
OSSERVATORIO TRIBUTARIO



BOLLETTINO DELL'ASSOCIAZIONE MAGISTRATI TRIBUTARI
Sezione Sicilia • Anno XVIII n° 2 - Maggio 2025



**OSSERVATORIO
TRIBUTARIO**

Bollettino
dell'ASSOCIAZIONE MAGISTRATI
TRIBUTARI Sezione Sicilia

Anno XVIII n° 2 - Maggio 2025
Rivista quadrimestrale dell'Associazione
Magistrati Tributarî della Sicilia
Registrata al Tribunale di Palermo al n. 12
in data 12 luglio 2006

Direttore Responsabile
Salvatore Forastieri

Direttore Editoriale
Bernardo Comella

Direzione e redazione
Associazione Magistrati Tributarî
Sezione Sicilia
Via Mariano Stabile n. 160
90139 PALERMO
c/o Corte di Giustizia Tributaria
di secondo grado della Sicilia

*La collaborazione alla rivista è aperta a
tutti i Giudici Tributarî ed ai cultori del
diritto tributario.*

*Gli articoli dovranno pervenire in formato
Word ai seguenti indirizzi e-mail:
- osservatoriotributario.amt@gmail.com
- forastieri.salvatore@gmail.com
con allegata dichiarazione di autenticità.*

*Gli articoli potranno non essere pubblicati
ad insindacabile giudizio della redazione.
Gli autori si assumono la responsabilità
del contenuto dei propri elaborati, delle
opinioni e dei giudizi espressi.*

SOMMARIO**DALLA REDAZIONE**

- Il nostro Papa Francesco è tornato alla casa del Padre
Il ricordo dell'AMT pag. 3
- Il saluto del Direttore Generale del Dipartimento delle Finanze
del Ministero dell'Economia e delle Finanze pag. 4
- Cambio di guardia al vertice dell'Agenzia delle
Entrate in Sicilia pag. 5
- Rinnovo cariche sociali Sezione AMT di Agrigento pag. 6
- La giunta esecutiva dell'Associazione Magistrati Tributarî
incontra il Consiglio di Presidenza della
Giustizia Tributaria pag. 7
- Inaugurazione Anno Giudiziario Tributario 2025 pag. 9

RICEVIAMO E PUBBLICHIAMO

- Novità sul Garante del contribuente
di Francesco d'Ayala Valva pag. 10
- Esercizio della professione in forma aggregata:
profili civilistici e fiscali pag. 14
- Relazione tra Procedimento penale e Procedimento
amministrativo/tributario Rilevanza del giudicato
- Ne bis in idem di Salvatore Forastieri pag. 19

FOCUS a cura di Bernardo Comella

- Pronunce della Cassazione sulle decisioni emesse
dalle Commissioni Tributarie della Sicilia pag. 23



Il nostro Papa Francesco è tornato alla casa del Padre Il ricordo dell'AMT

Con la Sua grandezza e la Sua umiltà è stato sempre il difensore degli ultimi e dei più vulnerabili, indicando a tutti, con grande coraggio ed amore, i valori del Vangelo. E nel perseguire questi grandi obiettivi, non ha trascurato nemmeno il settore dell'economia e della fiscalità.

Nel mese di gennaio del 2022, nel corso di una udienza ad una delegazione dell'Agenzia delle Entrate, Papa Francesco ha affrontato la questione tributi e il problema dell'evasione fiscale.

È stata l'occasione non solo per stigmatizzare l'evasione, ma anche, e principalmente, per sottolineare l'importanza della giusta tassazione, per il "Bene comune", secondo i principi della Dottrina Sociale della Chiesa.

Il Papa ha sottolineato che riscuotere le tasse "è un compito fondamentale, perché la legalità tutela tutti. È garanzia di uguaglianza".



Per rendere giusta la tassazione, quindi, non solo è necessario che i cittadini siano convinti che il prelievo fiscale che subiscono è adeguato ai servizi pubblici che ricevono dallo Stato, ma è necessario pure che sia conforme al principio della distribuzione della ricchezza, ossia al principio secondo il quale la ricchezza, proprio attraverso l'applicazione dei tributi, viene spostata dal "più ricco" al "più povero", per consentire a tutti (sia al più ricco che al più povero) di fruire dei servizi pubblici in maniera assolutamente uguale. Un concetto, quest'ultimo, che richiama – appun-

to - i principi dalla Dottrina Sociale della Chiesa e, segnatamente, quelli della sussidiarietà e della solidarietà, e che nel nostro Paese si realizzano principalmente attraverso l'applicazione dell'art.53 della Costituzione secondo il quale ogni cittadino è chiamato a partecipare alla spesa pubblica in base alla propria capacità contributiva. Sono questi, secondo il compianto Papa Francesco, i principi a cui tutti i Governanti del Mondo, "con mente lucida ed il cuore caldo, riscaldato d'amore", dovrebbero ispirarsi al fine di superare le disuguaglianze e garantire a tutti, specialmente a chi ne ha più bisogno, i servizi pubblici e le infrastrutture necessari per una vita dignitosa, tutelando sempre la dignità dei poveri e degli ultimi.

È molto probabile che continui a lavorare nel solco di Francesco il nuovo successore di Pietro, Leone XIV°, il 267° Pontefice della Chiesa Cattolica, il quale, nel Suo breve ma significativo discorso subito dopo la Sua elezione, ha indicato la "Pace, disarmata e disarmante", come obiettivo fondamentale del Suo Pontificato.

Il Suo motto, "In Illo Uno Unum", tratto da un commento di Sant'Agostino, evidenzia il Suo ideale di Chiesa unita.

Obiettivo ed ideale che confortano, specialmente in questi difficili momenti, tutti i desiderosi di pace.



DALLA REDAZIONE**Il saluto del Direttore Generale del Dipartimento delle Finanze del Ministero dell'Economia e delle Finanze****Dott. Giovanni Spalletta**

Caro Direttore,

il Tuo invito a formulare un breve indirizzo di saluto per il secondo numero del 2025, per il quale ti ringrazio sentitamente, mi fornisce l'occasione per esprimere un sincero apprezzamento nei confronti dell'opera di formazione e divulgazione che l'Associazione, anche attraverso il prezioso strumento de l'Osservatorio Tributario, continua a fornire a studiosi e operatori del settore della Giustizia Tributaria. Un settore la cui importanza, ai fini del perseguimento degli obiettivi di certezza del diritto e di legalità, è sempre più evidente.

È necessario che una equa e coerente amministrazione della giustizia operi in parallelo alle energie che l'Amministrazione finanziaria sta approfondendo per favorire un rapporto con i contribuenti caratterizzato da forme di dialogo e di intesa.

La recente riforma del processo tributario, con la creazione di una magistratura professionalizzata, e la revisione della materia fiscale operata in attuazione della legge 111 del 2023 hanno posto l'accento, con decisione, sull'esigenza di certezza del diritto.

Il perseguimento di tale obiettivo non può che passare per il rafforzamento della magistratura tributaria, attraverso processi ai quali l'AMT contribuisce in maniera fattiva attraverso la costante opera di stimolo, di coordinamento e

di monitoraggio delle aree ancora migliorabili nella gestione del processo tributario. Non va, inoltre trascurato che le conoscenze, le competenze e l'esperienza dei soggetti coinvolti nel processo tributario, magistrati tributari in primis, siano fondamentali nel raggiungimento del più nobile degli obiettivi che perseguiamo e condividiamo: l'equità sociale.

Il legislatore può apportare nuovi miglioramenti al disegno organizzativo della Giustizia Tributaria - in tal senso va ricordato lo schema di decreto legislativo correttivo del 220 del 2023, approvato in prima lettura dal C.d.M. ed esaminato dalle Commissioni parlamentari - ma nessuna modifica dell'organizzazione può risultare efficace senza l'apporto di professionalità e di equilibrio dei magistrati tributari.

Auguro a voi tutti buon lavoro, con l'auspicio che il 2025 possa rappresentare per la Giustizia Tributaria e per l'Associazione Magistrati Tributari, uno snodo importante lungo il sentiero di realizzazione di un processo equo e veloce.

Un saluto
Giovanni Spalletta

Cambio di guardia al vertice dell'Agencia delle Entrate in Sicilia

Ha lasciato la Direzione Regionale dell'Agencia delle Entrate per la Sicilia, per pensionamento, la Dottoressa Margherita Calabrò.

Al suo posto, la Dottoressa Claudia Cimino, proveniente dalla Direzione della Campania.

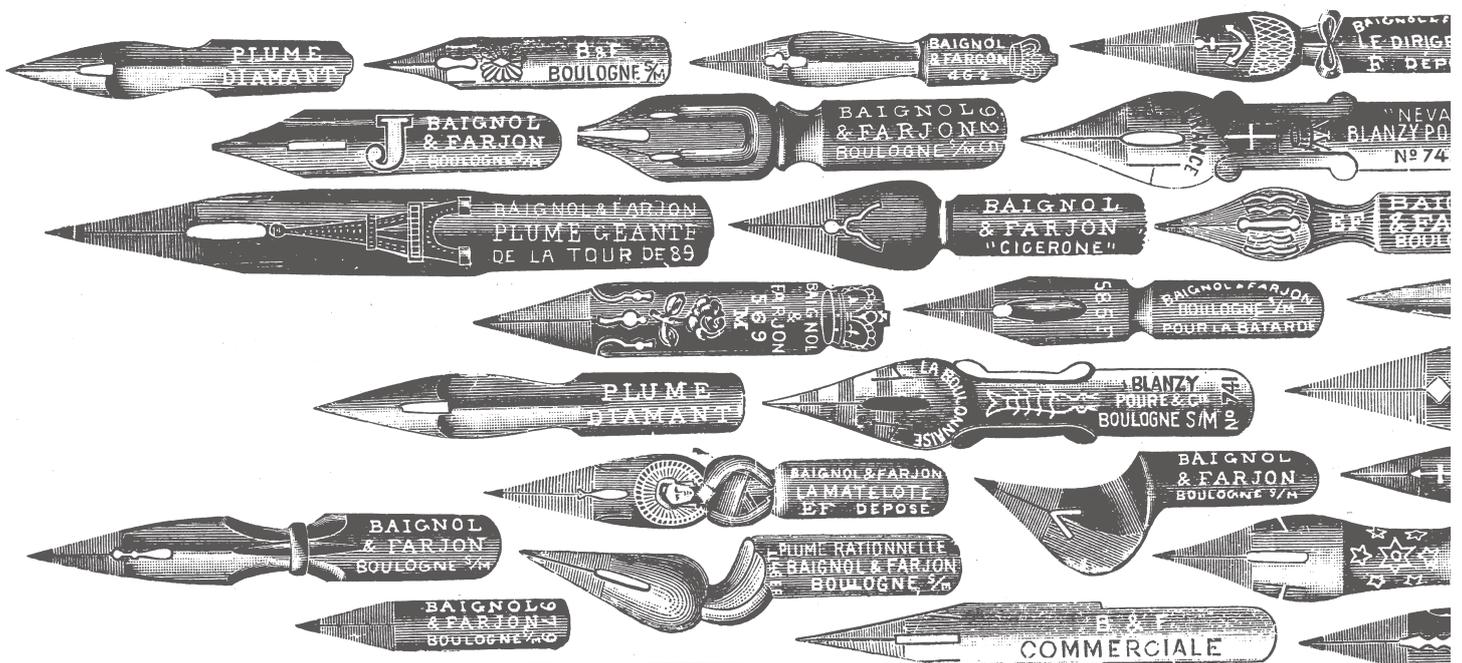
Alla Dottoressa Calabrò il saluto dell'Associazione Magistrati Tributarî ed il ringraziamento per l'attività svolta nella nostra Regione.

Per la Dottoressa Cimino, un caloroso benvenuto e l'augurio di buon lavoro.



Claudia Cimino

AMT Sicilia



DALL'ASSOCIAZIONE di *Salvino Pillitteri*

Vice Presidente Vicario dell'Associazione Magistrati Tributari

Rinnovo cariche sociali Sezione AMT di Agrigento

In data 17 febbraio 2025, ad Agrigento, nei locali della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado, alla presenza del Vice Presidente nazionale dell'AMT Avv. Salvino Pillitteri e del Presidente della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado, Dott. Romeo Palma, si è tenuta l'assemblea provinciale degli iscritti dell'Associazione Magistrati Tributari per provvedere al rinnovo delle cariche sociali della sezione AMT di quella provincia.



Sono risultati eletti i Signori:

Ignazio GENNARO - *Presidente della Sezione*

Antonio NOTO - *Segretario*

Giuseppe SEGRETO - *Tesoriere*

Salvatore GALLUZZO, Giuseppe DI CARLO

e Rosario SANFILIPPO - *Consiglieri*

Agli eletti, gli auguri di Buon lavoro



La giunta esecutiva dell'Associazione Magistrati Tributarî incontra il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

Si sono incontrati a Roma, lo scorso 11 marzo, i rappresentanti dell'Associazione Magistrati Tributarî (AMT) e l'Organo di Autogoverno dei Magistrati Tributarî, il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria.

Per l'AMT erano presenti la Presidente, Daniela Gobbi, il Vice Presidente Vicario, Salvino Pillitteri, il Presidente emerito Dott. Ennio Sepe e i componenti della Giunta.

Ad accogliere la delegazione dell'Associazione la Presidente del CPGT, Carolina Lussana, insieme ad un folto numero di Consiglieri.

Gli argomenti all'Ordine del Giorno erano tre.

Innanzitutto la necessit  di illustrare i motivi della prossima astensione dalle udienze dei Giudici Tributarî nei giorni 18, 19 e 20 marzo 2025.

Poi l'annosa questione riguardante i compensi dei Giudici tributarî, quelli che, nonostante la lunghissima esperienza che costituisce il grosso patrimonio della giurisdizione tributaria, vengono considerati di rango diverso rispetto a quello degli altri Magistrati Tributarî, o comunque di quelli che, in base alla recente normativa, supereranno l'apposito concorso.

Infine, la problematica riguardante

la geografia delle Corti di Giustizia, ossia la necessit  di ridisegnare le sedi delle Corti Tributarie, tenendo conto non solo della necessit  di limitare le spese, ma anche dell'esigenza, imprescindibile, di agevolare l'accesso dei cittadini alla giurisdizione tributaria.

La presidente Lussana ha condiviso quanto rappresentato dall'AMT ed ha assicurato che valuter , insieme a tutti i Consiglieri, le iniziative da intraprendere, interfacciandosi con il Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Quotidiano di Sicilia

Martedì 18 marzo 2025

COMUNICAZIONE

Giudici tributarî da oggi in sciopero per tre giorni



ROMA - Parte oggi e durer  tre giorni, il 18, 19 e 20 marzo, l'astensione dalle udienze dei giudici tributarî. Come sottolineano il vice presidente vicario dell'Associazione magistrati tributarî (Amt), Salvino Pillitteri, ed il responsabile "stampa" regionale dell'Amt, Salvatore Forastieri, la protesta ha lo

scopo di far conoscere all'opinione pubblica le numerose carenze della riforma tributaria nel campo della Giustizia Tributaria.

Innanzitutto la questione riguardante la geografia delle Corti di Giustizia, ossia la necessit  di ridisegnare le sedi delle Corti Tributarie non soltanto con lo scopo di limitare le spese, ma principalmente con l'obiettivo di facilitare l'accesso dei cittadini alla giurisdizione tributaria.

Poi la questione del trattamento dei giudici tributarî i quali, nonostante la lunghissima esperienza maturata e l'efficienza dimostrata "sul campo", hanno un trattamento giuridico ed economico inferiore rispetto agli altri magistrati Tributarî "professionali", anche rispetto a quelli che, in base alla recente normativa, saranno assunti dopo aver superato l'apposito concorso.



RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA: LA MISURA È COLMA!

AMT PROCLAMA L' ASTENSIONE DALL' ATTIVITA' GIUDIZIARIA

martedì 18 – mercoledì 19 - giovedì 20 marzo 2025

I GIUDICI TRIBUTARI,

VISTA

l'approvazione della riforma tributaria con legge n. 130 del 31/08/2022 che ha previsto : a) l'introduzione della figura di **magistrato professionale** (vincitore di concorso e/o transitato dalle altre giurisdizioni); b) la contestuale decadenza dalla funzione degli attuali giudice tributari in servizio con il ricorso allo strumento del c.d. sistema del décalage, cioè la cessazione della funzione fino a cinque prima del termine inizialmente previsto dal Legislatore del 72 ; c) la riduzione delle sedi giudiziarie , queste ultime secondo criteri non ancora ben definiti.

CONSIDERATO

che:

1. La riforma incide sullo svolgimento della funzione giudiziaria sia in termini di efficienza giudiziaria che di prossimità al cittadino che alle strutture amministrative e tributarie.
2. Il funzionamento del sistema giudiziario tributario è affidato alla disponibilità dei giudici tributari in servizio presso le Corti di giustizia tributaria, a cui Legislatore chiede (introdotti i nuovi limiti di età e in attesa che vengano proclamati i giudici vincitori di concorso) di assicurare lo svolgimento della funzione giudiziaria, oltre che nelle sedi di appartenenza, anche nelle sedi dove si verificheranno le scoperture, fino ad un massimo di quattro. (**Risoluzione del CPGT in data 10 dicembre 2024**).

RILEVATO

che:

3. da un lato si richiede disponibilità a garantire l'efficienza del servizio giudiziario tributario, e dall'altro si ignorano le istanze di dignità della funzione, riconoscimento e valorizzazione della esperienza maturata e adeguato riconoscimento economico dell'attività in atti e di quella di supplenza;

AMT PROCLAMA LO STATO DI AGITAZIONE DELLA CATEGORIA

chiede:

1. ADEGUAMENTO DEL TRATTAMENTO ECONOMICO:

- a) **aumento del compenso fisso e variabile**, essendo quello attuale tanto più inadeguato se rapportato all'aggravio di compiti, anche di supplenza, considerato la riduzione del numero dei giudici in servizio, assumendo a parametro il compenso definito a favore dei magistrati tributari professionali, già assunti per transito diretto e di prossima assunzione mediante concorso;
- b) **previsione di compenso per i provvedimenti cautelari**, divenuti più gravosi e impegnativi a seguito della riforma del relativo procedimento;

2. LA CONFERMA DELLA DURATA DELL'INCARICO

- c) il ripristino della durata dell'incarico degli attuali giudici in servizio, già prevista fino a 75 anni, quale misura essenziale per garantire lo svolgimento dell'attività giudiziaria, senza soluzione di continuità . In alternativa, liquidazione di un indennizzo per l'intervenuta decurtazione degli anni di servizio per cause non addebitabili al giudice.

3. RIAPERTURA DELLE PROCEDURE DI TRANSITO A FAVORE DEI GIUDICI TRIBUTARI IN SERVIZIO

SENZA DISTINZIONE DI PROVENIENZA PROFESSIONALE

La Legge 130/22, ha previsto un diverso regime giuridico tra i giudici tributari in base alle categorie di provenienza. A parità di ruoli, responsabilità, funzioni ricoperte nell'ordinamento tributario, il Legislatore ha distinto le categorie di provenienza:

- **Ai giudici tributari incardinati nella magistratura professionale (amministrativa, contabile militare, ordinaria) ha offerto la possibilità di transitare (a domanda) dal ruolo professionale di appartenenza a quello di magistrato tributario. Hanno aderito alla proposta n. 22 magistrati**
- **Ai giudici provenienti da mondo professionale**, non ha offerto la possibilità di transitare nel ruolo professionale tributario. Benché la componente *c.d. laica* svolga con profitto e competenza la funzione; occupi, in seno alle Corti Tributarie, anche ruoli semi dirigenziali, e garantisca un'elevata e tempestiva produttività. La mancata valorizzazione delle posizioni acquisite, considerazione del percorso professionale e del contributo offerto dalla componente laica all'efficientamento del sistema giudiziario tributario, avvalorano la denunciata disparità di trattamento tra componenti che in sede alle Corti ricoprono i medesimi ruoli, svolgono le medesime funzioni e contribuiscono al funzionamento degli uffici giudiziari.
- Entrambe le figure svolgono in ambito tributario **la medesima attività giudiziaria, compongono gli stessi colleghi sono sottoposti alle medesime disposizioni ordinamentali**; le decisioni assunte, anche in veste di giudice unico, hanno la medesima rilevanza giuridica sia in sede nazionale che oltrefrontiera.
- **Considerato che entrambe le categorie, nell'ambito dello svolgimento della funzione giudicante, sono soggette alle medesime disposizioni regolamentari, disciplinari, si confida in un ripensamento della norma che discrimina le due componenti della magistratura tributaria**

COMUNICA CHE IL 10 GENNAIO IL CDC C.M HA DELIBERATO

4. **L'ASTENSIONE DALL'ATTIVITA' GIUDIZIARIA DAL 18 AL 20 MARZO 2025 E INVITATO I COLLEGHI AD ASTENERSI DAL DARE ULTERIORI DISPONIBILITÀ PER LE APPLICAZIONI TEMPORANEE E PER LA COPERTURA DI VUOTI DI ORGANICO.**

CON RISERVA DI ULTERIORI INIZIATIVE

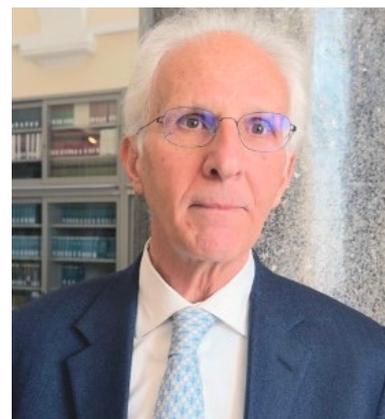
Inaugurazione Anno Giudiziario Tributario 2025

Lo scorso 17 Aprile, nella Sala delle Capriate di Palazzo Steri, sede del Rettorato dell'Università degli Studi di Palermo, si è tenuta l'inaugurazione dell'Anno Giudiziario Tributario della Sicilia.

Dopo la relazione del Presidente della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado, Dott. Antonio Novara, sullo stato della Giustizia Tributaria nella nostra Regione, è intervenuto il Vice Presidente Vicario dell'Associazione Magistrati Tributari, Avv. Salvino Pillitteri, il quale, dopo l'indirizzo di saluto alla Corte ed a tutti gli intervenuti, ha chiesto "cosa si intende fare, nel breve e medio periodo, per gli attuali giudici tributari in considerazione della circostanza, allo stato incontestata, che costoro assicurano ancora un servizio efficiente e tempestivo, a fronte dei magistrati tributari professionali, che costituiscono il "nuovo" del sistema ma che devono ancora essere strutturati nel numero e nella funzione".

Pillitteri ha chiesto inoltre se sia "necessario un adeguamento del trattamento economico dei giudici in considerazione del lavoro prestato e del tempo impiegato, trattamento questo da ritenere certamente lesivo della stessa dignità della categoria".

Ha auspicato, infine, "che il transito nella magistratura professionale avvenuto per i giudici ordinari, sia allargato anche ai giudici "laici" tenuto conto del numero originari, pari a 100, che si voleva assicurare".



Dott. Antonio Novara
Presidente CGT di secondo grado Sicilia

“Le novità del contenzioso tributario, dalla Legge 130/2022 al D.Lgs 220/2023”. È il titolo del convegno che si terrà a Messina, nei locali dell'ODCEC, il prossimo **22 maggio 2025**.

Coordinatore dei lavori il Dott. Edoardo Maria Piccirilli, Giudice Tributario CGT 1° grado di Salerno e Direttore scientifico IUM Academy School. L'Avv. Salvino Pillitteri, Vice Presidente Vicario dell'Associazione Magistrati Tributari, porterà i saluti dell'AMT. Concluderà i lavori il Dott. Luca Di Nosse, Presidente C.G.T. di 1° grado di Caserta

Venerdì, 30 maggio 2025, a Palermo, presso la Sala Rossa dell'Assemblea Regionale Siciliana, l'Osservatorio Permanente per la Giustizia Tributaria, unitamente alla Regione Sicilia, terrà un convegno dal titolo

“l'Autonomia finanziaria della Regione Siciliana: attività e prospettive”.

Introdurrà i lavori il Presidente dell'Osservatorio Permanente della Giustizia Tributaria, Dott. Ennio Sepe. Per l'"Osservatorio" interverrà anche la Prof.ssa Mariella Miceli, Segretario Generale.

Porterà i saluti dell'Associazione Magistrati Tributari la Presidente Dott.ssa Daniela Gobbi. Concluderà l'Avv. Alessandro Dagnino, Assessore Regionale alle Finanze della Regione Siciliana.

Venerdì, 13 giugno 2025, ad Agrigento, presso la "Casa Sanfilippo – Parco Archeologico", alla presenza del Presidente della locale Corte di Giustizia Tributaria di primo grado, Dott. Romeo Palma, si terrà una tavola rotonda sul tema **“Patrimonio culturale ed archeologico: strategie fiscali di vantaggio per la conservazione e lo sviluppo sostenibile”.**

Introdurrà i lavori il Presidente dell'Associazione Magistrati Tributari sezione provinciale, Dott. Ignazio Gennaro. Porterà i saluti dell'AMT il Presidente vicario dell'Associazione, Avv. Salvino Pillitteri.

Le conclusioni saranno affidate all'Avv. Alessandro Dagnino, Assessore Regionale alle Finanze della Regione Siciliana.

RICEVIAMO E PUBBLICHIAMO**Novità sul Garante del contribuente***di Francesco d'Ayala Valva*

1) Il passaggio dal secondo al terzo millennio era pieno di aspettative. Si preannunciavano riforme ed un nuovo rapporto contribuente fisco. Lo Statuto dei diritti del contribuente, dell'agosto 2000, è stato subito inteso come un primo passo verso un nuovo equilibrio tra uno stato impositore ed il cittadino contribuente.

L'istituzione di una nuova, forse anche inattesa, figura "il Garante del contribuente" (art. 13, L. n.212/2000), sorta come una costola della amministrazione finanziaria, faceva presagire da un lato un differente colloquio tra i vari soggetti, dall'altro il Garante è subito sembrato essere portatore di un potenziale potere di ingerenza sulla attività delle contestualmente nate Agenzie fiscali ed i relativi tributi. La composizione regionale dei collegi, in qualche maniera analoga alla composizione e redistribuzione territoriale delle Commissioni Tributarie, era vista anche come una positiva vicinanza del nuovo organo ai contribuenti, agli uffici regionali delle Entrate ed anche agli uffici gestori dei tributi qualificabili quali locali.

Il testo dell'art. 13 dello Statuto era disarmonico. Il titolo "Garante" faceva auspicare la nascita di una Authority, simile alle altre che il legislatore del nuovo millennio aveva creato. Tuttavia la compressione di tutte le disposizioni sulla natura e funzioni del Garante, in un solo articolo, ha creato differenti letture. L'auspicato nuovo equilibrio tra il diritto del cittadino, legittimato a segnalare ipotesi di cattiva amministrazione, suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e amministrazione finanziaria, con la naturale aspettativa di un sollecito rimedio su quanto denunciato, ed il corri-

spondente dovere, in attuazione del disposto dell'art 91 Cost., di assicurare il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione, non sembra che sia stato raggiunto per questa via.

Le tante sollecitazioni, per una più compiuta normativa sui diritti da riconoscere ai contribuenti, hanno tenuto viva l'attenzione del legislatore sul testo dello Statuto e sul Garante.

2) Nell'immediatezza dell'approvazione dello Statuto, l'art. 94, comma 81 della l. 27 dicembre 2002, n. 289, ha aggiunto il comma 13 bis all'art. 13, del seguente tenore: "Con relazione annuale, il Garante fornisce al Governo ed al parlamento dati e notizie sullo stato dei rapporti tra fisco e contribuente nel campo della politica fiscale". Questa alta funzione attribuita al Garante implicava un sostanziale rafforzamento e riqualificazione delle funzioni di segreteria e tecniche, assicurate dagli uffici delle direzioni regionali delle entrate, ed un riconoscimento della idoneità del Garante ad interloquire con le più alte cariche dello Stato. La nuova funzione documentava la rilevanza della figura del Garante non più ristretto ai rapporti con gli uffici fiscali territoriali. La necessità della creazione di un "ufficio studi" nell'ambito di ogni ufficio del Garante regionale, portava ancora a considerare la possibilità di creare un più articolato ufficio di un Garante apicale,

idoneo ad amalgamare i dati e le notizie, raccolti in sede locale, in un unico elaborato da far pervenire annualmente al Governo ed al Parlamento. Questa nuova funzione, fortemente sbilanciata in aumento rispetto alle precedenti, rimaste invariate nella loro lacunosità, ha fatto sperare in un successivo intervento normativo,



atto a consolidare, ampliando, le funzioni già attribuite, fino a parificare il Garante alle altre Authority, via via create e consolidate.

A questo auspicato progresso delle funzioni del Garante si contrapponeva, successivamente, il pensiero che questa nuova elitaria funzione di studi e ricerche dello sviluppo dei rapporti fisco contribuente non preludesse ad una involuzione nelle funzioni, del tutto simile a quanto è avvenuto con i Super Ispettori, ridotti prima nel numero e poi alla sola funzione di ufficio studi, per essere, nel finale della loro ventennale esistenza, riassorbiti in vari ministeri. Il sospetto si è rinforzato con la successiva legge 12 novembre 2011, n. 183, che eliminava i dirigenti dell'amministrazione finanziaria ed i Generali della Guardia di Finanza, dall'elenco dei soggetti idonei ad essere scelti quali garanti. Si è ipotizzato che tale soppressione fosse stata motivata dall'esigenza di rendere più equilibrata la composizione del collegio, eliminando soggetti provenienti dalla Amministrazione delle finanze e, quindi, potenzialmente non neutrali. Distonica è sembrata la contestuale soppressione del Garante come organo collegiale, in favore di un organo monocratico regionale, specie dopo aver attribuito al Garante una nuova e più gravosa funzione. In assenza di alcuna motivazione le ragioni di un tale intervento furono giustificate dall'esigenza di ridurre le spese del Ministero dell'economia e del bilancio.

La necessità di una riduzione delle spese del Ministero sembra una costante. Da ultimo la stessa riduzione delle sedi delle Corti di giustizia, del numero dei giudici tributari e la creazione del giudice tributario monocratico non cela a sufficienza tale esigenza, in relazione ad una affermata necessità di una razionalizzazione delle sedi.

La riduzione del Garante collegiale ad organo monocratico non ha fatto perdere la fiducia dei contribuenti, evidenziata dal numero delle segnalazioni di cattiva amministrazione e dalla frequenza delle interlocuzioni, previste dai commi 7 e seguenti dell'art. 13, con i vari uffici territorialmente competenti ed anche con quelli apicali.

Fin dall'entrata in vigore dell'art. 13 è subito emersa la difficile lettura del potere del Garante di "attivare le procedure di autotutela nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione". La rilevanza di questo potere, nei confronti dell'amministrazione finanziaria era rafforzato dalla immediatamente successiva disposizione, che prevedeva: a) la comunicazione agli uffici superiori a quelli nei cui confronti erano state attivate le procedure di autotutela "dell'esito dell'attività svolta", b) una informativa all'autore della segnalazione. Questa funzione è sembrata diretta a stimolare la migliore attuazione del disposto del D. L 30 settembre 1994, n. 564, convertito, con modificazioni dalla L 30 novembre 1994, n. 656, contenente una normativa specifica sul potere, di ufficio, di revoca o annullamento totale o parziale degli atti impositivi.

Inoltre una particolare rilevanza del potere di incidere sulle attività, non corrette, dell'amministrazione finanziaria era conclusivamente espressa dal c. 11 dello stesso articolo 13, il quale recitava: "Il Garante del contribuente individua i casi di particolare rilevanza in cui le disposizioni in vigore ovvero i comportamenti dell'amministrazione determinano un pregiudizio dei contribuenti o conseguenze negative nei rapporti con l'amministrazione, segnalandoli al direttore regionale o compartimentale o al comandante di zona della Guardia di finanza competente e all'ufficio centrale per l'informazione del contribuente, al fine di un eventuale avvio del procedimento disciplinare". In quest'ultimo caso l'attività del Garante era diretta ad "attivare" una funzione non più di un organo locale ma di un organo apicale.

L'insieme dei poteri di "attivare l'autotutela" e di avviare il procedimento disciplinare sembrava indice di una particolare rilevanza della funzione attribuita al Garante, sotto il profilo di stimolo all'amministrazione e, di riflesso, di una concreta attuazione della funzione di garanzia di buon andamento degli uffici, attribuita al nuovo organo posto nell'interno della stessa amministrazione. Queste funzioni sono rimaste inalterate per ol-

tre un ventennio, ma alle volte differentemente intese.

3) La legge di Delega al Governo per la riforma fiscale (L. 9 agosto 2023, n. 111) contiene principi e criteri direttivi specifici per la revisione dello statuto dei diritti del contribuente.

Ai fini del nostro sia pur breve esame, appaiono rilevanti alcune lettere del primo comma dell'art. 4, in quanto indice di una differente evoluzione del rapporto fisco contribuente.

Di seguito: b) valorizzare il principio di legittimo affidamento del contribuente e il principio di certezza del diritto;

c) razionalizzare la disciplina dell'interpello al fine di ridurre il ricorso;

f) prevedere una generale applicazione del principio del contraddittorio;

h) potenziare l'esercizio del potere di autotutela limitando la responsabilità nel giudizio amministrativo contabile dinanzi alla Corte dei Conti alle sole condotte dolose;

i) prevedere l'istituzione e la definizione dei compiti del Garante nazionale del contribuente, soppressione del Garante del contribuente e assicurando la complessiva invarianza degli oneri finanziari.

Può sembrare, dalla progressione delle disposizioni, un passaggio dal legittimo affidamento e al generalizzato diritto al contraddittorio, ad una sostanziale riduzione della loro portata, significativamente delimitata dalla contestuale compressione dei momenti di confronto fisco contribuente, derivanti dalla riduzione dell'accesso all'interpello ed al potenziamento dell'autotutela, quale momento autonomo dell'agire amministrativo. La nuova autotutela è idonea a definire anche le controversie pendenti e dovrà essere compito dei giudici tributari determinare, correttamente, la condanna alle spese, in relazione al momento processuale in cui avviene l'annullamento, in autotutela, dell'atto opposto.

Ugualmente significativa, ma derivante da un ampio orientamento normativo, la limitazione della responsabilità amministrativo contabile

dei funzionari. Queste disposizioni hanno inciso profondamente, nell'ultima stesura, sullo statuto e sulla nuova figura del Garante nazionale del contribuente.

È stato ampiamente disposto in merito all'interpello ed ai vari momenti ove dovrà essere attivata, di ufficio, l'autotutela, così risolvendo la persistente problematica, con l'espulsione del garante dal precedente codificato procedimento. Come recita la relazione illustrativa alla norma, le funzioni e i compiti del Garante consistono nella possibilità di rivolgere raccomandazioni ai direttori delle Agenzie fiscali sulla base di segnalazioni scritte di contribuenti, che lamentino casi di cattiva amministrazione. Delle precedenti facoltà rimangono ancora quelle di accedere agli uffici della amministrazione finanziaria e di richiamarli al rispetto dei doveri di informazione.

L'attività informativa del Garante nazionale al Ministero, ai direttori delle Agenzie e al Comandante generale della Guardia di Finanza e poi al Governo ed al Parlamento sembra essere diventata quella più formalmente rilevante. Dall'insieme delle norme sembra emergere una minore possibilità di interlocuzione con gli uffici.

Ugualmente alla segnalazione del contribuente non corrisponde alcuna successiva informativa da parte del Garante.

4) Riassumendo la soppressione del garante regionale per un nuovo soggetto è stata determinata non dall'insufficienza delle attività svolte, ma da dichiarate esigenze di bilancio.

Dall'insieme delle residue funzioni attribuitegli il Garante nazionale è divenuto un organo del Ministero dell'economia e finanze, con sede in Roma, con funzioni meramente interne all'amministrazione finanziaria e senza possibilità di una interlocuzione con i contribuenti.

Questa innovazione va salutata positivamente, in quanto residua una importante funzione indirizzata alla buona amministrazione degli uffici fiscali, sia pure limitata alle Agenzie. Rimane sempre privo di tutela il contribuente che voglia segnalare disfunzioni degli uffici comunali ecc., gestori di

tributi locali, ben distinti da quelli di competenza delle Agenzie.

Così ridisegnate le funzioni del nuovo organo sembra meno appropriato il titolo di “Garante nazionale del contribuente”, a fronte della evidente sparizione di ogni corrispondente rapporto tra i due soggetti. Se il termine non fosse stato già abusato il titolo, appropriato alle attuali funzioni, potrebbe essere “Ispettore nazionale del Ministero dell’economia e delle finanze”.

Se questa è la lettura ed il contenuto dell’attuale art. 13, così modificato dal D.L. 30 dicembre 2023, n. 219 (G.U. n.2, del 3 gennaio 2024), ci si può chiedere se sia corretto comunque mantenere nomen di Garante. Questo termine, negli ultimi venti anni, ha indicato funzioni specifiche, attribuite anche nell’ambito europeo al Mediateur o al Ombudsman. In Italia con questo termine viene chiamato l’Ombudsman bancario, con specifiche funzioni di tutela dei correntisti.

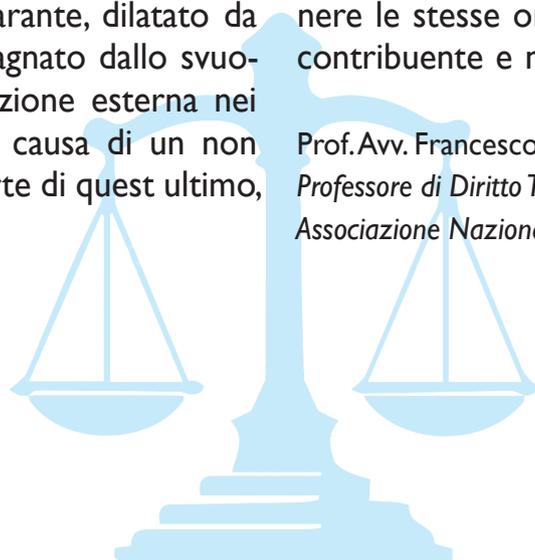
La soppressione del garante regionale, più vicino al contribuente, per un Garante nazionale può mantenere, in un primo momento, un’aspettativa di tutela; successivamente la riscontrata assenza di un colloquio diretto e personale ed il mancato riscontro dell’efficacia dell’istanza, sarà suscettibile di incrinare, anche per questa via, il rapporto di fiducia tra cittadini e amministrazione finanziaria, fin ora posto su di un soggetto, evocante ed idoneo ad offrire una tutela, quale il garante del contribuente regionale. Potrebbe essere il mantenimento del termine Garante, dilatato da regionale a nazionale, accompagnato dallo svuotamento della precedente funzione esterna nei confronti del contribuente, la causa di un non positivo apprezzamento, da parte di quest ultimo, della bontà riforma.

Un più significativo e concreto esempio di soggetto garante, al quale dovrebbe trovare ispirazione il Garante nazionale, dovrebbe essere il Mediatore Europeo. Questo soggetto è previsto dall’art. 228, paragrafo 4 del trattato sul funzionamento dell’Unione europea, ora nel regolamento (EU, EURATOM) 2021/1163 del Parlamento europeo del 24 giugno 2021, che fissa lo statuto e le condizioni generali per l’esercizio delle funzioni di Mediatore. La sua sfera di competenza riguarda i casi di cattiva amministrazione nell’azione delle istituzioni, degli organi e degli organismi dell’Unione.

Il richiamo ai diritti ed alle norme della comunità europea, sempre presente anche nella legge delega, potrebbe portare ad una rivisitazione del testo attualmente adottato sul Garante nazionale. La legge delega, alla lettera i), prevede l’istituzione e la definizione dei compiti del Garante nazionale del contribuente, con un amplissimo potere di definirne i contenuti ed assicurando la complessiva invarianza dei oneri finanziari. In riferimento a tale richiamo non trova giustificazione il risparmio di spesa, in riduzione in riferimento alla precedente spesa per i Garanti regionali, evidenziato nel penultimo paragrafo della Relazione tecnica di accompagnamento al provvedimento delegato.

Con l’invarianza di spesa, rispetto al bilancio precedente, ben si potrebbe costruire una figura monocratica, dal corretto nome di Garante nazionale del contribuente, di contenuto e funzioni analoghe al Mediatore Europeo, capace di mantenere le stesse originarie funzioni di garanzia del contribuente e non della sola amministrazione.

Prof. Avv. Francesco D’Ayala Valva
*Professore di Diritto Tributario – Presidente Ufficio Studi
 Associazione Nazionale Garanti del Contribuente*



Esercizio della professione in forma aggregata: profili civilistici e fiscali¹ *Angelo Cuva e Daniele Giacalone*

I. Esercizio della professione in forma associata: profili civilistici e fiscali

I.1. Associazioni e società semplici

La legge forense, all'art. 4, statuisce che la professione forense può essere esercitata individualmente o con la partecipazione ad associazioni tra avvocati.

La norma prevede le seguenti tipologie di associazioni:

- a) Associazione tra avvocati;
- b) Associazioni multidisciplinari tra avvocati e altri liberi professionisti iscritti in determinati albi.

I praticanti non possono partecipare a un'Associazione, poiché la norma riserva tale possibilità esclusivamente a coloro che sono iscritti al relativo albo.

Data la lettera della norma, la facoltà di essere socio di un'Associazione tra avvocati è estesa anche all'avvocato stabilito, che ha conseguito il titolo all'estero, poiché tali professionisti sono iscritti in un'apposita sezione dell'albo professionale.

Allo scopo di assicurare al cliente prestazioni anche a carattere multidisciplinare, possono partecipare alle associazioni di cui al comma I dell'art. 4, oltre agli iscritti all'albo forense, anche altri liberi professionisti appartenenti alle categorie individuate con D.M. del 04/02/2016, n. 23.

La professione forense può essere altresì esercitata da un avvocato che partecipa ad associazioni costituite fra altri liberi professionisti.

Le associazioni tra avvocati sono iscritte in un elenco tenuto presso il Consiglio dell'ordine nel cui circondario hanno sede, ai sensi dell'articolo 15, comma 1, lettera l) della legge forense. La sede dell'associazione è fissata nel circondario ove si trova il centro principale degli affari.



L'attività professionale svolta dagli associati dà luogo agli obblighi ed ai diritti previsti dalle disposizioni in materia previdenziale.

Le associazioni tra professionisti possono indicare l'esercizio di attività proprie della professione forense fra quelle previste nel proprio oggetto sociale, oltre che in qualsiasi comunicazione a terzi, solo se tra gli associati vi è almeno un avvocato iscritto all'albo.



Gli avvocati e le associazioni in questione possono stipulare fra loro contratti di associazione in partecipazione ai sensi degli articoli 2549 e seguenti del codice civile.

Le associazioni che hanno ad oggetto esclusivamente lo svolgimento di attività professionale non sono assoggettate alle procedure fallimentari e concorsuali.

¹ Estratto dal "Vademecum fiscale per gli Avvocati", a cura di UNCAT in collaborazione con la Commissione Studi di Cassa Forense, 2025.

I redditi delle associazioni tra avvocati sono determinati secondo i criteri di cassa, come per i professionisti che esercitano la professione in modo individuale.

Le associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni sono equiparate ai fini fiscali alle società semplici ex art. 5, comma 3, lettera c), del T.U.I.R.

In considerazione della natura personale della prestazione degli associati nell'ambito di un'associazione professionale, diversamente da quanto si verifica nelle società semplici, l'atto pubblico o la scrittura privata autenticata che determina le quote di partecipazione agli utili può essere redatto a posteriori.

In pratica, è consentito redigere la scrittura di attribuzione dei dividendi fino al momento della presentazione della dichiarazione dei redditi dell'associazione e, quindi, anche dopo la data di incasso dei dividendi da parte dell'associazione, con effetto sulla ripartizione dell'utile cui la dichiarazione si riferisce.

Altra questione riguarda, ai fini fiscali, i dividendi distribuiti alla società semplice, i quali si considerano percepiti direttamente dai soci nel momento in cui sono corrisposti alla società semplice e, in tale momento, i dividendi sono assoggettati a tassazione in capo a ciascun socio, secondo il regime fiscale proprio di ognuno di essi, come se ciascun socio avesse percepito i medesimi dividendi direttamente dalla società emittente (art. 32-quater del D.L. n. 124/2019, convertito dalla Legge 19 dicembre 2019 n. 157, e ss.mm.ii.).

Con la Risposta a interpello 4 ottobre 2022, n. 486/E, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il nuovo regime fiscale si applica anche per i divi-

dendi di cui è deliberata la distribuzione a favore di associazioni tra professionisti.

Ne deriva che i dividendi distribuiti da una società devono essere tassati da quest'ultima, in qualità di sostituto d'imposta, con il meccanismo della ritenuta alla fonte.

Al momento in cui i dividendi sono corrisposti alla società semplice, gli stessi sono assoggettati a tassazione in capo a ciascun socio secondo il regime fiscale proprio di ognuno di essi come se ciascun socio avesse percepito i medesimi dividendi direttamente dalla società emittente.

Fiscalmente, gli effetti del nuovo regime sono due:

- gli utili non concorrono a formare il reddito complessivo della società semplice o dell'associazione professionale;
- la tassazione dei dividendi prescinde dalla loro distribuzione in favore dei soci.

La quota imputabile ai soci persone fisiche della società/associazione fiscalmente residenti nel territorio dello Stato è assoggettata a tassazione mediante ritenuta alla fonte a titolo d'imposta del 26% ex art. 27, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973 e dell'art. 32-quater, comma 1, lettera c), del D.L. n. 124/2019, mentre la quota imputabile ai soci persone fisiche della società/associazione fiscalmente non residenti è tassata mediante ritenuta alla fonte a titolo d'imposta del 26% (art. 27, comma 3, primo periodo, del D.P.R. n. 600/1973 e art. 32-quater, comma 1, lettera c-ter), primo periodo, del D.L. n. 124/2019 convertito dalla Legge 19 dicembre 2019 n. 157, e ss.mm.ii.) ovvero nella misura inferiore prevista dalle convenzioni per evitare le doppie imposizioni se applicabili.

1.2. Società tra Avvocati (S.T.A.)

La legge 4 agosto 2017, n. 124 (la "legge sulla concorrenza") ha introdotto, con un comma apposito, la nuova normativa della società tra avvocati e

cioè la disciplina dell'esercizio in forma societaria della professione forense, materia anteriormente regolamentata per i professionisti in generale dalla legge 183/2011 (introduttiva nel nostro ordinamento delle S.T.P., le società tra professionisti) e dal Dlgs 96/2001, la legge che specificamente regolamentava le società tra avvocati.

La possibilità di esercitare la professione forense in forma societaria è disciplinata dall'art. 4-bis della Legge 31 dicembre 2012, n. 247, introdotta per facilitare la gestione collettiva delle attività legali.

Con riferimento alle società multidisciplinari, l'Ordine degli Avvocati di Milano nella seduta del 7 febbraio 2018 ha pubblicato un parere (n. 32/18) in risposta ad un quesito posto dal Consiglio Notarile di Milano in merito alle modalità per procedere alla costituzione di una società di avvocati, con particolare riferimento alla interdisciplinarietà.

Secondo l'Ordine degli avvocati di Milano è possibile costituire società tra avvocati multidisciplinari, anche per l'esercizio di professioni "protette" diverse da quella di avvocato.

Ebbene, secondo detto Ordine forense, anche se il legislatore ha omesso di rendere chiarimenti in merito alla possibile costituzione di società tra avvocati aperte all'esercizio di altre professioni (multidisciplinari), deve ammettersi una simile possibilità per non creare un'ingiustificabile asimmetria con le associazioni tra avvocati multiprofessionali.

A maggior ragione se si considera che alle società tra avvocati possono partecipare soci non avvocati, in presenza delle condizioni elencate nell'articolo 4 bis, comma secondo, legge 31 dicembre 2012, n. 247.

Le società tra avvocati possono adottare una del-

le seguenti forme giuridiche: società di persone, di capitali o cooperative, a seconda delle loro esigenze organizzative. Il requisito essenziale per operare sotto l'ordinamento forense è l'iscrizione in una sezione speciale dell'albo del Consiglio dell'Ordine degli Avvocati, come stabilito dalla Legge sulla Concorrenza del 2017 (Legge 4 agosto 2017, n. 124).

Sul piano fiscale, le S.T.A. possono scegliere tra il regime delle società di persone o di capitali. Il regime delle società di persone consente di attribuire i redditi direttamente ai soci, mentre le società di capitali devono assoggettarsi alla tassazione ordinaria, con l'applicazione dell'IRES (24%). L'Agenzia delle Entrate, nella risoluzione n. 35/E del 2018, ha chiarito che i redditi prodotti dalle S.T.A. costituiscono redditi d'impresa, ribaltando quanto stabilito in precedenza, secondo cui i redditi erano classificati come redditi di lavoro autonomo.

2. *Aggregazione nelle forme della S.T.A. e della (censurata) S.T.P.*

Le S.T.A. possono includere sia soci professionisti che soci di capitale, a patto che almeno i due terzi del capitale sociale e dei diritti di voto siano detenuti da avvocati iscritti all'albo, come stabilito dall'art. 4-bis della Legge 247/2012. Questo sistema permette agli studi di beneficiare del contributo finanziario di soci di capitale. Tuttavia, è vietata la partecipazione di società fiduciarie, trust o persone interposte. Le violazioni alle regole sulla composizione societaria comportano la cancellazione della società dall'albo e la sua dissoluzione.

Relativamente alle S.T.P. è opportuno segnalare i limiti recentemente evidenziati dalla prassi e dalla giurisprudenza.

Si segnala che la denominazione "società tra avvocati" costituisce un requisito essenziale

e non meramente formale. Infatti, la dizione, prevista dall'art. 4-bis L. n. 247/2012, qualifica la società, anche ai fini dell'affidamento dei terzi, come soggetto sottoposto all'ordinamento forense (CNF, Sentenza n. 109/2022).

Quanto sopra non esclude, però, che l'avvocato in possesso di altra abilitazione professionale consentita dalla legge forense possa esercitare un'altra professione ordinistica mediante la S.T.P.

3. Redditi prodotti dalle S.T.A. e dalle S.T.P.: implicazioni fiscali

Sia nel caso di S.T.A. che in quello di S.T.P. non esiste un'esplicita disposizione normativa che si occupi dell'inquadramento tributario del reddito prodotto da tali soggetti giuridici.

A tale proposito, gli orientamenti formati nel corso del tempo sono i seguenti:

1. secondo un primo orientamento, l'accento è posto sulla prevalenza dell'attività professionale rispetto alla veste societaria con la quale la predetta attività è svolta;

2. secondo un altro orientamento - che attualmente deve ritenersi ormai consolidato, per effetto dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate - nelle S.T.A. opera il principio affermato dagli artt. 6, ultimo comma, e 81 del TUIR, a norma dei quali i redditi delle società in nome collettivo, in accomandita semplice (ma non anche delle società semplici) e quelli delle società di capitali e degli enti commerciali, da qualsiasi fonte provengano e quale che sia l'oggetto sociale, sono considerati redditi di impresa e sono determinati unitariamente secondo le norme relative a tali redditi. Con specifico riferimento a questo secondo orientamento, l'Agenzia delle entrate ha avuto modo di chiarire che, sul piano fiscale, le S.T.P. e le S.T.A. producono reddito d'impresa in quanto non costituiscono un genere autonomo,

appartenendo alle società tipiche disciplinate dal Codice civile e, conseguentemente, sono soggette alla disciplina legale del modello societario prescelto, salvo deroghe o integrazioni espressamente previste.

Ai fini della qualificazione del reddito prodotto dalle S.T.A. non assume alcuna rilevanza, pertanto, l'esercizio dell'attività professionale, risultando a tal fine determinante il fatto di operare in una veste giuridica societaria. Ne consegue che anche per le S.T.A. trovano conferma le citate previsioni di cui agli articoli 6, terzo comma, e 81 del TUIR, per effetto delle quali il reddito complessivo delle società in nome collettivo e in accomandita semplice, delle società e degli enti commerciali di cui alle lettere a) e b) del primo comma dell'articolo 73 del TUIR, tra le quali sono ricomprese le società a responsabilità limitata, da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito d'impresa (cfr., tra le più recenti, Risposta ad interpello n. 128 del 27.12.2018 e Risposta ad interpello n. 136 del 20.05.2020).

Alla luce di tali considerazioni si può pertanto affermare che:

- il reddito imponibile prodotto dalle società tra professionisti è governato dal principio della competenza economica e non da quello di cassa;
- i compensi prodotti dalle società tra professionisti non sono soggetti a ritenuta alla fonte.

L'Agenzia delle entrate ha anche precisato che i compensi corrisposti dalla S.T.P. ai soci per le prestazioni d'opera effettuate siano da qualificarsi come redditi di lavoro autonomo di cui all'articolo 53 del TUIR, sui quali la società è tenuta ad operare la ritenuta d'acconto di cui all'articolo 25 del D.P.R. n. 600/1973.

In relazione al trattamento fiscale dei citati compensi nei riguardi della S.T.P., la stessa Agenzia è dell'avviso che essi siano deducibili ai fini della de-

terminazione del reddito d'impresa (cfr. la citata Risposta n. 128/2018).

Secondo la (discutibile) risoluzione n. 35/E del 2018 dell'Agenzia delle Entrate, quindi, le S.T.A. generano redditi d'impresa, a prescindere dalla tipologia di società prescelta (società di persone, di capitali o cooperative).

Questo comporta che le S.T.A., oltre a essere soggette a IRES, devono anche versare l'IRAP (Imposta Regionale sulle Attività Produttive) sul valore della produzione netta. Questa posizione è stata confermata anche dalla Direzione legislazione tributaria e federalismo fiscale del Dipartimento delle Finanze, che, con la nota del 19

dicembre 2017, ha ribadito che non è possibile considerare i redditi delle S.T.A. come redditi di lavoro autonomo, poiché prevale l'elemento societario rispetto alla natura professionale dell'attività svolta.

L'impostazione fiscale delle S.T.A. le distingue dai tradizionali studi professionali, poiché, agendo in una veste giuridica societaria, sono assimilate alle imprese e sono pertanto soggette alla relativa normativa fiscali.

Prof. Avv. Angelo Cuva, Docente di Diritto Tributario
UNIPA-DEMS, V. Presidente Uncat

Avv. Dr. Daniele Giacalone, Consigliere Uncat,



Relazione tra Procedimento penale e Procedimento amministrativo/tributario Rilevanza del giudicato - *Ne bis in idem* di Salvatore Forastieri

Come è noto, con il Decreto Legislativo n. 87 del 14 giugno 2024, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 150 del 28 giugno 2024, è stata data attuazione all'articolo 20 della Legge n. 111 del 9 agosto 2023 (Legge delega per la Riforma Tributaria), al fine di procedere alla revisione del sistema sanzionatorio tributario, amministrativo e penale.

Le nuove disposizioni concernenti il sistema sanzionatorio tributario penale sono entrate in vigore in data 29 giugno 2024 mentre quelle concernenti il sistema sanzionatorio amministrativo tributario, a norma dell'articolo 5 del citato decreto Legislativo n. 87/2024, sono entrate in vigore solo a partire dal 1° settembre scorso, peraltro senza alcuna retroattività, ossia senza la consueta applicazione del principio del "*favor rei*".

Le novità contenute nel citato Decreto Legislativo sono tante.

Riguardano non solo la misura ed il criterio di applicazione delle sanzioni tributarie amministrative e penali, ma anche tanti altri principi come il cumulo giuridico, il ravvedimento operoso, il principio di proporzionalità della sanzione alla violazione commessa, il rapporto tra il procedimento penale e quello tributario, il tutto al fine di rendere la sanzione tributaria più adeguata all'effettiva gravità della irregolarità.

Tra le suddette ed importanti novità, estremamente significativa è quella riguardante la relazione tra il processo tributario amministrativo e quello tributario penale.

Come si ricorderà, fino al 1982 vigeva il principio della così detta "pregiudiziale tributaria", nel senso



che l'azione penale per le violazioni di carattere tributario che costituivano anche violazioni di natura penale, non poteva avere corso fino a quando non veniva definito il procedimento tributario. Fino a quella data, pertanto, il giudizio penale era subordinato a quello amministrativo tributario.

Senonché, con l'art. 12 della legge n. 516/82, tale principio venne completamente rovesciato, introducendo la nuova regola secondo la quale l'azione penale poteva essere iniziata senza attendere l'esito finale del contenzioso tributario. In pratica è stato introdotto il sistema del "doppio binario" (quello penale e quello amministrativo)

L'art. 20 del D.Lgs.74/2000 ha poi rafforzato tale nuovo principio, con la completa autonomia dei due giudizi, nei quali il giudice penale e il giudice tributario sono stati chiamati all'accertamento del medesimo fatto, potendo conseguentemente giungere a conclusioni differenti.

Ora, però, come già detto, il rapporto tra processo penale e processo tributario è cambiato nuovamente, tornando ad un sistema che, pur continuando ad escludere la "pregiudiziale tributaria" com'era concepita all'origine, ossia con l'assoluta prevalenza del giudicato amministrativo sul procedimento penale, tenta di fare convergere, quanto più possibile, i due "processi", per giungere, così, ad un giudicato che sia frutto di una maggiore ed

evidente interazione tra il processo penale e il processo tributario.

Con l'articolo 1, lettera i), del Decreto Legislativo 87/2024, viene modificato il Decreto Legislativo n. 74 del 2000, inserendo, all'articolo 20, dopo il comma 1, la seguente disposizione:

«*1-bis. Le sentenze rese nel processo tributario, divenute irrevocabili, e gli atti di definitivo accertamento delle imposte in sede amministrativa, anche a seguito di adesione, aventi a oggetto violazioni derivanti dai medesimi fatti per cui è stata esercitata l'azione penale, possono essere acquisiti nel processo penale ai fini della prova del fatto in essi accertato.*»;

È stato poi inserito il nuovo articolo. 21-bis (Efficacia delle sentenze penali nel processo tributario e nel processo di Cassazione), nel quale si afferma che *“1. La sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, pronunciata in seguito a dibattimento nei confronti del medesimo soggetto e sugli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario, ha, in questo, efficacia di giudicato, in ogni stato e grado, quanto ai fatti medesimi.*

2. La sentenza penale irrevocabile di cui al comma 1 può essere depositata anche nel giudizio di Cassazione fino a quindici giorni prima dell'udienza o dell'adunanza in camera di consiglio.“.

In base alle nuove disposizioni, i due processi non sono più “paralleli”. Ora, infatti, le sentenze tributarie irrevocabili possono essere acquisite nel processo penale ai fini della prova del fatto in essi accertato mentre le sentenze penali irrevocabili di assoluzione (perché il fatto non sussiste o perché l'imputato non lo ha commesso), quantomeno in base a quanto sembra risultare dal tenore letterale della legge, hanno efficacia di giudicato, in ogni stato e grado, quanto ai fatti oggetto di valutazione nel processo tributario.

Le mutate relazioni tra processo penale tributario

e processo tributario amministrativo si riscontrano anche con l'introduzione, sempre nel Decreto Legislativo 74/2000, del nuovo articolo 21-ter (Applicazione ed esecuzione delle sanzioni penali e amministrative).

In base a tale nuova disposizione *“1. Quando, per lo stesso fatto è stata applicata, a carico del soggetto, una sanzione penale ovvero una sanzione amministrativa o una sanzione amministrativa dipendente da reato, il giudice o l'autorità amministrativa, al momento della determinazione delle sanzioni di propria competenza e al fine di ridurre la relativa misura, tiene conto di quelle già irrogate con provvedimento o con sentenza assunti in via definitiva”*.

In pratica, una sorta di applicazione del noto principio del *“ne bis in idem”* (art. 649 c.p.p.), richiesto sia dalla UE che dalla stessa legge delega per la riforma tributaria, la legge n. 111 del 9 agosto 2023, principio che, in questo caso, prevede la riduzione della sanzione (amministrativa o penale) al fine di tenere conto, in sede giudiziale, o anche in sede amministrativa, di quella già irrogata ai fini penali o amministrativi.

A tal fine, modificando l'articolo 129 delle disposizioni attuative del codice di procedura penale, di cui al decreto legislativo 28 luglio 1989, n. 271, aggiungendo il comma 3 quater, viene stabilito che *“Quando esercita l'azione penale per i delitti previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, il pubblico ministero informa la competente direzione provinciale dell'Agenzia delle entrate, dando notizia della imputazione”*.

Inoltre, modificando gli articolo 32 del D.P.R. 600/73 e 51 del D.P.R. 633, viene ora stabilito che *“Quando l'Agenzia delle entrate riceve comunicazione da parte del pubblico ministero dell'esercizio dell'azione penale ai sensi dell'articolo 129,*

comma 3-quater, delle disposizioni attuative del codice di procedura penale, di cui al decreto legislativo 28 luglio 1989, n. 271, risponde senza ritardo trasmettendo, anche al competente Comando della Guardia di finanza l'attestazione relativa allo stato di definizione della violazione tributaria.».

Queste sono le nuove disposizioni emanate con il Decreto attuativo della riforma tributaria in materia di sanzioni, tributarie e penali.

Nel frattempo, però, inaspettatamente, la Corte di Cassazione, con Sentenza n. 3800 depositata in data 14 febbraio 2025, volendo fornire la propria interpretazione sul nuovo articolo 21 bis del D. Legislativo n.74 del 2000, ha affermato un principio di diritto secondo il quale la sentenza penale di assoluzione (perché il fatto non sussiste o perché il fatto non è stato commesso) ha nel processo tributario efficacia di giudicato limitatamente ed esclusivamente alle sanzioni tributarie e non per quel che concerne l'accertamento del tributo evaso.

Mentre il legislatore delegato ha cercato di mitigare, sensibilmente, il parallelismo esistente tra il processo penale e quello tributario per le violazioni costituenti anche reato in materia fiscale, quel parallelismo che poteva giungere, paradossalmente, a due risultati completamente diversi, pur riguardanti lo stesso fatto che secondo l'Ufficio ha integrato sia l'illecito amministrativo che quello penale, i Supremi Giudici, più recentemente, hanno ritenuto che il "travaso" delle risultanze della sentenza penale nel procedimento tributario possa valere solo per quanto riguarda l'aspetto sanzionatorio, e non l'accertamento del tributo.

La sentenza di assoluzione in ambito penale, per quel che riguarda il tributo, può avere solo valore di prova, autonomamente valutabile dal giudice tributario, ma non di "giudicato".

Proprio come avveniva prima.

Il motivo, dichiarato, che ha indotto i Giudici ad emettere tale sentenza è quello di evitare il cenato principio del "*ne bis in idem*", ossia evitare l'applicazione di due tipi di sanzioni sullo stesso fatto, rispondendo, in questo modo, alle sollecitazioni della Corte di Giustizia Tributaria che da tempo chiede l'applicazione di sanzioni per le violazioni tributarie che non siano sproporzionate rispetto all'effettiva gravità della violazione.

Ferma restando la necessità di evitare l'applicazione di sanzioni eccessivamente penalizzanti in relazione alla gravità del fatto, è legittimo chiedersi, tuttavia, se – contrariamente a quanto ritenuto dalla Cassazione – come mai il Legislatore non abbia ritenuto di circoscrivere, in modo chiaro, il "giudicato penale" esclusivamente alle sanzioni.

Probabilmente mettere paletti alla possibilità di acquisire nel processo tributario l'assoluzione pronunciata nel processo penale, rappresenta una soluzione "via di mezzo", che non pare risponda al dettato legislativo oggetto della riforma tributaria ed alla necessità di chiarezza tanto auspicata con la riforma tributaria.

Chissà se l'ultima interpretazione giurisprudenziale sarà utile al fisco, oppure darà luogo ad ulteriore contenzioso, quantomeno fino a quando, giungendo di nuovo in Cassazione, il principio di diritto recentemente enunciato dalla Corte di Cassazione dovesse subire qualche significativa modifica.

Più recentemente, comunque, la stessa Corte di cassazione, con Ordinanza interlocutoria n. 5714 del 4 marzo 2025, ha rimesso la questione al primo presidente della Corte affinché valuti l'opportunità di assegnare alle Sezioni Unite la problematica riguardante l'ambito di efficacia dall'art. 21-bis D.Lgs. n. 74/2000, introdotto DL n. 87/2024,

in vigore dal 29 giugno 2024, secondo cui “La sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l’imputato non lo ha commesso, pronunciata in seguito a dibattimento nei confronti del medesimo soggetto e sugli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario, ha, in questo, efficacia di giudicato, in ogni stato e grado, quanto ai fatti medesimi”.

E ciò al fine di valutare l’applicabilità della nuova norma:

a) ai fini dell’estensione, anche al rapporto impositivo, degli effetti della sentenza penale irrevocabile di assoluzione dal reato tributario, emessa ad esito del dibattimento con la formula “perché il fatto non sussiste”;

b) ai fini dell’applicabilità della nuova disciplina alla ipotesi di assoluzione con la formula prevista dal secondo comma dell’art. 530 del cpp secondo cui “Il giudice pronuncia sentenza di assoluzione anche quando manca, è insufficiente o è contraddittoria la prova che il fatto sussiste”.

Nel frattempo è intervenuta un’altra sentenza della Cassazione, la n.9157 depositata in data 8 aprile 2025, con la quale la Suprema Corte ha ritenuto che, nel caso oggetto della controversia, la sentenza di assoluzione definitiva del giudice penale non poteva avere efficacia nel relativo giudizio tributario in quanto la citata sentenza di as-

soluzione (perché il fatto non sussiste o perché l’imputato non lo ha commesso) era stata resa a seguito di giudizio abbreviato e non a seguito del dibattimento.

La stessa Corte, comunque, ha ribadito anche in questo caso il principio recentemente espresso, secondo il quale – in ogni caso – la sentenza penale passata in giudicato ha effetto nel giudizio tributario limitatamente all’aspetto sanzionatorio, restando al Giudice tributario la valutazione in merito al tributo. E ciò, in attesa che la medesima Corte di Cassazione, a Sezioni unite, alla quale, come precedentemente detto, la questione è stata devoluta, faccia conoscere il proprio avviso.

Di segno diverso, tuttavia, una recentissima sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Sicilia, Sezione 12^a (n. 3303 depositata il 6/5/25 - causa Trade Service srl/Agenzia Entrate, relatore Ignazio Gennaro, difensore Angelo Cova), che ha annullato un avviso di accertamento con il quale l’Agenzia delle Entrate contestava ad una società l’emissione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, violazione per la quale il legale rappresentante della società era stato assolto in sede penale con sentenza passata in giudicato.

Prof. Dott. Salvatore Forastieri



FOCUS di *Bernardo Comella*

Pronunce della Cassazione sulle decisioni emesse dalle Commissioni Tributarie della Sicilia

Imposta di registro – trasferimento di azienda – valutazione dell'avviamento, se negativo, al momento del trasferimento dell'azienda – criterio estimativo basato su studi di settore o su di una positiva redditività media dell'attività desunta da esercizi pregressi - inapplicabilità

“La valutazione dell'avviamento aziendale va eseguita anche accertando, nel caso, il suo valore negativo: ed in tale ipotesi non può ricevere applicazione il criterio di cui all'art.2 comma 4 del d.p.r. 460/1966, siccome basato su ordinari studi di settore o su di una positività media dell'attività desunta da esercizi pregressi, come tale incapace, anche nella ridotta moltiplicazione ivi prevista, di restituire un attendibile valore di mercato dell'azienda nell'ipotesi di accertato avviamento negativo al momento del trasferimento”

È questo il principio di diritto affermato dalla Cassazione con **Ordinanza n.° 1190 del 17 gennaio 2025**, la quale ha deciso in difformità di quanto **statuito dalla Commissione Tributaria Regionale della Sicilia sezione staccata di Siracusa n.°4397/4/2020 del 29 luglio 2020**. Quest'ultima infatti aveva ritenuto invece che anche in caso di avviamento negativo fosse applicabile l'art. 2 comma 4 del d.p.r. 460/1966. Sul punto il Supremo Collegio ha ritenuto invece che l'avviamento, in quanto qualità aziendale intrinseca, come richiamato dall'art. 51 comma 4 del Decreto del Presidente della Repubblica n.° 131 del 1986, ha rilevanza non soltanto se positivo, ma anche se negativo: infatti un valore negativo dell'avviamento può determinare in quanto tale,

la pattuizione tra le parti di un prezzo di cessione inferiore al valore

patrimoniale netto dei cespiti aziendali, perché scontato in ragione della fondata previsione di perdite future e del solo successivo futuro recupero di redditività dell'azienda stessa.

Infatti – secondo quanto asserito nella Ordinanza del Supremo collegio – il valore di mercato dell'azienda all'atto del trasferimento può essere condizionato dalla previsione di negativi risultati di esercizio, tanto da giustificare uno sconto prezzo tale da rendere appetibile l'acquisizione dell'azienda, nonostante le future perdite stimate, e scommettendo in definitiva sul prospettico recupero di una adeguata capacità produttiva.

Sulla base di tali considerazioni la Cassazione ha ritenuto che il criterio legale, sia pure ridotto con i moltiplicatori previsti nella normativa su richiamata, essendo basata su ordinari studi di settore o su di una positiva redditività media desunta da esercizi pregressi, è inidonea ad attribuire un attendibile valore di mercato dell'azienda nell'ipotesi di accertato avviamento negativo all'atto del trasferimento dell'azienda.

Accertamento – omessa esibizione delle richieste distinte inventariali – accertamento induttivo puro – legittimità

Il mancato adempimento del contribuente ad esibire le distinte inventariali raggruppate per categorie omo-



genee, - le quali possono essere fornite anche eventualmente dal contribuente in sede procedimentale durante l'accesso, l'ispezione e la verifica, - costituisce inadempienza grave tale da rendere inattendibile la contabilità e procedere all'accertamento induttivo puro.

È questo il principio di diritto affermato dalla **Cassazione con Ordinanza n.° 1861 del 27 gennaio 2025**, la quale ha deciso in difformità di quanto invece **statuito dalla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Sicilia- sezione staccata di Caltanissetta n.° 1055 del 1 febbraio 2023**.

L'Agenzia delle Entrate procedeva all'accertamento induttivo, avendo riscontrato l'irregolarità della contabilità ed in particolare l'assenza dei prospetti di dettaglio delle rimanenze di magazzino.- Sia il giudice di primo grado che quello di secondo grado annullavano l'accertamento operato dall'Ufficio, ed accoglievano il ricorso del contribuente, ritenendo che l'esiguità dei valori giustificava la mancanza di tenuta dei dettagli, distinti per quantità e valori in relazione alle singole categorie.

La Cassazione con l'Ordinanza su indicata ribadisce che anche le imprese minori che fruiscono del regime di contabilità semplificata devono indicare ogni anno nel registro degli acquisti tenuto ai fini Iva il valore delle rimanenze, distinguendo i beni per categorie omogenee, del medesimo tipo e della stessa quantità.

In assenza di tali indicazioni – che possono essere fornite a richiesta dal contribuente anche in sede procedimentale durante l'accesso, l'ispezione e la verifica - l'Amministrazione Finanziaria può ritenere inattendibile la contabilità e procedere all'accertamento induttivo, ai sensi dell'art. 39 comma 2 del d.p.r. 600/1973, e cioè avvalendosi soltanto di presunzioni semplici e non già di presunzioni gravi, precise e concordanti.

IMU- esenzione per gli immobili destinati

esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività didattiche, assistenziali, ricreative, culturali.e delle altre indicate nell'art. 7 del d. lgs. 504 del 1992

Vanno annoverate tra le attività didattiche svolte con "modalità non commerciali" quelle esercitate a titolo gratuito ovvero quelle espletate dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e tali da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio, mentre ne restano escluse quelle effettuate con un corrispettivo inferiore rispetto alla media dei prezzi praticati nella zona

È questo il principio di diritto contenuto nella **Ordinanza della Cassazione n° 31298 del 6 dicembre 2024**, la quale ha confermato la sentenza della **Corte di Giustizia di II° Grado della Sicilia n° 1918/2023 del 27 febbraio 2023**.

Nella fattispecie oggetto della controversia un istituto scolastico non statale, oltre alla attività didattica, offriva ai propri alunni, dietro compenso, servizi di mensa scolastica, attività extrascolastiche pomeridiane, quali corsi di lingua inglese, di lingua francese, di minibasket, di danza classica e nel periodo estivo anche attività di colonie marine e montane.

Il predetto istituto scolastico aveva altresì dichiarato ai fini del tributo IRES un reddito imponibile non indifferente ed ai fini IVA anche un volume di affari rilevante.

Ciò nonostante aveva richiesto l'esenzione dal pagamento del tributo IMU ai sensi del su citato art. 7 del d. lgs 504/1992, asserendo di svolgere le sopramenzionate attività con modalità non commerciali come previsto dalla normativa su indicata.

Ciò in quanto secondo il ricorrente la retta richiesta per studente era inferiore al costo medio per studente come quantificato dal Ministero dell'Istruzione

La *Corte di giustizia di II° grado Sicilia* con sentenza n° 1918/2023 depositata il 27/02 2023 aveva escluso che l'istituto scolastico ricorrente potesse fruire della esenzione dal pagamento del tributo IMU ai sensi dell'art 7 del d. lgs. 504/1992, e al riguardo il d.m. 26 giugno 2014 contenente le istruzioni non possono vincolare l'interpretazione del dato normativo, sicchè la valutazione della natura non commerciale dell'attività didattica non può esaurirsi nell'applicazione meccanica del parametro, consistente nel rapporto tra corrispettivo medio (CM) e costo medio per studente (CSM) previsto da tali istruzioni. Infatti le suddette istruzioni ministeriali non hanno natura normativa e non sono idonee ad innovare l'ordinamento e a derogare o modificare i principi desumibili dalle leggi e dalle fonti comunitarie

La Cassazione con Ordinanza n° 31298 del 6 dicembre 2024 ha confermato la decisione della Corte di Giustizia Tributaria di II° Grado della Sicilia n.°1918/2013 depositata il 27/02/2023 riaffermando il principio che le attività didattiche sono svolte con "modalità non commerciali" soltanto qualora esse sono esercitate a titolo gratuito ovvero dietro versamento di corrispettivi di importo simbolico e tali da coprire solamente una frazione del costo effettivo del servizio.

Più precisamente ai fini dell'esenzione prevista dall'art.7 del d.lgs 504/1992 per corrispettivo simbolico deve intendersi quello caratterizzato da un irrisorio, marginale, del tutto residuale ammontare, in termini tali da non potersi porre in relazione con il servizio reso, così presentandosi come corrispettivo di natura meramente formale, tale da rendere la prestazione più prossima ad una erogazione gratuita, che a quella sotto remunerata rispetto agli standard medi.

Il Supremo Collegio precisa altresì che la natura simbolica del corrispettivo deve essere valutata anche in considerazione dei finanziamenti ricevuti dall'istituto scolastico, in quanto, laddove la retta, anche inferiore al costo del servizio, unitamente ai finanziamenti pubblici o anche privati, consenta di raggiungere o comunque perseguire il pareggio di bilancio, l'attività è svolta con metodo economico.

Infine il carattere simbolico del corrispettivo non può essere presunto, ma deve essere dimostrato dal soggetto che invoca l'esenzione: ulteriore ragione per cui non può utilizzarsi, quale metodo di confronto, il dato disomogeneo e scarsamente significativo dell'onere probatorio da parte del ricorrente.

Dott. Bernardo Comella





La collaborazione alla rivista è aperta a tutti i Giudici Tributari ed ai cultori del diritto tributario.

Gli articoli dovranno pervenire in formato Word ai seguenti indirizzi e-mail:

- osservatoriotributario.amt@gmail.com
- forastieri.salvatore@gmail.com

con allegata dichiarazione di autenticità.

Gli articoli potranno non essere pubblicati ad insindacabile giudizio della redazione. Gli autori si assumono la responsabilità del contenuto dei propri elaborati, delle opinioni e dei giudizi espressi.