso moduli convenzionali, ossia attraverso un accordo tra le parti, dimostra che l'interesse della collettività non si estende qui fino ad imporre le modalità di soluzione dell'affare, ma attiene più semplicemente alla chiusura del conflitto in sé e per sé.
Parallelamente a questa riduzione della loro rilevanza pubblica, si riduce l'esigenza del controllo civico su tali vicende, e gli interessi collettivi in esse eventualmente coinvolti tendono quindi a far capo a situazioni giuridiche soggettive dei relativi portatori.
Se così è, l'amministrazione contemporanea sembra dunque avviarsi verso un sostanziale ridimensionamento della rilevanza giuridica del controllo del cittadino, quanto meno all'interno del procedimento amministrativo, ove tale controllo appare costretto nella secca alternativa tra personalizzazione ed inefficienza.
Là dove le esigenze individuali assumono immediata valenza collettiva, esse tendono infatti ad esser trasfuse in situazioni giuridiche soggettive o in *status* del singolo portatore, solo modulo che vi connette una efficace protezione giuridica nei singoli episodi di vita amministrativa.
Là dove tale connessione è invece indiretta e remota, l'intervento del cittadino in quanto tale (ammesso pure che sia giuridicamente consentito e che effettivamente

avvenga) rischia di rivelarsi poco incisivo.
La partecipazione procedimentale del *quisque de populo*, in questa prospettiva, non andrebbe dunque generalizzata, ma circoscritta a quei momenti di azione amministrativa di effettivo rilievo collettivo, in cui essa può risultare utile ed efficace. Essa andrebbe quindi organicamente prevista ed inserita nell'ambito dei soli procedimenti di carattere programmatico, in cui si determina l'indirizzo politico-amministrativo (ossia proprio in quei procedimenti dai quali l'attuale legislazione sembrerebbe invece organicamente escluderla).
8. Interpretare queste conclusioni come segno di un arretramento di quella tensione democratica che invece le recenti riforme vorrebbero rilanciare e potenziare, sarebbe a mio avviso riduttivo. Dal discorso fin qui condotto spero che emerga infatti chiaramente come la scissione tra sfera personale e sfera civica dell'individuo risulti fondamentalmente astratta e spesso fuorviante rispetto agli stessi valori della democrazia, e come, se si vuole ricondurre ad effettività il sistema, tale cesura debba essere colmata, restituendo carattere di concretezza ad una dimensione civica che non può saldamente impiantarsi se non sul valore fondante dell'individuo inteso come persona.
A ben riflettere, questa identità di fondo tra individuo e cittadino (tra *civis e singulus*) è tutt'altro che estranea alla stessa tradizione del diritto amministrativo, in cui, anche lessicalmente, i due vocaboli, «privato» e «cittadino», si presentano spesso come sinonimi.
Ciò accade, notoriamente, perché nella concezione liberale classica il potere pubblico reca in sé le stimmate dell'anomalia e della contraddizione rispetto ai valori «naturali» di una autoregolazione sociale che si fonda sul libero confronto di liberi individui.
Il rapporto tra amministrazione e privato è dunque, di per sé, una relazione di stretto interesse «politico» (*ergo:* pubblico, *populicum*), ed il privato che si confronta con il potere si svela intimamente citoyen, in quanto esercita un ruolo di altissimo rilievo collettivo (concezione che, sia pure talvolta con accentuazione dei suoi risvolti autoritari, costituisce l'*humus* in cui affonda le radici la teoria dell'interesse legittimo).
Mi sembra dunque che questa fondamentale convergenza di cittadino ed individuo meriti di essere ripresa, sia pure in una più moderna prospettiva, in cui il potere pubblico non assume più carattere essenzialmente demoniaco, ma si vuole partecipe del disegno di promozione umana tracciato dalla Carta costituzionale.
In questa nuova ottica, la riscoperta del rilievo «collettivo» dell'autopromozione dei singoli all'interno del procedimento amministrativo, il fatto stesso che la collettività demandi in gran parte ad essi la traduzione e l'inveramento dei suoi valori nei circuiti decisionali che coinvolgono essenzialmente interessi individuali, può infine assumere il significato di sottolineare il fermo ancoraggio del potere pubblico, e dello stesso potere sociale da cui questo promana, alla soddisfazione dei bisogni della persona.
Quello che può apparire *prima facie* come il «disinteresse» collettivo per la maggior parte delle vicende amministrative, indotto da insuperabili (ma deprecabili) fattori pratici, merita dunque, forse, una lettura migliore, che ne sottolinei le implicazioni di segno positivo, in chiave di individualismo metodologico.
Può quindi problematicamente prospettarsi - ed è questa un'ipotesi che assume infine il valore di un auspicio - che ciò accada (anche) perché, in un ordinamento orientato alla promozione della persona umana, quel che fondamentalmente *interest rei publicae* è che tali rapporti siano definiti con la più ampia soddisfazione degli individui interessati (ivi inclusi, ovviamente, i controinteressati), affiancando, e in parte sostituendo, così alla concezione olistica e totalizzante di un *Gemeinwohl* di cui si rende infine interprete esclusivo ed incontrollabile il detentore del potere, una più concreta visione individualistica, forse la sola capace di colmare il fossato che tuttora divide amministrazione e cittadino.

IL PRINCIPIO DI AUTORESPONSABILITÀ DELL'AMMINISTRATO NEI RAPPORTI CON LA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE PER QUANTO RIGUARDA LA DICHIARAZIONE I.C.I.

a cura del Dottor Giacomo Faso

La sentenza *Corte Costituzionale, 25 Luglio 2000, n. 351*, può assumere un ruolo pedagogico, tenuto conto del richiamo ai doveri di correttezza, di lealtà e collaborazione nei rapporti tra amministrato e p.a..
In particolare deve essere sottolineato il principio di autoresponsabilità, connesso al fatto di dover improntare i rapporti con l'amministrazione ai criteri di lealtà, correttezza e collaborazione, specialmente per quanto riguarda la dichiarazione ai fini I.C.I.
Proprio tale dichiarazione, concernente tra l'altro la qualità del fondo, costituisce un ostacolo alla pretesa di ottenere la liquidazione di un'indennità di esproprio,

postulando una qualità diversa, rispetto a quella dichiarata ai fini tributari, del fondo.
L'imposta comunale immobiliare - I.C.I. è liquidata sul presupposto, tra l'altro, dell'area fabbricabile, art. 1, d. lg. 30 dicembre 1992 n. 504.
La natura edificabile del suolo si desume dalla disciplina posta dagli strumenti urbanistici, sia generali sia attuativi, art. 2 lett. b, d. lg. n. 504/92; l'edificabilità può essere identificata in base ai criteri stabiliti per la determinazione della indennità di esproprio, cfr. norma citata da ultimo.
L'edificabilità, indipendente dalle qualificazioni derivanti dalla strumentazione urbanistica, può essere definita come edificabilità di fatto.
La rilevanza di tale edificabilità si desume dall'art. 5, d. l. 11 luglio 1992 n. 333, convertito nella l. 8 agosto 1992 n. 359; tuttavia difetta il regolamento, previsto dallo stesso art. 5, preordinato a stabilire i criteri di identificazione dell'edificabilità di fatto.
La giurisprudenza, concernente la liquidazione dell'indennità di esproprio, non ha mancato di decidere sull'edificabilità di fatto sulla scorta dei dati idonei a convincere della sostanziale edificabilità del fondo.
Il valore delle aree edificabili è pari a quello venale in comune commercio all'1 gennaio dell'anno di imposizione, art. 5 comma 5, d. lg. n. 504/92.
I soggetti passivi dell'imposta sono tenuti a fare la dichiarazione circa l'entità dell'immobile, rispetto al quale applicare l'imposta, art. 10 comma 4, d. lg. n. 504, cit. Tra i soggetti passivi dell'Ici sono da ricomprendere anche i locatari finanziari, giusta l'art. 58, d. lg. 15 dicembre 1997 n. 446.
Il criterio del valore venale è applicabile anche ai suoli edificabili che rientrano nel patrimonio delle imprese; infatti l'art. 5 comma 5, d. lg. n. 504, cit. è privo di disposizioni concernenti il trattamento specifico dei suoli del tipo suindicato, ma distingue tra fabbricati (compresi nel patrimonio delle imprese) ai quali sia attribuita la rendita catastale o per i quali sia stata proposta la rendita catastale e fabbricati privi di attribuzione di rendita catastale e per i quali non sia stata proposta la stessa rendita.
Relativamente ai fabbricati del primo tipo l'imposta è liquidata sul presupposto della rendita catastale, per quanto riguarda i fabbricati del secondo tipo l'imposta è liquidata in base ai valori d'acquisto, registrati nella contabilità d'impresa; dopo l'attribuzione della rendita catastale o dopo la proposta di attribuzione della stessa rendita cessa il regime della rilevanza del valore d'acquisto registrato in contabilità e l'imposta deve essere liquidata in base al valore catastale

LA LIBERTÀ DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA NELL'ATTIVITÀ DI RISCOSSIONE COATTIVA DEI CREDITI VANTATI DALLO STATO CONTRO IL COMUNE.

a cura del Dottor Giacomo Faso

1. Le conclusioni cui perviene il TAR *Toscana, Sez. I, con la sentenza del 21 Aprile 1993, n. 287*, non appaiono convincenti per le ragioni che esporremo; prima, però, è necessario dar conto del fatto e del contenuto della pronuncia.
2. La controversia insorta tra un comune e l'amministrazione delle finanze riguarda la riscossione di un credito vantato dallo Stato e già accertato in sede di giudizio civile.
Il credito si ricollega ad una vicenda che aveva visto il comune occupare per lungo periodo - probabilmente per esigenze di tutela dell'igiene, ma senza che vi fosse un titolo formale a legittimarne l'operato - un'area di proprietà statale e trasformarne una parte in modo irreversibile.
Il comune, assoggettato alla procedura di esecuzione coattiva, ne chiede la sospensione e poi, non avendola conseguita, impugna l'atto del direttore generale del demanio, con il quale si respinge l'istanza e si dispone che l'intendente di finanza dia corso all'esecuzione, nonché l'atto conseguente (dell'intendente), con il quale si impartisce l'ordine all'Ufficio del registro di provvedere in concreto all'esecuzione.
I motivi dell'impugnativa sono: incompetenza ed eccesso di potere sotto il profilo dell'omessa istruttoria e considerazione di fatti rilevanti e del difetto di motivazione per l'atto del direttore generale; illegittimità derivata per quello dell'Intendente.
Il TAR dichiara inammissibile il ricorso.
In proposito, per un verso, nota che il giudice amministrativo non può intervenire in punto di definizione dell'ammontare del credito, una volta che questo sia stato riconosciuto e accertato in sede di giudizio civile.
Per l'altro, e soprattutto, si basa sulla posizione di libertà attribuita nel nostro ordinamento al creditore, anche, pubblico.
Detta posizione farebbe assumere alle determinazioni intervenute nel caso di specie ed in particolare a

quella del direttore generale, che aveva deciso in ordine all'immediato pagamento del debito ed all'impossibilità di concedere dilazioni al comune, natura di atto politico.
La conseguenza è che sarebbe esclusa la possibilità di configurare in capo al comune ricorrente interessi giuridicamente rilevanti tutelabili in sede giurisdizionale.
3. L'argomentazione principale adoperata per dimostrare la presenza di un atto politico è questa seconda: in sostanza, il creditore pubblico (in ciò del tutto simile al creditore privato) avrebbe piena libertà di «pretendere tutto e subito, ovvero (di) concedere al debitore dilazioni e facilitazioni». Siffatta libertà - sembra di poter desumere - sarebbe identica a quella che si riscontra in relazione agli atti politici e proprio detto elemento - unito alla circostanza che si tratta di atto (di organo) dello Stato - indurrebbe a concludere per una qualificazione in tal senso del provvedimento del direttore generale.
La rappresentazione della posizione del creditore soggetto pubblico suscita, però, perplessità.
Quanto affermato dal TAR può essere vero per i soggetti privati. Essi, ove creditori, sono liberi di decidere in ordine alle concrete modalità di pagamento del debito: possono richiedere quanto dovuto totalmente e immediatamente, ma possono anche, ove lo ritengano, rinviare nel tempo la riscossione della somma ovvero facilitare in altro modo il debitore, ad esempio ed addirittura rinunziando per l'intero o in parte a ciò che loro si deve.
Diversa è, invece, la situazione per le amministrazioni pubbliche: la libertà di azione che caratterizza i soggetti privati non appare agevolmente configurabile.
4. Conviene considerare la sentenza da questo aspetto e subito notare che il TAR avrebbe potuto plausibilmente concludere anche, in realtà, per una qualificazione dell'attività di riscossione come attività (totalmente) vincolata anziché libera. E ciò alla luce di alcune affermazioni contenute nella stessa decisione.
Il giudice, invero, rilevato l'erroneo presupposto sul quale si basa il ricorso (la «presunzione dell'esistenza di una facoltà discrezionale in capo all'amministrazione demaniale circa la riscossione dei propri crediti»), riconduce l'assenza di discrezionalità alla duplice circostanza che, nel caso di specie, si tratta di eseguire un titolo che ha trovato definitivo riconoscimento e accertamento in sede giurisdizionale e che tale esecuzione costituisce (oltre che un diritto) «un vero e proprio dovere per gli organi statali a ciò preposti».
Ma il TAR non segue fino in fondo questa strada. Subito dopo, pur nella riconosciuta mancanza di facoltà discrezionali, fa salva - così anticipando le successive conclusioni in merito alla natura politica dell'atto - «la potestà... di concordare con il debitore forme agevolate di estinzione del debito», potestà che viene definita appunto come «espressione di una valutazione di opportunità politica».
Dunque, per il giudice, come si vede, da un lato, vi sarebbe attività vincolata: sul «se» della riscossione e sul «quanto» della somma da percepire; insieme, però, dall'altro, vi sarebbe un'attività «libera» e, proprio perché «libera», politica: essa riguarderebbe il «come» e il «quando» il credito deve essere riscosso (il potere, attribuito all'amministrazione, di definire, in accordo con il debitore, «forme agevolate di estinzione del debito» altro non è che il potere di decidere in ordine a detti aspetti: «come» e «quando»).
Preso atto di questa (se non contraddizione certo) difficile convivenza tra «vincolatezza» e «libertà», è inoltre da osservare che una eventuale qualificazione dell'attività nei soli termini di attività vincolata non avrebbe mutato l'esito finale della vicenda. Infatti, sulla premessa di una situazione di integrale «vincolatezza», non si sarebbe potuto dare rilievo giuridico alle aspirazioni del comune verso sospensioni e dilazioni.
Di conseguenza, neanche dal punto di vista ed al fine da ultimo indicati sarebbe stato necessario ricorrere alla nozione di atto politico.
5. Il problema, peraltro, è delicato e merita di essere esaminato in altra prospettiva, anch'essa suggerita dalla sentenza.
Come abbiamo visto, la conclusione raggiunta dal giudice deriva principalmente da una comparazione fra l'amministrazione procedente per la riscossione e il creditore privato.
Il parallelo privato-politico che fa da supporto alla decisione non è privo di fondamento.
È indubbiamente vero, in particolare, che l'attività privata (dei privati) non ha fini ad essa imposti dalla legge e che questa libertà nel fine è una caratteristica che l'assimila all'attività politica.
D'altra parte, in dottrina, non si è mancato di sottolineare che il profilo appena citato finisce con il rendere il potere negoziale maggiormente simile al potere politico che a quello discrezionale. E si sono tratte, altresì, conseguenze ulteriori in merito specificamente alla natura di enti di grande importanza (gli enti pubblici economici), i quali, operando in prevalenza attraverso l'adozione di atti di diritto privato, sarebbero da riguardare, almeno nelle ipotesi in cui il ruolo effettivamente esercitato è davvero rilevante, più come enti politici che come enti amministrativi.
Ciò ricordato, resta però il fatto che le due categorie concettuali, privato e politico, individuano fenomeni profondamente diversi e che, quindi, non possono essere adoperati in modo promiscuo o confuso. Ed, invece, un elemento di confusione è proprio introdotto dalla decisione, quando l'attività di riscossione, ove posta in essere da un soggetto pubblico, è ricondotta nella sfera politica semplicemente perché, non essendo considerata discrezionale (perché ritenuta vincolata), è sottratta ai limiti caratteristici della discrezionalità (congruità, adeguatezza, ragionevolezza, proporzionalità) e dunque è qualificata «libera».
Invero, partendo dal presupposto della «libertà» dell'attività, si sarebbe potuta seguire, come già accennato, un'altra strada. Una volta, infatti, definita «libera» la riscossione, nessun ostacolo pareva esservi a riportarla entro l'àmbito di un rapporto obbligatorio integralmente qualificato da princìpi e schemi del diritto privato. Si sarebbe così potuto evitare di fare ricorso a qualificazioni pubblicistiche («attività vincolata»,

«atto politico») che, per essere utilizzate a proposito di una stessa entità, rischiano di produrre un risultato di non agevole comprensione.
Del resto, e di nuovo, va osservato che, anche muovendosi in questa seconda alternativa, la vicenda avrebbe avuto conclusioni analoghe. In effetti, essendo l'amministrazione finanziaria libera, in quanto agente come un qualsiasi creditore, di fissare modi e tempi della riscossione, pure in tale ipotesi le scelte da essa operate in ordine a questi punti avrebbero rilevato (secondo le regole privatistiche) in via di mero fatto e non avrebbero potuto costituire oggetto di pretese da parte del comune giuridicamente tutelate e perciò azionabili davanti al giudice.
6. Vi sono, peraltro, ulteriori e più specifiche ragioni che, sotto un distinto profilo, escludono comunque la fondatezza, nella fattispecie, dell'applicazione della nozione di atto politico e che confermano che la strada percorsa, a prescindere dalle osservazioni precedenti, è senza sbocco.
La prima si ricollega all'organo: è da verificare se il Direttore generale del demanio sia davvero competente all'emanazione di provvedimenti qualificabili come atti politici.
La risposta sembrerebbe dover essere negativa. L'art. 31, nella sua formulazione letterale («atti o provvedimenti emanati dal Governo nell'esercizio del potere politico»), pare essenzialmente riferirsi agli organi di vertice dell'apparato governativo (Consiglio dei ministri, Presidente del Consiglio, ministri) titolari del potere di indirizzo politico, oltre che a qualche figura (es. : prefetto) con forte caratterizzazione politica. Certamente, però, esclude organi amministrativi, quale si può considerare il direttore generale del demanio.
Pertanto, le conclusioni della decisione in punto di natura politica del provvedimento avrebbero dovuto essere ben diverse.
Tale natura doveva essere anzitutto negata, per l'assenza nella fattispecie di uno dei due requisiti (nel caso quello soggettivo) che autorevole, seppur non recente, dottrina considera essenziali per la sussistenza della nozione di atto politico.
La seconda ragione deriva dalla considerazione dei profili oggettivi della problematica dell'atto politico.
Questo, infatti, o è espressione dell'attività «di direzione suprema della cosa pubblica («l'indirizzo politico») » o le si collega immediatamente per essere volto al «coordinamento e (al) controllo delle singole manifestazioni in cui... si estrinseca».
Ma nessuno di tali caratteri si rinviene nell'atto di cui si occupa la pronuncia annotata. Esso non è certamente atto di indirizzo politico e nemmeno si può dire finalizzato a coordinare e a controllare specifiche manifestazioni di tale indirizzo, essendo piuttosto diretto alla concreta cura e gestione di un interesse pubblico (quello ricollegantesi alla riscossione dei crediti) e potendosi, perciò, ricondurre nell'àmbito di un'attività tipicamente amministrativa.
Vi è poi il dato costituzionale.
L'art. 113 Cost., come noto, assicurata in generale la tutela giurisdizionale nei confronti degli atti dell'amministrazione, impone espressamente che tale tutela non sia «esclusa o limitata a particolari mezzi di impugnazione o per determinate categorie di atti».
In rapporto a detti princìpi, non è dubbio che la presenza di norme, che - come quella contenuta nell'art. 31, t. u. Cons. St. - escludono il sindacato del giudice in relazione a determinati provvedimenti, pone dei problemi.
Ciò è attestato, tra l'altro, dall'atteggiamento estremamente cauto assunto dal legislatore in altre occasioni (si pensi alla l. TAR, che non contempla una disposizione analoga all'art. 31), nonché dal comportamento tenuto in genere dalla giurisprudenza. Questa ha dato un'interpretazione molto restrittiva dell'art. 31, limitando al massimo i casi in cui è riscontrabile la presenza di un atto politico.
Un indirizzo diverso ha seguito la sentenza.
Si è visto come sia, per lo meno, dubbia la conclusione cui è pervenuta la decisione circa l'esistenza, nel caso di specie, di un atto politico.
In una situazione simile i princìpi di cui all'art. 113 Cost. e in particolare quello che impone di non escludere o limitare il sindacato del giudice in relazione a «determinate categorie di atti» dell'amministrazione avrebbero dovuto spingere verso un'esclusione dell'atto politico.
7. Ciò chiarito sulle possibili alternative a disposizione del TAR e sull'impraticabilità dell'ipotesi dell'atto politico, è da rilevare che vi è una soluzione più convincente.
In proposito, iniziamo subito con l'annotare che ampiamente condivisibile è la conclusione raggiunta dalla decisione in punto di natura vincolata, riguardo al «se» e al «quanto», dell'attività di riscossione.
Ma il problema rimane aperto in ordine ai restanti profili del «come» e del «quando».
A questo fine occorre verificare se vi è un qualche interesse pubblico che presidia all'esercizio della funzione consistente nella gestione delle risorse proprie di ciascuna amministrazione.
Ebbene, l'organo preposto a detta attività non sembra che abbia il potere di decidere liberamente delle relative modalità, mentre pare corrispondente ai princìpi ritenere che, nel porre in essere le decisioni di competenza, sia vincolato a farsi carico del fine che tali risorse siano utilizzate nel modo migliore possibile e in maniera da evitare al massimo aggravi di spesa per le pubbliche finanze e, quindi, per la collettività.
Questo interesse deve essere tenuto presente e perseguito anche quando si adottano provvedimenti in ordine alla riscossione dei crediti.
Un esempio può chiarire meglio quanto intendiamo dire: si pensi ad agevolazioni consistenti nell'accettazione, alla scadenza, del pagamento parziale della somma dovuta e nello scaglionamento in più rate successive del saldo della rimanente o, più semplicemente, nel rinvio del termine per l'adempimento in unica soluzione.
Non è dubbio che il ritardo con il quale, alla fine, in entrambe le ipotesi, si riscuoterà il credito comporterà per l'amministrazione un qualche danno economico e, quindi, un incremento di spesa.

Ma non è sicuro che un diverso comportamento non sia tale da produrre un danno ancora maggiore: potrebbe darsi l'eventualità in cui l'omessa concessione di dilazioni finisca per pregiudicare definitivamente, per il debitore, qualsiasi possibilità di far fronte all'obbligazione e, per il creditore, di conseguenza, la realizzazione del credito.
Tutto ciò, invero, può accadere anche nell'ipotesi di un rapporto fra privati. Ma, mentre il creditore privato è libero di adottare o non adottare un simile comportamento, il creditore-amministrazione risulta obbligato a fare propria quella soluzione che nel contesto dato appare la più adeguata alla luce dell'interesse pubblico prima indicato.
Dunque, la presenza di quell'interesse delimita e rende non «libero» il potere dell'amministrazione di decidere in punto di modalità e tempi della riscossione dei crediti pubblici, facendo venire in evidenza un decisivo elemento di diversità in relazione ai creditori privati.
D'altra parte, se anche si volesse prospettare una rilevanza meramente interna (o limitata ai rapporti fra l'amministrazione e i suoi agenti) della descritta situazione di possibilità di scelta vincolata da un fine da perseguire, gli atti costituenti esercizio della scelta sarebbero in ogni caso atti pubblici: interni, ma pur sempre atti pubblici.
Atti pubblici, dunque, non atti di diritto privato, e nemmeno, come afferma la decisione, atti politici: caratteristica essenziale di questi è, infatti, di essere atti liberi nel fine, mentre qui una libertà del genere manca, poiché la finalità che devono perseguire è loro imposta dalla legge.
8. Nella fattispecie vi è, però, un altro aspetto ancor più generale che l'Amministrazione finanziaria deve avere presente e che delimita la sua libertà di azione, fungendo da ulteriore profilo di differenziazione rispetto ai creditori privati e di ostacolo alla configurazione di un atto politico.
Emerge che il debito del comune era assai consistente, assommando ad oltre quattordici miliardi di lire. Viene altresì precisato che quella somma superava di «circa cinque volte il totale del bilancio comunale annuale di parte corrente», aggiungendosi che l'escussione avrebbe comportato «gravi pericoli... sulla possibilità di assolvimento dei compiti istituzionali» dell'ente.
È appena il caso di notare che tra tali compiti istituzionali ve ne sono di assai delicati, se non altro perché coinvolgono interessi di notevole importanza, addirittura di rango costituzionale: si possono ricordare per tutti le funzioni che i comuni esercitano in materia di assistenza, le quali riguardano appunto finalità pubbliche costituzionalmente rilevanti (art. 38 comma 1, cost.).
Ora, è da chiedersi se, di fronte al rischio che detti compiti e finalità possano risultare compromessi, lo Stato debba restare indifferente.
La nostra risposta è negativa.
Infatti, l'art. 97 Cost. sottolinea l'esigenza che l'amministrazione nel suo complesso funzioni nel miglior modo possibile e sia messa in grado di realizzare effettivamente gli scopi che è chiamata a perseguire.
Ciò avviene con il richiamo, nel comma 1, al principio del buon andamento, attraverso il quale si afferma una necessità di efficienza riferita non soltanto ai soggetti pubblici singolarmente considerati, ma anche all'amministrazione intesa nel suo insieme. Ne fa prova proprio la locuzione «amministrazione» (contenuta sempre nel comma 1), che, adoperata com'è in senso ampio e generale, finisce con il fare assumere a quel principio (del buon andamento) una valenza maggiore se letto in relazione al complesso dei soggetti pubblici piuttosto che in rapporto a ciascuno di essi.
Dell'interesse in questione, normalmente, le varie amministrazioni si faranno carico operando per il raggiungimento della massima efficienza possibile al loro interno.
Ma ciò in alcuni casi non basta. Anzi, la fattispecie in oggetto dimostra che il perseguimento dell'uno può porsi in contrasto con la soddisfazione dell'altro. L'obiettivo del buon andamento nell'àmbito dell'amministrazione statale avrebbe potuto risolversi (in ipotesi) nella riscossione totale e immediata del credito, ma questa avrebbe messo in crisi il comune e, con esso, la funzionalità complessiva dell'amministrazione, dal momento che importanti compiti pubblici non sarebbero stati più svolti e rilevanti interessi non avrebbero trovato concreta realizzazione.
In un'ipotesi del genere, come in altre analoghe, la finalità di tipo più generale - per quanto detto sopra in ordine alla formulazione letterale dell'art. 97, ma anche per la natura in certo qual senso «servente» dell'altra (in definitiva, il raggiungimento dell'efficienza «interna» di ciascuna amministrazione è funzionale all'obiettivo che sia efficiente la p. a. nel suo insieme) - deve, a nostro parere, prevalere.
D'altra parte, si può dubitare che, nel caso di specie, i due interessi appena ricordati siano davvero in contrasto tra loro.
Richiamiamoci, di nuovo, al fatto. Da esso risulta, come si è già rilevato, che l'entità della somma da riscuotere è tale da incidere pesantemente sul bilancio del comune. È altresì noto che il suo dissesto, per la stretta connessione tra finanza locale e finanza statale, può finire con il ripercuotersi sullo Stato, costretto in prospettiva a sobbarcarsi degli oneri per porre rimedio alla crisi.
Se tutto ciò è vero, i due interessi, nell'ipotesi specifica, sono probabilmente convergenti. Il perseguimento della finalità generale del buon andamento riferito all'amministrazione nel suo insieme e l'adozione di un comportamento conseguente ed adeguato a quella finalità (che, cioè, consenta al comune lo svolgimento dei propri compiti) verosimilmente significa anche evitare negative conseguenze ed aggravi di spesa per lo Stato e può, quindi, rappresentare il modo più corretto per soddisfare anche l'interesse concernente il buon andamento riferito all'amministrazione statale e la migliore gestione possibile delle sue risorse.
9. Volendo, dunque, ricapitolare le conclusioni fino al momento raggiunte in punto di natura dell'attività dell'amministrazione finanziaria volta alla riscossione del

credito, si può dire che essa si configura come vincolata per i profili relativi al «se» e al «quanto», mentre è discrezionale (in ragione di ciò che si è subito prima detto a proposito degli interessi da perseguire) per quel che concerne la determinazione delle modalità e dei tempi.
È da sottolineare che questa ricostruzione si prospetta più coerente di quella proposta dal TAR che, come si è visto, ha affermato il carattere vincolato della riscossione in ordine al «se» ed al «quanto» e, viceversa, ha collocato all'estremo opposto le valutazioni e le decisioni sul «come» e sul «quando», riportandole nell'àmbito dell'attività politica; inoltre impedisce di creare una situazione in cui, da un lato, l'amministrazione si trova in posizione di obbligo rispetto alla riscossione della somma (e alla misura stabilita in sede giurisdizionale) e, dall'altro, è, invece, titolare del potere del tutto libero di definire modi e tempi con cui il credito va riscosso.
Infine - ma anche questo deriva naturalmente dalle premesse enunciate - la riconduzione nell'àmbito della discrezionalità della potestà di determinare il «come» e il «quando» della riscossione consente un controllo - quello giurisdizionale - il quale non ci sarebbe - si è visto - ove quella potestà si dovesse qualificare come politica. E la presenza di tale controllo non è dato di secondaria importanza, in quanto rappresenta un antidoto contro un uso scorretto e discriminatorio del potere e una migliore garanzia che questo sia esercitato in modo legittimo.
10. Come si può notare, le questioni emergenti dalla decisione sono molteplici e complesse.
Non ultima, quella delle garanzie che si offrono al debitore nei confronti dello Stato creditore.
Tali garanzie sono maggiori o minori a seconda delle soluzioni (ricostruttive) seguite e praticate, ma resta il fatto che la strada dell'atto politico, oltre a rivelarsi carente su questo specifico piano, complica ulteriormente i problemi e si prospetta, per i motivi che si è cercato di esporre, come quella meno percorribile.

LA DISCIPLINA DELLA RESPONSABILITÀ GESTIONALE DEI DIRIGENTI DEGLI ENTI LOCALI

a cura del Dottor Giacomo Faso

La responsabilità dei dirigenti degli enti locali ha formato oggetto di un fondamentale riordino normativo con gli art. 51 comma 2 e 58 comma 1, l. 8 giugno 1990 n. 142, rispettivamente, attraverso il recepimento del principio di distinzione dei poteri di indirizzo e di controllo (spettanti agli organi elettivi) e la gestione (spettante ai dirigenti) e attraverso il principio di unicità del giudice (Corte dei conti), che veniva a colmare l'inconveniente dell'area di pratica esenzione da responsabilità in cui si erano trovati i funzionari grazie alla difficoltà dell'azione innanzi al giudice ordinario.
Ma ciò nel contesto di alcune norme basilari della Costituzione, in particolare degli art. 28 e 97.
Il buon andamento degli uffici avrebbe trovato poi uno sbocco significativo nella configurazione della responsabilità del risultato - tracciata già nella riforma del 1990, ma meglio precisata nel d. lg. 3 febbraio 1993 n. 29, e successive modificazioni, agli art. 3 e 20 - proprio in applicazione del sopracitato principio di distinzione delle competenze.
L'imparzialità - secondo aspetto del dettato di cui all'art. 97 Cost., correlato al principio di uguaglianza dei cittadini consacrato nell'art. 3, cost., avrebbe poi dato un'ulteriore, determinante connotazione alla responsabilità dirigenziale nel senso del perseguimento dell'interesse pubblico, attraverso, sì, l'individuazione del risultato (di gestione) così come fatta dagli organi elettivi (ma, si badi bene, con il dialogo e l'apporto dell'esperienza dirigenziale), però al contempo svincolato, sul piano gestionale, da inghippi, remore, influenze o ingerenze indebite degli stessi organi, in modo da realizzare il principio per cui i funzionari sono al servizio della nazione (nella specie: della comunità locale, comunale o provinciale), e non della maggioranza politica che ha esercitato quei poteri di indirizzo ai quali la gestione stessa si è attenuta.
A questo proposito non si può fare a meno di rilevare una lacuna (non di poca rilevanza) nell'attuale sistema di accertamento della responsabilità dei dirigenti attraverso un nucleo di valutazione nominato da quello stesso soggetto (di amministrazione elettiva) che dovrebbe essere pariteticamente sottoposto al rispetto del principio di distinzione delle competenze in parola: sta di fatto, però, che, inghippi, remore, influenze o ingerenze potrebbero avere un'occasione indiretta proprio nella fase di sostanziale controllo che è la costituzione del nucleo. A questo punto *de iure condendo* si aggiunge l'altro punto riguardante il controllo interno - tuttora in cerca di criteri e di punti di riferimento di rilevanza di diritto positivo - che, com'è noto, si affianca (distinguendosene) al controllo di gestione.
A seguito del riordino del 1990 ha continuato a

sussistere, in sede di azione di responsabilità esercitata dal procuratore (prima generale, ora regionale) della Corte dei conti il criterio di presunzione di responsabilità in testa al sindaco e presidente della provincia quale capo dell'amministrazione locale, ma ciò solo come effetto del ritardo di applicazione del principio di distinzione delle competenze.
Quando infatti queste, ben ritagliate nella normazione autonoma locale, si sono avviate a una concreta operatività di loro rispetto, quel criterio di accertamento si è ribaltato: per fatti gestionali indiziato non può essere e non è più il vertice elettivo, ma quello burocratico, proprio perché competente in tale campo gestionale.
A questo cambio di rotta ha contribuito il procuratore generale della Corte dei conti con apposito suo intervento di qualche anno fa.
Questo vertice può essere, di volta in volta, il dirigente del settore interessato, ma anche il segretario dell'ente, vuoi quale dirigente negli enti minori, vuoi quale coordinatore dei dirigenti in quelli più grossi. Un problema tuttavia nasce, nelle singole fattispecie, in relazione alla presenza del responsabile del procedimento.
Questa figura, voluta a giusta ragione dalla l. 7 agosto 1990 n. 241 (art. 6) ha rappresentato la logica integrazione di quel processo di riordino normativo sotto il profilo della trasparenza e dell'accesso.
A fronte del tradizionale anonimato, e conseguente ambiguità, della p. a. il cittadino si è messo - o meglio, visti i tempi che corrono, si è inteso mettere - nelle condizioni di conoscere il soggetto responsabile delle procedure riguardanti l'atto amministrativo che, perciò, è costretto a uscire allo scoperto, dando conto del suo operato.
Sul punto, per inciso, è da condividere la teoria dell'unicità di tale soggetto, e ciò per motivi di logica e di efficienza (secondo il principio sancito nell'art. 3. l. n. 241, cit.), anche se ciò non esclude una possibile pluralità di sub-procedimenti nell'ambito del procedimento *de quo*.
Ai fini dell'accertamento della responsabilità dirigenziale l'esistenza del responsabile in parola certamente ha la sua portata: il dirigente coordina e controlla, nell'ambito del suo settore, i responsabili del procedimento, ma questi suoi compiti non escludono la colpa (ora: grave) del responsabile del procedimento in una misura che, almeno astrattamente, non sia accollabile al dirigente in quanto, appunto, accollabile allo stesso responsabile.
Dico «astrattamente» perché l'art. 6, l. n. 241/1990, deve poi fare i conti con l'art. 20, d. lg. n. 29/1993, sul pubblico impiego, al quale va correlato, sia sotto il profilo della responsabilità dirigenziale (del risultato di gestione) sia sotto il profilo della responsabilità erariale in caso di danno che sia prodotto da fatti gestionali.
Sotto il primo profilo di responsabilità dirigenziale l'una forma (di responsabilità amministrativa: del dirigente) non esclude l'altra (del soggetto incaricato di un determinato procedimento): il dirigente è indirizzato, però, a una tensione massima nel suo esercizio del potere di autoorganizzazione, di controllo e di coordinamento nell'ambito del suo settore, affinché vengano ridotti al minimo, se non eliminati del tutto, i rischi di irregolarità procedimentali varie, tali da incidere sul piano dell'efficienza dell'azione amministrativa, sul quale il dirigente stesso risponderà poi in sede di raggiungimento del risultato voluto dall'amministrazione elettiva.
Il dirigente deve esprimere al meglio le sue capacità di autoorganizzazione, controllo e coordinamento, ma deve pure lottare per avere a disposizione le risorse necessarie, per evitare gli inconvenienti - non rari per la verità - di un apparato burocratico carente. Così, ad esempio, in caso di ritardi di istruttoria dovuti a un parere espresso tardivamente o ad un accertamento fatto tardivamente, il dirigente non potrà essere chiamato a rispondere di un risultato che egli stesso ha dimostrato, tempestivamente (anche nella fase di «contrattazione» con l'amministrazione degli obiettivi da raggiungere), irraggiungibile, attivandosi per quant'altro richiesto dal suo ruolo.
Sotto il secondo profilo di responsabilità (erariale) la colpa va individuata secondo i comuni criteri connessi con il comportamento tenuto - per regola - in relazione alle competenze di ciascuno. Così, nell'ipotesi sopra fatta, il dirigente non dovrà rispondere dell'eventuale danno prodotto all'ente se chiamato innanzi alla Corte dei conti oppure, similmente, nell'ipotesi analoga di comportamento omissivo del soggetto preposto all'accertamento di determinate entrate, se il dirigente stesso si sarà attivato, «nell'ambito delle sue possibilità», per evitare il danno.
È appena il caso di dire che la responsabilità erariale del dirigente è condivisa dal segretario dell'ente nella misura in cui dovesse risultare una qualche sua inadempienza nello svolgimento dei compiti di coordinamento e sovrintendenza previsti dalla legge, tale da incidere, nella fattispecie, sul nesso di causalità con l'evento dannoso.
Va da sé che, sotto l'aspetto del danno erariale, ciascuna unità di personale può risultare analogamente colpevole, secondo il suo ruolo, in riferimento al citato nesso di causalità.
Oltre al versante burocratico, pur specificamente «interno», riguardante il rapporto dirigente-altri responsabili, giova prendere in considerazione la posizione dirigenziale anche sull'altro versante dei rapporti con gli organi elettivi, e ciò in riferimento al principio fondamentale, più volte citato, di cui all'art. 51 comma 2, l. n. 142/1990 posto in correlazione, sul punto, alla norma di cui all'art. 3 comma 1, l. 20 dicembre 1996 n. 639, di conversione del d. l. 23 ottobre 1996 n. 543, che ha sancito l'insindacabilità delle scelte discrezionali della p. a.
Sotto questo aspetto verrebbe da chiedersi: atteso che i maggiori rischi di responsabilità amministrativa si incontrano nella gestione amministrativa, ora che questa è passata ai dirigenti, in che misura può realisticamente parlarsi di responsabilità a carico degli organi elettivi alla luce della l. n. 639/1996? Non si è passati, per caso, ci si potrebbe chiedere, da un eccesso all'altro nel senso che dalla vecchia area di esenzione di cui fruivano, di fatto, i funzionari (durante il vigore

del vecchio t. u. comm. prov. 1934 n. 383, e, cioè, prima della riforma del 1990), si sia passati, di fatto, ad analoga area in favore degli organi elettivi?
Alla domanda occorre rispondere almeno per un motivo: per capire, realisticamente, in quali termini l'evoluzione del sistema abbia indirizzato all'individuazione presuntiva del vertice burocratico, anziché del vertice di governo, com'è sempre stato in precedenza. È chiaro che l'azione del pubblico ministero non ha mai escluso la responsabilità di nessuno, nella fase processuale, se non nella stessa fase di istruttoria, ma si cerca di intravedere qualche termine del tema al di là delle singole fattispecie, e, cioè, di individuare i nuovi limiti tracciati dal più recente diritto positivo all'alveo della possibile responsabilità amministrativa nell'ente locale.
Va, anzitutto, sgombrato il terreno da ogni eventuale equivoco di discorsi sul merito. Pur a seguito dell'abrogazione del controllo regionale del merito con la riforma del 1990, è rimasto l'obbligo, per gli organi elettivi, di emanare atti validi anche sotto l'aspetto del merito, analogamente all'obbligo, pure rimasto, di emanarli validi sotto l'aspetto della legittimità, indipendentemente dal fatto della riduzione dei controlli da parte del comitato regionale di controllo, accentuata con la l. 15 maggio 1997 n. 127 c.d. Bassanini.
Un atto emanato nell'esercizio discrezionale può essere viziato nel merito e produrre danno all'ente, nulla più nulla meno rispetto a un atto viziato sotto il profilo della legittimità. Ciò va detto per escludere a priori che le «scelte discrezionali» siano insindacabili in quanto «scelte sempre di merito».
Le scelte discrezionali possono rappresentare anche l'esercizio di potere discrezionale disciplinato dalla legge, e, cioè, in qualche modo previsto, sia pure indirettamente o nei suoi limiti, spesso di diversa natura, e, quindi, oggetto di diverse normative.
Così, ad esempio, si può esprimere una scelta discrezionale di costruire un asilo nido piuttosto che un campo sportivo sul presupposto che rientri, come nella specie rientra, nella competenza dell'ente comune di intervenire nell'uno o nell'altro senso.
Altri aspetti della discrezionalità poi possono riguardare oltre all'*an*, anche il *quomodo* o il *quantum*. Una scelta discrezionale può, inoltre, contrastare con lo statuto o con i regolamenti dell'ente in ordine ai vari limiti di bilancio o alle varie procedure previste, ad es., in materia di erogazione di contributi. La scelta discrezionale di dare un contributo a un soggetto anziché a un altro deve preliminarmente assolvere questa «prova» di legittimità.
Per rispondere alla domanda prima posta, va riconosciuto che indubbiamente si è avuto un ridimensionamento radicale con quel principio di cui all'art. 51 comma 2, l.n. 142/1990, in quanto la responsabilità maggiore incombe in campo gestionale.
L'intervento dell'organo elettivo può risultare illegittimo in riferimento all'esercizio dei poteri di indirizzo, ma anche in riferimento all'esercizio dei poteri di controllo: se si vuole far correlare il citato principio della riforma alla citata norma della l.n. 639/1996, ci si deve limitare, a mio avviso, alla prima specie di interventi di parte elettiva, senza estendere il campo (che fruisca più tipicamente della insindacabilità) ai controlli. L'esercizio dei poteri di controllo rimane non toccato - almeno nell' an: salvo il *quomodo* - dalla portata della norma stessa per sua natura in quanto riguardante un obbligo istituzionale consacrato dall'art. 97 Cost.
Il contesto costituzionale infatti continua ad essere il binario di ogni altro principio o corollario ribadito dal legislatore ordinario.
Il che, è ovvio, non riguarda e non esclude ogni altro discorso sui criteri di concreta operatività, che rimangono liberi purché contenuti in un ambito di razionalità.
Fatta questa precisazione, rimane da chiedersi se e in che misura possa sorgere, allora, responsabilità amministrativa a carico dell'organo elettivo in occasione di suoi interventi di indirizzo.
La risposta è strettamente collegata al problema della natura innovativa o meno della norma della l. n. 639/1996. In tal senso se ne presuppone la natura non innovativa, non in quanto il principio dell'insindacabilità esisteva già da prima (ciò ancora non basta per capire la *ratio* della disposizione), ma perché non risultano metri diversi da quello già individuato da tempo dalla giurisprudenza nel senso dell'esistenza, per le scelte discrezionali, del solo limite della ragionevolezza. Ciò va detto, anche se con qualche precisazione di carattere temporale in riferimento alla modifica apportata all'art. 108, d. lg. 25 febbraio 1995 n. 77 dall'art. 9 comma 4, l. Bassanini 2.
La Corte dei conti ha sempre seguito questo principio della ragionevolezza per sindacare il comportamento dei soggetti chiamati a rispondere di danno all'ente, andando al di là dei singoli atti per considerare il contesto operativo dei soggetti medesimi. In tal senso il giudice contabile è «entrato nel merito» per verificare l'*iter* logico o le motivazioni logiche alla base dei comportamenti, anche di quelli omissivi.
In ciò il giudice stesso ha precorso i tempi attuali che vedono una valorizzazione di diritto positivo (vedi, ad esempio, oltre alla normativa di cui all'art. 3, l. n. 241/1990 e dell'art. 20, d. lg. n. 29/1993, la norma di cui all'art. 1, l. 14 gennaio 1994 n. 20) dell'efficienza della gestione nel suo complesso e del risultato.
Ovviamente, ciò vale non solo per gli organi elettivi, ma anche per l'apparato burocratico in tutti quegli aspetti prima considerati della responsabilità.
Se l'interesse pubblico è perseguito dalla norma di legge con riguardo ai vari scopi settoriali, all'amministratore elettivo spetta il compito di scegliere il modo con il quale raggiungere detti scopi, valutando liberamente, di volta in volta, le circostanze.
Non risultano elementi per disattendere il principio della ragionevolezza e l'eventuale prevaricazione del relativo limite fa soccombere l'altro principio di insindacabilità: le scelte discrezionali (adeguatamente motivate), sono sindacabili ove se ne accerti l'irragionevolezza.
Ancor prima di questa fase di sindacabilità c'è l'eventuale esercizio dell'autotutela, a cui sono tenuti, ove occorra, anche i dirigenti.

Un discorso a parte va fatto, come prima accennato, per l'esercizio dei poteri di controllo in quanto ancorato a un preciso obbligo giuridico di *facere*, secondo il ruolo assegnato agli organi di governo.
L'attività dirigenziale di natura gestoria va sottoposta a controllo nei modi previsti attraverso una delle figure che si rivelino sintomatiche sotto l'aspetto dell'eccesso di potere quale vizio di legittimità degli atti, ma anche, e specialmente, attraverso gli indici rivelatori del grado di efficienza gestoria in quanto richiesta ai fini del raggiungimento del risultato di gestione.
Sotto il primo aspetto di verifica in modo analogo procederà il giudice amministrativo, sotto il secondo pure in modo analogo procederà in ipotesi di danno erariale - ma in più rispetto al primo - quello contabile, che meglio valuterà, come prima accennato, il comportamento in un'ottica allargata alla gestione nel suo complesso, al di là dei singoli atti: questo secondo tipo di riscontro si avrà pure, anche senza ipotesi di danno specifico attraverso il nucleo di valutazione con riguardo al raggiungimento o meno degli obiettivi fissati dall'amministrazione.
Questo aspetto della discrezionalità merita tutta l'attenzione da parte degli amministratori, più di quanta, molto spesso, ne sia stata riservata finora.
Una forma d'intromissione nella gestione può anche basarsi su comportamenti dei funzionari, tenuti magari secondo intese tacite con l'organo elettivo (esecutivo), e non seguiti da appositi interventi in sede consiliare ai sensi dell'art. 32 comma 1, l. n. 142 del 1990.
Una cattiva gestione dirigenziale può vedere coinvolti infatti i soggetti di parte elettiva per mancanza di controlli sui dirigenti in quanto responsabili secondo le loro competenze.

L'INCENTIVAZIONE DELLA PRODUTTIVITÀ INDIVIDUALE NEL NUOVO PUBBLICO IMPIEGO: IL CASO DEGLI ENTI LOCALI

a cura del Dottor Giacomo Faso

1. La riforma del pubblico impiego, realizzata con la l. 23 ottobre 1992 n. 421 ed i successivi d. lg. 3 febbraio 1993 n. 29, 10 novembre 1993 n. 470 e 23 dicembre 1993 n. 546, impone alle pubbliche amministrazioni di ripensare il proprio approccio a molti dei problemi gestionali ed organizzativi che caratterizzano l'assetto del lavoro alle dipendenze di enti pubblici; fra essi si colloca il nuovo regime della incentivazione alla produttività, che presenta rilevanti implicazioni sia sul versante del ruolo attribuito dalla riforma alla dirigenza sia quanto alla riorganizzazione dell'impiego pubblico secondo criteri «manageriali» di valorizzazione delle risorse umane in ottica di efficacia ed efficienza.
È noto, infatti, che la cosiddetta «privatizzazione» del pubblico impiego si gioca, in buona sostanza, in duplice prospettiva.
In primo luogo, essa si pone come strumento normativo fondamentale per la tendenziale riconduzione del pubblico impiego entro la disciplina civilistica del rapporto di lavoro subordinato nell'impresa privata: si tratta di assoggettare il lavoro alle dipendenze da enti pubblici allo stesso trattamento normativo del lavoro privato, mediante la contrattualizzazione del rapporto, pur nei limiti in cui tale contrattualizzazione possa realizzarsi, o, comunque, sia stata effettivamente realizzata dalle disposizioni del decreto e, a monte di queste, della legge-delega).
Entro tali limiti, comunque, la «privatizzazione» giunge ad incidere profondamente sulla natura del rapporto di pubblico impiego, che diviene contrattuale (in senso civilistico); sul regime delle fonti di disciplina del rapporto (che è retto dalle norme civilistiche e dai contratti collettivi); sul regime della giurisdizione (devoluta al pretore in funzione di giudice del lavoro). A fronte di ciò, peraltro, seguitano a sussistere rilevanti aspetti pubblicistici del rapporto, segnatamente in tema di responsabilità (con esclusione della responsabilità disciplinare, in certa misura passibile di disciplina contrattuale).
In secondo luogo, la «privatizzazione» si qualifica come normativa di riforma organizzativa della pubblica amministrazione attraverso la ristrutturazione del pubblico impiego innanzitutto nell'assetto della dirigenza, nonché - più ampiamente - nella «flessibilizzazione» della gestione delle risorse umane mediante l'impiego di tecniche e moduli organizzativi, gestionali e dirigenziali tipici delle strutture private; fra essi, assume particolare rilievo la incentivazione della produttività collettiva e della qualità delle prestazioni individuali.
Proprio tale «gestione flessibile dell'impiego», in qualche misura ispirata al modello dell'impresa privata, costituisce l'aspetto sul quale si gioca gran parte del portato innovativo della riforma del pubblico impiego. Su di essa fanno perno molte disposizioni dei nuovi contratti collettivi di lavoro dei dipendenti pubblici, fra i quali pare meritevole di particolare attenzione quello per i dipendenti degli enti locali.
2. Snodo centrale della riforma della dirigenza, è la separazione fra politica ed amministrazione.
Tale principio - peraltro anticipato dalla l. 8 giugno 1990 n. 142 di riforma delle autonomie locali - impone di distinguere fra l'attività di governo dell'ente (che

comporta l'individuazione delle priorità ed è, pertanto, connessa con valutazioni di contenuto tendenzialmente politico), e l'attività di gestione degli apparati amministrativi, cui compete portare a realizzazione gli indirizzi che esprimono le linee di governo dell'ente stesso.
L'attività di gestione, che non può essere radicalmente separata dal piano delle scelte di indirizzo, accanto al quale si pone in qualche misura senza soluzione di continuità, si connota, ciononostante, per il prevalente carattere professionale, per l'esigenza di essere assegnata a personale specificamente preparato, in grado di esprimere adeguate competenze tecnico-professionali.
In tale ottica, il regime della dirigenza si caratterizza per l'abbandono di una mentalità eccessivamente burocratica, ancorata al solo rispetto dei vincoli formali dell'attività svolta e scarsamente orientata alla sua considerazione in termini globali e di risultato (si tratta, cioè, di abbandonare quella che è stata definita la «filosofia dell'adempimento» per approdare alla «filosofia del risultato»; di far consistere, in altri termini, l'adempimento dei doveri professionali nel raggiungimento del risultato ottimale delle strutture cui si è preposti); per l'incremento della responsabilità dei dirigenti, che si esprime anche attraverso la riduzione quantitativa e la valorizzazione qualitativa delle funzioni direttive, con prevalente attenzione al contenuto sostanziale dell'attività svolta rispetto alla qualifica formalmente rivestita; per la parallela effettiva riqualificazione - da parte degli organi chiamati a definire la struttura organizzativa degli enti - dell'attività dirigenziale in relazione al risultato cui essa è indirizzata, in modo che ai dirigenti sia realmente consentito di sviluppare compiutamente la professionalità loro richiesta ed espressa dalle rinnovate responsabilità di cui sono gravati.
3. Entro il panorama che si è appena tracciato si colloca l'attività di valutazione, che interessa la dirigenza sia come soggetto attivo (i dirigenti sono chiamati a valutare la qualità della prestazione delle strutture cui sono preposti e dei singoli addetti), sia come soggetto passivo (gli stessi dirigenti sono oggetto di valutazione secondo le modalità e con le conseguenze previste dal d. lg. n. 29 del 1993).
Quanto al primo aspetto del problema (la valutazione delle strutture e del personale ad opera dei dirigenti), alle disposizioni del decreto si sono affiancate le disposizioni contenute nel contratto collettivo per il personale degli enti locali (segnatamente agli art. 33 e 34); mentre i profili che attengono alla valutazione dell'attività prestata dai dirigenti stessi sono regolati direttamente dal decreto (art. 20), nonché - da ultimo - dal contratto collettivo del personale dirigenziale.
Il tema si presta, dunque, a molteplici prospettive d'analisi.
Con riferimento all'attività valutativa assegnata ai dirigenti nei confronti delle strutture e del personale che dipendono da essi, occorre in primo luogo chiarire se tale attività di valutazione si inquadri esclusivamente nell'ambito della gestione amministrativa, o attenga anche alla funzione di governo degli enti (con la conseguenza, per quanto riguarda il comune, di coinvolgerne gli organi politicamente responsabili, ed in primo luogo il sindaco).
È indubbio che la verifica dei risultati, nella misura in cui consiste nell'esame della produttività (efficacia ed efficienza) espressa dalle strutture, costituisce attività di forte valenza tecnico-professionale, ed esprime un aspetto qualificante delle competenze proprie della dirigenza.
Non a caso l'art. 17, d. lg. n. 29 del 1993, che delinea le «funzioni di direzione del dirigente», gli attribuisce «la verifica periodica del carico di lavoro e della *produttività dell'ufficio*», nonché «la verifica sulle stesse materie riferita ad ogni singolo dipendente e l'adozione delle iniziative nei confronti del personale, ivi comprese in caso di insufficiente rendimento (...) le iniziative per il trasferimento ad altro ufficio o per il collocamento in mobilità»; sempre al dirigente spetta «l'attribuzione di trattamenti economici accessori».
In quest'ottica, il contratto assegna ai dirigenti funzioni centrali nell'attivazione degli istituti di incentivazione della produttività, specie con riferimento all'incentivazione della qualità della prestazione individuale (art. 34).
Proprio in relazione al riscontro della qualità individuale della prestazione - che va condotto sulla scorta dei criteri di cui all'art. 34 del contratto, non agevolmente esprimibili in termini quantitativi - la valutazione operata dal dirigente si muove sul terreno della discrezionalità tecnica (per usare un'espressione della quale non paia eccessivo il sapore amministrativistico), collocando in primo piano la responsabilità professionale e le competenze proprie del dirigente: si tratterebbe, dunque, di attività tipicamente gestionale, in quanto tale assegnata alla responsabilità dei dirigenti; sicché rientrerebbe nella loro competenza esclusiva la stessa scelta delle tecniche e delle modalità di valutazione (incluse le metodiche destinate a rendere omogenei giudizi espressi da una pluralità di dirigenti che valutano l'attività dei dipendenti secondo ottiche inevitabilmente diverse).
4. Ciò posto, non si deve peraltro trascurare che la valutazione del grado di efficacia-efficienza delle strutture amministrative e del relativo personale non può considerarsi - nell'ottica della riforma - né come attività indirizzata al mero accertamento statistico delle condizioni delle strutture stesse; né come strumento di semplice riconoscimento economico dell'impegno personale o collettivo (ancorché connotato da caratteri di gratificazione meritocratica più evidenti rispetto all'esperienza del passato). Essa costituisce, con tutta evidenza, un'attività destinata, attraverso il monitoraggio continuo dell'azione amministrativa e dei suoi attori, al miglioramento dell'amministrazione, al costante adeguamento della sua organizzazione ed alla razionalizzazione della relativa spesa.
Tali caratteristiche paiono particolarmente sottolineate proprio dal contratto collettivo.
Esso, infatti, precisa che il fondo per la qualità della prestazione individuale «è finalizzato alla valorizzazione delle capacità dei dipendenti e del loro contributo alla efficienza delle amministrazioni» (art. 31),

soggiungendo che esso ha lo «scopo di valorizzare la capacità dei dipendenti ed il loro contributo alla maggiore efficienza delle amministrazioni e alla qualità del servizio pubblico» (art. 34); il fondo per la produttività collettiva «è finalizzato alla erogazione di compensi legati alla produttività collettiva ed al miglioramento dei servizi» (art. 31), onde «promuovere il miglioramento organizzativo dell'attività gestionale o progettuale delle strutture dell'ente per la realizzazione di progetti-obiettivo, di piani di lavoro e di altre iniziative predisposte dai dirigenti e finalizzate al conseguimento di più elevati livelli di efficienza e di efficacia dei servizi istituzionali con particolare riferimento a quelli rivolti all'utenza anche attraverso l'ampliamento dei periodi di apertura degli uffici al pubblico e la conseguente articolazione e flessibilizzazione degli orari» (art. 33).
Tale ultimo fondo è considerato di particolare importanza, ed al suo incremento possono essere destinate eventuali economie di spesa realizzate nell'utilizzo degli altri fondi di finanziamento dei trattamenti economici accessori, ivi compreso quello per la qualità della prestazione individuale.
Sia per quanto attiene alla produttività individuale sia per quanto attiene alla produttività collettiva, «i risultati raggiunti da ciascuna amministrazione in termini di maggiore produttività e di miglioramento del livello qualitativo e quantitativo dei servizi sono oggetto di monitoraggio da parte del competente servizio per il controllo interno o del nucleo di valutazione di cui all'art. 20 del D. L.vo n. 29 del 1993. L'attività di monitoraggio si conclude con un rapporto da trasmettere all'ARAN».
Quanto a tali servizi o nuclei di valutazione, giova ricordare che essi hanno il compito di verificare «mediante valutazioni comparative dei costi e dei rendimenti, la realizzazione degli obiettivi, la corretta ed economica gestione delle risorse pubbliche, l'imparzialità ed il buon andamento dell'azione amministrativa». I parametri di riferimento del controllo sono determinati annualmente «anche su indicazione degli organi di vertice»; i nuclei di valutazione *«rispondono esclusivamente agli organi di direzione politica»*.
Ne risulta un quadro complessivo per cui l'incentivazione della produttività - collettiva ed individuale - s'inquadra nel complesso delle azioni destinate all'incremento quali-quantitativo dell'azione amministrativa svolta dall'ente, e della sua esatta corrispondenza agli obiettivi cui tale azione è indirizzata, sotto il controllo e la direzione degli organi di conduzione politica. La produttività, allora, acquista un ruolo decisivo anche ai fini del governo dell'ente, e non può collocarsi sul piano meramente gestionale, coinvolgendo aspetti ed oggetti ulteriori rispetto a quelli attribuiti all'esclusiva competenza tecnico-professionale dei dirigenti.
Non pare, dunque, potersi escludere che anche con riferimento all'attivazione degli istituti di incentivazione della produttività - tanto collettiva (in relazione alla quale trova ampio spazio anche la contrattazione decentrata) quanto individuale - spetterà comunque agli organi di governo la definizione degli obiettivi e dei programmi da attuare (cfr. art. 3, d. lg. n. 29 del 1993), con l'indicazione delle eventuali priorità e delle direttive generali per l'azione amministrativa e per la gestione (cfr. art. 14, d. lg. n. 29, cit.), cui i dirigenti dovranno attenersi nell'attivazione dell'istituto.
Ciò soprattutto laddove essa implichi l'effettuazione di scelte, ed imponga la necessità di individuare, tra le molteplici possibilità, ciò che paia prioritario incentivare. Nell'ambito dell'indirizzo politico-amministrativo così definito troverà poi ampia esplicazione la responsabilità tecnico-professionale dei dirigenti, chiamati ad individuare il merito ed a premiarlo.
5. Entro le coordinate che si sono sopra illustrate occorre tentare la soluzione dei problemi che l'applicazione concreta degli istituti di incentivazione non potrà non porre.
Essi sono, ovviamente, molteplici. In questa sede si vuol porre l'accento soprattutto sulle questioni relative all'incentivazione della «qualità della prestazione individuale» (art. 34); questioni che possono ricondursi a due ordini di problemi.
In primo luogo, va notato che l'art. 34 del contratto collettivo definisce con sufficiente chiarezza l'orizzonte nel quale si colloca la valutazione della prestazione individualmente resa dai singoli dipendenti, destinata a «valorizzare la capacità dei dipendenti ed il loro contributo alla efficienza delle amministrazioni e alla qualità del servizio pubblico»: coordinate non immediatamente traducibili, di per sé, in parametri quantitativi (come conferma la lettura degli indici di qualità della prestazione individuale direttamente indicati nel contratto).
In tal modo, il contratto sembra in qualche misura sottrarsi alle indicazioni fornite dalla direttiva impartita dal governo all'ARAN per la stipula dei contratti collettivi dei pubblici dipendenti, ove si legge che «al fine di realizzare la migliore efficienza dell'organizzazione e l'efficacia dell'azione svolta dalle pubbliche amministrazioni, occorre provvedere a definire *standard* di rendimento e di risultato e criteri obiettivi di verifica e di misurazione», con «l'ausilio di metodologie di valutazione che consentano l'impiego di *standard* di esecuzione differenziati secondo il tipo di attività individuale e di gruppo», rendendosi così indispensabile che «i nuovi contratti collettivi definiscano, in termini generali, i parametri degli *standard* di rendimento e di risultato». La direttiva sembrerebbe dunque privilegiare l'aderenza a *standard* prefissati come strumento essenziale di valutazione delle prestazioni professionali dei dipendenti. Lo *standard* costituisce un criterio di valutazione obiettivo e astrattamente quantificabile, in modo che la valutazione eseguita con riferimento ad esso può essere oggetto di vaglio ulteriore sulla base di elementi estrinseci, e si rende apprezzabile in termini di congruità formale piuttosto che contenutistica. In altre parole: il riscontro di produttività che si esegua sulla scorta di uno *standard* prefissato può essere apprezzato in termini di legittimità. Ne deriva che la valutazione della prestazione professionale individuale, quando fosse tutta impostata in base al riscontro di aderenza rispetto a *standard* quantitativi predeterminati, correrebbe il rischio di collocarsi in un'ottica ancora ed eccessivamente pubblicistica, anziché costituire

uno strumento di «privatizzazione» sostanziale del rapporto di pubblico impiego e della sua gestione concreta.
Il contratto, viceversa, tenta di ridurre tale rischio preferendo costruire la valutazione della produttività individuale come espressione specifica della professionalità dei dirigenti, di cui costituisce un aspetto particolarmente qualificante: le indicazioni ed i criteri definiti dal contratto, infatti, portano la valutazione in parola a giocarsi sul piano della discrezionalità tecnico-professionale dei dirigenti, escludendo (o, meglio, riducendo gli spazi per) un riscontro successivo in termini di legittimità (com'è inevitabile, in regime di privatizzazione). La valutazione, allora, andrà apprezzata in ottica esclusivamente contenutistica, nella sue implicazioni con il raggiungimento del risultato cui è indirizzata l'attività dirigenziale; ed in tale ottica pare agevolmente collocabile la previsione contrattuale (art. 34) che impone di rendere pubbliche le decisioni adottate dai dirigenti in materia di incentivazione della qualità della prestazione individuale, di evidenziare le motivazioni di tali decisioni a richiesta del singolo lavoratore o delle organizzazioni sindacali, e di sottoporre eventuali controversie applicative a conciliazione in sede sindacale.
6. Il secondo ordine di questioni sul quale è opportuno soffermarsi, è dato dall'interpretazione e dall'applicazione della norma che prevede di attribuire i premi individuali di produttività ad una percentuale massima del 15% del personale in servizio per ciascuna qualifica, con l'evidente intento di evitare l'attribuzione «a pioggia» delle incentivazioni.
È, dunque, indispensabile domandarsi in che modo operare la selezione del personale da incentivare.
Una prima osservazione, forse empirica, è data dalla constatazione che in numerosi enti, ove si volesse individuare un dipendente per qualifica in ogni unità organizzativa, non sarebbe possibile attribuire il premio a personale inserito in tutti gli uffici, poiché il limite del 15% lo impedisce: con la conseguenza di poter assegnare il premio solo a personale inserito in taluni uffici, con esclusione degli altri (il che, peraltro, è coerente con l'esigenza di attribuire il premio incentivante solo «ai migliori» - al miglior 15% individuato per ogni qualifica - sulla base di una graduatoria trasversale rispetto a tutti gli uffici).
Per far ciò, è necessario passare attraverso le indicazioni fornite dai dirigenti preposti alle singole unità organizzative (col rischio supplementare di indurre i singoli dirigenti a formulare giudizi ugualmente positivi e tendenzialmente indifferenziati per tutti i dipendenti del proprio ufficio, rinviando alla graduatoria generale l'onere di operare la vera e propria selezione tra essi), mediante l'adozione di adeguati strumenti valutativi e statistici per l'omogeneizzazione dei diversi giudizi di valore così formulati. A prescindere dalla maggior o minore complessità tecnica di tale metodica, occorrerebbe comunque impostare la valutazione su elementi standardizzati comuni a tutti gli uffici ed a tutti i dirigenti, in modo da rendere le varie valutazioni reciprocamente compatibili e, soprattutto, reciprocamente commensurabili.
Siffatta applicazione della normativa contrattuale, pertanto, potrebbe esporsi al rischio di depotenziare il portato innovativo della disciplina in materia di incentivazione, incentrata, come si è visto, sull'autonoma e responsabile valutazione operata dal singolo dirigente nell'esercizio della propria professionalità, in termini di ampia discrezionalità tecnica.
7. Le considerazioni appena svolte rendono il senso delle difficoltà applicative dell'istituto.
A chi scrive, pare che di esse si possa tentare una soluzione sia sottolineando il ruolo, l'autonomia, la professionalità e le responsabilità dei singoli dirigenti in relazione all'applicazione dell'istituto; sia sviluppando le implicazioni *lato sensu* politiche che l'incentivazione della produttività non può non rivestire, per le ragioni che si sono illustrate in precedenza.
Sulla base di tali premesse, pare ipotizzabile l'attivazione dell'istituto facendo perno su due elementi essenziali: in primo luogo, una decisione politico-amministrativa (riservata agli organi di governo dell'ente) che, con adeguata cadenza temporale, tenendo conto delle esigenze dell'ente e della necessità di indurre incrementi di efficacia-efficienza in taluni settori organizzativi a preferenza di altri, individui gli uffici presso i quali attivare l'applicazione dell'istituto, delimitando con ciò stesso i segmenti di personale entro i quali individuare il «miglior» 15% di ogni qualifica (riconoscendo ad ognuno degli uffici così individuati la possibilità di attribuire il premio incentivante ad uno o più dipendenti meritevoli per ogni qualifica); in secondo luogo, entro siffatte linee di indirizzo, il riconoscimento ai dirigenti degli uffici individuati dalle più ampie autonomia e responsabilità nell'indicazione dei singoli cui attribuire il premio, in coerenza con la filosofia dell'istituto.
8. Come già si diceva, accanto all'attività valutativa esplicata *dai* dirigenti, si colloca quella esplicata sui dirigenti, in relazione al loro operato ed ai risultati che esso ha prodotto.
A tanto è dedicato l'art. 20, d. lg. n. 29 del 1993; ma il tema trova riscontri normativi pressoché in tutte le norme che si occupano della dirigenza, onde individuarne il ruolo e distinguerlo da quello dell'indirizzo politico. Il riferimento è, ovviamente, agli art. 3 e 14, d. lg. n. 29/1993, nonché, prima ancora, all'art. 2 della legge-delega.
Dal canto suo, il contratto collettivo per i dirigenti degli enti locali ha affrontato la questione all'art. 42, di cui si dirà qualcosa fra breve.
Prima, però, pare opportuno richiamare ed approfondire brevemente il concetto di «gestione amministrativa» (che costituisce, come si è detto più volte, il cuore delle funzioni dirigenziali).
Tale concetto va inquadrato sulla base di due considerazioni: da un lato, la consapevolezza che anche l'attività gestionale, pur essendo distinta dalla politica, comporta scelte e non si riduce mai a mera esecuzione; da altro lato, che il raccordo tra i due livelli (politica e amministrazione), impostato onde evitare che l'amministrazione si colori di contenuti eccessivamente tecnocratici che finiscano per renderla insensibile

alle scelte di fondo operate dai titolari del potere politico, si gioca in misura estremamente significativa sul piano dei controlli, riferiti non più e non tanto ai singoli atti posti in essere dall'amministrazione, ma al risultato complessivo della gestione.
Come è stato detto efficacemente, l'indirizzo politico, distinto ma non separato dall'amministrazione, non è un indirizzo «disarmato»: possiede un'arma importante, che è la responsabilità dei dirigenti.
È possibile, allora, leggere l'attività amministrativa (specie con riferimento agli enti locali, ed in particolare ai comuni) come la risultante del rapporto politica-amministrazione, che si esprime in un sistema coerente incentrato su un *continuum* dato dalla definizione degli indirizzi e delle priorità, dalla loro realizzazione mediante la gestione delle strutture, e dalla costante verifica di essa espressa in termini di responsabilità dei vertici delle strutture stesse (i dirigenti): in quest'ottica, la valutazione dell'attività dirigenziale diviene uno snodo ineludibile del modello di amministrazione pubblica delineato dal legislatore negli ultimi anni, a partire dalla l. n. 142 del 1990 per giungere al d. lg. n. 29 del 1993 (nell'ampio solco tracciato da tali precedenti riesce a collocarsi anche il recente d. lg. 25 febbraio 1995 n. 77, recante «Ordinamento finanziario e contabile degli enti locali»). È proprio in questa prospettiva che si colloca l'art. 20, d. lg. n. 29 del 1993, il quale, sotto la rubrica «Verifica dei risultati. Responsabilità dirigenziali», disciplina simultaneamente i servizi di controllo interno ed i nuclei di valutazione, e il regime della responsabilità dirigenziale.
A fronte di tanto, le disposizioni del contratto collettivo per i dirigenti degli enti locali forniscono (scarne) indicazioni sostanzialmente riproduttive del testo legislativo, ma non prive di qualche ambiguità.
L'incentivazione della qualità della prestazione individuale non si colloca totalmente sul versante degli istituti premiali, ma si inquadra nella retribuzione dei dirigenti, di cui costituisce una voce come «retribuzione di risultato» (art. 32), mentre solo una parte (50%) del fondo destinato a finanziare tale voce retributiva è attribuita, nella forma di «premi di qualità», a non più del 20% dei dirigenti (art. 42); con l'ulteriore avvertenza che, per determinare tale quota, non dovranno considerarsi i dirigenti che già godono di incentivi riconosciuti a «particolari categorie di dirigenti, quali, ad esempio, quelle di cui all'art. 69, comma 2, del D. P.R. n. 268 del 1987 e all'art. 18 della legge n. 109/1994 » (art. 43 e 36).
D'altro lato, a mente dell'art. 42 del contratto, la verifica stessa della qualità della prestazione dirigenziale si colloca «nel più ampio processo di valutazione di cui all'art. 22, sulla base del grado di raggiungimento di predefiniti obiettivi e/o livelli di prestazione»: sicché anche sotto questo profilo, non essendo del tutto chiaro il discrimine fra l'istituto premiale e la normale attivazione del controllo e della valutazione sui dirigenti (non solo ai fini della gratificazione economica, ma anche per il successivo affidamento di nuovi incarichi dirigenziali, nonché per il riscontro di risultati negativi con eventuale risoluzione del rapporto: si veda l'art. 22 del contratto), non si pone in primo piano il carattere accessorio - e, quindi, premiante - dell'incentivazione, ma essa risulta globalmente inserita nel novero delle peculiarità della posizione dirigenziale.
9. Tra i compiti dirigenziali oggetto di valutazione ex art. 20, d. lg. n. 29/1993 e in base alle disposizioni dell'art. 42 del contratto collettivo, si colloca anche l'attività di gestione degli istituti d'incentivazione alla produttività destinati al personale comune.
Giova rimarcare che l'attivazione di tali incentivi costituisce un banco di prova estremamente significativo per saggiare le fondamentali innovazioni introdotte dalla legislazione di riforma non solo e non tanto nell'assetto del pubblico impiego, ma soprattutto nell'organizzazione amministrativa e nel funzionamento delle strutture burocratiche.
Per questa ragione è senz'altro opportuno fare della materia un terreno di sperimentazione; anche perché l'attuazione delle disposizioni espresse in merito dal contratto collettivo dei dipendenti degli enti locali impone alle amministrazioni interessate di operare scelte organizzative ed applicative non facili, optando fra diverse ipotesi interpretative delle norme contrattuali.
È di decisiva importanza non sprecare l'occasione che il contratto fornisce per tradurre in concreto le indicazioni di fondo contenute dalla legislazione di riforma.

Dottor Giacomo Faso

PILA-PNEUS
di Giacomelli Sandro & C. s.n.c.
VENDITA E ASSISTENZA PNEUMATICI • AMMORTIZZATORI
38037 PREDAZZO (TN) - Via Fiamme Gialle, 53 - Tel. e Fax (0462) 501562

DIVIETO DI TESTIMONIANZA E DICHIARAZIONI DEL TERZO NEL PROCESSO TRIBUTARIO

a cura dell'avvocato Maurizio Villani

Con il presente lavoro si vuole analizzare quella che è la disciplina riservata alla dichiarazione dei terzi nel processo tributario, tenendo presente, oltre all'orientamento giurisprudenziale ed in particolar modo le recenti sentenze intervenute sull'argomento, anche i problemi pratici che si incontrano, in sede tributaria, nella difesa del contribuente.

A tale scopo, necessario punto di partenza non può che essere l'art. 7, comma 4, D. Lgs. n. 546/92, che, così disponendo: "Non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale", sancisce un divieto perentorio in merito all'ammissibiltà delle prove testimoniali nel processo tributario.

Diversamente, invece, dispone l'art. 51, n. 4), D.P.R. n. 633 del 1972, secondo il quale, in corso di verifica, l'Ufficio può "invitare qualsiasi soggetto ad esibire o trasmettere, anche in copia fotostatica, documenti e fatture relativi a determinate cessioni di beni o prestazioni di servizi ricevute ed a fornire ogni informazione relativa alle operazioni stesse". Allo stesso modo, l'art. 32, n. 8-bis), del D.P.R. n. 600 del 1973, consente all'Ufficio "di invitare ogni altro soggetto ad esibire o trasmettere, anche in copia fotostatica, atti o documenti fiscalmente rilevanti concernenti specifici rapporti intrattenuti con il contribuente e a fornire chiarimenti relativi".

Da tali norme, quindi, emerge un forte divario tra la fase della verifica e quella del giudizio. Infatti, i verificatori, durante le verifiche, hanno la possibilità di raccogliere dichiarazioni ovvero informazioni da soggetti terzi, dichiarazioni od informazioni che siano utili all'Amministrazione finanziaria per condurre le proprie indagini tributarie; mentre, durante l'eventuale giudizio, a meno che le dichiarazioni introdotte dall'Amministrazione finanziaria non siano messe in discussione dal contribuente, il giudice non può verificare quanto dichiarato dai soggetti terzi in questione, non essendo appunto ammessa la prova testimoniale nel processo tributario.

Tutte queste considerazioni, dunque, non potevano che condurre all'istanza di incostituzionalità dell'art. 7 citato.

Tuttavia, ciononostante, la Corte Costituzionale, investita della questione, con sentenza n. 18 del 2000, ha asserito che tale divieto non contrasta con la Costituzione e, in particolare, con gli artt. 3, 24 e 53.

Più precisamente, per quanto riguarda l'art. 3 Cost., che sancisce il principio di uguaglianza e, quindi, in ambito processuale, il principio della "parità delle armi", la Corte non lo ritiene violato, in quanto "il divieto della prova testimoniale trova giustificazione, sia nella spiccata specificità dello stesso rispetto a quello civile ed amministrativo, correlata alla configurazione dell'organo decidente e al rapporto sostanziale oggetto del giudizio; sia nella circostanza che esso è ancora, specie sul piano istruttorio, in massima parte scritto e documentale; sia, infine, nella stessa natura della pretesa fatta valere dall'Amministrazione finanziaria attraverso un procedimento di accertamento dell'obbligo del contribuente che mal si concilia con la prova testimoniale".

In merito, invece, alla violazione dell'art. 24 Cost., secondo la Corte, tale divieto non sarebbe lesivo del diritto di difesa, poiché "il solo fatto dell'esclusione di un mezzo di prova come quello della testimonianza non costituisce di per sé violazione del diritto di difesa".

Infine, continua la Corte, non può ritenersi in contrasto neppure con il principio della capacità contributiva, di cui all'art. 53 Cost., riguardando tale principio la disciplina sostanziale del sistema tributario e non la disciplina del processo.

La Corte, però, ha tenuto a precisare che il divieto di testimonianza non comporta l'inutilizzabilità, in sede processuale, delle dichiarazioni di terzi eventualmente raccolte dall'Amministrazione nella fase procedimentale, dato che le dichiarazioni rese al di fuori e prima del processo sono essenzialmente diverse dalla prova testimoniale, che è necessariamente orale e richiede l'osservanza di determinate formalità. Perciò, sulla base di queste argomentazioni, si riconosce alle dichiarazioni, raccolte dall'Amministrazione finanziaria nella fase dell'accertamento, il valore "proprio degli elementi indiziari, i quali, mentre possono concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione". Si tratta, dunque, di un'efficacia ben diversa da quella che deve riconoscersi alla prova testimoniale.

Tutto ciò premesso, la Corte conclude poi statuendo che: "per dare concreta attuazione ai principi del giusto processo, per come riformulati nel nuovo art. 111 della Costituzione, lo stesso potere di introdurre dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale deve essere necessariamente riconosciuto anche al contribuente per garantire la parità delle armi processuali nonché l'effettività del diritto di difesa. Chiaramente, anche per il contribuente, tali dichiarazioni non potranno avere valore di prova, ma dovranno avere il valore di elementi indiziari, che necessitano di essere valutati assieme ad altri elementi, non potendo da soli costituire il fondamento della decisione".

Sul punto, poi, negli anni, si sono susseguite varie

sentenze della Corte di Cassazione (tra cui: Cass. n. 7107 del 20/07/1998; n. 4269 del 25/03/2002; n. 6407 del 22/04/2003; n. 7445 del 14/05/2003; n. 5957 del 15/04/2003; n. 16032 del 29/07/2005; n. 11221 del 16/05/2007), tutte volte ad attribuire tanto alle dichiarazioni portate in giudizio dall'Amministrazione, quanto a quelle portate in giudizio dal contribuente, il valore di meri elementi indiziari, inidonei da soli a costituire prova dei fatti rappresentati, ma in grado di concorrere, con altri elementi a fondare il convincimento del giudice. Recentemente, poi, sulla questione si è ritornati in due sentenze della Cassazione e, più precisamente, nella sentenza n. 9958 del 16/04/2008 ed in quella n. 10261 del 21/04/2008, nelle quali non è stato detto nulla di nuovo, ma si è semplicemente riconfermato il valore ed il significato indiziario che deve essere attribuito alle dichiarazioni rese dai terzi e raccolte dal contribuente a supporto delle proprie posizioni.

Per cui, alla luce della normativa vigente e della giurisprudenza esaminata nel presente lavoro, emerge che, nel processo tributario, le dichiarazioni dei terzi assumono rilievo innegabile ed in costante progressione nella dimostrazione dei fatti. Questo fatto, però, anziché condurre all'eliminazione del divieto della prova testimoniale nel processo tributario, contribuendo con ciò ad assicurare maggiori garanzie in sede processuale e, conseguentemente, un più giusto processo per le parti, crea non poche perplessità.

Innanzitutto, sebbene la Corte Costituzionale da un lato, con la sentenza n. 18 citata, abbia negato, in merito all'art. 7 citato, la violazione del principio di "parità delle armi", dall'altro tuttavia, preoccupandosi di porre quale rimedio ad un eventuale pregiudizio arrecabile al contribuente la possibilità di introdurre in giudizio le dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale, sembra implicitamente affermarla.

In secondo luogo, poi, dato che la Corte, sempre nella sentenza citata, ha tenuto a precisare che il contribuente può, nell'esercizio del suo diritto di difesa, contestare la veridicità delle dichiarazioni di terzi, raccolte dall'Amministrazione nella fase procedimentale, ci si chiede quali siano le conseguenze di tale contestazione. La risposta la si può trovare nella stessa sentenza, laddove la Corte afferma che "il giudice tributario – ove non ritenga che l'accertamento sia adeguatamente sorretto da altri mezzi di prova, anche a prescindere dunque dalle dichiarazioni di terzi – potrà e dovrà far uso degli ampi poteri inquisitori riconosciutigli dal comma 1 dell'art. 7 del decreto legislativo n. 546 del 1992, rinnovando e, eventualmente, integrando – secondo le indicazioni delle parti e con garanzia di imparzialità – l'attività istruttoria svolta dall'ufficio."

In ragione di ciò, quindi, ad avviso di chi scrive, si dovrebbe superare il divieto di cui all'art. 7 citato.

Infatti, è importantissimo sottolineare che la contestazione del contribuente determina quale conseguenza l'obbligo per il giudice tributario, nel caso in cui non ritenga la pretesa controversa confortata da altri mezzi di prova, di saggiare l'affidabilità di queste dichiarazioni, convocando coloro che le hanno rese perché le confermino dinanzi ad esso e rendano gli ulteriori chiarimenti necessari per apprezzarne l'attendibilità. Tuttavia, si tratta pur sempre di un mezzo istruttorio che non offre le stesse garanzie di attendibilità della prova testimoniale, perché innanzitutto non è previsto il giuramento per i testimoni ed inoltre solo il giudice può formulare le richieste di delucidazioni, non potendo però disporre l'accompagnamento coattivo del terzo, ai sensi dell'art. 255, comma 1, c.p.c.. Perciò, ammettere la prova testimoniale nel processo tributario, correttamente disciplinata, costituirebbe un maggior ausilio al pieno compimento dell'attività del giudice ed alla sua ricerca di verifica dei comportamenti contestati, nel rispetto oltretutto dei fondamentali principi del contraddittorio, della parità fra le parti e della piena esplicazione del diritto di difesa ai quali deve conformarsi il giudizio tributario.

L'essere l'accertamento del fatto davanti alle Commissioni tributarie massimamente affidato alla prova documentale non sembra, infatti, escludere che in alcuni casi il diritto di difesa del contribuente possa essere effettivamente attuato soltanto attraverso la deposizione di un soggetto estraneo alla lite. Allo stesso modo, non possono mancare ipotesi in cui anche per l'Amministrazione finanziaria il ricorso alla prova testimoniale risulti uno strumento decisivo ai fini della sua effettiva tutela. L'audizione dei testimoni, quindi, da un lato potrebbe consentire all'Amministrazione finanziaria di non vedere frustrata la propria pretesa, perché fondata su elementi irripetibili e non altrimenti dimostrabili, dall'altro potrebbe evitare al contribuente di dover fornire una prova contraria che si traduce in una iniqua inversione dell'onere probatorio, dimostrabile oltretutto con strumenti processuali ridotti. Al riguardo, un esempio pratico è costituito dall'ipotesi di accertamento sintetico dei redditi.

Tale tipo di accertamento trae fondamento dall'art. 38, comma 4, del D.P.R. n. 600/1973, che consente all'ufficio finanziario, in base ad elementi e circostanze di fatto certi ed indipendentemente da una previa rettifica analitica, di determinare il reddito complessivo netto delle persone fisiche, tutte le volte che tale reddito accertabile si discosta per almeno un quarto da quello dichiarato e tale situazione permane per due o più periodi d'imposta.

L'accertamento sintetico (così come ogni altro accertamento presuntivo) consiste nell'applicazione di presunzioni, in questo caso legali relative, in virtù delle quali l'ufficio finanziario, ai sensi dell'art. 2727 c.c., è legittimato a risalire da un fatto noto (ad esempio: il possesso di determinati beni) a quello ignoto (sussistenza di un reddito compatibile). Tale presunzione genera, peraltro, l'inversione dell'onere della prova, trasferendo sul contribuente l'impegno di dimostrare che il dato di fatto sul quale essa si fonda non corrisponde alla realtà, ovvero a dame una diversa valutazione.

Tutto ciò premesso, non è raro il caso in cui il contri-

buente ricorra contro l'avviso di accertamento, emesso, ai sensi dell'art. 38 citato, sulla base della differenza di almeno un quarto riscontrata, tra reddito accertabile e dichiarato, a causa di un immobile di sua proprietà, ma che gli è stato acquistato e donato dal padre, eccependone l'illegittimità per inesistenza dell'investimento. In questo caso, infatti, gravando sul contribuente l'onere della prova in merito alla donazione ed in assenza di un atto notarile che la attesti, può verificarsi, come del resto è accaduto, che la Commissione tributaria richieda, quale prova documentale dell'acquisto del padre, l'assegno con il quale questi ha pagato l'immobile, non ritenendo sufficiente a tale scopo la documentazione bancaria fornita dal contribuente con la quale si attesta la stipulazione da parte del padre di un contratto di mutuo, per un importo pressoché corrispondente al valore dell'immobile e risalente peraltro allo stesso periodo del suo acquisto.

Questo esempio pratico, dunque, dimostra quanto sia iniqua per il contribuente l'inversione dell'onere della prova nel caso in cui il suo diritto di difesa possa essere effettivamente attuato soltanto attraverso l'audizione dei terzi, ipotesi che, invece, non si verificherebbe nel caso in cui si ammettesse nel giudizio tributario la prova testimoniale.

Pertanto, sulla base di tutte queste considerazioni, sarebbe più opportuno oltre che auspicabile, ad avviso di chi scrive, che il Legislatore provveda ad eliminare il divieto sancito dall'art. 7 citato, con conseguente vantaggio per entrambe le parti processuali, che finalmente si affronterebbero in un "giusto processo".

Lecce, 10 giugno 2008

Hellatron Spa • Via S. Antonio 8/10 • Lainate • Milano • ITALIA www.hellatron.it

Hellatron S.p.A., costituita nel 1994 accomunando e concentrando l'esperienza imprenditoriale maturata dai propri soci in primarie aziende del settore, rappresenta oggi una delle realtà più attive e dinamiche nel mercato della distribuzione hardware e segnatamente nei segmenti dei computer case e degli alimentatori per computer, nei quali opera nel mercato italiano in posizione di azienda leader. L'attuale collocazione di mercato è il frutto di una politica commerciale intesa a sviluppare relazioni privilegiate con i principali produttori del far east, tradizionale "serbatoio" di tecnologia del mondo IT. Relazioni che oggi si traducono in partnership consolidate, di cui il cliente Hellatron S.p.A. può direttamente avvantaggiarsi, mediante l'acquisto di prodotti al miglior rapporto qualità prezzo. In particolare, dal 1997, Hellatron S.p.A. è importatrice diretta ed esclusivista per l'Italia di case Deer compagnia satellite di Foxconn, società leader indiscussa nella produzione di cabinet per computer.

Ciò consente ad Hellatron S.p.A. di offrire una gamma di prodotti completa ed articolata, ideale per la vendita OEM come per la vendita retail e che garantisce la più grande varietà di soluzioni estetiche e costruttive, la migliore qualità ed il più raffinato design. Hellatron S.p.A. offre anche la possibilità di commissionare soluzioni personalizzate ed esclusive, destinate a soddisfare le esigenze della clientela più esigente. Tali caratteristiche hanno determinato una decisa e costante crescita commerciale, che nel giro di pochi anni ha permesso all'azienda di diventare protagonista assoluta nella distribuzione specializzata di case.

MARCHI E PRODOTTI:

Importatore esclusivo della linea case Asus. Colosso mondiale dell'IT.

Distributore officiale della linea accessori MIO DigiWalker, leader dei sistemi di navigazione.

Distribuzione di tutti i prodotti Genius, uno dei marchi più prestigiosi e conosciuti nel mercato degli accessori e delle periferiche offrendo un'ampia scelta di mouse, tastiere, casse, videocamere, scanner, prodotti per il networking e altri articoli ancora.

Cooler Master, il primo produttore mondiale di ventole per PC, riconosciuto e particolarmente apprezzato anche dal pubblico italiano, come testimoniano le oltre 50.000 unità vendute da Hellatron S.p.A. negli ultimi mesi.

ICHONA, l'ultima nata di casa Hellatron, linea di prodotti per Personal computer, per tutte le console del momento e per lettori MP3-iPOD, linea in grado di coprire, nella sua interezza, il fabbisogno del utente amante della tecnologia e del videogiocatore. Ichona nasce per completare l'ampia gamma di prodotti già esistenti, per cercare di facilitare i nostri clienti offrendogli una gamma di prodotti sempre aggiornata e nuova, toccando tutte le periferiche e le tendenze trainanti del mercato.

ICHONA Distributore ufficiale

MIO Distributore ufficiale linea accessori

ASUS Importatore esclusivo linea case

COOLER MASTER Distributore ufficiale

Alle prerogative tecniche si abbina un eccezionale rapporto qualità/prezzo, per una proposta commerciale davvero imperdibile!

PROGETTO DI LEGGE DI MINI RIFORMA DEL PROCESSO TRIBUTARIO

INDICE GENERALE

PARTE I
Relazione introduttiva . . . . . p. 26
Modifiche. . . . . p. 27
1) Ampliamento della giurisdizione . . . . . p. 27
2) Autotutela . . . . . p. 29
3) La fase istruttoria e della testimonianza. . . . p. 30
4) Conciliazione giudiziale anche in appello . . . p. 33
5) Sospensione dell'esecuzione delle sentenze p. 35
Norma transitoria . . . . . p. 36
Conclusione . . . . . p. 36

PARTE II
Modifiche legislative. . . . . p. 36
Proposte . . . . . p. 36
a) Modifiche all'art. 2 del D. Lgs. n. 546/1992 p. 36
b) Modifiche all'art. 19 del D. Lgs. n. 546/1992 p. 37
c) Modifiche all'art. 7 del D. Lgs. n. 546/1992 p. 38
d) Modifiche all'art. 48 del D. Lgs. n. 546/1992 p. 38
e) Modifiche agli artt. 61 e 63 del D. Lgs. n. 546/1992 . . . . . p. 39
Norma transitoria. . . . . p. 40

PARTE I

Relazione introduttiva

Premessa indispensabile della presente proposta di mini riforma del processo tributario è che **le differenziazioni fra i modelli processuali** e le rispettive forme di tutela, pur essendo di per sé legittime, **non devono mai compromettere in termini irragionevoli l'esigenza di una indiscriminata e paritaria attuazione del "giusto processo"**, il cui più esteso riscontro si ha, come è noto, nella cognizione e nella tutela "piena", che soltanto il processo ordinario sui diritti è in grado di assicurare.

Per cui, **la** pur giustificabile **specialità** dei diversi riti e modelli, **a parità di situazioni soggettive tutelabili, deve divergere il meno possibile** da quel modello processuale ordinario, sia **in rapporto alle forme di tutela accertabili dal giudice** sia, soprattutto, **in rapporto ai mezzi probatori**, che siano a disposizione di tutte le parti, nessuna esclusa o limitata, e del giudice tributario per il sereno accertamento dei fatti controversi, senza piegarsi alla logica di una presunta celerità lesiva dei diritti del cittadino-contribuente.

Questa necessità, oltretutto, emerge da vari casi pratici e giurisprudenziali, i quali, incidendo sulla fase processuale, in maniera talvolta anche contraddittoria, sottolineano quest'esigenza di riforma per garantire la parità tra le parti.

Tanto per cominciare, basti pensare alla sanatoria delle cartelle mute, apportata dall'art. 36, comma 4-ter, del D. L. n. 248 del 31/12/2007, convertito in legge n. 31 del 28/02/2008, che, così disponendo: "La cartella di pagamento di cui all'art. 25 del D. P.R. n. 602 del 29 settembre 1973, e successive modificazioni, contiene altresì, a pena di nullità, l'indicazione del responsabile del procedimento di iscrizione a ruolo e di quello di emissione e di notificazione della stessa cartella. Le disposizioni di cui al periodo precedente si applicano ai ruoli consegnati agli agenti della riscossione a decorrere dal 1° giugno 2008; la mancata indicazione dei responsabili dei procedimenti nelle cartelle di pagamento relative ai ruoli consegnati prima di tale data non è causa di nullità delle stesse. ", si inserisce fra i numerosi provvedimenti adottati in favore del Fisco, nell'intento di realizzare maggiori entrate, e si pone in antitesi con il principio della certezza del diritto, della legittimità dell'affidamento e della buona fede del contribuente (art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente), cui invece dovrebbe ispirarsi, costituendo per l'appunto un esempio di chiaro squilibrio tra le parti. Nella prassi, tuttavia, numerose sono le pronunce di merito in materia, le quali peraltro risolvono la questione in modo diametralmente opposto, sancendo la nullità delle cartelle prive della sottoscrizione del responsabile del procedimento anche per il passato (Commissione Tributaria Provinciale di Lecce, Sezione II, sentenza n. 517/2/7, pronunciata il 12 dicembre 2007 e depositata il 14 gennaio 2008; Commissione Tributaria Provinciale di Bari, Sezione IV, sentenza n. 445/4/07, depositata il 14/01/2008; Commissione Tributaria Provinciale di Piacenza, Sezione II, sentenza n. 103/2/07; Commissione Tributaria Provinciale di Lucca, Sezione III, sentenza n. 163/03/2007; Commissione Tributaria Provinciale di Catanzaro, sentenza n. 1/4/08 del 24 gennaio 2008; Commissione Tributaria Provinciale di Messina, Sezione VIII, sentenza n. 255/8/08, pronunciata il 27/03/08 e depositata l'11/06/08).

Un altro esempio è dato dall'ampliamento della giurisdizione delle Commissioni tributarie, e conseguente ampliamento degli atti impugnabili ai sensi dell'art. 19 D. Lgs. 546/1992, riconosciuto dalle Sezioni Unite con la sentenza 14 giugno 2007 n. 13902, con la quale la Suprema corte ha chiarito che l'art. 12, comma 2, della legge 448/2001 ha attribuito alle Commissioni tributarie la cognizione su tutte le liti aventi ad oggetto «le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici finanziari», individuando così la giurisdizione delle

Commissioni tributarie non con riferimento alla materia della controversia, ma in relazione all'organo competente ad irrogare le sanzioni. Ampliamento che, però, poi, con la sentenza del 5 giugno 2008 n. 14827, in linea con quanto affermato dalla Corte Costituzionale con sentenze del 14 marzo 2008 n 64 e del 5 maggio 2008 n. 130, viene ridimensionato con l'esclusione dalla competenza delle Commissioni tributarie delle sanzioni irrogate da uffici finanziari ma non riferite a violazioni di natura fiscale.
Un ulteriore esempio, infine, è dato dal riconoscimento, anche in materia tributario, dell'istituto del litisconsorzio necessario (Cass., SS. UU., sentenza n. 1052 del 2007), al fine di garantire una corretta instaurazione del contraddittorio tra le parti, e della nullità del processo celebrato senza la partecipazione di tutti i litisconsorzi necessari (Cass. SS. UU., sentenza n. 14815 del 2008).
Quindi, anche alla luce di tale giurisprudenza, **risulta necessario "processualizzare al massimo il processo tributario, per mettere tutte le parti su un piano di perfetta parità, senza limitazioni di sorta nella fase istruttoria e con la possibilità di potersi difendere "ad armi pari"**. Infatti, solo attraverso una radicale e più moderna riforma del processo tributario, che consenta al cittadino-contribuente di potersi difendere liberamente, serenamente e senza limitazioni, in una posizione processuale di parità con il fisco, sarà possibile raggiungere tale scopo.
Tuttavia, dati i tempi piuttosto lunghi che una riforma di tal genere richiede, sarebbe auspicabile una mini riforma su questioni della massima urgenza, che non possono attendere i tempi utili, invece, della riforma.
A tal proposito, mi sono permesso di redigere un **progetto di legge** che cercherò di esporre sommariamente, senza alcuna pretesa di completezza, **evidenziando i principali istituti processuali che dovrebbero essere oggetto di questa mini riforma per un giusto processo tributario, in modo da ottenere una immediata oltre che effettiva tutela del cittadino-contribuente, in attesa della riforma.**

Modifiche
1) Ampliamento della giurisdizione
La competenza generale tributaria dei giudici, a seguito della nuova formulazione dell'art. 2 D. Lgs. n. 546/1992, introdotta dall'art. 12, comma secondo, della legge 448 del 28 dicembre 2001, ormai può giustificare l'ampliamento della giurisdizione, ricomprendendo questioni di natura, direttamente od indirettamente, tributaria, anche alla luce di recenti sentenze della **Corte di Cassazione**, persino a Sezioni Unite (ordinanza n. 123 del 09 gennaio 2007).
Così si può attribuire alla cognizione degli organi di giurisdizione tributaria **tutte le controversie relative ai contribuenti previdenziali.**
Ancorché si sostenga da più parti che i contributi previdenziali potrebbero già rientrare nella disciplina introdotta con la modifica precedente, si tratta di un'utile specificazione, considerato che **la Corte di Cassazione, a Sezioni Unite**, con due sentenze (n. 4918 del 15 maggio 1998 e n. 10232 del 27 giugno 2003), ha affermato che *"la contribuzione previdenziale ha assunto sempre più nel tempo una natura **parafiscale**"*, essendo intesa come una prestazione imposta dalla legge a favore di un ente pubblico e, quindi, qualificabile come **"un'imposta speciale"**.
Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con la sentenza n. 11082 del 15 maggio 2007, hanno ribadito che il giudice tributario ha competenza esclusiva e generale (non circoscritta ad alcuni aspetti) per tributi e tasse di ogni tipo. Tale competenza è indipendente dalla denominazione del tributo o dal contenuto della domanda presentata dai ricorrenti.
Pertanto, anche le liti che dovessero sorgere in relazione alle tasse automobilistiche, rientrano sempre nella competenza del giudice tributario e non più in quella del giudice ordinario.
Tenuto conto di tale allargamento di competenze, per evitare duplicazioni di giurisdizione, che tanti disagi, preoccupazioni e decadenze determinano nei confronti dei cittadini-contribuenti, ritengo opportuno far rientrare nelle competenze dei giudici tributari sia **le contestazioni degli atti di esecuzione forzata sia le questioni relative ai risarcimenti danni** derivanti da un illecito ed illegittimo comportamento degli uffici fiscali, previdenziali, locali e degli agenti della riscossione.
Non bisogna, altresì, dimenticare che, con la celebre sentenza, delle Sezioni Unite della Cassazione n. 500 del 22 luglio 1999, è stato previsto il risarcimento danni anche per gli interessi legittimi e non più soltanto per i diritti soggettivi e, di conseguenza, questo innovativo principio può valere anche nel diritto tributario.
A tal proposito, occorre precisare che, ultimamente, **il Consiglio di Stato, Sezione V, con la decisione n. 2822 del 31 maggio 2007**, ha stabilito che l'esercizio dell'azione risarcitoria nei confronti di una pubblica amministrazione **non** è necessariamente subordinata alla presentazione del ricorso contro l'atto illegittimo entro sessanta giorni dalla modifica dello stesso.
Al limite, il risarcimento del danno potrà essere inferiore a fronte del fatto che l'interessato non è stato abbastanza diligente ad impugnare l'atto (si rinvia all'articolo di Antonio Ciccia, in *Italia Oggi* del 18 agosto 2007, pag. 28).
Tale corretto principio può essere applicato anche al processo tributario, una volta allargata la competenza dei giudici tributari (art. 2, comma 3).
Soltanto i rapporti tra privati nel campo fiscale devono rimanere di competenza esclusiva del giudice ordinario, come per esempio nel caso deciso dalla **Corte di Cassazione, con la sentenza n. 12063 del 24 maggio 2007**, relativa ad una controversia avente ad oggetto la rivalsa in materia IVA tra privati. Infatti, non rientrano nell'ambito della giurisdizione tributaria le controversie che riguardano i soli rapporti tra privati (Cassazione, Sezioni Unite, sentenza n. 16158 del 15 novembre 2002); un esempio in tal senso, è dato dalla sentenza della Corte di Cassazione, Sez. trib., n. 13608 del 16 settembre 2003, dove si stabilisce che solo l'appaltatore può chiedere il rimborso dell'IVA all'Amministrazione finanziaria.

Infine, **la Corte di Cassazione a Sezioni Unite, con la sentenza n. 13902 del 14 giugno 2007**, ha stabilito, correttamente, che la controversia sulla sanzione inflitta dall'Agenzia delle Entrate ad una società di assicurazione, che si è avvalsa dell'opera libero-professionale di due medici dell'INAIL senza munirsi della necessaria autorizzazione dell'ente, è di competenza dei giudici tributari (sentenza preceduta dalla più sommaria ordinanza n. 3182 del 14 febbraio 2007 della stessa Corte).

L'art. 12, secondo comma, della legge n. 448/2001, spiega infatti il collegio, ha attribuito ai giudici tributari la cognizione su tutte le liti aventi ad *"oggetto le sanzioni amministrative* ***comunque irrogate da uffici finanziari****"*, individuando così la giurisdizione tributaria non con riferimento alla materia della controversia ma in relazione **all'organo competente ad irrogare la relativa sanzione**.

In altre parole, afferma la Corte di Cassazione, l'applicazione della sanzione da parte di un ufficio fiscale accredita sempre la giurisdizione tributaria anche nel caso in cui si tratti di un'infrazione diversa da quelle più direttamente fiscali. Viene riconosciuta, in sostanza, la legittimità costituzionale di quelle disposizioni che **estendano la giurisdizione tributaria a controversie legate da una connessione stretta ad organi fiscali**.

Appunto per questo è opportuna una precisazione legislativa in merito (art. 2, comma 1).

Infine, ritengo opportuno che i giudici tributari, per la loro competenza, debbano decidere anche in tema di **tariffe d'estimo, per l'eventuale disapplicazione**.

Le suddette modifiche legislative, sia in tema di risarcimento danni sia in tema di tariffe d'estimo, servono a superare sia la costante giurisprudenza contraria della Corte di Cassazione (sentenze n. 15199/04; n. 4055/07 e n. 8958/07) sia quanto dichiarato dal Sottosegretario all'Economia in una risposta ad un'interrogazione parlamentare (*Italia Oggi*, del 19 luglio 2007, pag. 38).

A tal fine, dunque, l'art. 2 dovrebbe così essere formulato:

«**ART. 2. Oggetto della giurisdizione tributaria**

1. *Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi e le tasse di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali nonché i contributi previdenziali ed i contributi per il servizio sanitario nazionale, come accertati dagli uffici delle Agenzie fiscali e dagli uffici previdenziali. In ogni caso, il giudice tributario è competente per tutte le controversie legate da una connessione stretta ad organi fiscali e previdenziali.*
2. *Appartengono alla giurisdizione tributaria le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici delle Agenzie fiscali, da uffici locali, regionali e previdenziali, gli interessi moratori, anche anatocistici di cui all'articolo 1283 del codice civile, la rivalutazione monetaria di cui all'articolo 1224, comma 2, del codice civile, ed ogni altro accessorio, compresi gli aggi, le indennità di mora e le spese di notifica, dovuti all'agente della riscossione.*
3. *Rientrano nella competenza dei giudici tributari tutte le azioni di risarcimento danni, ai sensi dell'articolo 2043 del codice civile per comportamenti dolosi o colposi, nell'ambito delle materie di cui ai commi 1 e 2, e tutte le controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria, anche successivi alla notifica della cartella di pagamento, comprese le controversie relative all'avviso di cui all'articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973 n. 602 nonché tutte le controversie relative ai fermi amministrativi ed alle iscrizioni di ipoteche.*
4. *Appartengono, inoltre, alla giurisdizione tributaria le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale. Il giudice tributario può decidere anche in materia di tariffe d'estimo, tenuto conto di quanto esposto al comma 8.*
5. *Appartengono alla giurisdizione tributaria le controversie relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, previsto dall'articolo 63 del decreto legislativo 15 dicembre 1997 n. 446, e successive modificazioni, e del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e della tariffa igiene ambientale; le controversie attinenti l'imposta o il canone comunale sulla pubblicità ed il diritto sulle pubbliche affissioni; le controversie relative al contributo per il rilascio del permesso di costruire di cui all'articolo 16 del decreto del Presidente della repubblica n. 380 del 06 giugno 2001.*
6. *Il giudice tributario può risolvere in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle cause rientranti nella propria giurisdizione, fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio, e sempre che non si verifichino le ipotesi di cui all'articolo 39, comma 1, lettere a) e d).*
7. *Appartiene sempre alla giurisdizione tributaria la causa tra sostituto d'imposta e sostituito avente ad oggetto la pretesa del sostituto di rivalersi sulle somme versate a titolo di ritenuta d'acconto o del sostituito di chiedere il rimborso con l'intervento necessario dell'ufficio dell'Agenzia fiscale competente.*
8. *É ammessa davanti al giudice tributario l'azione di mero accertamento negativo in prevenzione, attinente la non debenza di un determinato tributo, tassa o tariffa, ove essa sia sperimentata in via preventiva, in assenza di un atto impositivo o di riscossione.*
9. *Tutte le controversie relative all'applicazione del prelievo supplementare nel settore del latte sono devolute alla giurisdizione esclusiva dei giudici amministrativi territorialmente competenti, ai sensi dell'articolo*

2-sexies del decreto legge 26 aprile 2005 n. 63, convertito dalla legge 25 giugno 2005 n. 109.

10. Sono di competenza esclusiva del giudice ordinario tutte le controversie concernenti il diritto annuale a carico delle ditte che svolgono attività economica iscritte agli albi ed ai registri tenuti dalle Camere di commercio nonché le controversie relative all'occupazione senza titolo di un bene del demanio.

11. Non rientrano nell'ambito della giurisdizione tributaria le controversie che riguardano i soli rapporti tra privati, salvo le controversie di cui al comma 7».

2) AUTOTUTELA

L'istituto dell'**autotutela**, previsto e disciplinato dall'art. 68 D. P.R. n. 287 del 27 marzo 1992 e del Decreto Ministeriale n. 37 dell'11 febbraio 1997, è un atto discrezionale dell'Amministrazione finanziaria con il quale si possono annullare, in tutto o in parte, atti illeciti od illegittimi, sempre che non sia intervenuta sul caso una sentenza di merito passata in giudicato.

Sul sindacato giurisdizionale sull'autotutela ci sono state, nel corso degli anni, **varie sentenze tra loro contrastanti**.

Infatti, secondo il Consiglio di Stato (Sez. IV, decisione n. 6269 del 09 novembre 2005), la competenza a decidere era del **giudice amministrativo**.

Invece, secondo **la Corte di Cassazione** (Sezioni Unite, sentenza n. 16776 del 10 agosto 2005; Sez. trib., sentenza n. 22564 del 01 dicembre 2004) e **molte Commissioni di merito** (a partire dalla Commissione tributaria provinciale di Lecce, n. 45 del 23 aprile 2002), **la competenza è sempre della giurisdizione tributaria sia nelle ipotesi di rifiuto espresso o tacito sia per vizi originari o per eventi sopravvenuti di tale atto**.

Ultimamente, **la Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con l'importante sentenza n. 7388 del 06/02/2007, depositata il 27 marzo 2007**, è tornata nuovamente sull'argomento per **confermare** che l'attribuzione al **giudice tributario**, da parte dell'art. 12, comma 2, della legge n. 448/2001, di tutte le controversie in materia di tributi di qualunque genere e specie comporta, necessariamente, che anche quelle relative agli atti di esercizio dell'autotutela tributaria, in quanto comunque **incidenti sul rapporto obbligatorio tributario**, devono ritenersi sempre devoluti al giudice la cui giurisdizione è radicata in base alla materia (in precedenza su alcuni tributi, attualmente su qualunque tributo), indipendentemente dalla specie dell'atto impugnato.

Ed invero, l'attribuzione al giudice tributario di una controversia che può concernere la lesione degli interessi legittimi non incontra alcun limite nell'art. 103 della Costituzione; infatti, secondo una costante giurisprudenza costituzionale, non esiste una riserva assoluta di giurisdizione sugli interessi legittimi a favore del giudice amministrativo, **potendo sempre il Legislatore attribuire la relativa tutela ad altro giudice**.

Tale assunto giurisprudenziale comporta che il sindacato del giudice tributario dovrà riguardare non soltanto l'esistenza dell'obbligazione tributaria (ove l'atto di esercizio del potere di autotutela contenga una tale verifica), ma, prima di tutto, **il corretto esercizio del potere discrezionale dell'Amministrazione finanziaria**, nei limiti e nei modi in cui l'esercizio di tale potere può essere suscettibile di controllo giurisdizionale.

Alla luce di tali definitive precisazioni giurisprudenziali, per evitare ulteriori polemiche e questioni, soprattutto per quanto riguarda i limiti di tale giurisdizione, credo sia ormai giunto il momento di disciplinare la questione in modo compiuto.

A tal proposito, ho previsto non solo **l'impugnabilità del diniego, espresso o tacito, dell'istanza di autotutela** (art. 19, comma 1, lett. l), ma soprattutto, **la possibilità dei giudici tributari di decidere, nel merito, del rapporto tributario sottostante** (art. 19, ultimo comma), persino in base ad **equità, non impugnabile**, salvo i limiti di cui agli articoli 19, comma 5, 36, comma 1, e 50, comma 2.

Solo in questo modo, secondo me **si realizza concretamente il disposto dell'art. 53 della Costituzione**, in base al quale ciascuno deve concorrere alle spese pubbliche in ragione della **propria effettiva capacità contributiva**.

Per cui l'art. 19 così dovrebbe essere formulato:

«ART. 19 Atti tassativi impugnabili ed oggetto del ricorso

1. Il ricorso può essere proposto dalla parte interessata, compreso il cessionario del credito, avverso i seguenti tassativi atti oggetto della giurisdizione tributaria, ai sensi dell'articolo 2:

a) l'avviso di accertamento o di rettifica del tributo, anche parziale, e l'avviso di recupero dei crediti d'imposta di ogni genere; il provvedimento di revoca dell'accertamento con adesione;

b) l'avviso di liquidazione del tributo, la comunicazione di irregolarità e l'invito bonario a versare quanto dovuto in modo definitivo e non condizionato;

c) il provvedimento che determina le sanzioni, comunque irrogate da uffici fiscali e previdenziali, comprese le sanzioni in caso di impiego di lavoratori irregolari;

d) il ruolo, la cartella di pagamento e l'estratto di ruolo;

e) l'avviso di mora e l'intimazione di pagamento;

f) il fermo amministrativo previsto dall'articolo 69 del regio decreto 18 novembre 1923 n. 2440 e quello previsto dall'articolo 86 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973 n. 602, nonché tutti i preavvisi di fermo e di atti esecutivi;

g) l'iscrizione di ipoteca giudiziale ed il sequestro conservativo, applicabili alle sole sanzioni amministrative, ai sensi dell'articolo 22 del decreto legislativo 18 dicembre 1997 n. 472, e mai ai tributi ed agli interessi; l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'articolo 77 del decreto del Presidente della repubblica 29 settembre 1973 n. 602 e successive modifiche ed integrazioni;

h) gli atti relativi a tutte le operazioni catastali ed alle tariffe d'estimo, ai sensi dell'articolo 2, comma 4;

i) il rifiuto, espresso o tacito, della restituzione o di sgravio di tributi, tasse, tariffe, canoni, contributi, sanzioni amministrative ed interessi od altri accessori non dovuti, compresi gli interessi anatocistici, di cui all'articolo 1283 del codice civile, e la rivalutazione monetaria, di cui all'articolo 1224, comma 2, del

codice civile nonché le proposte degli uffici di compensazione di ogni tipo; le richieste di rimborso di cui alla presente lettera non possono mai essere riconosciute d'ufficio dal giudice tributario senza una specifica istanza di parte;

l) il diniego, espresso o tacito, dell'istanza di autotutela, ai sensi dell'articolo 68 del decreto del Presidente della Repubblica 27 marzo 1992 n. 287 e del decreto ministeriale dell'11 febbraio1997 n. 37;

m) il diniego o la revoca espressi o taciti, di agevolazioni o il rigetto, espresso o tacito, di domande di definizione agevolata di rapporti tributari; il rigetto, espresso o tacito, di tutte le istanze di interpello di ogni genere, comprese quelle di cui all'articolo 37-bis, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e quelle di cui all'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994 n. 724 e successive modifiche ed integrazioni;

n) il rigetto, espresso o tacito, dell'azione di puro accertamento negativo di cui all'articolo 2, comma 8;

o) il pignoramento fiscale dei crediti verso terzi, ai sensi dell'articolo 2, comma 6, del decreto legge del 3 ottobre 2006 n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006 n. 286;

p) ogni altro atto per il quale la legge ne preveda tassativamente l'autonoma impugnabilità; ogni altro atto rientrante nell'oggetto delle controversie di cui all'articolo 2, comprese le fatture utilizzate per la riscossione della tariffa igiene ambientale disciplinata dal decreto legislativo del 03 aprile 2006 n. 152.

2. Gli atti espressi di cui al comma 1 devono, a pena di nullità, contenere l'esatta indicazione del termine perentorio entro il quale il ricorso deve essere proposto e del Tribunale tributario competente, nonché delle relative forme da osservare ai sensi dell'articolo 20.

3. Gli atti diversi da quelli tassativamente indicati nel comma 1 non sono impugnabili autonomamente.

4. Ognuno degli atti autonomamente impugnabili di cui al comma 1 può essere impugnato solo per vizi propri. La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo soltanto se il ricorrente intende trasferire la contestazione nel merito, impugnando specificamente anche l'atto presupposto insieme a quello consequenziale. In ogni caso, è applicabile l'articolo 24, comma 2.

5. In caso di diniego, espresso o tacito, dell'istanza di autotutela, i giudici possono decidere, nel merito, del rapporto tributario sottostante anche in base ad equità, con sentenza non appellabile, salvo il ricorso per cassazione, come previsto dall'articolo 50, comma 2».

3) La fase istruttoria

La fase istruttoria, secondo la prevalente dottrina, **è quella più importante e delicata dell'intero processo tributario** sia perché le parti costituite devono offrire ai giudici le prove delle loro istanze, richieste ed eccezioni, sia perché i giudici devono valutarle serenamente, e solo in casi eccezionali integrarle, **per poter giungere ad una "verità processuale" il più possibile corretta e vicina alla "verità storica"**.

Appunto per questo, durante questa fase, **le parti non devono mai subire limitazioni di sorta nella produzione delle prove** ed i giudici non devono mortificare questa fase, come spesso accade oggi, nel risolverla in un'unica udienza pur di giungere, a tutti i costi, ad una celere sentenza; la celerità del processo tributario, spesso tanto decantata nei discorsi ufficiali, non deve mai sacrificare l'equilibrio e la giustezza della sentenza, nel rispetto scrupoloso delle regole da parte di tutti.

La posizione di **terzietà del giudice** e la natura dispositiva del processo tributario devono consentire ai giudici di ordinare l'esibizione ed il deposito dei documenti non diversamente acquisibili al processo e non certo dei documenti che avrebbero potuto essere agevolmente acquisiti e ritualmente prodotti nei termini in giudizio (in tal senso, Corte di Cassazione, Sez. trib., con le sentenze n. 952 del 26 gennaio 2002, n. 462 del 17 gennaio 2002, n. 9514 del 08 settembre 1999, n. 9715 del 14 aprile 1995).

Oltretutto, **i poteri istruttori dei giudici tributari non devono avere la funzione di "rimediare a deficienze probatorie delle parti"**; in ogni caso, qualora la situazione probatoria sia tale da non potersi pronunciare una sentenza ragionevolmente motivata senza acquisire d'ufficio alcune prove, ritenute determinanti, sarebbe scorretto il rifiuto da parte del giudice tributario di utilizzare i poteri di acquisizione della prova (Cassazione, Sez. trib., sentenza n. 7129 del 09 maggio 2003).

Inoltre, anche in sede di riforma, secondo me, è opportuno confermare l'abrogazione del vecchio terzo comma dell'art. 7, per effetto dell'art. 3 bis, comma 5 del D. L. n. 203/2005, introdotto dalla legge di conversione n. 248/2005, in vigore dal 3 dicembre 2005.

La suddetta abrogazione ha, infatti, eliminato *"ogni possibile limitazione al principio di legalità consacrato sul piano probatorio dall'art. 2697 c. c., che impone la dimostrazione, da parte di chi esercita lo ius imposizionis, dei presupposti di fatto del credito fiscale controverso (in debenza e/o ammontare) e, da parte del soggetto passivo, dell'esistenza di evenienze estintive e/o modificative dell'obbligazione tributaria dedotta in lite"* (in tal senso, correttamente, Cassazione, Sez. trib., sentenza n. 366 dell'11 gennaio 2006).

Le parti costituite nel processo tributario devono tutte, sia private che pubbliche, depositare i documenti nei termini perentori, di cui agli att. 24 e 32; oltretutto, la **perentorietà** dei termini già oggi è stata ripetutamente affermata dalla giurisprudenza della **Corte di Cassazione, Sez. trib.** (sentenze n. 1771 del 30 gennaio 2004, n. 14624 del 10 novembre 2000; n. 138 del 09 gennaio 2004).

Nel giudizio di appello, inoltre, la produzione di nuovi documenti è ammessa, sempre nei termini perentori di cui sopra, e non occorre che la parte costituita dimostri di non averli potuti produrre nel precedente grado di giudizio, per causa ad essa non imputabile, in forza della norma "speciale"contenuta nell'art. 58, commi 2 e 3 (Cassazione, Sez. trib, sentenze n. 20086 del 17

ottobre 2005, n. 19162 del 15 dicembre 2003, n. 9604 del 21 luglio 2000), diversamente da quanto disposto nel processo civile (art. 345, comma 2, c.p.c.).
Nel progetto di riforma, secondo me, bisogna tendere alla massima **"processualizzazione" del processo tributario**, perché solo in questo modo il cittadino contribuente, senza limitazioni di sorta, potrà compiutamente esercitare il proprio diritto di difesa, con la necessaria assistenza di un professionista processualmente competente (art. 12) e con il rispetto di tutte le regole che solo un "vero" processo può dare, come cercherò di dimostrare in seguito.
L'esercizio del potere discrezionale attribuito al giudice tributario per l'acquisizione d'ufficio dei documenti necessari per la sentenza non può assolutamente sopperire al mancato assolvimento dell'onere della prova, il quale grava **sull'amministrazione finanziaria**, in qualità di attrice in senso sostanziale, e perciò **è legittimamente esercitabile soltanto per sopperire all'impossibilità di una parte di esibire documenti in possesso dell'altra parte**.
Così, per esempio, nel caso di compensi non dichiarati ai fini fiscali in cui vi siano prove documentali (appunti per memorie in scritture extracontabile, brogliacci, block-notes) utilizzate a sostegno dell'avviso di accertamento, **esse devono sempre essere prodotte in giudizio dall'ufficio impositore (in tal senso, giustamente, Cassazione Sez. trib., sentenza n. 14091 del 18 giugno 2007)**.
In ragione di ciò, dunque, la modifica che in questa fase si ritiene più urgente, allo scopo di garantire un giusto processo, attiene all'ammissibilità, nel processo tributario, del giuramento e della testimonianza.

A) AMMISSIBILITÀ DEL GIURAMENTO E DELLA TESTIMONIANZA

Attualmente, nel processo tributario, non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale.
Nonostante varie perplessità, **la Corte Costituzionale, con la sentenza n. 18 del 21 gennaio 2000, ha ritenuto legittimo tale sistema, perché nel processo tributario sono sufficienti mezzi e trattazione scritti, salvo la possibilità di introdurre semplici atti notori.**
Su tale linea interpretativa si è, poi, costantemente inserita **la Corte di Cassazione, Sez. trib.**, che nell'ultima **sentenza n. 11221 del 16 maggio 2007**, ha testualmente confermato e stabilito che "nel processo tributario come è ammessa la possibilità che le dichiarazioni rese da terzi agli organi dell'Amministrazione finanziaria trovino ingresso, a carico del contribuente, fermo il divieto di ammissione della "prova testimoniale", posto dall'art. 7 del D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, con il valore probatorio *"proprio gli elementi indicatori, i quali, mentre possono concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione (Corte Costituzionale, sent. n. 18 del 2000), va* ***del pari riconosciuto necessariamente anche al contribuente lo stesso potere di introdurre dichiarazioni rese da terzi****, in che sede extraprocessuale, beninteso con il medesimo valore probatorio, dando così concreta attuazione ai principi del giusto processo come riformulati nel nuovo testo dell'art. 111 della Costituzione, per garantire il principio della* ***parità delle armi processuali****, nonché l'effettività del diritto alla difesa (nella specie, mentre si è riconosciuto che correttamente la Commissione tributaria aveva preso in considerazione l'atto notorio, contenente le dichiarazioni rese dal genitore del contribuente, si è ritenuto, invece, errato aver assegnato a tali dichiarazioni il valore di prova vera e propria, basando la decisione solo su di esse, Cassazione, sentenza n. 4269 del 25 marzo 2002)".*
Oggi, invece, secondo me, in occasione di una più generale e meditata riforma in sede legislativa, è necessario consentire, anche nel processo tributario (art. 7, comma 5), sia il **giuramento** (decisorio, estimatorio e suppletorio), ai sensi degli artt. 233 e 243 c.p.c., sia la **prova per testimoni**, ai sensi degli artt. 244- 257 c.p.c., **da ammettere sempre dal collegio giudicante** (vedi progetto di legge FRATTINI n. 4095 dell'01 agosto 1997). Quanto sopra, proprio alla luce di una **recente sentenza della Corte europea dei Diritti dell'Uomo (la n. 73053/2001 del 23 novembre 2006**, causa Jussila e/Finlandia, in *GT Rivista di giurisprudenza tributaria* n. 5/2007, pag. 388 e ss., con l'interessante e condivisibile commento di ***Alberto Marcheselli***).
In sostanza, **secondo la CEDU**, *"i principi sanciti dall'art. 6, par. 1, della Convenzione europea dei Diritti dell'Uomo (secondo cui ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente ed imparziale, costituito per legge, il quale deciderà sia delle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile, sia sulla fondatezza di ogni accusa penale che le venga rivolta)* **non sono applicabili al processo tributario,** ***a meno che non sia oggetto del contenzioso anche la sanzione amministrativa tributaria. In questo caso deve essere ammesso il contraddittorio orale anche in tale tipo di procedimento"***.
Secondo la CEDU, se nel processo tributario è la "normalità"decidere in base a mezzi e trattazione scritti ***"non può escludersi che le particolarità del caso concreto rendano necessario il ricorso a mezzi orali.*** *L'esclusione, in via assoluta, di tali mezzi può determinare, in quei casi, l'impossibilità di accertamento effettivo della realtà, impedire il raggiungimento dello scopo del processo e determinare la lesione del diritto di piena difesa della parte interessata"*.
Scrive, correttamente, a proposito A. Marcheselli (sopra citato) "**se tuttavia si trasportano tali considerazioni nel diritto italiano,** *si riproduce un potenziale cortocircuito. Il diritto processuale tributario italiano prevede, in effetti, secondo uno schema simile a quello tracciato dalla* ***CEDU,*** *la "eventualità" di una trattazione orale. Anzi, tale trattazione è doverosa, se richiesta da almeno una delle parti. Il sistema si presta ad essere interpretato però nel senso che, anche in caso di discussione orale, tuttavia, non sono consentiti né quando sono in gioco tributi, né quando sono in gioco sanzioni amministrative, mezzi di difesa orali. In questa*

linea, non sarebbe lasciato alcuno spazio di valutazione discrezionale al giudice tributario, in ordine alla rilevanza della prova.

L'ordinamento tributario italiano, insomma, così come interpretato, sembra al di sotto dello standard fissato dalla sentenza in commento e, se la giurisprudenza della Corte si allineerà a questo precedente, la condanna di Strasburgo potrebbe allora essere difficilmente evitabile".

Non c'è da aggiungere nulla a quanto correttamente scritto dall'autore succitato.

Diversamente, non sono assolutamente d'accordo con il Prof. C. Glendi che, seppur auspicando una più favorevole e meditata riforma in sede legislativa del processo tributario, ha, invece, **criticato la suddetta interpretazione** ("Postilla" di *C. Glendi*, in GT Rivista di giurisprudenza tributaria n. 5/2007, pag. 393 - 394).

Credo sia importante chiarire, una volta per tutte, che le c.d. fondamentali esigenze di celerità e di essenzialità nel processo tributario non devono assolutamente ledere o comprimere il diritto alla difesa delle parti, perché, oggi, i semplici atti notori non hanno, come abbiamo visto, quella stessa efficacia e determinabilità delle prove per testi e per giuramento, salvo i limiti penali della falsa testimonianza (Cassazione, sentenze nn. 3674 del 06 giugno 1981 e 622 del 22 gennaio 1994).

Oggi, infatti, assistiamo all'assurdo che, per esempio, la Guardia di Finanza raccoglie "vere" testimonianze di terzi e le consacra in processi verbali di constatazione che, in quanto prove "documentali", vengono ammesse dai giudici tributari, mentre il contribuente, in sede contenziosa, per poter smontare quanto sopra, è autorizzato a presentare "semplici atti notori", di limitato, ed alcune volte inconsistente, valore probatorio, come abbiamo scritto precedentemente (vedi anche Cassazione, Sez. trib., sentenza n. 21233 del 29 settembre 2006).

Invece, in questo momento storico in cui gli **organi impositori possono utilizzare invasivi mezzi istruttori**, soprattutto in sede di controlli bancari e finanziari, **è necessario ed urgente consentire alla parte la possibilità di potersi difendere in modo serio, efficace e documentato, mettendola sullo stesso piano degli uffici, ai sensi dei più volte citati artt. 24 e 111 della Costituzione.**

A titolo esemplificativo, non certo esaustivo, ricordo che la prova per testi o per giuramento può essere necessaria, se non indispensabile, nei seguenti casi:

1) **in tema di applicazione delle sanzioni amministrative**, soprattutto per determinare e valutare il grado di imputabilità o di colpevolezza (D. Lgs. n. 472/97), come peraltro auspicato dalla succitata sentenza n. 73053/2001 della **CEDU**; infatti, in tema di violazione delle norme tributarie, il D. Lgs. n. 472/1997 ha trasformato in sanzioni pecuniarie le soprattasse previste dalla normativa previdente. Tale trasformazione richiede il dolo, o quantomeno, la colpa dell'agente. Il giudice tributario, qualora ritenga incolpevole il mancato versamento dell'imposta, deve indicare nelle sue motivazioni l'insussistenza dei presupposti per l'applicazione della sanzione (Cassazione, Sez. trib. sentenza n. 1328 del 22 gennaio 2007);
2) **in tema di redditometro** (art. 38, comma 4, D. P.R. n. 600/1973) per dimostrare la non disponibilità di determinati beni oppure (Cassazione, sentenze n. 2656/2007, n. 12294/2007 e n. 19403/2005), tenuto conto della recente circolare n. 49/E del 09 agosto 2007 dell'Agenzia delle Entrate, con la possibilità di estendere le indagini anche alla c.d. "famiglia fiscale", dimostrare che anche eventuali unioni di fatto o altri gradi di parentela potrebbero neutralizzare le presunzioni del redditometro (si rinvia agli articoli sul tema, pubblicati in Il Sole 24 ore del 19 agosto 2007 ed Italia Oggi del 18 agosto 2007, pag. 29, rispettivamente ad opera di Angelo Busani, Antonio Criscione ed Andrea Borgi); o per dimostrare di aver ricevuto la provvista di denaro da altri, come precisato dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 49/E del 2007;
3) **in tema di studi di settore**, per dimostrare gli effetti deleteri della concorrenza e/o delle crisi di settore (Cassazione, sentenza n. 17229 del 28 luglio 2006);
4) **in tema di residenze fiscali estere fittizie** (con l'eclatante esempio della vicenda dello sportivo Valentino Rossi), per dimostrare qual è effettivamente il centro principale dei propri affari ed interessi ovvero la dimora abituale (art. 43 c. c. e art. 2 D. P.R. n. 917/86); ciò, soprattutto, alla luce delle sentenze della Corte di Cassazione n. 2936 del 05 maggio 1980, n. 3586 del 26 ottobre 1968 e n. 435 del 12 febbraio 1973, in base alle quali viene chiarito che la locuzione affari ed interessi *"deve intendersi in senso ampio comprensivo non solo di rapporti di natura patrimoniale ed economica ma anche morali, sociali e familiari"* (articoli di *Francesco Serao,* in *Italia Oggi* del 18 agosto 2007, pag. 32);
5) **in tema di crediti di imposta investimenti**, la non applicazione della norma antielusiva quando la ritardata entrata in funzione dei beni agevolati non è attribuibile alle decisioni del contribuente ma ad altre circostanze a quest'ultimo non imputabili (circolari dell'Agenzia delle Entrate n. 62/E del 2004 e n. 53/E del 2005; risoluzione n. 101/E del 30 luglio 2004), soprattutto alla luce dell'art. 10 dello Statuto dei Diritti del Contribuente;
6) **infine, riconoscimento dei costi in caso di omessa od irregolare tenuta delle scritture contabili**; infatti, la Corte di Cassazione, Sez. trib., con la sentenza n. 10964 del 14 maggio 2007, ha precisato che, anche in presenza di irregolari registrazioni, il contribuente ha l'onere di provare i costi sopportati, seppure con mezzi diversi dalle scritture contabili, purché costituenti elementi certi e precisi.

E gli esempi potrebbero continuare a lungo, senza possibilità di compiutezza.

Per concludere, ritengo opportuno consentire, anche nel processo tributario, i suddetti mezzi di prova per non pregiudicare seriamente il diritto di difesa del cittadino-contribuente (e del suo difensore, il quale,

logicamente, deve essere preparato e competente in materia processuale).
Infatti, **è importante che il Legislatore valorizzi le specifiche professionalità**, senza per questo creare inutili e dannose polemiche tra gli operatori.
In campo fiscale, per esempio, esistono già delle **posizioni esclusive**, come per l'apposizione del c.d. **"visto pesante"** (D. Lgs. n. 241/97), **che può essere rilasciato ad imprese in contabilità ordinaria** (per obbligo o per opzione) **soltanto da dottori commercialisti, ragionieri e consulenti del lavoro che esercitano la professione da almeno cinque anni, iscritti nell'elenco dei revisori contabili.**
In questo caso, l'esclusione degli avvocati (persino dei tributaristi) è giustificata dalla professionalità contabile delle altre categorie e, di conseguenza, lo stesso criterio deve essere seguito nel processo tributario, anche per evitare possibili eccezioni di incostituzionalità.
Alla luce, quindi, di tutte queste considerazioni l'art. 7 così dovrebbe essere formulato:
«ART. 7. Poteri istruttori dei giudici tributari
1. *I giudici tributari, ai fini istruttori e soltanto nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, con ordinanza motivata non impugnabile, esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferiti agli uffici dell'Agenzia fiscale, all'ente locale o regionale, all'ente previdenziale ed all'agente della riscossione da ciascuna norma in relazione al tributo al quale si riferisce la controversia, senza dover chiedere alcuna preventiva autorizzazione ad organi giudiziari ed amministrativi.*
2. *I giudici tributari non devono tenere conto di atti e prove acquisiti in violazione di disposizioni di legge.*
3. *I giudici tributari, quando occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità, possono disporre, anche d'ufficio, consulenza tecnica da affidare soltanto a professionisti esperti del settore iscritti all'Ordine o Collegio professionale e mai da affidare ai dipendenti degli uffici dell'Agenzia fiscale o del Corpo della Guardia di Finanza o dell'Istituto nazionale della previdenza sociale o dell'ente locale o regionale o dell'agente della riscossione. Il collegio può applicare l'articolo 696 del codice di procedura civile.*
4. *I giudici tributari, se ritengono illegittimo un regolamento, un decreto ministeriale od un atto generale rilevante ai fini della sentenza, non lo applicano, in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente. A tal proposito, i giudici tributari, per l'eventuale disapplicazione dei relativi decreti ministeriali, possono richiedere agli organi amministrativi competenti la documentazione di tutta la metodologia, con le relative note tecniche, utilizzata per calcolare e determinare gli studi di settore, ai sensi dell'articolo 62-sexies, comma 3, del decreto legge 30 agosto 1993 n. 331, convertito dalla legge 29 ottobre 1993 n. 427, e per calcolare e determinare il reddito complessivo, ai sensi dell'articolo 38, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973 n. 600 e successive modifiche ed integrazioni.*
5. *Sono ammessi dal collegio il giuramento e la prova testimoniale, secondo gli articoli dal 233 al 257 del codice di procedura civile. Le funzioni del giudice istruttore e dell'ufficiale giudiziario sono svolte, rispettivamente, dal presidente del collegio giudicante e dall'ausiliario addetto alla segreteria.*
6. *É abrogato l'articolo 32, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973 n. 600, e successive modifiche ed integrazioni.*
7. *In ogni caso, il collegio ha la facoltà di disporre la comparizione personale delle parti al fine di interrogarle liberamente sui fatti di causa. Il collegio può ordinare il deposito di documenti ritenuti decisivi per la decisione della causa stessa o il deposito di documenti non prodotti per cause non imputabili alle stesse parti. Inoltre, i giudici tributari possono trarre argomenti di prova anche dal comportamento tenuto dalle parti durante il processo.*
8. *Per le cause relative alle azioni di risarcimento danni, ai sensi dell'articolo 2, comma 3, il collegio, su istanza delle parti costituite, può disporre l'accertamento tecnico e l'ispezione giudiziale, ai sensi dell'articolo 696 del codice di procedura civile.*
9. *Durante la sola fase istruttoria, sono applicabili gli articoli 184-bis e 294 del codice di procedura civile ed il collegio decide con motivata ordinanza non impugnabile.*
10. *Il collegio giudicante può delegare in qualunque momento un proprio componente per il compimento degli atti istruttori di cui ai commi precedenti.*
11. *Il compenso aggiuntivo di cui all'articolo 13 del decreto legislativo n. 545 del 31 dicembre 1992 è pari alla metà di quello determinato per ogni ricorso definito anche per le ordinanze istruttorie emesse ai sensi del presente articolo».*

4) Conciliazione giudiziale anche in appello
Da quanto fino ad ora schematicamente esposto, senza alcuna pretesa di compiutezza, **può**, intanto, senz'altro **confermarsi valido il criterio normativo c.d. "misto" del diritto processuale tributario, distinguendo tra positivi richiami, specifiche esclusioni ed adattamenti filtrati** di singole norme o gruppi di norme di procedura civile rispetto al merito di riforma del processo tributario, in questa sede delineato.
Un esempio in tal senso è dato dall'istituto della conciliazione giudiziale (art. 48), che deve tenere conto dei seguenti principi:
1) **la Corte di Cassazione, Sez. trib., con l'importante sentenza n. 9222 del 18 aprile 2007, anche alla luce degli insegnamenti della Corte Costituzionale esposti con la sentenza n. 276/2000**, ha chiarito che le semplici **udienze di rinvio non devono precludere la possibilità della conciliazione, tenuto conto del canone della ragionevole durata del processo**;
2) **la Corte di Cassazione, Sez. trib., con la sentenza n. 21325 del 03 ottobre 2006**, richiamando peraltro principi precedentemente formulati **(Cassazione, Sez. trib., sentenza n. 8455 del 22 aprile 2005,**

n. 12314 del 06 ottobre 2001) ha precisato che con l'istituto in questione le parti determinano convenzionalmente l'imponibile e l'imposta dovuta e, di conseguenza, il rapporto di imposta controverso assume **un assetto negoziale che si sostituisce integralmente a quello autoritativo anteriore alla procedura conciliativa.**

Pertanto, nell'ipotesi in cui nell'atto di conciliazione l'imposta sia quantificata in maniera **errata**, l'ufficio **non** può e **non** deve procedere all'emissione di un atto rettificativo, potendo invocare l'applicazione della disciplina **dell'errore di calcolo** solamente ove sussistano le condizioni previste dal codice civile **(art. 1430 c.c.)**.

In particolare, secondo **la Corte di Cassazione**, "l'errore di calcolo che dà luogo alla sola rettifica del contratto ricorre allorquando in operazioni aritmetiche, posti per **fermi** i dati da computare ed il criterio matematico da seguire, si incorre in una **svista materiale**, rilevabile *prima facie* in base ai dati ed al criterio predetti ed **emendabile con la semplice ripetizione del calcolo; non** ricorre, invece, tale errore allorché la falsa conoscenza riguardi i dati aritmetici o il criterio matematico in base ai quali debba essere effettuato il **calcolo**, il quale, posti i dati ed il criterio seguiti, è invece **esatto (Cassazione n. 1708 del 1969)**" **(sentenza n. 21325 /2006 cit.)**.

3) infine, nel progetto di riforma, ho previsto la possibilità di poter conciliare la controversia anche **in appello** (art. 48, comma 7), logicamente, **riparametrando l'abbattimento delle sanzioni nella misura del 50 per cento**.

Nella prima formulazione normativa della conciliazione era possibile, nel rispetto delle ulteriori condizioni stabilite, effettuarla anche in secondo grado e persino in Commissione Centrale.

Si può, quindi, notare come l'istituto della conciliazione abbia subito nel tempo un progressivo arretramento delle preclusioni processuali.

Non capisco perché non si debba consentire alla parte di poter **conciliare anche in appello (come, per esempio, avviene, nel campo penale)**, con la possibilità, peraltro, per il Fisco di poter incamerare una maggiore somma a titolo di sanzione amministrativa.

Secondo me, per realizzare un **"giusto processo" tributario**, rispettoso dei requisiti costituzionali degli articoli **24 e 111 della Costituzione**, bisogna **abbandonare** la logica di privilegiare la celerità del giudizio, giustificata dal fatto di eliminare arresti o ritardi che inciderebbero in modo particolarmente negativo nella segmentazione del prelievo in atti impugnabili, normativamente predeterminati, e nel sistema di riscossione dei tributi (in tal senso, *C. Glendi, **contra** E. Allorio*).

Il mito della speditezza e celerità del processo **non** deve mai pregiudicare, come purtroppo oggi accade, il diritto del cittadino – contribuente di avere un **processo "equo" senza** limitazioni difensive o processuali, in modo da poter pagare le **"effettive"** imposte in base alla propria capacità contributiva **(in tal senso rinvio all'intervista che ho rilasciato al quotidiano *"Il Giornale"* del 24 agosto 2007, pag. 5).**

Infatti, il rispetto dei diritti di difesa imporrà al fisco più delicatezza nei controlli, soprattutto per quanto riguarda gli accertamenti basati sugli studi di settore e sul redditometro, anche familiare.

A tal fine, l'art. 48 dovrebbe essere così formulato:

«ART. 48. Conciliazione giudiziale in primo e secondo grado

1. *Ciascuna delle parti costituite può proporre all'altra parte la conciliazione, totale o parziale, della causa.*
2. *La conciliazione può aver luogo non oltre la prima udienza utile di merito, nella quale il tentativo di conciliazione può essere esperito d'ufficio anche dai giudici tributari.*
3. *Se la conciliazione ha luogo, viene redatto apposito processo verbale nel quale sono indicate precisamente e definitivamente le somme dovute a titolo d'imposta, di sanzioni e di interessi. Il processo verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute mediante versamento diretto in un'unica soluzione ovvero in forma rateale, in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo ovvero in un massimo di dodici rate trimestrali se le somme dovute superano euro 51.645,69, previa prestazione di idonea garanzia mediante polizza fideiussoria, bancaria od assicurativa. La conciliazione si perfeziona con il versamento, entro il termine di trenta giorni dalla data di redazione del processo verbale, dell'intero importo dovuto ovvero della prima rata e con la prestazione della predetta garanzia sull'importo delle rate successive, comprensivo degli interessi al saggio legale calcolati con riferimento alla stessa rata e per il periodo di rateazione di detto importo. Per le modalità di versamento si applica l'articolo 5 del decreto del Presidente della Repubblica 28 settembre 1994 n. 592. Le predette modalità possono essere modificate con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, rispettando l'articolo 3, comma 2, della legge 27 luglio 200 n. 212.*
4. *In caso di mancato pagamento, anche della prima o di una sola delle rate successive, se il garante non versa l'importo garantito entro trenta giorni dalla notificazione di apposito invito, contenente l'esatta indicazione delle somme precisamente e definitivamente dovute e dei presupposti di fatto e di diritto della pretesa, il competente ufficio dell'Agenzia fiscale o dell'ente locale o regionale o dell'ente previdenziale provvede all'immediata iscrizione a ruolo delle sole predette somme, precisamente e definitivamente conciliate, a carico del contribuente e dello stesso garante.*
5. *Qualora una delle parti costituite abbia proposto la conciliazione e la stessa non abbia luogo nel corso della prima udienza utile di merito, il giudice può assegnare un termine non superiore a novanta giorni per la formazione di una proposta, ai sensi del successivo comma 6.*
6. *L'ufficio o l'ente impositore può, sino alla data di trattazione in camera di consiglio, ovvero fino alla discus-*

sione in pubblica udienza, depositare una proposta di conciliazione alla quale l'altra parte abbia previamente aderito. Se l'istanza è presentata prima della fissazione della data di trattazione, il presidente della sezione, se ravvisa la sussistenza dei presupposti e delle condizioni di ammissibilità, dichiara con decreto l'estinzione del giudizio. La proposta di conciliazione ed il decreto tengono luogo del processo verbale di cui al comma 3. Il decreto è comunicato alle parti costituite ed il versamento dell'intero importo o della prima rata deve essere effettuato entro trenta giorni dalla data della comunicazione. Nell'ipotesi in cui la conciliazione non sia ritenuta ammissibile, il presidente della sezione fissa la trattazione della causa. Il provvedimento del presidente della sezione è depositato in segreteria entro dieci giorni dalla data di presentazione della proposta.

7. *In caso di avvenuta conciliazione, le sanzioni amministrative si applicano nella misura di un terzo, se la conciliazione avviene in primo grado, e nella misura del cinquanta per cento, se la conciliazione avviene in grado d'appello, delle somme irrogabili in rapporto all'ammontare del tributo risultante dalla conciliazione medesima. In ogni caso, la misura delle sanzioni non può essere inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo. La conciliazione giudiziale non è ammessa nei giudizi per cassazione.*
8. *Il verbale di conciliazione giudiziale, per quanto redatto con l'intervento del giudice a definizione di una controversia pendente tra le parti, ha natura negoziale, in quanto la conciliazione è frutto dell'incontro delle volontà delle parti, onde l'interpretazione del contenuto di detto verbale postula sempre un'indagine sulla volontà delle parti stesse e si risolve in un accertamento di fatto.*
9. *La conciliazione giudiziale di cui al presente articolo determina sempre l'immediata estinzione del giudizio indipendentemente dal pagamento delle somme conciliate, parziale od integrale, che l'ufficio può richiedere con l'iscrizione a ruolo, oltre gli interessi e la sanzione amministrativa del trenta per cento.*
10. *La conciliazione giudiziale può essere corretta solo per errori di calcolo, ai sensi dell'articolo 1430 del codice civile».*

5) Sospensione dell'esecuzione delle sentenze

C'è un altro esempio eclatante, oggi, sulla mancanza di parità processuale fra parte pubblica e parte privata.

È noto, infatti, che **la sentenza non definitiva del contribuente** (ad esempio, per un rimborso o per le spese di giudizio) **non può essere utilizzata in un'esecuzione contro il fisco**, ma bisogna aspettare persino per molti anni, la sentenza definitiva e, di fronte all'ostinato comportamento omissivo dell'Amministrazione finanziaria, bisogna attivare l'ulteriore giudizio di ottemperanza.

Al contrario, l'Agenzia delle Entrate, per esempio a seguito di una sentenza di primo grado, anche se tempestivamente appellata, **può obbligare il contribuente a pagare i due terzi dell'imposta, degli interessi e delle sanzioni.**

Nell'attuale situazione, salvo qualche timido tentativo dottrinario, **si è sempre esclusa la possibilità di chiedere, in grado di appello la sospensione dell'esecuzione della sentenza**.

In sede di riforma, proprio per evitare gli assurdi di cui sopra, ho previsto la possibilità di applicare **l'art. 283 c.p.c.** (art. 61, comma 1) e **l'art. 373 c.p.c.** (art. 63, comma 3).

Cosa che, fino ad oggi, hanno avuto il **coraggio** di fare soltanto, i **giudici della Commissione tributaria regionale di Puglia, Sezione Staccata di Lecce**, con ordinanza del 22 agosto 2001 (Pres. e Rel. *Dott. A.* ***Sodo***), **e Sezione Staccata di Taranto**, con l'ordinanza del 15 giugno 2005 n. 31 (Pres. e Rel. *Dott.* ***Bruschi****, in Corriere Tributario, IPSOA,* n. 36/2005, pagg. 2861 e ss., **con nota critica** *del Prof.* ***C. Glendi***), nonché i giudici della **Regionale del Lazio**, con ordinanza del 14 gennaio 1999, **del Molise**, con ordinanza del 29 luglio 1998 e **di Bologna**, con ordinanza del 28 giugno 1996.

Oltretutto, lo **stesso Prof.** ***C. Glendi***, uno dei padri dell'attuale processo tributario, pur criticando le suddette ordinanze nell'articolo succitato, **consiglia di rimettere gli atti alla Corte Costituzionale per la lesione dei principi contenuti negli artt. 3, 24 e 111 della Carta Costituzionale oppure**, in caso di esito negativo, **consiglia un immediato intervento legislativo, tenuto conto che** ***"la spiccata specificità del processo tributario non può in alcun modo giustificare il mancato riconoscimento della tutela cautelare del contribuente oltre il primo grado di giudizio,*** *tenuto conto, tra l'altro, che, di converso, in tale processo, lo stesso contribuente può esperire il giudizio di ottemperanza per la condanna al rimborso della somma indebitamente versata solo dopo che la sentenza sia passata in giudicato"* **(*C. Glendi,* articolo succitato, pag. 2871).**

Oggi, tenuto conto che **le suddette eccezioni di incostituzionalità sono state rigettate dalla Corte Costituzionale, con l'ordinanza n. 119 del 21 marzo 2007, è chiaro ed inevitabile che l'unica strada percorribile è quella indicata nel presente progetto di legge, proprio per tutelare al massimo il cittadino-contribuente ed evitare gli assurdi in precedenza denunciati ed evidenziati.**

Per cui, gli artt. 61 e 63 dovrebbero essere così formulati:

«ART. 61. Sospensione dell'esecuzione della sentenza di primo grado

1. *L'appellante, nell'atto d'appello o con separata istanza, può chiedere alla Corte d'appello tributaria la sospensione dell'esecuzione della sentenza di primo grado, anche per quanto riguarda le spese del giudizio, ai sensi dell'articolo 15, comma 1. É applicabile l'articolo 283 del codice di procedura civile.*
2. *Si applicano le condizioni, la procedura ed i termini di cui all'articolo 47, salvo quanto disposto dal successivo comma.*
3. *Il giudice d'appello, con ordinanza motivata non impugnabile, può disporre che l'esecuzione della sentenza sia sospesa, eventualmente con la prestazione di*

fideiussione bancaria od assicurativa, in caso di comprovato pericolo per la riscossione.

4. *In caso di accoglimento della richiesta di sospensione, l'ufficio dell'Agenzia fiscale, l'ente previdenziale, l'ente locale o regionale, l'agente della riscossione non deve iscrivere a ruolo, neppure a titolo provvisorio, o richiedere alcuna somma o garanzia.*
5. *Gli effetti della sospensione cessano dalla data di pubblicazione della sentenza d'appello, ai sensi degli articoli 37 e 59».*

«ART. 63. Norme applicabili

1. Avverso la sentenza della Corte d'appello tributaria può essere proposto ricorso per cassazione per i tassativi motivi di cui ai numeri da 1 a 5 dell'articolo 360, comma 1, del codice di procedura civile, che devono essere specifici, completi e riferibili alla sentenza impugnata.
2. Al ricorso per cassazione ed al relativo procedimento si applicano le norme dettate dal codice di procedura civile, con le successive modifiche, in quanto compatibili con quelle della presente legge. Si applica l'art. 39, comma 3.
3. Il giudicato esterno di cui all'articolo 36, comma 3, può essere rilevato d'ufficio ed anche per la prima volta nel giudizio di legittimità, purché la parte che lo invoca produca copia autentica della sentenza, recante attestazione del passaggio in giudicato, anche in relazione ad altro anno d'imposta o ad altro tributo.
4. Per la sospensione dell'esecuzione della sentenza d'appello è applicabile l'articolo 373 del codice di procedura civile».

Norma transitoria

In definitiva, dunque, a questo punto, una riforma di tal genere, seppur limitata solo ad alcuni degli aspetti che andrebbero riformati, richiede necessariamente anche un intervento legislativo che provveda ad adeguare i giudizi pendenti alla nuova normativa.

A tale scopo, a mio avviso, **dovrebbe essere introdotta una norma, con efficacia transitoria, volta cioè a regolarizzare tutte le situazioni pendenti fino all'entrata in vigore di questa nuova normativa, che preveda:**

1) innanzitutto che il giudice disponga obbligatoriamente, su istanza facoltativa di anche una sola delle parti costituite, la sospensione per 6 mesi del processo, per dare la possibilità alle parti di integrare la fase istruttoria secondo quanto disposto dalla nuova normativa;

2) in secondo luogo, invece, nel caso in cui non sia stata avanzata da alcuna delle parti istanza di sospensione ed anzi il contribuente non voglia integrare il contenzioso secondo la nuova normativa né tanto meno proseguirlo, **la norma**, a mio avviso, **dovrebbe disporre in capo al contribuente la facoltà di promuovere, entro 6 mesi dall'entrata in vigore della nuova normativa, un'istanza di accertamento con adesione atipico**, in quanto differente rispetto a quello oggetto di disciplina del D. Lgs. n. 218/1997. Più precisamente, **trattasi di un atto unilaterale del contribuente** e non dell'Amministrazione, **emanato nella fase istruttoria, con il quale esso aderisce, in modo irrevocabile ed insindacabile da parte degli Uffici, al pagamento dell'imposta accertata nella misura del 20%, senza interessi e sanzioni**, rinunciando, quindi, all'esito dei giudizi in corso e consentendo nello stesso tempo all'Erario un afflusso di denaro e uno smaltimento dei processi che potrebbero concludersi con un possibile danno per le casse dello Stato.

Conclusione

Senza alcuna pretesa di completezza, concludo speranzoso che quantomeno questo mio progetto di legge possa essere da pungolo al mondo politico e professionale per un intervento legislativo immediato in vista della riforma per un giusto processo tributario.

PARTE II

Modifiche legislative

In ragione di quanto esposto nella precedente parte del presente lavoro, si riportano qui di seguito le **proposte di modifica al D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546**., da me avanzate, in merito al processo tributario, e la relativa norma transitoria applicabile ai giudizi pendenti all'entrata in vigore di questa nuova normativa.

Proposte

a) Modifiche all'art. 2 del D. Lgs. n. 546/1992

«ART. 2. Oggetto della giurisdizione tributaria

1. Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi e le tasse di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali nonché i contributi previdenziali ed i contributi per il servizio sanitario nazionale, come accertati dagli uffici delle Agenzie fiscali e dagli uffici previdenziali. In ogni caso, il giudice tributario è competente per tutte le controversie legate da una connessione stretta ad organi fiscali e previdenziali.
2. Appartengono alla giurisdizione tributaria le sovrimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative, comunque irrogate da uffici delle Agenzie fiscali, da uffici locali, regionali e previdenziali, gli interessi moratori, anche anatocistici di cui all'articolo 1283 del codice civile, la rivalutazione monetaria di cui all'articolo 1224, comma 2, del codice civile, ed ogni altro accessorio, compresi gli aggi, le indennità di mora e le spese di notifica, dovuti all'agente della riscossione.
3. Rientrano nella competenza dei giudici tributari tutte le azioni di risarcimento danni, ai sensi dell'articolo 2043 del codice civile per comportamenti dolosi o colposi, nell'ambito delle materie di cui ai commi 1 e 2, e tutte le controversie riguardanti gli atti dell' esecuzione forzata tributaria, anche successivi alla notifica della cartella di pagamento, comprese le controversie relative all'avviso di cui all'articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973 n. 602 nonché tutte le controversie relative ai fermi amministrativi ed alle iscrizioni di ipoteche.
4. Appartengono, inoltre, alla giurisdizione tributaria le

controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale. Il giudice tributario può decidere anche in materia di tariffe d'estimo, tenuto conto di quanto esposto al comma 8.

5. Appartengono alla giurisdizione tributaria le controversie relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, previsto dall'articolo 63 del decreto legislativo 15 dicembre 1997 n. 446, e successive modificazioni, e del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue e della tariffa igiene ambientale; le controversie attinenti l'imposta o il canone comunale sulla pubblicità ed il diritto sulle pubbliche affissioni; le controversie relative al contributo per il rilascio del permesso di costruire di cui all'articolo 16 del decreto del Presidente della repubblica n. 380 del 06 giugno 2001.
6. Il giudice tributario può risolvere in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle cause rientranti nella propria giurisdizione, fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio, e sempre che non si verifichino le ipotesi di cui all'articolo 39, comma 1, lettere a) e d).
7. Appartiene sempre alla giurisdizione tributaria la causa tra sostituto d'imposta e sostituito avente ad oggetto la pretesa del sostituto di rivalersi sulle somme versate a titolo di ritenuta d'acconto o del sostituito di chiedere il rimborso con l'intervento necessario dell'ufficio dell'Agenzia fiscale competente.
8. É ammessa davanti al giudice tributario l'azione di mero accertamento negativo in prevenzione, attinente la non debenza di un determinato tributo, tassa o tariffa, ove essa sia sperimentata in via preventiva, in assenza di un atto impositivo o di riscossione.
9. Tutte le controversie relative all'applicazione del prelievo supplementare nel settore del latte sono devolute alla giurisdizione esclusiva dei giudici amministrativi territorialmente competenti, ai sensi dell'articolo 2-sexies del decreto legge 26 aprile 2005 n. 63, convertito dalla legge 25 giugno 2005 n. 109.
10. Sono di competenza esclusiva del giudice ordinario tutte le controversie concernenti il diritto annuale a carico delle ditte che svolgono attività economica iscritte agli albi ed ai registri tenuti dalle Camere di commercio nonché le controversie relative all'occupazione senza titolo di un bene del demanio.
11. Non rientrano nell'ambito della giurisdizione tributaria le controversie che riguardano i soli rapporti tra privati, salvo le controversie di cui al comma 7».

b) Modifiche all'art. 19 del D. Lgs. n. 546/1992

«ART. 19 Atti tassativi impugnabili ed oggetto del ricorso

1. Il ricorso può essere proposto dalla parte interessata, compreso il cessionario del credito, avverso i seguenti tassativi atti oggetto della giurisdizione tributaria, ai sensi dell'articolo 2:

a) l'avviso di accertamento o di rettifica del tributo, anche parziale, e l'avviso di recupero dei crediti d'imposta di ogni genere; il provvedimento di revoca dell'accertamento con adesione;
b) l'avviso di liquidazione del tributo, la comunicazione di irregolarità e l'invito bonario a versare quanto dovuto in modo definitivo e non condizionato;
c) il provvedimento che determina le sanzioni, comunque irrogate da uffici fiscali e previdenziali, comprese le sanzioni in caso di impiego di lavoratori irregolari;
d) il ruolo, la cartella di pagamento e l'estratto di ruolo;
e) l'avviso di mora e l'intimazione di pagamento;
f) il fermo amministrativo previsto dall'articolo 69 del regio decreto 18 novembre 1923 n. 2440 e quello previsto dall'articolo 86 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973 n. 602, nonché tutti i preavvisi di fermo e di atti esecutivi;
g) l'iscrizione di ipoteca giudiziale ed il sequestro conservativo, applicabili alle sole sanzioni amministrative, ai sensi dell'articolo 22 del decreto legislativo 18 dicembre 1997 n. 472, e mai ai tributi ed agli interessi; l'iscrizione di ipoteca sugli immobili di cui all'articolo 77 del decreto del Presidente della repubblica 29 settembre 1973 n. 602 e successive modifiche ed integrazioni;
h) gli atti relativi a tutte le operazioni catastali ed alle tariffe d'estimo, ai sensi dell'articolo 2, comma 4;
i) il rifiuto, espresso o tacito, della restituzione o di sgravio di tributi, tasse, tariffe, canoni, contributi, sanzioni amministrative ed interessi od altri accessori non dovuti, compresi gli interessi anatocistici, di cui all'articolo 1283 del codice civile, e la rivalutazione monetaria, di cui all'articolo 1224, comma 2, del codice civile nonché le proposte degli uffici di compensazione di ogni tipo; le richieste di rimborso di cui alla presente lettera non possono mai essere riconosciute d'ufficio dal giudice tributario senza una specifica istanza di parte;
l) il diniego, espresso o tacito, dell'istanza di autotutela, ai sensi dell'articolo 68 del decreto del Presidente della Repubblica 27 marzo 1992 n. 287 e del decreto ministeriale dell'11 febbraio1997 n. 37;
m) il diniego o la revoca espressi o taciti, di agevolazioni o il rigetto, espresso o tacito, di domande di definizione agevolata di rapporti tributari; il rigetto, espresso o tacito, di tutte le istanze di interpello di ogni genere, comprese quelle di cui all'articolo 37-bis, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e quelle di cui all'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994 n. 724 e successive modifiche ed integrazioni;
n) il rigetto, espresso o tacito, dell'azione di puro accertamento negativo di cui all'articolo 2, comma 8;
o) il pignoramento fiscale dei crediti verso terzi, ai sensi dell'articolo 2, comma 6, del decreto legge del 3 ottobre 2006 n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006 n. 286;
p) ogni altro atto per il quale la legge ne preveda

tassativamente l'autonoma impugnabilità; ogni altro atto rientrante nell'oggetto delle controversie di cui all'articolo 2, comprese le fatture utilizzate per la riscossione della tariffa igiene ambientale disciplinata dal decreto legislativo del 03 aprile 2006 n. 152.
2. Gli atti espressi di cui al comma 1 devono, a pena di nullità, contenere l'esatta indicazione del termine perentorio entro il quale il ricorso deve essere proposto e del Tribunale tributario competente, nonché delle relative forme da osservare ai sensi dell'articolo 20.
3. Gli atti diversi da quelli tassativamente indicati nel comma 1 non sono impugnabili autonomamente.
4. Ognuno degli atti autonomamente impugnabili di cui al comma 1 può essere impugnato solo per vizi propri. La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo soltanto se il ricorrente intende trasferire la contestazione nel merito, impugnando specificamente anche l'atto presupposto insieme a quello consequenziale. In ogni caso, è applicabile l'articolo 24, comma 2.
5. In caso di diniego, espresso o tacito, dell'istanza di autotutela, i giudici possono decidere, nel merito, del rapporto tributario sottostante anche in base ad equità, con sentenza non appellabile, salvo il ricorso per cassazione, come previsto dall'articolo 50, comma 2».

c) Modifiche all'art. 7 del D. Lgs. n. 546/1992
«ART. 7. Poteri istruttori dei giudici tributari
1. I giudici tributari, ai fini istruttori e soltanto nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, con ordinanza motivata non impugnabile, esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferiti agli uffici dell'Agenzia fiscale, all'ente locale o regionale, all'ente previdenziale ed all'agente della riscossione da ciascuna norma in relazione al tributo al quale si riferisce la controversia, senza dover chiedere alcuna preventiva autorizzazione ad organi giudiziari ed amministrativi.
2. I giudici tributari non devono tenere conto di atti e prove acquisiti in violazione di disposizioni di legge.
3. I giudici tributari, quando occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità, possono disporre, anche d'ufficio, consulenza tecnica da affidare soltanto a professionisti esperti del settore iscritti all'Ordine o Collegio professionale e mai da affidare ai dipendenti degli uffici dell'Agenzia fiscale o del Corpo della Guardia di Finanza o dell'Istituto nazionale della previdenza sociale o dell'ente locale o regionale o dell'agente della riscossione. Il collegio può applicare l'articolo 696 del codice di procedura civile.
4. I giudici tributari, se ritengono illegittimo un regolamento, un decreto ministeriale od un atto generale rilevante ai fini della sentenza, non lo applicano, in relazione all'oggetto dedotto in giudizio, salva l'eventuale impugnazione nella diversa sede competente. A tal proposito, i giudici tributari, per l'eventuale disapplicazione dei relativi decreti ministeriali, possono richiedere agli organi amministrativi competenti la documentazione di tutta la metodologia, con le relative note tecniche, utilizzata per calcolare e determinare gli studi di settore, ai sensi dell'articolo 62-sexies, comma 3, del decreto legge 30 agosto 1993 n. 331, convertito dalla legge 29 ottobre 1993 n. 427, e per calcolare e determinare il reddito complessivo, ai sensi dell'articolo 38, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973 n. 600 e successive modifiche ed integrazioni.
5. Sono ammessi dal collegio il giuramento e la prova testimoniale, secondo gli articoli dal 233 al 257 del codice di procedura civile. Le funzioni del giudice istruttore e dell'ufficiale giudiziario sono svolte, rispettivamente, dal presidente del collegio giudicante e dall'ausiliario addetto alla segreteria.
6. É abrogato l'articolo 32, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973 n. 600, e successive modifiche ed integrazioni.
7. In ogni caso, il collegio ha la facoltà di disporre la comparizione personale delle parti al fine di interrogarle liberamente sui fatti di causa. Il collegio può ordinare il deposito di documenti ritenuti decisivi per la decisione della causa stessa o il deposito di documenti non prodotti per cause non imputabili alle stesse parti. Inoltre, i giudici tributari possono trarre argomenti di prova anche dal comportamento tenuto dalle parti durante il processo.
8. Per le cause relative alle azioni di risarcimento danni, ai sensi dell'articolo 2, comma 3, il collegio, su istanza delle parti costituite, può disporre l'accertamento tecnico e l'ispezione giudiziale, ai sensi dell'articolo 696 del codice di procedura civile.
9. Durante la sola fase istruttoria, sono applicabili gli articoli 184-bis e 294 del codice di procedura civile ed il collegio decide con motivata ordinanza non impugnabile.
10. Il collegio giudicante può delegare in qualunque momento un proprio componente per il compimento degli atti istruttori di cui ai commi precedenti.
11. Il compenso aggiuntivo di cui all'articolo 13 del decreto legislativo n. 545 del 31 dicembre 1992 è pari alla metà di quello determinato per ogni ricorso definito anche per le ordinanze istruttorie emesse ai sensi del presente articolo».

d) Modifiche all'art. 48 del D. Lgs. n. 546/1992
«ART. 48. Conciliazione giudiziale in primo e secondo grado
1. Ciascuna delle parti costituite può proporre all'altra parte la conciliazione, totale o parziale, della causa.
2. La conciliazione può aver luogo non oltre la prima udienza utile di merito, nella quale il tentativo di conciliazione può essere esperito d'ufficio anche dai giudici tributari.
3. Se la conciliazione ha luogo, viene redatto apposito processo verbale nel quale sono indicate precisamente e definitivamente le somme dovute a titolo d'imposta, di sanzioni e di interessi. Il processo verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute mediante versamento diretto in un'unica soluzione ovvero in forma rateale, in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo ovvero in un massimo di

dodici rate trimestrali se le somme dovute superano euro 51.645,69, previa prestazione di idonea garanzia mediante polizza fideiussoria, bancaria od assicurativa. La conciliazione si perfeziona con il versamento, entro il termine di trenta giorni dalla data di redazione del processo verbale, dell'intero importo dovuto ovvero della prima rata e con la prestazione della predetta garanzia sull'importo delle rate successive, comprensivo degli interessi al saggio legale calcolati con riferimento alla stessa rata e per il periodo di rateazione di detto importo. Per le modalità di versamento si applica l'articolo 5 del decreto del Presidente della Repubblica 28 settembre 1994 n. 592. Le predette modalità possono essere modificate con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, rispettando l'articolo 3, comma 2, della legge 27 luglio 200 n. 212.

4. In caso di mancato pagamento, anche della prima o di una sola delle rate successive, se il garante non versa l'importo garantito entro trenta giorni dalla notificazione di apposito invito, contenente l'esatta indicazione delle somme precisamente e definitivamente dovute e dei presupposti di fatto e di diritto della pretesa, il competente ufficio dell'Agenzia fiscale o dell'ente locale o regionale o dell'ente previdenziale provvede all'immediata iscrizione a ruolo delle sole predette somme, precisamente e definitivamente conciliate, a carico del contribuente e dello stesso garante.
5. Qualora una delle parti costituite abbia proposto la conciliazione e la stessa non abbia luogo nel corso della prima udienza utile di merito, il giudice può assegnare un termine non superiore a novanta giorni per la formazione di una proposta, ai sensi del successivo comma 6.
6. L'ufficio o l'ente impositore può, sino alla data di trattazione in camera di consiglio, ovvero fino alla discussione in pubblica udienza, depositare una proposta di conciliazione alla quale l'altra parte abbia previamente aderito. Se l'istanza è presentata prima della fissazione della data di trattazione, il presidente della sezione, se ravvisa la sussistenza dei presupposti e delle condizioni di ammissibilità, dichiara con decreto l'estinzione del giudizio. La proposta di conciliazione ed il decreto tengono luogo del processo verbale di cui al comma 3. Il decreto è comunicato alle parti costituite ed il versamento dell'intero importo o della prima rata deve essere effettuato entro trenta giorni dalla data della comunicazione. Nell'ipotesi in cui la conciliazione non sia ritenuta ammissibile, il presidente della sezione fissa la trattazione della causa. Il provvedimento del presidente della sezione è depositato in segreteria entro dieci giorni dalla data di presentazione della proposta.
7. In caso di avvenuta conciliazione, le sanzioni amministrative si applicano nella misura di un terzo, se la conciliazione avviene in primo grado, e nella misura del cinquanta per cento, se la conciliazione avviene in grado d'appello, delle somme irrogabili in rapporto all'ammontare del tributo risultante dalla conciliazione medesima. In ogni caso, la misura delle sanzioni non può essere inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo. La conciliazione giudiziale non è ammessa nei giudizi per cassazione.
8. Il verbale di conciliazione giudiziale, per quanto redatto con l'intervento del giudice a definizione di una controversia pendente tra le parti, ha natura negoziale, in quanto la conciliazione è frutto dell'incontro delle volontà delle parti, onde l'interpretazione del contenuto di detto verbale postula sempre un'indagine sulla volontà delle parti stesse e si risolve in un accertamento di fatto.
9. La conciliazione giudiziale di cui al presente articolo determina sempre l'immediata estinzione del giudizio indipendentemente dal pagamento delle somme conciliate, parziale od integrale, che l'ufficio può richiedere con l'iscrizione a ruolo, oltre gli interessi e la sanzione amministrativa del trenta per cento.
10. La conciliazione giudiziale può essere corretta solo per errori di calcolo, ai sensi dell'articolo 1430 del codice civile».

e) Modifiche agli artt. 61 e 63 del D. Lgs. n. 546/1992

«ART. 61. Sospensione dell'esecuzione della sentenza di primo grado

1. L'appellante, nell'atto d'appello o con separata istanza, può chiedere alla Corte d'appello tributaria la sospensione dell'esecuzione della sentenza di primo grado, anche per quanto riguarda le spese del giudizio, ai sensi dell'articolo 15, comma 1. É applicabile l'articolo 283 del codice di procedura civile.
2. Si applicano le condizioni, la procedura ed i termini di cui all'articolo 47, salvo quanto disposto dal successivo comma.
3. Il giudice d'appello, con ordinanza motivata non impugnabile, può disporre che l'esecuzione della sentenza sia sospesa, eventualmente con la prestazione di fideiussione bancaria od assicurativa, in caso di comprovato pericolo per la riscossione.
4. In caso di accoglimento della richiesta di sospensione, l'ufficio dell'Agenzia fiscale, l'ente previdenziale, l'ente locale o regionale, l'agente della riscossione non deve iscrivere a ruolo, neppure a titolo provvisorio, o richiedere alcuna somma o garanzia.
5. Gli effetti della sospensione cessano dalla data di pubblicazione della sentenza d'appello, ai sensi degli articoli 37 e 59».

«ART. 63. Norme applicabili

1. Avverso la sentenza della Corte d'appello tributaria può essere proposto ricorso per cassazione per i tassativi motivi di cui ai numeri da 1 a 5 dell'articolo 360, comma 1, del codice di procedura civile, che devono essere specifici, completi e riferibili alla sentenza impugnata.
2. Al ricorso per cassazione ed al relativo procedimento si applicano le norme dettate dal codice di procedura civile, con le successive modifiche, in quanto compatibili con quelle della presente legge. Si applica l'art. 39, comma 3.
3. Il giudicato esterno di cui all'articolo 36, comma 3, può essere rilevato d'ufficio ed anche per la prima volta

nel giudizio di legittimità, purché la parte che lo invoca produca copia autentica della sentenza, recante attestazione del passaggio in giudicato, anche in relazione ad altro anno d'imposta o ad altro tributo.

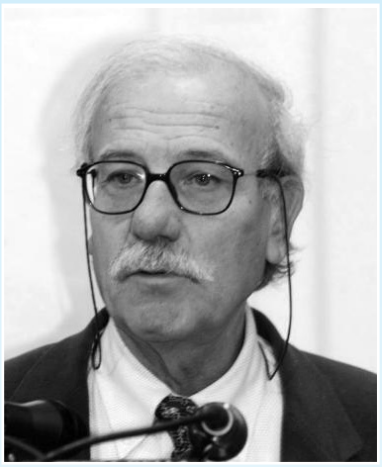
4. Per la sospensione dell'esecuzione della sentenza d'appello è applicabile l'articolo 373 del codice di procedura civile».

Norma transitoria

«1. Il giudice deve, su istanza facoltativa di anche una sola delle parti, costituite in giudizio, disporre la sospensione del processo per 6 mesi, al fine di dare alle parti la possibilità di integrare la fase istruttoria secondo quanto disposto dalla nuova normativa.

2. Il contribuente può, entro 6 mesi dall'entrata in vigore della detta normativa, laddove non intenda proseguire il contenzioso o integrarlo ai sensi del precedente comma 1, presentare istanza di accertamento con adesione atipico con cui aderisce, in modo irrevocabile ed insindacabile da parte degli Uffici, al pagamento dell'imposta accertata nella misura del 20%, senza interessi e sanzioni, rinunciando all'esito del giudizio in corso».

Solo oggi, nel momento in cui ricevete la nuova rivista, a pochi giorni dalle elezioni sveliamo, i nomi dei due candidati che la C.U.G.I.T. propone quali suoi, e vostri, rappresentanti al Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria. Così come si conviene in tutte le battaglie i nomi dei soldati poco importano, ma fondamentale sarà il loro valore sul campo per vincere la guerra per una Giustizia Tributaria, specializzata, autonoma, libera dai soliti lacci del potere, dove i suoi Giudici si possano sentire rappresentati, e realizzati, anche sotto il profilo economico. Ecco dunque i due candidati:



C.U.G.I.T.

Dr. Proc. Emilio Quaranta
Presidente di Sezione nella Commissione Tributaria Provinciale di Brescia Presidente della Confederazione Unitaria Giudici Italiani tributari C.U.G.I.T.

Dr. Angelo Mario Viscusi
Giudice nella Commissione Tributaria Provinciale di Varese Consigliere della Confederazione Unitaria Giudici Italiani Tributari C.U.G.I.T

Ambedue profondamente convinti, al di là dei ruoli, e delle funzioni, della bontà dei principi da sempre promulgati dalla C.U.G.I.T.,

Ambedue, qualora eletti, si sono impegnati a conseguire:

1) La parità tra Giudici togati e Giudici laici, con accesso agli incarichi direttivi dei Giudici non togati

2) L'aggiornamento professionale gratuito per tutti i Giudici

3) Il riconoscimento dell'indennità giudiziaria

4) La riforma dell'istituto della incompatibilità con criteri territoriali

5) L'aumento dei compensi

"CARTELLE MUTE" FINALMENTE IL RINVIO ALLA CORTE COSTITUZIONALE

a cura dell'avvocato Maurizio Villani

La Commissione Tributaria Regionale del Veneto, Sez. XXVIII, con l'importante ordinanza n. 8 del 10/06/2008, prima in Italia, ha sollevato la questione di legittimità costituzionale in merito alla nota questione delle c.d. "cartelle mute" a seguito dell'entrata a gamba tesa del Legislatore con il c.d. Decreto Legge Milleproroghe.
In sostanza, i Giudici veneti hanno ritenuto rilevante e non manifestamente infondata la questione di illegittimità costituzionale dell'art. 36, comma 4 ter, del D. L. n. 248 del 31/12/2007, convertito in Legge n. 31 del 28/02/2008, in relazione agli artt. 3, 23 e 97 della Costituzione, per contrasto con i principi costituzionali di uguaglianza ed imparzialità dell'attività amministrativa.
A tal proposito, per ben comprendere l'importanza nazionale della succitata ordinanza, è bene riassumere brevemente i termini giuridici del problema.

1) Lo Statuto dei diritti del contribuente: le prescrizioni contenute all'art. 7.
L'**art. 7, comma 2**, dello Statuto dei diritti del contribuente (Legge n. 212 del 27 luglio 2000), dispone quanto segue:
"Gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei ***concessionari*** *della riscossione devono* ***tassativamente*** *indicare:*
a) l'ufficio presso il quale é possibile ottenere informazioni complete in merito all'atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento;
b) l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali é possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto in sede di autotutela;
c) le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui é possibile ricorrere in caso di atti impugnabili."
Per ciò che interessa in questa sede, la norma de qua, al comma 1, lett. a), prescrive tassativamente **l'indicazione del responsabile del procedimento**, bene inteso che tassativamente significhi **a pena di nullità**.
Infatti, occorre rammentare che il termine "nullità" non deve necessariamente comparire nel lessico normativo, potendo lo stesso desumersi *per tabulas*, tenuto conto dello scopo che persegue e la funzione che adempie (rispetto del diritto di difesa e del principio del contraddittorio sotto il controllo del giudice), come più volte affermato dalla Corte di Cassazione con le sentenze n. 2787/2006, n. 138/04 e n. 1771/04.
La Corte di Cassazione – Sezione Tributaria – con le suddette sentenze, ha decretato, per esempio, la **natura perentoria di un termine**, ancorché in assenza di espressa previsione legislativa.
Infatti, sebbene l'art. 152 c.p.c. disponga che i termini stabiliti dalla legge sono ordinatori, salvo che questa li dichiari espressamente perentori, non si può da tale norma dedurre che, ove manchi un'esplicita dichiarazione in tal senso, debba senz'altro escludersi la perentorietà del termine *"perché nulla vieta di indagare se, a prescindere dal dettato della norma, un termine, per lo scopo che persegue e la funzione che adempie, debba essere rigorosamente osservato" (Cass., sent. n. 1771/2004).*

2) La valenza costituzionale dello Statuto dei diritti del contribuente
È necessario, altresì, ricordare come in ordine al valore ed alla portata dei principi espressi nello Statuto dei diritti del contribuente, la giurisprudenza della Cassazione abbia precisato che il cui contenuto di tali norme, richiamando in materia tributaria i principi costituzionali, debba ritenersi immanente nell'ordinamento giuridico, anche prima della sua entrata in vigore, vincolando l'interprete al canone ermeneutico dell'interpretazione adeguatrice alla Costituzione, che si sostanzia nel preferire l'interpretazione della legge più conforme alla Costituzione (ex multis: Cassazione, sentenze n. 21513 del 2006; n. 7080 del 2004 e n. 17576 del 2002).

Cassazione, sentenza n. 17576 del 2002
.. "alle specifiche clausole rafforzative" di autoqualificazione delle disposizioni stesse come ***attuative delle norme costituzionali richiamate e come "principi generali dell'ordinamento tributario"*** deve essere attribuito un preciso valore normativo…*" il quale è costituito, quantomeno, dalla* ***superiorità assiologica***" dei principi espressi o desumibili dalle disposizioni dello Statuto e, quindi, dalla loro funzione di orientamento ermeneutico, vincolante per l'interprete. **In altri termini,** il dubbio interpretativo o applicativo **sul significato e sulla portata di qualsiasi disposizione tributaria, che attenga ad ambiti materiali disciplinati dalla Legge 212 del 2000** deve essere risolto dall'interprete nel senso più conforme ai principi statutari".

Cassazione, sentenza n. 7080 del 14/04/2004
.. "ogni qual volta una normativa fiscale sia suscettibile di una duplice interpretazione, ***una che ne comporti la retroattività ed una che l'escluda, l'interprete*** *dovrà* ***dare preferenza a questa seconda interpretazione come conforme a criteri generali introdotti con lo Statuto del contribuente, e attraverso di esso ai valori costituzionali intesi in senso ampio ed interpretati*** *direttamente dello stesso legislatore attraverso lo Statuto".*

Del resto il principio della **tutela della ragionevolezza e dell'affidamento**, posto legittimamente sulla certezza dell'ordinamento giuridico, ha trovato già riconoscimento non solo nella giurisprudenza di questa Corte (Cass. civ., 23 maggio 2003, n. 8146), ma anche in quella della Corte Costituzionale (sentenze nn. 211/97, 416/99, 525/2000) ed in quelle della Corte di Giustizia CEE (24 settembre 2002, C. 255/2000, Gr. It. S.p. A. C. Ministero delle Finanze) e della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo (30 maggio 2000, Ca. e Ve. C. Italia)". Ai sensi **dell'art. 7 dello Statuto** cit., gli atti dei concessionari, tra cui la cartella esattoriale, devono riportare la sottoscrizione del Funzionario investito dall'Ufficio avente competenza ad emanare l'atto e l'indicazione dell'Ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni in merito all'atto stesso ed **il responsabile del procedimento**.

La suddetta informativa è necessaria:

- per assicurare la **trasparenza dell'attività amministrativa**, in quanto, soprattutto in un complesso sistema tributario come il nostro, non si possono emettere e notificare atti o cartelle esattoriali **"anonimi"**, stampati in modo meccanico dai computers, con il rischio delle c.d. "cartelle pazze";
- per la **prima informazione del cittadino-contribuente**, anche ai fini di eventuali azioni nei confronti del responsabile, soprattutto oggi che sono state potenziate al massimo le procedure di riscossione e di esecuzione, con l'utilizzo, alcune volte inopportuno, di ipoteche e fermi amministrativi;
- **infine, per la garanzia del diritto di difesa, perché deve consentire al cittadino-contribuente di conoscere "a priori" il responsabile del procedimento cui chiedere specifiche motivazioni, soprattutto nel calcolo delle indennità di mora e degli interessi.**

3) L'ordinanza della Corte Costituzionale n. 377 del 9 novembre 2007.

L'ordinanza della Corte Costituzionale n. 377 del 2007 trae origine dalla Commissione Tributaria Regionale del Veneto che, nel giudizio di appello in riferimento alla legittimità o meno della cartella di pagamento emessa dal Concessionario, ha sollevato la questione di illegittimità costituzionale dell'art. 7, comma 2, lett. a), della Legge n. 212 del 27 luglio 2000, nella parte in cui prevede che gli atti dei Concessionari della riscossione devono, così come gli atti emessi dall'Amministrazione finanziaria, tassativamente indicare, tra le altre cose, il responsabile del procedimento. Il giudice rimettente ha rilevato, altresì, come le disposizioni del tipo di quella censurata, proprio perché si adattano bene all'attività procedimentale svolta dagli Uffici della pubblica amministrazione, al fine di emettere un provvedimento amministrativo destinato ad incidere sulla sfera giuridico – patrimoniale del destinatario, non possono essere rivolte nello stesso modo all'attività del Concessionario della riscossione, poiché l'attività di formazione della cartella di pagamento non sarebbe equiparabile a quella di un vero e proprio procedimento. La Corte Costituzionale, nel dichiarare la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale dell'art. 7, comma 2, lett. a), della Legge n. 212 del 2000, ha statuito quanto segue:

- **l'art. 7 della Legge n. 212/2000 si applica ai procedimenti tributari non solo dell'amministrazione finanziaria, ma anche dei concessionari della riscossione, in quanto soggetti privati cui compete l'esercizio di funzioni pubbliche.** Tali procedimenti comprendono sia quelli che il giudice definisce "procedimenti di massa" (i quali culminano in provvedimenti di contenuto omogeneo o standardizzato nei confronti di innumerevoli destinatari), sia di quelli di natura non discrezionale;
- **l'obbligo imposto ai concessionari di indicare nelle cartelle di pagamento il responsabile del procedimento, lungi dall'essere un inutile adempimento, ha lo scopo di assicurare la trasparenza dell'attività amministrativa, la piena informazione del cittadino (anche ai fini di eventuali azioni nei confronti del responsabile) e la garanzia del diritto di difesa, che sono altrettanti aspetti del buon andamento e dell'imparzialità della pubblica amministrazione predicati dall'art. 97, primo comma, Cost.** (si veda l'art. 1, comma 1, della Legge n. 241 del 1990, come modificato dalla legge 11 febbraio 2005, n. 15, recante "Modifiche ed integrazioni alla legge 7 agosto 1990, n. 241, concernenti norme generali sull'azione amministrativa");
- **anche prima dell'entrata in vigore della legge n. 212 del 2000, e cioè dello Statuto dei diritti del contribuente, la Corte ha statuito l'applicabilità ai procedimenti tributari della legge generale sul procedimento amministrativo n. 241 del 1990** (ordinanza n. 117 del 2000, relativa all'obbligo di motivazione della cartella di pagamento).

4) I contrasti giurisprudenziali delle Commissioni di merito.

In merito alla nullità o meno delle cartelle prive dell'indicazione del responsabile si era venuto a creare un forte contrasto nella giurisprudenza di merito, così come si evince dalla tabella di seguito:

Giurisprudenza di merito favorevole alla nullità delle cartelle mute

- **Commissione Tributaria Provinciale di Lecce - Sezione II** sentenza **n. 517/2/7**, pronunciata il 12 dicembre 2007 e depositata il 14 gennaio 2008.
- **Commissione Tributaria Provinciale di Lecce, sezione seconda**, sentenza **n. 35/2/08**, pronunciata il 23/01/2008 e depositata il 30 gennaio 2008.
- **Commissione Tributaria Provinciale di Bari, Sezione IV**, sentenza n. **445/4/07**, depositata il 14/01/2008.
- **Commissione Tributaria Provinciale di Piacenza, Sezione II**, sentenza n. **103/2/07**.
- **Commissione Tributaria Provinciale di Lucca, Sezione III**, sentenza n. **163/03/2007**.
- **Commissione Tributaria Provinciale di Catanzaro**, con la sentenza **n. 1/4/08** del 24 gennaio 2008.
- **Commissione Tributaria Provinciale di Rimini, Sezione I**, sentenza n. **09/01/08** depositata l'11/01/2008;
- **Commissione Tributaria Provinciale di Cosenza, Sezione I**, sentenza n. **570** depositata il 31/12/2007;
- **Commissione Tributaria Provinciale di Vicenza, Sezione II**, sentenza n. **114** depositata il 19/12/2007.
- **Commissione Tributaria Provinciale di Pescara**, sentenze nn. **43/02/08 e 44/02/08** del 7 marzo 2008.

Giurisprudenza di merito contraria alla nullità delle cartelle mute

- **Commissione Tributaria Provinciale di Brindisi, Sezione 1ª**, sentenza n. **227/01/2007**, pronunciata il 13 dicembre e depositata il 25 gennaio.
- **Commissione Tributaria Regionale del Veneto**, la n. **49/14/07** del 17 gennaio 2008.
- **Commissione Tributaria Provinciale di Milano**, **Sezione XLI, n. 510** del 6 dicembre 2007.
- **Commissione Tributaria Provinciale di Torino, Sezione VII**, n. **1** del 12 febbraio 2008.

In sostanza, l'orientamento favorevole alla nullità delle cartelle di pagamento ritiene che *il requisito dell'indicazione del responsabile sia un* ***elemento indefettibile*** *della cartella di pagamento, tale per cui la sua omissione abbia come conseguenza l'illegittimità della cartella medesima*, in virtù dell'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente (Legge n. 212 del 2000).
Il principio, che in realtà è consolidato nella giurisprudenza dei Giudici di pace, trova così riconoscimento anche nell'ambito della giustizia tributaria.
Secondo tale orientamento espresso dei Giudici di merito, il Legislatore, con l'art. 7 dello Statuto, ha espresso, chiaramente, la volontà di predisporre determinate garanzie ai destinatari di un'iscrizione a ruolo e, quindi di una cartella di pagamento. Il mancato rispetto anche di una sola prescrizione dettata dalla legge non può essere ritenuto una mera irregolarità, quando tali cautele legislative sono finalizzate ad apprestare una tutela di rango costituzionale.
Le pronunce succitate non fanno altro che aderire alla statuizione contenuta nell'ordinanza della Corte Costituzionale n. 377/2007, secondo cui *"l'indicazione del responsabile del procedimento, lungi dall'essere definito come un inutile adempimento, ha la funzione di fornire all'utente ogni informazione utile sull'atto che gli è stato notificato."*
In particolare, la Commissione Tributaria Provinciale di Bari, Sezione IV, (sentenza n. 445/4/07, depositata il 14/01/2008 citata in tabella) ha correttamente evidenziato come l'obbligo imposto all'agente della riscossione di indicare nelle cartelle di pagamento il succitato responsabile **rilevi anche ai fini delle eventuali azioni risarcitorie**.
La Commissione Tributaria Provinciale di Piacenza, Sezione II, (sentenza n. 103/2/07 citata in tabella), invece, ha compensato le spese di giudizio soltanto per l'Agenzia delle Entrate, condannando al contempo l'Agente per la riscossione alla rifusione al contribuente di 1.000 € a titolo di spese di giudizio. Da rilevare è che in questa pronuncia non si sia fatto alcun riferimento all'ordinanza costituzionale n. 377 del 2007, fondando l'accoglimento del ricorso del contribuente sulla lettera della norma e, quindi, sull'art. 7 dello Statuto che prevede espressamente e tassativamente l'indicazione del summenzionato responsabile.
Ancora, la **Commissione Tributaria Provinciale di Lucca, Sezione III, sentenza n. 163/03/2007 ha statuito come** ai fini dell'indicazione del responsabile del procedimento non possa essere sufficiente l'annotazione prestampata, che indica quale responsabile del procedimento d'iscrizione a ruolo il direttore del relativo Ufficio o un suo delegato, poiché tale adempimento *"nulla dice in merito al procedimento di riscossione che si svolge presso il concessionario"*.
La Commissione di Catanzaro (la sentenza **n. 1/4/08** del 24 gennaio 2008) fa riferimento all'ordinanza della Corte Costituzionale n. 377 del 2007, evidenziando come, in tal sede, si sia ribadito che l'indicazione del responsabile sia un adempimento necessario per garantire ***la trasparenza dell'attività amministrativa, la piena informazione del cittadino, la garanzia del diritto di difesa ed infine l'immediata fattibilità di eventuali azioni esperibili nei confronti del responsabile indicato***.
La Commissione, inoltre, si spinge fino a fornire una sua nozione di provvedimento amministrativo, secondo la quale: **ogni provvedimento amministrativo è il risultato di un procedimento e poiché gli Agenti per la riscossione sono obbligati ad osservare gli adempimenti di cui all'art. 7, L. n. 212/2000, la cartella deve essere sottoscritta, in similitudine sia di qualsiasi atto amministrativo, sia ancora ai sensi dell'art. 125 c.p.c., che prevede per l'atto di precetto la sottoscrizione da parte dell'autore, tanto nell'originale quanto nelle copie da notificare** (sulla similitudine tra la cartella di pagamento e l'atto di precetto il giudice non ritiene necessario spendere alcuna parola, stante l'ovvietà del raffronto).
Infine, sulla illegittimità delle c.d. cartelle mute in relazione all'art. 7 dello Statuto del contribuente, si è pronunciata recentemente la Commissione Tributaria Provinciale di Messina – Sezione 8- con la sentenza n. 255/8/08, depositata in segreteria l'11/06/2008 (R. G.R. N. 5843/06), tuttora inedita.
Dopo aver illustrato le molteplici pronunce di merito che hanno accolto l'eccezione di nullità della cartella per omessa indicazione del responsabile del procedimento, è bene dare contezza del filone giurisprudenziale opposto (che a dire il vero è minoritario).
In tal senso, la Commissione Tributaria Provinciale di Brindisi, Sezione 1ª (sentenza n. 227/01/2007) facendo eco ad una sentenza della Suprema Corte di Cassazione, precisa come l'indicazione del responsabile, ai sensi dell'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente, **sia richiesta soltanto ai fini della chiarezza degli atti dell'amministrazione finanziaria**, non predeterminando alcuna nullità degli atti impositivi, trascurando probabilmente che tale norma statutaria sia attuativa dei principi costituzionali di cui agli articoli 3, 23, 24, 53 e 97.
La pronuncia, peraltro, fa riferimento al principio espresso dall'art. 156 c.p.c., secondo il quale *"la nullità non può essere pronunciata per inosservanza di forme di alcun atto del processo, se la nullità non è comminata dalla legge"* e *"la nullità non può mai essere pronunciata, se l'atto ha raggiunto lo scopo a cui è destinato"*, principio di ordine generale, quindi, applicabile sia agli atti processuali, per i quali è stato codificato, sia, **in mancanza di impedimenti di carattere normativo o logico sistematico**, a quegli atti di natura sostanziale che, come gli atti di imposizione

fiscale, per avere efficacia e consentire all'interessato l'impugnazione in sede giudiziaria, devono essere notificati. Quanto agli atti impositivi in particolare, il principio trova applicazione sia che la nullità attenga alla notificazione dell'atto, sia che esso discenda dalla mancata o insufficiente indicazione del soggetto che lo ha emesso. Ne conseguirebbe che le nullità che traggono origine dalla mancata o inesatta indicazione del soggetto che ha emanato l'atto impositivo, tali da indurre in errore circa la sua provenienza, sono sanate, per raggiungimento dello scopo ai sensi dell'art. 156 c.p.c., dalla proposizione del ricorso nei confronti del soggetto che lo ha formato, legittimato a contraddire.
Nella sentenza de qua si afferma, peraltro, che la ricorrente avrebbe potuto avere conferma e cognizione **anche mediante semplice richiesta indirizzata all'Agenzia della riscossione**, tenuta per legge a dare al contribuente tutte le informazioni dallo stesso ritenute utili e necessarie per la tutela dei suoi legittimi interessi.
Interpretando, la questione, in siffatta maniera, i Giudici brindisini concludono osservando che l'ordinanza n. 377 della Corte Costituzionale rileverebbe soltanto per aver affermato la costituzionalità dell'art. 7, comma 2, lett. a) della L. n. 212/2000, posta in dubbio dal giudice remittente, in riferimento agli articoli 3, primo comma, e 97 della Costituzione.
In ultimo, per scongiurare ulteriormente la nullità della cartella per omessa indicazione del responsabile, la Commissione, premesso che la cartella di pagamento sia un provvedimento amministrativo a natura vincolata, in quanto costituirebbe la riproduzione fedele del ruolo consegnato all'agente di riscossione, ritiene applicabile l'art. 21 octies della Legge n. 241 del 1990, secondo il quale: *"non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato".*
La decisione pronunciata dal Giudice brindisino, dunque, aderisce completamente alle tesi abbozzate dall'Agenzia dell'Entrate e dall'Agenzia di riscossione[1] .
In senso favorevole alla piena validità delle cartelle mute, la **Commissione Tributaria Regionale del Veneto, (la n. 49/14/07 del 17 gennaio 2008 cit. in tabella)**, ha statuito che le cartelle prive del responsabile non sarebbero nulle poiché non vi sarebbe alcuna norma che preveda la sanzione della nullità a seguito della mancata sottoscrizione del responsabile. Di poco precedente, la sentenza della **Commissione Tributaria Provinciale di Milano, Sezione XLI, n. 510 del 6 dicembre 2007**, secondo cui la nullità della cartella per mancata indicazione del responsabile del procedimento deve essere considerata collegata e funzionale al diritto alla difesa, per cui qualora, come nel caso di specie, tale diritto, come quello all'informativa, non risulti comunque leso, non potrà sollevarsi l'eccezione di nullità della cartella per la mancata indicazione del responsabile del procedimento.
Da ultimo, la sentenza della **Commissione Tributaria Provinciale di Torino, Sezione VII, n. 1 del 12 febbraio 2008**, non condividendo il prevalente indirizzo giurisprudenziale e dottrinale formatosi in materia, motiva in modo piuttosto articolato il rigetto dell'eccezione di nullità della cartella muta. In sostanza, il Giudice torinese fa un'elencazione degli elementi essenziali in presenza dei quali possa ritenersi esistente un atto amministrativo, annoverando:
- il soggetto
- l'oggetto;
- il contenuto;
- la forma;
- la finalità dell'atto.

Da qui, il Collegio giudicante ritiene che l'indicazione del responsabile del procedimento non sia attinente a nessuno di questi elementi, riconoscendo però che tale indicazione consista comunque in un requisito formale dell'atto amministrativo, tale per cui vi sarebbe una violazione di legge, ai sensi dell'art. 21 – octies, 1 comma, della L. n. 241/1990).
Tuttavia, tale violazione non rileverebbe in virtù del **comma 2 dell'art. 21 – octies**, secondo cui in presenza di un provvedimento che sia espressione di **un'attività amministrativa vincolata**, come quello della cartella esattoriale, il provvedimento non può essere annullato.

5) L'intervento legislativo del Decreto Milleproroghe.
Con l'art. 36, comma 4 – ter, del D. L. 31 dicembre 2007, n. 248, convertito in legge n. 31 del 28 febbraio 2008, sono state aggiunte disposizioni inerenti al contenuto della cartella di pagamento, disciplinata dall'art. 25 del D. P.R. n. 602 del 1973.
In base a tale norma: *"La cartella di pagamento di cui all'art. 25 del D. P.R. n. 602 del 29 settembre 1973, e successive modificazioni, contiene altresì, a pena di nullità, l'indicazione del responsabile del procedimento di iscrizione a ruolo e di quello di emissione e di notificazione della stessa cartella. Le disposizioni di cui al periodo precedente si applicano ai ruoli consegnati agli agenti della riscossione a decorrere dal 1° giugno 2008; **la mancata indicazione dei responsabili dei procedimenti nelle cartelle di pagamento relative ai ruoli consegnati prima di tale data non è causa di nullità delle stesse**".*
In particolare, le cartelle di pagamento dovranno contenere, a pena di nullità, anche:
- **l'indicazione del responsabile del procedimento di iscrizione a ruolo;**
- **l'indicazione del responsabile di emissione e di notificazione delle cartelle stesse.**

Tali nuove disposizioni sono applicabili ai ruoli consegnati agli agenti della riscossione a decorrere dal 1°giugno 2008. In relazione a tale normativa, quindi, la mancata indicazione dei responsabili dei procedimenti non è comunque causa di nullità delle cartelle di pagamento, qualora queste siano relative a ruoli consegnati prima del 1° giugno.

1 Si veda circolare n. 16/E del 6 marzo 2008 dell'Agenzia delle Entrate Direzione Centrale normativa e contenzioso.

Tale disposizione di legge nel sanare il vizio di nullità delle cartelle mute, emanate in data precedente al 1° giugno 2008, realizza una sanatoria che in teoria (e solo in teoria) porrebbe la parola fine sulla polemica creatasi intorno all'interpretazione dell'art. 7, comma 2, lett. a), dello Statuto cit. e all'ordinanza n. 377 del 2007 della Corte Costituzionale.
In sostanza, la sanatoria riguarda:

- **le cartelle già notificate in data anteriore al 1° giugno 2008;**
- **le cartelle notificate dopo tale data, ma relative a ruoli consegnati all'agente della riscossione prima del 1° giugno 2008.**

Il contenuto della nuova cartella di pagamento, perciò, prevede un'informativa piuttosto allargata, estesa oltre che al responsabile del procedimento di iscrizione a ruolo, anche al responsabile dell'emissione (agente della riscossione) e al responsabile della notificazione.
L'intervento legislativo ad opera del Milleproroghe, inserendosi fra i numerosi adottati in favore del Fisco, nell'intento di realizzare maggiori entrate, si pone in antitesi con il principio della certezza del diritto, della legittimità dell'affidamento e della buona fede del contribuente (art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente)[2], cui invece dovrebbe ispirarsi.
L'art. 36, comma 4 - ter, si evidenzia soprattutto per il netto contrasto con i principi generali dell'ordinamento tributario, contenuti nello Statuto dei diritti del contribuente, principi che come più volte la Corte di Cassazione ha avuto modo di precisare devono ritenersi, a loro volta, di attuazione dei principi costituzionali di cui agli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione e, pertanto, principi di rango costituzionale.
La Corte Costituzionale, da sempre, nell'affrontare la questione dell'incidente di incostituzionalità relativo alla retroattività delle norme di legge, ha riconosciuto in maniera indiscutibile che il divieto generale di retroattività della legge sia un principio generale dell'ordinamento, cui il Legislatore deve attenersi.
Secondo la giurisprudenza della Consulta "il Legislatore ordinario può, nel rispetto di tale limite, emanare norme retroattive, purchè trovino adeguata giustificazione **sul piano della ragionevolezza e non si pongano in contrasto con altri valori ed interessi costituzionalmente protetti**, così da non incidere arbitrariamente sulle situazioni sostanziali poste in essere dalle leggi precedenti. Se queste condizioni sono osservate, la retroattività, di per sé sola, non può ritenersi elemento idoneo ad integrare un vizio della legge.
Ed è appunto, dal profilo della ragionevolezza che viene a mancare un benché minimo supporto alla norma di cui all'art. 36, comma 4 ter, cit.. Appare, infatti, evidente l'assoluta irrazionalità, irragionevolezza, nonché la palese illogicità, incoerenza e contraddittorietà, rispetto al contesto normativo pregresso, della norma de qua, che pur riconoscendo formalmente la nullità nell'eventualità, alquanto remota, di una violazione futura, nega al contempo la nullità per la medesima violazione di legge perpetrata nel presente e nel passato.
Diversi, quindi, i profili di incostituzionalità dell'art. 36, comma 4 ter, cit.:

- **violazione del principio costituzionale di uguaglianza (art. 3) per evidente disparità di trattamento** del contribuente destinatario della notificazione di una cartella di pagamento prima e dopo il 1° giugno 2008, nonché **irragionevolezza, illogicità ed incoerenza della norma che riconoscendo e sanzionando un vizio nullità per il futuro, al contempo lo sana per il passato**;
- conseguente **violazione del principio costituzionale di diritto alla difesa (art. 24)** per tutti coloro i quali, avendo ricevuto una cartella di pagamento priva del responsabile prima del 1° giugno 2008, vedranno ridursi grandemente la possibilità di difendersi efficacemente dalla pretesa tributaria, considerata la sanatoria della nullità rilevata;
- nonché violazione del **principio del buon andamento e imparzialità dell'operato della pubblica amministrazione (art. 97)**, in base al quale il contribuente deve essere posto in condizione di conoscere l'autore dell'atto impositivo, al fine di proporre contestazioni e porre in rilievo eventuali responsabilità.

Tali argomentazioni, lungi dall'essere una mera interpretazione o lettura della norma di cui all'art. 36, comma 4 ter cit., costituiscono il contesto sulla base del quale la Corte Costituzionale, con l'ordinanza n. 377 del 2007, ha stabilito che l'indicazione del responsabile del procedimento deve essere ritenuto **elemento imprescindibile di trasparenza, informazione del cittadino e garanzia del diritto alla difesa**, i quali sono altrettanti aspetti del buon andamento e dell'imparzialità della pubblica amministrazione predicati dall'art. 97, 1 comma, Cost.
Concludendo, si ritiene che tali diritti costituzionali (articoli 3, 24 e 97 della Cost.), che in quanto tali sono insopprimibili per definizione, siano volti ad apprestare una tutela piena al contribuente, tutela che non può e non deve essere limitata e condizionata ad ambiti temporali predeterminati, ma che deve poter essere invocata sempre e comunque dai soggetti cui è destinata.
In relazione a tali rilievi critici, pertanto, non rimane che osservare come la norma di cui all'art. 36 comma 4 – ter cit., realizzando un'iniqua sanatoria pro - fisco, si ponga completamente al di fuori dell'ordinamento costituzionale – tributario cogente attuato per mezzo dello Statuto dei diritti del contribuente.

Conclusioni

Alla luce di quanto sopra esposto, è auspicabile una sollecita pronuncia della Corte Costituzionale, anche in

2 In tal senso, si è espressa la Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con la sentenza n. 25506 del 30 novembre 2006, ove si criticano aspramente gli interventi legislativi pro – fisco adottati in spregio ai diritti fondamentali dei contribuenti. Il caso di specie riguarda la questione della retroattività dell'art. 2, comma 1, lett. b), del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, così come interpretato dalla norma di cui all'art. 36, comma 2, del D.L. 4 luglio 2006, convertito con modificazioni, in L. 4 agosto 2006, n. 248, in base alla quale …"Ai fini dell'applicazione…del D. Lgs. 30 dicembre 1992, n. 504, un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione della Regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo".

attesa di ulteriori ordinanze di rinvio di altre Commissioni Tributarie di merito, con la speranza che possa essere dichiarato incostituzionale l'intervento legislativo a gamba tesa, soprattutto alla luce dell'insegnamento della Corte Costituzionale, contenuto nelle sentenze n. 155 del 1990, n. 397 del 1994 e n. 14 del 1995, tese a tutelare le prerogative del potere giudiziario espresse nella Carta Costituzionale agli artt. 101, 102 e 108. Nelle succitate sentenze, si è, infatti, stabilito come il **Legislatore vulneri le funzioni giurisdizionali ogni qual volta intervenga per annullare gli effetti del giudicato qualora la legge sia intenzionalmente diretta ad incidere su concrete fattispecie "sub iudice"**.
Si tratta proprio della medesima situazione che si è venuta a creare nella vicenda delle cartelle mute, ove in pendenza di giudizio, il Legislatore è intervenuto facendo una sanatoria illegittima e lesiva degli importantissimi principi costituzionali succitati. Viene in luce, così, un ennesimo profilo di illegittimità costituzionale della norma di cui all'art. 36, comma 4 – ter, del D. L. Milleproroghe, in relazione agli artt. 101, 102 e 108 della Costituzione.
Infine, a titolo puramente personale, un particolare plauso e ringraziamento ai Giudici veneti per la tempestività ed il coraggio che hanno avuto nel rimettere gli atti alla Corte Costituzionale perché abroghi l'illegittimo ed inopportuno intervento legislativo, che fino ad oggi ha totalmente calpestato i diritti del contribuente, ignorando le precise disposizioni del relativo Statuto.
Lecce, 04 luglio 2008

Avv. Maurizio Villani
Avvocato Tributarista in Lecce
Patrocinante in Cassazione

Il 9 novembre, vinci la sfiducia, l'indifferenza,
e vota per l'elezione dei tuoi rappresentanti
al Consiglio di Presidenza
della Giustizia Tributaria.
Non lasciare che la tua assenza confermi
coloro che vogliono esprimere solo momenti
di preminenza, e potere, sulla vita
della Giustizia, e dei suoi Giudici.
La Confederazione Unitaria Giudici Italiani
Tributari - C.U.G.I.T., è da sempre in prima linea per la
difesa dei diritti dei Giudici Tributari,
per la lotta all'evasione, e per la difesa,
e garanzia del contribuente.

Vota la C.U.G.I.T.
L'alternativa al solito voto apatico!

Vigilantibus, non dormientibus iura succurrunt.
(Le leggi giovano a chi vigila, non a chi dorme.)

Giustizia di Pace ultima ora

Sanzioni stradali

MILANO: IL GIUDICE DI PACE CANCELLA UNA MULTA PROVOCATA DAI T-RED TRUFFALDINI. I PRIMI EFFETTI DELL'INCHIESTA SUI SEMAFORI DELLA PROCURA. SODDISFATTA FEDERCONSUMATORI.

■ La truffa subita da tanti automobilisti italiani grazie ai semafori truccati su cui sta indagando il Pm Robledo della Procura di Milano, ha visto riconosciuta, per la prima volta, la "non colpevolezza" del multato.
Il giudice di Pace di Milano, Sezione IX Civile, ha accolto, infatti, il ricorso presentato da un cittadino di Milano che aveva ricevuto, tra le decine di migliaia comminate dalla Polizia Municipale di Segrate, una contravvenzione rilevata il 30 novembre 2006 con il dispositivo T-Red applicato ai semafori degli incroci sulla strada provinciale Cassanese.
Un comunicato della Federconsumatori milanese rende noto che "il giudice di Pace, sulla scorta della audizione di un teste, dopo ampia istruttoria, ha rilevato che non vi fosse alcuna documentazione che provasse il corretto funzionamento del dispositivo e, come sottolinea sempre il magistrato nella sentenza, la dichiarazione di non corretto funzionamento della apparecchiatura di rilevazione avrebbe come conseguenza diretta la necessità di annullamento dei verbali emessi per le violazioni rilevate dalla stessa…" .
Su questa base, che potrebbe interessare migliaia di altri multati non solo a Milano, il giudice ha accolto il ricorso del cittadino milanese che era assistito dall'avvocato Gian Clemente Benenti del Foro di Milano, con il patrocinio della Federconsumatori Milano e ha annullato la multa.

(Il Salvagente.it)

TRUCCAVANO GLI AUTOVELOX PER GUADAGNARE SULLE MULTE A MILANO, ROMA E IN 14 CITTÀ. ARRESTI DOPO L'INCHIESTA DEL PM MILANESE ROBLEDO.

■ Tre arresti domiciliari e una misura che ha raggiunto una persona già in carcere a conclusione di un'operazione dei finanzieri del nucleo di polizia tributaria di Milano su mandato di Alfredo Robledo, il Pm milanese titolare dell'inchiesta.
Agli arresti sono finiti amministratori di imprese che fornivano agli enti locali autovelox e altri i dispositivi elettronici per la rilevazione di infrazioni al codice della strada, tra cui anche i cosiddetti "T-Red" (quelli che rilevano i passaggi col semaforo rosso). Le accuse mosse agli arrestati sono l'associazione a delinquere e la turbativa di commesse pubbliche: sarebbero state accertate manipolazioni di appalti di 29 comuni ubicati sull'intero territorio nazionale.
In alcuni casi, in accordo con gli amministratori pubblici, venivano invitate alla trattativa privata per l'affidamento della fornitura delle telecamere e degli autovelox soltanto le imprese affiliate al cartello gestito dagli arrestati; in altri casi, invece, venivano inseriti nei bandi di gara requisiti tali da escludere di fatto le aziende estranee al cartello.

Truffati gli automobilisti

Ma la parte più grave riguarda una vera e propria truffa ai danni degli automobilisti. Secondo la ricostruzione del magistrato, infatti, i Comuni non acquistavano direttamente i dispositivi elettronici e li noleggiavano, dando una quota dei guadagni che arrivavano dalle multe direttamente alle le imprese fornitrici con una percentuale sulle contravvenzioni elevate.
E, guarda caso, grazie ai dispositivi opportunamente tarati dalle aziende vincitrici degli appalti le multe (e i guadagni per i truffatori) fioccavano.
Anche perché, secondo l'accusa, gli strumenti di controllo elettronico erano sistemati non in zone "sensibili" (scuole, giardini pubblici), ma presso strade a scorrimento veloce, allo scopo di garantirsi una maggiore remunerativtà.

16 i Comuni coinvolti nell'inchiesta

Contestualmente agli arresti, in 16 comuni nelle province di Milano, Como, Varese, Novara, Livorno, Mantova, Viterbo, Roma, Pisa, Firenze, Pistoia, Venezia, Modena, Benevento e Ferrara le fiamme gialle hanno sequestrato, su decreto del pm titolare delle indagini, altri dispositivi elettronici (T-Red, autovelox ed autobox).
In tutto sono state denunciate 21 persone: oltre ai 4 arrestati (per cui si procede anche per subappalto irregolare), risultano iscritti nel registro degli indagati 17 pubblici ufficiali, responsabili nei vari Comuni delle gare di appalto. Per 4 di loro, sono stati contestati anche l'abuso di ufficio e il peculato.

(Il salvagente.it)

CASSAZIONE: MULTE PER GUIDA AL TELEFONINO? RICORSO ESPERIBILE SE LA CAUSA É GENERICA

Impossibilità di fermare il veicolo nei modi di legge senza specificare la causa - Ricorso accettato dalla Corte di Cassazione - Multa annullata

■ La multa inflitta è nulla se la mancata contestazione è dovuta a una causa generica.
Ad introdurre una soglia di tolleranza nei confronti degli italiani che, anche al volante, non riescono a staccarsi dal cellulare, è la Corte di Cassazione che ha ribaltato una sentenza del Giudice di Pace a fronte di un ricorso presentato da un automobilista romano che si era visto recapitare a casa un verbale nel quale si contestava di aver fatto, alcuni mesi prima, uso del telefonino non a viva voce durante la guida.
Nel verbale della multa si precisava che la contestazione non era stata immediata per l'impossibilità di fermare il veicolo nei modi di legge. Contestazione troppo generica secondo i giudici di Piazza Cavour che hanno spiegato come tale espressione non consente di conoscere la ragione concreta per la quale non era stato possibile fermare il veicolo.
La multa, dunque, va cestinata e il ricorso accettato.
Scrivono i giudici della seconda sezione civile, nella sentenza 8837/05, che la contestazione immediata imposta dall'art. 201 del codice della strada ha un rilievo essenziale per la correttezza del procedimento sanzionatorio e svolge funzione strumentale alla piena esplicazione del diritto di difesa del trasgressore. Messo in chiaro questo, precisa che la limitazione del diritto di conoscere subito l'entità dell'addebito può trovare giustificazione solo in presenza di motivi che la rendono impossibile.
I motivi devono essere espressamente indicati nel verbale, conseguendone altrimenti l'illegittimità nell'accertamento e degli atti successivi del procedimento. Il consiglio pertanto è di accertare che nel verbale di contestazione della multa sia ben presente tale motivazione; al contrario i motivi per presentare ricorso alla multa ci sono tutti, suffragati peraltro dall'orientamento della Corte di Cassazione.

(nomulte.it)

AUTOVELOX-TRUFFA, NEL MIRINO ALTRI DUE COMUNI SPEZZINI

■ Non si ferma l'inchiesta dei pm e della Finanza sui semafori e gli autovelox e i relativi appalti «alterati per lucrare sulle multe», come ipotizzano i magistrati. Dopo l'impianto di Carro, nello Spezzino, tra i casi «da verificare» nelle carte delle Fiamme Gialle compaiono altri due autovelox della Val di Vara, Maissana e Borghetto. Indagini anche sulle offerte fatte al Comune di Sant'Olcese, vicino a Genova, che non ha però poi installato l'apparecchiatura. Tra le situazioni sospette quella della figlia del sindaco di un Comune in provincia di Imperia, assunta come impiegata da una delle ditte coinvolte nell'inchiesta.

Così, dopo il blitz, gli arresti, le denunce, si scopre che ci sono altri appalti, altri semafori e altri autovelox nel mirino della Guardia di Finanza. Non si ferma, infatti, l'inchiesta sulle gare sospette e sugli apparecchi di rilevazione della velocità che potrebbero essere stati alterati per lucrare sulle contravvenzioni. Con un ventaglio di ipotesi che va dall'alterazione tout court dei sistemi di controllo alla sistemazione della macchine lungo tracciati stradali sui quali, a bella posta, erano stati indicati limiti di velocità impossibili da rispettare, se non addirittura pericolosi per la circolazione. Questa è l'ipotesi del pm Alfredo Robledo.

Dopo il caso dell'autovelox di Carro in provincia della Spezia, unico impianto della Liguria finito nelle pagine dell'ordinanza di custodia cautelare che ha portato in carcere quattro dirigenti delle aziende coinvolte (17 gli indagati), spunta fuori un nuovo elenco di situazione da verificare.
Compaiono il Comune di Sant'Olcese, in provincia di Genova, e altri due centri dello Spezzino, entrambi in Val di Vara: Maissana e Borghetto. Tutto ruota intorno alle attività della Cities-se, azienda di Como nell'occhio del ciclone. Per il caso di Sant'Olcese le Fiamme Gialle hanno anche scavato sul genere di offerta che veniva fatta alle amministrazioni in fase di gara. «Non può che essere così - spiega ora Angelo Cassissa, sindaco dal 19 luglio 2004 alla guida di un'amministrazione di centrosinistra - perché noi non abbiamo installato alcun apparecchio sul nostro territorio. C'è stato, è vero, un interessamento e abbiamo chiesto più preventivi alle aziende specializzate, tra cui la Citiesse».
Semafori T-Red o autovelox? «Noi eravamo intenzionati a sistemare un autovelox nella zona di Manesseno, dove il traffico è aumentato negli ultimi anni in maniera esponenziale e ci sono dei problemi per chi corre troppo. Poi però la modifica della legge ci ha frenato: poter noleggiare l'impianto senza spese aggiutive era una buona soluzione, ma poi è giunto l'obbligo per i Comuni di

investire comunque una cifra fissa. E per noi è un investimento gravoso, anche perché abbiamo sempre mirato alla sicurezza e non all'idea di far cassa».
Gli impianti, e le relative gare di aggiudicazione, su cui si sta indagando in provincia della Spezia, sono collegati alla vicenda dell'autovelox di Carro, sistemato lungo la strada provinciale che dal capoluogo porta a Sesta Godano e a Varese Ligure. Secondo le carte della Guardia di Finanza anche le apparecchiature di Maissana e di Borghetto erano gestite dalla cooperativa Ca.Bri.Ni. E, sempre secondo le Fiamme Gialle, erano state acquistate dalla Citiesse, che poi interveniva in fase di collaudo e di taratura. Finendo per garantire, secondo i documenti nelle mani degli inquirenti, una media che oltrepassava i quattromila "scatti" ogni sei mesi, laddove con "scatto" si intende la rilevazione di un'infrazione.
Come ha spiegato al Secolo XIX Claudio Ghizzoni, titolare della Igea, la sua srl «ha rilevato rilevato le apparecchiature della cooperativa, otto impianti fissi piazzati sul territorio spezzino». Ribadendo che «tutto è regolarmente certificato, collaudato, assolutamente regolare».
Con la Citiesse ha avuto contatti anche un Comune della Vallescrivia, Ronco, che da tempo ha installato semafori "intelligenti" lungo le sue strade. «Ma i rapporti con la Citiesse riguardano solo l'autovelox mobile della nostra polizia municipale, che peraltro abbiamo acquistato e non preso a noleggio, e che funziona solo nelle postazioni in cui i nostri agenti sono presenti». E i semafori? «Sono impianti photored, forniti da un'altra azienda. E che abbiamo comunque provveduto a disattivare quando l'inchiesta sulle alterazioni, nata dal caso di Segrate nel 2006, è iniziata. Erano semafori che scattavano quando qualche mezzo si avvicinava a velocità troppo elevata. Dopo le prime contestazioni avevamo deciso, d'accordo con il giudice di pace, una consulenza "terza" per verificare che fosse tutto a posto. Alla fine abbiamo comunque desistito, anche se abbiamo lasciato gli impianti, che hanno comunque dato ottimi risultati per la sicurezza della nostra strada».
Gli impianti, quindi, funzionano ancora... «Sì, ma come normali semafori, a tempo. Ovviamente, continuano a fotografare chi passa con il rosso. E vorrei anche "sfatare" una leggenda che gira in zona: che passando contromano sull'altra corsia la telecamera non inquadri la targa. Non è vero ed è un comportamento pericolosissimo».
Infine c'è il caso del Comune in provincia di Imperia, ma anche in questo caso le verifiche sono all'inizio. Il fatto che la figlia del primo cittadino sia stata assunta come dattilografa da una delle aziende coinvolte nell'inchiesta è stato comunque segnalato dalla Finanza ai magistrati.

(Il Secolo XIX.it Marco Menduni)

Incidente stradale: Risarcimento del danno

IL RISARCIMENTO DIRETTO IN CASO DI INCIDENTE STRADALE

Il risarcimento diretto in caso di incidente stradale

■ Il Risarcimento diretto è la procedura di rimborso che dal primo febbraio 2007 permette ai incidentati non responsabili (in caso sinistro stradale) di essere risarciti dal proprio assicuratore. Contrariamente alla vecchia Convenzione la procedura è prevista obbligatoriamente per legge alcuni limiti:
· non richiede la firma congiunta della constatazione amichevole d'incidente
· non è interrotta dall'eventuale intervento di un patrocinatore
· non prevede un pieno ed automatico reintegro, da parte della compagnia debitrice di quanto pagato dalla gestionaria
Propone come presupposti applicativi il fatto che si prenda in considerazione un sinistro tra due veicoli a motore (entrambi con targa italiana). Entrambi i veicoli devono essere identificati e regolarmente assicurati. Si escludono dunque i sinistri che avvengono all'estero, che coinvolgano un veicolo estero o che coinvolgano più di due veicoli.
Quando si verifica qualcuna di queste circostanze, occorre rivolgersi alla compagnia del civilmente responsabile (secondo la cosiddetta procedura tradizionale, prevista dal codice civile e svariate leggi speciali).
L'art. 141 del dlgs n. 209 del 2005 tutela il terzo trasportato in un'auto al momento del sinistro. Secondo l'art. 141 il terzo trasportato dovrà sempre essere risarcito dalla compagnia Rc del vettore. A secondo della tipologia e dinamica del sinistro la compagnia risarcente il danno si rivarrà o sul danneggiante esterno, o sul vettore medesimo, in questo secondo caso attraverso l'aumento del malus. In caso di mancato pagamento delle lesioni il terzo trasportato dovrà adire le vie legali, davanti al Giudice di Pace, entro il valore dei 15.000,00 euro.

Giustizia di Pace

GIUSTIZIA: IN VAL D'AOSTA 2 GIUDICI DI PACE SUGLI 8 PREVISTI

L'organico dei giudici di pace in Valle d'Aosta prevede otto posti (sei ad Aosta e due a Donnas), ma sono presenti solo due, uno nel capoluogo e l'altro nella sede decentrata. Entrambi termineranno il loro mandato nel 2010 e nel 2011 e l'incarico non potrà essere rinnovato. (ANSA)

■ «Non voglio essere troppo ottimista sui tempi di approvazione - ha detto Alfano - ma la mia previsione, che nasce anche dalla scelta di inserire il provvedimento nell'ambito del pacchetto economico delle misure che servono alla competitività del paese, è che potrà essere approvato dalla Camera entro 8-9 giorni da oggi e dal Senato entro Natale. Dall'inizio dell'anno avremo quindi in vigore una nuova giustizia civile, che prevederà l'aumento delle competenze dei giudici di pace, una grande semplificazione di tutte le decisioni, e una valorizzazione del principio della lealtà processuale in base al quale le parti che tengono in vita un giudizio senza manifestare grande interesse vedranno sanzioni processuali che arrivano fino alla estinzione del processo. *(Il messaggero.it)*

IL MINISTRO ALFANO: LA RIFORMA DEL PROCESSO CIVILE ENTRO L'ANNO

Roma, 25 set. (Apcom) - Riforma del processo civile entro l'anno. E' quanto ha annunciato il ministro della Giustizia, Angelino Alfano, durante la trasmissione 'Panorama del giorno'. "All'inizio dell'anno - ha detto il Guardasigilli - noi avremo in vigore una nuova riforma che prevederà un aumento della competenza per i giudici di pace, una grande semplificazione di tutte le decisioni relative alle questioni di competenza. Una valorizzazione del principio della lealtà processuale che sta poi a significare che le parti che tengono in vita in giudizio per puro sfogo, chiamiamolo così, nei confronti dell'altro, oppure non manifestano un grande interesse allora vedranno nelle funzioni processuali relative all'estinzione del processo". Quanto ai tempi, Alfano ha spiegato: "Non voglio essere troppo ottimista ma la mia previsione che nasce anche dalla scelta di inserirlo nell'ambito del pacchetto economico del governo, cioè in quelle misure che servono alla competitività del Paese, è che questo provvedimento possa essere approvato dalla Camera entro otto-nove giorni a partire da oggi e dal Senato entro Natale". *(LA7.it)*

SEQUESTRATE I T-RED

"Semaforipazzi" chiede che la magistratura inibisca al Comune l'uso dei photored

Vittorio Veneto - Dopo l'arresto di Raoul Cairoli, amministratore della Ci.Ti.Esse, società che gestisce gli impianti di photored in diversi comuni della Sinistra Piave, i comitati anti T-red tornano alla carica e chiedono il sequestro dei semafori "incriminati" a Vittorio Veneto.
Stamattina «Semaforipazzi» ha depositato in tribunale un esposto col quale chiede che la magistratura sequestri preventivamente le apparecchiature installate nei due semafori "intelligente" del centro città e di San Giacomo. Il desiderio del comitato è che si verifichi finalmente se i semafori vittoriesi sono in regola o no.
A motivare questa richiesta "forte" il fatto che le apparecchiature photored presenti a Vittorio sono state installate e sono gestite dalla Ci.Ti.Esse, ovvero la società recendemente indagata dalla Guardia di Finanza di Milano e Verona, e il cui amministratore unico è stato arrestato.
Intanto ieri il Giudice di Pace ha rinviato ogni decisione sui ricorsi contro il Comune di Vittorio Veneto presentati dai 40 automobilisti multati dai T Red installati nel territorio comunale.

(www.oggitreviso.it)

tribuna finanziaria

è una rivista a carattere tecnico professionale, periodico bimestrale economico - giuridico - tributaria e di prassi amministrativa, organo ufficiale della Confederazione Unitaria Giudici Italiani Tributari - **C.U.G.I.T.**, della Confederazione Giudici di Pace **C.G.d.P.**, dell'Associazione Investigatori Forze di Polizia **A.I.F.P.**, del Movimento Italiano Dirigenti Amministrazioni Stato **M.I.D.A.S.**, edita sotto l'alto patrocinio dell'**U.F.E.** - (Unione del Personale Finanziario in Europa) e dell'**A.N.A.Fi.** (Associazione Nazionale per l'Assistenza ai Finanziari e ai Pubblici Dipendenti dello Stato e del Parastato).

Comitato Tecnico - Scientifico

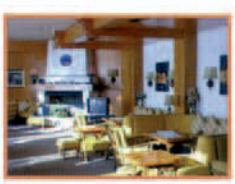
- **Amedeo** Luciano	Avvocato, tenente Colonnello della Guardia di Finanza Com/te Gruppo Repressione Frodi Napoli, revisore contabile
- **Armosino** Maria Teresa	Onorevole, Avvocato, già Sottosegretario al Ministero dell'Economia e Finanze
- **Baresi** Virgilio baresi@mbox.opencom.it	Commendatore della Repubblica, Segretario Generale dell'Istituto Nazionale dei Revisori Contabili, Presidente della Fondazione Cesare Orsini, Presidente delle Emittenti televisive Rete Brescia e RTB International
- **Busà** Viktor	S.E. Mons. Prof, Procuratore Generale United States of America, Primo Presidente della Corte Suprema di Giustizia per la Protezione della Vita, Presidente del Parlamento Mondiale per la Sicurezza e la Pace, Presidente dell'Accademia Siciliana per le Scienze
- **Butera** Guido	Già Direttore dell'Uffico Successioni di Milano
- **Campanaro** Alessandro campale@tiscalinet.it	Funzionario della Direzione Generale delle Entrate della Lombardia - Area consulenza giuridica - Ufficio fiscalità generale
- **Canfora** Giovanni	Dirigente Ministero dell'Università e della Ricerca
- **Caputo** Domenico	Segretario Generale della Commissione Tributaria Centrale
- **Ciarlitto** Grazia grazia.ciarlitto@cugit.it	Presidente della Confederazione Unitaria Giudici Italiani Tributari, Avvocato, Giudice Tributario Commissione Tributaria Provinciale di Prato, Componente del Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria
- **Confalonieri** Franco	Dottore commercialista, Tributarista, Esperto di finanza internazionale, Revisore dei Conti, Componente centro studi giuridici della C.U.G.I.T.
- **De Tilla** Maurizio	Presidente Fondo di Previdenza Ordine forense, Avvocato
- **Finoia** Mario	Avvocato in Cassazione
- **Foti** Giuseppe	Magistrato della Corte di Appello di Catania, Presidente dell'Associazione Giudici tributari A.G.I.T.
- **Frizzera** Bruno	Dottore commercialista, editore di importanti pubblicazioni fiscali *Sole 24 Ore*
- **Furia** Enrico info@worldbusinesslaw.net	Professor of World Business Law, School of World Business Law, Member of the International Chamber of Commerce
- **Gallo Santo** Salvatore generale.gallo@cugit.it	Dott. Prof. Generale (a)della Guardia di Finanza, Giudice tributario della Commissione tributaria Regionale del Lazio, V. Presidente della Confederazione Unitaria Giudici Italiani Tributari, Docente universitario
- **Gargani** Giuseppe	Onorevole, Presidente della Commissione Giustizia dell'Unione Europea, Avvocato
- **Garbagnati** Giuseppe	Notaio
- **Germi** Carlo gcmga@tiscalinet.it	Colonnello della Guardia di Finanza - Comandante Logistico Lombardia
- **Guazzone** Franco frguazzone@tin.it	Funzionario (ar) della Direzione Regionale del Territorio della Lombardia
- **Leo** Maurizio	Onorevole, già Direttore Centrale del Dipartimento Affari Giuridici e Contenzioso del Ministero delle Finanze, Giudice Tributario
- **Mantovani** Mario info@mariomantovani.it	Onorevole, Membro effettivo della Commissione Affari Sociali del Parlamento Europeo
- **Marchioni** Giuseppe	Dottore Commercialista, Tributarista
- **Mariano** Marco	Dottore Commercialista, Avvocato tributarista, Cap.(c) della Guardia di Finanza, Componente centro studi giuridici della C.U.G.I.T.
- **Marongiu** Gianni	Avvocato patrocinante in Cassazione già componente della Commissione Finanze
- **Marzano** Antonio	Onorevole, Ministro delle Attività Produttive, Docente di Economia all'Università La Sapienza di Roma, Economista
- **Molgora** Daniele	Dottore Commercialista già Deputato e Sottosegretario al Ministero dell'Economia e Finanze
- **Pasero** Giuseppe	Presidente del Movimento Italiano Dirigenti Amministrazioni Stato - M.I.D.A.S.
- **Piccolo** Antonio	Dottore commercialista, Revisore contabile, Pubblicista
- **Pinardi** Franco Antonio segretariogenerale@dirigentistato.it segretariogenerale@cugit.it	Segretario Generale della Confederazione Unitaria Giudici Italiani Tributari C.U.G.I.T., della Confederazione Giudici di Pace C.G.d.P., dell'Associazione Investigatori Forze di Polizia A.I.F.P., del Movimento Italiano Dirigenti Amministrazioni di Stato M.I.D.A.S., Giornalista, Deputato, Vice Ministro per il lavoro e l'occupazione del Parlamento Mondiale per la Sicurezza e la Pace Vice Presidente Commissione Giustizia dell'Osservatorio Parlamentare Europeo
- **Quaranta** Emilio	Magistrato Procuratore della Repubblica presso il Tribunale dei Minori di Brescia
- **Rivolta** Dario rivoltad@camera.it	Onorevole, componente della Commissione Esteri ed Affari Comunitari della Camera dei Deputati, Presidente del Comitato della Commissione Esteri per gli Enti Internazionali Esteri
- **Scalini** Paolo	Già Presidente del Tribunale di Firenze e del Tribunale di Ravenna
- **Scotti** Vincenzo	Onorevole, Prof. Dr. Presidente della Link Campus University of Malta, con sede in Roma
- **Trincanato** Stefania	Avvocato, Presidente della Confederazione Giudici di Pace
- **Viganò** Enzo enzo.vigano@cugit.it	Presidente on. C.U.G.I.T. - Confederazione Unitaria Giudici Italiani Tributari, Presidente on. S.A.L.Fi. - Sindacato Autonomo Lavoratori Finanziari, Commendatore della Repubblica, già v. Presidente dell'Unione Finanziari Europei e Segretario Nazionale del Sindacato Autonomo Lavoratori Finanziari, Consigliere del Consiglio Nazionale dell'Economia e del Lavoro, Presidente CONF.SAL - Confederazione Sindacati Autonomi dei lavoratori
- **Villani** Maurizio	Avvocato - Tributarista
- **Zarri** Massimiliano massimiliano.zarri@cugit.it	Awocato, Funzionario del Parlamento Europeo, Docente per la scuola diretta ai fini speciali dell'università di Modena, Presidente PROMHUS.

DEVILLE
1721

hotel Corona De Ville

★ ★ ★

hotel de Ville ××××
38035 MOENA (Trento)
Tel. 0462/573338 - 573350 - Fax 573757
E-mail: prenotazioni@hotel-deville.it



Informativa sulla privacy ex art. 13 D.lgs.196/03 su sito www.informativa196.it