

Porgo il saluto alle Autorità presenti ed a tutti i partecipanti.

Sono Ciro Tibello, Giudice Tributario a riposo dopo 33 anni (nominato con Decreto del Ministro Augusto Fantozi nell'anno 1984 e cessata per raggiunti limiti di età il 30/4/2017) presso la C.T.P. di Foggia e temporanee applicazioni presso la C.T.R. della Puglia e presso la C.T.R. del Molise dopo aver frequentato 1<sup>a</sup> corso di alta formazione presso L'Università di Napoli "Jean Monnet" e 7<sup>a</sup> Corsi di alta formazione presso l'Alma Mater Studiorum di Bologna predisposti dal Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria.

Il tema assegnatomi è "**La probatorietà delle consulenze tecniche nel Processo Tributario**".

Anche nel Processo Tributario "D. Lgs. 31/12/1992 n. 546 aggiornato alla legge n. 350/2003 ed alla Circolare Ministeriale 18/2/2004 n. 7/E", le norme che lo disciplinano hanno previsto la possibilità per le Commissioni tributarie (successivamente si propone la trasformazione in Tribunale e Corte di Appello Tributaria sottratte al M.E.F. e affidate alla Presidenza del Consiglio dei Ministri e, con l'istituzione della quarta magistratura si concretizza la vera ed effettiva terzietà e, con l'istituzione del Giudice monocratico, si ridurranno i tempi del contenzioso: il tutto con decorrenza dal 1<sup>a</sup> gennaio 2020 a condizione che entro il 30 giugno p.v. verranno selezionati gli 800 Giudici c.d. laici mediante concorsi pubblici per titoli ed esami) di avvalersi della consulenza tecnica d'ufficio.

Come noto, infatti, l'art. 7 del D. Lgs. n. 546/1992, rubricato "Poteri delle Commissioni Tributarie", al comma 2, espressamente prevede: "*Le commissioni tributarie, quando occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità, possono richiedere apposite relazioni ad organi tecnici dell'amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici compreso il Corpo della Guardia di Finanza, ovvero disporre consulenza tecnica. I compensi spettanti ai consulenti tecnici non possono eccedere quelli previsti dalla legge 8 luglio 1980, n. 319 e successive modificazioni e integrazioni.*"

Con tale norma, pertanto, viene concesso ai Giudici Tributarie di poter disporre e richiedere:

- sia apposite relazioni ad organi tecnici (dell'Amministrazione dello Stato, altri enti pubblici e Guardia di Finanza);
- sia la consulenza tecnica d'ufficio;

con il presupposto fondamentale che tale richiesta è subordinata alla particolare complessità della materia trattata e della sua irriducibile eterogeneità, per la quale risulta necessario acquisire ulteriori e specifici elementi ai fini della decisione.

Va osservato, al riguardo, che il provvedimento che dispone una consulenza tecnica di ufficio rientra nel potere discrezionale del giudice del merito, insindacabile in sede di legittimità, se adeguatamente sostenuto dalla necessità di risolvere questioni implicanti specifiche cognizioni tecniche (Cass., 02/03/2015, n. 4185). Ed inoltre, non essendo la consulenza tecnica di ufficio qualificabile come mezzo di prova in senso proprio, perché volta ad aiutare il giudice nella valutazione degli elementi acquisiti o nella soluzione di questioni necessitanti specifiche conoscenze, essa è sottratta alla disponibilità delle parti ed affidata al prudente apprezzamento del giudice di merito.

La multi professionalità dei Giudici Tributarie ha consentito, grazie alla composizione mista dei Collegi, di ridurre "nel passato" il numero dell'ammissione del mezzo istruttorio che, si rende necessario nei casi di particolare complessità della materia: si pensi alla materia catastale, doganale, ai bilanci aziendali (Conto Economico, Stato Patrimoniale, Nota Integrativa) ed alle contabilità etc.

I professionisti costituiscono un valore aggiunto di cui, le Commissioni, non possono privarsi anche nella prospettiva di una ristrutturazione della composizione delle commissioni.

Ultimamente sono stati immessi nella Giustizia Tributaria 960 Giudici dei quali l'80% provenienti dalla Magistratura Ordinaria, il 16% dalla Magistratura Amministrativa ed il restante 4% dalla Magistratura Contabile e Militare.

Si sta creando una trasformazione della struttura delle commissioni da Organo a composizione mista ad Organo di giustizia composta da solo magistrati di carriera.

Con l'ipotesi di istituzione del Giudice Monocratico chiamato a giudicare liti fino a 30.000 euro d'imposta e per tutti quei contenziosi già oggetto di reclamo/mediazione, diviene quasi obbligatoria l'ammissione del mezzo istruttorio per la complessità della materia trattata.

Nel passato, grazie alla maggioranza dei Giudici laici rispetto ai Giudici togati, i Collegi erano composti dai due Giudici laici e dal Giudice togato che rivestiva giuridicamente le Sentenze: la presenza dei saperi dei Giudici laici era molto importante per garantire la terzietà della decisione nelle varie materie e, quindi, il mezzo istruttorio veniva limitato a casi limitati.

Oggi, c'è l'inversione della maggioranza costituita da Giudici togati rispetto ai Giudici laici e, conseguentemente, emerge la necessità se non addirittura l'obbligatorietà di ammettere il mezzo istruttorio proprio per la minore presenza dei Giudici laici e per l'eterogeneità della materia del contenzioso: circostanza più accentuata in conseguenza dell'istituzione del Giudice monocratico per le liti fino a 30.000 euro.

La via maestra è senza dubbio quella di una Magistratura Tributaria professionale fatta, cioè, da Magistrati e da non togati con una formazione economico contabile oltre che giuridica per i quali l'attività di Giudice Tributario sia quella prevalente o, ancor meglio, esclusiva.

E' doveroso evidenziare che non ammettendo il mezzo istruttorio "nei casi di Collegi privi di commercialisti e tecnici" si hanno decisioni facilmente impugnabili a causa della non completa conoscenza della materia specifica e, conseguentemente, si ingolfano i gradi superiori (C.T.R. e Corte di Cassazione).

Ecco perché l'ammissione del mezzo istruttorio e la professionalizzazione dei Giudici Tributarî provocano risvolti positivi per il contenzioso e soprattutto per la qualità delle decisioni con indubbio beneficio a favore dei contribuenti e dell'Amministrazione Finanziaria.

Orbene, così come strutturata, la consulenza tecnica d'ufficio, in considerazione anche della multi professionalità dei Giudici, dovrebbe essere utilizzata solo in rare occasioni: tuttavia così non è, perché la giurisdizione tributaria (art. 30 della legge 30/12/1991 n. 413 contenente la delega al Governo per l'emanazione dei decreti legislativi per la revisione della disciplina e l'organizzazione del contenzioso tributario 31/12/1992 n. 546 aggiornata dalla legge 28/12/2001 n. 448 e dall'art. 12 della legge finanziaria 2002 "*tributi di ogni genere e specie compresi quelli regionali, provinciali e comunali ed al contributo al S,S,N, riguardanti sovrimposte, addizionali, sanzioni amministrative irrogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio*", riguarda:

- La valutazione di terreni edificabili;
- Stime di fabbricati e quant'altro;
- Questioni conseguenti per IMU, rettifiche di imposte di registro per rogiti notarili etc.;
- controversie doganali, molto spesso pregne di questioni tecniche legate alla produzione impiantistica di merci soggette ad accise e scaturenti da frodi per manipolazione sugli impianti industriali;
- l'applicazione di tributi (IVA o imposte di registro) legate alle riconversioni di impianti industriali, alla valutazione ai fini Registro delle licenze commerciali etc.;
- le liti sui consorzi di bonifica legati alla stima e all'esistenza di benefici diretti e specifici, a sua volta legati a questioni tecniche di orografia dei fondi dove sono ubicati gli immobili etc.;
- problematiche economiche: lo studio e l'analisi di bilanci, delle contabilità aziendali, degli aspetti di diritto societario legate prettamente alle professionalità e alle lauree in economia e commercio;

- inoltre, non bisogna ricordarsi della natura multidisciplinare del contenzioso tributario che tocca articolati e innumerevoli aspetti che richiedono a differenza delle liti di altre giurisdizioni, culture giuridiche, economiche contabili, ma anche professionalità di natura tecnico scientifico (questioni che il buon legislatore del D. Lgs. N. 546/92 aveva previsto prevedendo numerosi titoli di studio: altrimenti, come si potrebbero affrontare con autorevolezza e vera giustizia, le numerose controversie tributarie in tema di catasto, quali le classazioni catastali (categorie e classi), le valutazioni dell'attribuzione delle rendite catastali, le intestazioni di particelle etc, specialmente quando, prima o poi, partirà la riforma del catasto con la rivoluzione delle microzone con le quali si dovranno attribuire l'assegnazione di nuove classi, facendo scaturire numerosi e complessi contenziosi tributari, specialmente nelle città;
- si potrebbe continuare e, comunque, vi rimando all'elenco dettagliato di questa relazione che verrà pubblicata sui siti dei vari Ordini Professionali e che potrete scaricare all'occorrenza;

1) Le imposte sui redditi:

- T.U.I.R. 22/12/1986 n. 917:
  - IRPEF "accertamento": D.P.R. 29/9/1973 n. 600;
  - IRPEF "addizionali": D. Lgs. 28/9/1998 n. 360;
  - IRPEG: introdotta dal D.P.R. 29/9/1973 n. 598, confluita nel D.P.R. 22/11/1986 n. 917, abrogato dal D. Lgs. 22/11/2003 n. 344 istitutiva dell'IRES "Riforma dell'imposizione sul reddito delle società a norma dell'art. 4 della legge 7/4/2003 n. 80";
  - ILOR: Istituita con il D.P.R. n. 599/1973, abrogato a partire dal 1<sup>a</sup> gennaio 1998 dal D. Lgs. 15/12/1997 n. 446 istitutiva dell'I.R.A.P.;
  - Disposizioni in materia di entrata contribuenti minimi: Legge 24/12/2007 n. 244;
  - Sanzioni non penali in materia di IRPEF, IVA e Riscossione: D. Lgs. 18/12/1997 n. 471;
  - Sanzioni amministrative: D. Lgs. 18/12/1997 n. 472;
  - Reati tributari, IRPEF ed IVA: D. Lgs. 10/3/2000 n. 74;
  - Federalismo Fiscale Municipale: D. Lgs. 14/3/2011 n. 23;
- 2) L'imposta sul valore aggiunto: D.P.R. 26/10/1972 n. 633;
- 3) Ricevuta fiscale: D.L. 18/3/1976 n. 46 convertito in legge 10/5/1976 n. 249 e successive modifiche e proroghe;
- 4) Bolla di accompagnamento: D.P.R. 6/10/1978 n. 627 (Norme integrative e correttive del D.P.R. 26/10/1972 n. 633 concernente istituzione e disciplina dell'I.V.A. in attuazione delle delega prevista dall'art. 7 della legge 10/5/1976 n. 249 riguardante l'introduzione dell'obbligo di emissione del documento di accompagnamento dei beni viaggianti) e conseguente D.P.R. 14/8/1996 n. 472 (Regolamento di attuazione delle disposizioni contenute nell'art. 3, comma 147, lettera d) della legge 28/12/1995 n. 549 relativamente alla soppressione dell'obbligo della bolla di accompagnamento delle merci viaggianti "fatta eccezione della circolazione dei tabacchi e dei fiammiferi nonché dei prodotti sottoposti al regime delle accise, ad imposte di consumo od al regime di vigilanza fiscale;
- 5) Scontrino fiscale: Legge 26/1/1983 n. 18;
- 6) Scambi intracomunitari: D.L. 30/8/1993 n. 331;
- 7) Obbligo di comunicazione telematica delle operazioni rilevanti ai fini IVA di importo non inferiore ad Euro 3.000: Provvedimento Agenzia Entrate 22/12/2010 prot. N. 184182;
- *La Circolare Ministeriale n. 98/1996 afferma che le seguenti imposte sostitutive appartengono alla giurisdizione tributaria in quanto rientrano nell'ambito delle imposte sui redditi:*
- 8) L'imposta sostitutiva per l'esclusione dei beni strumentali dal patrimonio di enti non commerciali (art. 58 legge 30/12/1991 n. 413; art. 62 S.L. 30/08/1993 n. 331 convertito dalla legge 29/10/1993 n. 427);
- 9) L'imposta sostitutiva per l'esclusione dei beni strumentali dal patrimonio delle imprese individuali (art. 58 legge 30/12/1991 n. 413;

- 10) L'imposta sostitutiva sui fondi di investimento mobiliare aperti (art. 9 legge 23/3/1983 n. 77)
- 11) L'imposta sostitutiva sui fondi di investimento mobiliare chiusi (art. 11 legge 14/8/1993 n. 344)
- 12) L'imposta sostitutiva sulle società a capitale variabile (art. 14 comma 2<sup>a</sup> D. Lgs. 25/1/1992 n. 84 e successive modificazioni ed integrazioni)
- 13) L'imposta sostitutiva sui fondi di investimento immobiliare chiusi (art. 15 legge 25/1/1994 n. 86 e successive modificazioni ed integrazioni)
- 14) L'imposta sostitutiva sui proventi degli organismi di investimento collettivo, in valori mobiliari (art. 10 ter legge 23/3/1983 n. 77)
- 15) L'imposta sostitutiva per l'esclusione dei beni strumentali dal patrimonio delle imprese individuali: art. 58 legge 30/12/1991 n. 413;
- 16) L'imposta sostitutiva sulla rivalutazione dei beni (art. 3 legge 29/12/1990 n. 408 e art. 25 legge 30/12/1991 n. 413)
- 17) L'imposta sostitutiva su riserve e fondi in sospensione di imposta (art. 8 legge 29/12/1990 n. 408 e art. 22 D.L. 23/2/1995 n. 41 convertito in legge 22/3/1995 n. 85)
- 18) L'imposta sostitutiva sui conferimenti previsti dalla legge 30/7/1990 n. 218 (art.li 23 e 24 D.L. 23/2/1995 n. 41 convertito in legge 22/3/1995 n. 85)
- 19) L'imposta sostitutiva sulle plusvalenze (art.li 2 e 3 D.L. 28/1/1991 n. 22 convertito dalla legge 25/3/1991 n. 102)
- 20) L'imposta sostitutiva sugli scioglimenti agevolati delle società di comodo (art. 30 legge 23/12/1991 n. 724 e successive modifiche e proroghe)
- 21) L'imposta sostitutiva dell'IRPEG, dell'IRPEF e dell'ILOR sui maggiori o minori valori iscritti (art. 4 comma 2<sup>a</sup> D.L. 28/2/1996 n. 93 più volte reiterato, da ultimo con D.L. 23/10/1996 n. 547)
- 22) L'imposta sostitutiva sulle nuove iniziative produttive (art. 1 D.L. 10/6/1994 n. 357 convertito dalla legge 8/8/1994 n. 489)
- 23) L'imposta sostitutiva sui fondi di pensione (art. 14 D. Lgs. 21/1/1993 n. 124 e successive modifiche ed integrazioni);
- 24) L'imposta sostitutiva sulle plusvalenze e sugli altri redditi diversi di cui alle lettere da c) a c-quinquies dell'art. 81 D.P.R. n. 917/86 (art.li 5 e 6 D. Lgs. N. 461/1997);
- 25) L'imposta sostitutiva sul risultato di gestione maturato delle gestioni individuali di portafoglio: art. 7 D. Lgs. N. 461/1997;
- 26) L'imposta sostitutiva sulle plusvalenze derivanti da operazioni di riorganizzazione delle attività produttive: art.li 1, 2, 3, 4, 5, 6 D. Lgs. N. 358/1997;
- 27) L'imposta sostitutiva da affrancamento obbligatorio delle riserve schiave di maggiorazione di conguaglio: art. 1 D. Lgs. N. 467/1997;
- 28) L'imposta di bollo: legge sarda del 9/9/1854 regolatrice delle cosiddette tasse di bollo; adottata dal Stati Preunitari e dopo l'unità politica con legge 21/4/1862 n. 586, modificata con il T.U. 13/9/1874 n. 2077 e, con il T.U. 4/7/1897 n. 414 e il R.D. 5/1/1918 n. 135 e con il T.U. 30/12/1923 n. 3268 e con il D.P.R. 25/6/1953 n. 492 confluito, con la riforma degli anni 70', nel D.P.R. 26/10/1972 n. 642; modificato con il D.M. 20/8/1992;
- 29) La tassa sui contratti di borsa: legge n. 1971 del 13/9/1874 istituita con un tributo surrogatorio di quello di bollo, modificata con il R.D. 30/12/1923 n. 3268 e con il D. Lgs. 21/11/1997 n. 435 in virtù della modifica della tabella allegata alla legge 10/11/1954 n. 1079;
  - La Circolare Ministeriale 13/12/1996 n. 291 afferma che nell'ambito delle controversie relative alle imposte sui redditi sono da ricomprendere quelle concernenti:
- 30) Contributo al Servizio Sanitario Nazionale (c.d. tassa sulla salute) di cui all'art. 31 legge 28/2/1986 n. 41: ciò, in quanto, il menzionato contributo, essendo dichiarato, accertato e riscosso secondo le modalità previste per i suddetti tributi diretti (art. 14 comma 2<sup>a</sup> legge 30/12/1991 n. 413)
- 31) L'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili
- 32) L'imposta di registro: D.P.R. 26/4/1986 n. 131 in relazione agli articoli:

- 43: base imponibile;
  - 44; espropriazione forzata e trasferimenti coattivi;
  - 46: rendite;
  - 47: enfiteusi;
  - 48: valore della nuda proprietà;
  - 51: valore dei beni e dei diritti;
  - 52: rettifica del valore degli immobili e delle aziende;
  - Modifiche apportate agli articoli 20 (*l'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente*) e 53 bis (*richiama l'art. 10 bis della legge n. 212/2000: consente all'amministrazione finanziaria di riqualificare l'operazione elusiva anche mediante atti collegati o elementi extra testuali, solo se ravvisa la violazione dei principi dell'abuso del diritto*) del D.P.R. n. 131/86 dall'art. 1, comma 87 della legge n. 205/2017 (c.d. Legge di Bilancio 2018);
- 33) Imposta straordinaria beni di lusso: D.L. 19/9/1992 n. 384 convertito dalla legge 14/11/1992 n. 438;
- 34) L'imposta sulle successioni e donazioni: introdotta dalla legge 21/11/2000 n. 342, abolita dalla legge 18/10/2001 n. 383 e ripristinata dal D.L. 3/10/2006 n. 262 convertito in legge 24/11/2006 n. 286;
- 35) Le imposte ipotecarie "Capo I" e catastali "Capo II": art. 10 legge 31/10/1990 n. 347:
- Art. 2 comma 3<sup>a</sup> D. Lgs. N. 546/92 "controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo tra 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
- 36) L'imposta sulle assicurazioni private e di contratti vitalizi (all'art. 1 comma 2<sup>a</sup> lettera i) del D.P.R. n. 636/72 segue l'art. 2 comma 1<sup>a</sup> lettera g) del D. Lgs. N. 546/92 sovrapponendosi all'art. 27 della legge 26/10/1961 n. 1216 secondo cui, per la risoluzione in via amministrativa ed in via giudiziaria delle controversie relative all'applicazione delle imposte e sopratasse previste dalla presente legge e per la riscossione coattiva delle dette imposte e sopratasse e delle pene pecuniarie contemplate dalla legge stessa si osservano le disposizioni vigenti in materia di imposte di registro;
- 37) I tributi comunali:**
- L'imposta comunale sugli immobili (I.C.I.): art. 1 e seguenti D. Lgs. 30/12/1992 n. 504 compresa quella relativa all'anno 1993 riscossa dagli uffici dell'amministrazione finanziaria;
  - Imposta straordinaria immobiliare – I.S.I.: D.L. 11/7/1992 n. 333 convertito dalla legge 8/8/1992 n. 359;
  - L'imposta comunale per l'esercizio di imprese, arti e professioni (I.C.I.A.P.): art.li 1 e seguenti D.L. 2/3/1989 n. 66 convertito in legge 24/4/1989 n. 144, già attribuita alla competenza delle Commissioni Tributarie dall'art. ter del D.L. 23/2/1995 n. 41 convertito, con modificazioni, dalla legge 22/3/1995 n. 85;
  - L'addizionale comunale all'imposta erariale sul consumo di energia elettrica: D.L. 28/11/1988 n. 511;
  - L'addizionale comunale all'IRPEF: D. Lgs. 28/9/1998 n. 360;
  - L'imposta comunale sulla pubblicità ed i diritti sulle pubbliche affissioni art. 1 e seguenti D. Lgs. 15/11/1993 n. 507 (*rimane escluso il canone per l'installazione dei mezzi pubblicitari art. 62 D. Lgs. N. 446/1997 in quanto entrata di natura patrimoniale e non tributaria*);
  - La tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche dei Comuni e delle Province art.li 38 e seguenti D. Lgs. 15/11/1993 n. 507 abolito dal D. Lgs. N. 446/97 e sostituito da canone concessorio art. 63, anche tale canone va escluso dalla giurisdizione tributaria avendo natura patrimoniale;
  - La tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani TARSU: art. 58 e seguenti D. Lgs. 15/11/1993 n. 507;
  - Il canone o diritto per i servizi relativi alla raccolta, all'allontanamento, la depurazione e lo scarico delle acque di cui all'art. 2 D.L. 17/3/1995 n. 79 convertito in legge 17/5/1995 n. 172;

- Il tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi: art. 3, commi da 24 a 40 legge 28/10/1995 n. 549;
- La quota comunale dell'imposta erariale sulle assicurazioni per la responsabilità civile degli autoveicoli: art. 60 D. Lgs. 15/12/1997 n. 446;
- Tasse sulle concessioni comunali: D.L. 10/11/1978 n. 702 convertito, con modificazioni, dalla legge 8/1/1979 n. 3 in quanto la disciplina del relativo contenzioso era la stessa delle tasse delle concessioni governative che, ai sensi dell'art. 3 del D. Lgs. N. 546/92, non era attribuita alla competenza delle Commissioni Tributarie, ritenendosi prevalente la disposizione contenuta nella norma speciale rispetto a quella della norma generale;
- SOCOF "Sovrimposta comunale sul reddito dei fabbricati": introdotta dall'art. 21 D.L. 28/2/1983 n. 55 convertito, con modificazioni, dalla legge 26/04/1983 n. 131;
  - **Tributi provinciali:**
- Il tributo provinciale per l'esercizio delle funzioni di tutela, protezione e igiene dell'ambiente: art. 19 e seguenti D. Lgs. 30/12/1992 n. 504;
- La tassa per l'occupazione delle aree pubbliche delle province: D. Lgs. 15/11/1993 n. 507;
- Imposta provinciale sulle trascrizioni, iscrizioni ed annotazioni: ex art. 56 D. Lgs. 15/12/1997 N. 446;
- L'addizionale provinciale all'imposta erariale di trascrizione: D. Lgs. 28/12/1995 n. 549;
- L'addizionale provinciale all'IRPEF: D. Lgs. 28/9/1998 n. 360;
- Addizionale provinciale sul consumo dell'energia elettrica: D.L. 28/11/1988 n. 511 e D.L. 28/2/1993 n. 55 convertito, con modificazioni, dalla legge 26/4/1993 n. 131, applicandosi le disposizioni sul contenzioso dell'imposta erariale sul consumo di energia elettrica che, a norma dell'art. 2 del D. Lgs. N. 546/1992 era attribuita alla giurisdizione delle Commissioni Tributarie;
- La quota provinciale dell'imposta erariale sulle assicurazioni per la responsabilità civile degli autoveicoli: art. 60 D. Lgs. 15/12/1997 n. 446;
  - **Tributi regionali:**
- Imposta regionale sulle attività produttive: D. Lgs. 15/12/1997 n. 446 istitutiva dell'I.R.A.P.;
- Addizionale regionale all'IRPEF: D. Lgs. N. 446/1997 art. 50;
- Il tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi (art. 3 commi da 24 a 40 legge 28/12/1995 n. 549 di cui è esplicita menzione alla lettera g-bis dell'art. 2 D. Lgs. N. 546/92;
- La tassa per l'occupazione delle aree pubbliche delle regioni: art. 5 della legge 16/5/1970 n. 281 e D. Lgs. 15/11/1993 n. 507;
- Addizionale regionale all'imposta di consumo sul gas metano e relativa imposta sostitutiva: art. 9 del D. Lgs. 21/12/1990 n. 398;
- Imposta sostitutiva dell'addizionale regionale dell'imposta di consumo sul gas metano: art. 8 della legge n. 146/1998;
- Addizionale regionale sui canoni statali per le utenze di acqua pubblica: legge 5/1/1994 n. 36;
- L'imposta regionale sulla benzina per autotrazione: art. 17 del D. Lgs. 21/12/1990 n. 398 e art. 3, comma 13^ legge 28/12/1995 n. 549;
- Imposta regionale sulle concessioni statali dei beni del demanio e del patrimonio indisponibile: art. 2 legge 16/5/1970 n. 281 – D.L. 5/10/1993 n. 400 convertito in legge 4/12/1993 n. 494;
- Tasse iscrizioni in albi per l'esercizio di arti o mestieri: art. 63 del D.P.R. 24/7/1977 n. 616;
- Tasse regionali automobilistiche: art. 4 della legge n. 281/1970, modificata dall'art. 23 D. Lgs. 30/12/1992 n. 504;
- Tasse sulle concessioni regionali: art. 3 della legge n. 281/1970, modificata dal D. Lgs. 22/6/1991 n. 230;
- Tassa regionale per il diritto allo studio universitario: art. 3 commi da 19 a 23 legge n. 549/1995;
- Tassa sulle emissioni sonore degli aeromobili: legge 21/12/2000 n. 342;
  - **Tributi devoluti alla giurisdizione tributaria da norme speciali:**

- L'imposta straordinaria immobiliare I.S.I. art. 7 D.L. 11/7/1992 n. 333 convertito in legge 8/8/992 n. 359;
  - L'imposta straordinaria sui depositi bancari art. 7 D.L. 11/7/1992 n. 333 convertito in legge 8/8/992 n. 359;
  - L'imposta sul patrimonio netto delle imprese art. 1 D.L. 30/9/1992 n. 394 convertito in legge 26/11/1992 n. 461;
  - Sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività: art. 2 legge 26/1/1983 n. 18 in materia di scontrino fiscale;
- 38) Contributi dovuti ai Consorzi di Bonifica: art. 860 codice civile e art. 10 del R.D. 13/2/1933 n. 215; la Corte Costituzionale, con Sentenza 19/10/2018 n. 188 ha statuito l'incostituzionalità impositiva del contributo indipendentemente dal beneficio;
- 39) Detassazione degli investimenti in macchinari "Scudo Fiscale" D.L. 1/7/2009 n. 78 convertito in legge 3/8/2009 n. 102;
- 40) Canone (o diritto) per il disinquinamento delle acque: Circolare del Ministero delle Finanze (C.I.R.) n. 177/E del 5/10/2000:
- **L'evoluzione normativa.**
  - Il canone o diritto era inizialmente disciplinato dagli articoli 16 e 17 della legge 10 maggio 1976, n. 319, recante: *"Norme per la tutela delle acque dall'inquinamento"*;
  - L'art. 16, stabiliva, al comma 1, che *"Per i servizi relativi alla raccolta, l'allontanamento, la depurazione e lo scarico delle acque di rifiuto provenienti dalle superfici e dai fabbricati privati e pubblici, ivi inclusi stabilimenti e opifici industriali, a qualunque uso adibiti, è dovuto agli enti gestori da parte degli utenti, il pagamento di un canone o diritto secondo apposita tariffa"*;
  - La tariffa in questione si componeva di due parti, di cui:
    - la prima era relativa al *servizio di fognatura* e veniva determinata in rapporto alla quantità di acqua effettivamente scaricata;
    - la seconda riguardava il *servizio di depurazione*, ed era determinata in base alla quantità, e, per gli scarichi provenienti dagli insediamenti produttivi, in base alla qualità delle acque scaricate;
  - Il successivo art. 17, fissava i criteri per la determinazione delle due quote della tariffa;
  - La disciplina del canone o diritto è stata completata con l'inserimento delle integrazioni recate dal d.l. 28 febbraio 1981, n. 38, convertito dalla legge 23 aprile 1981, n. 153, che, oltre a sostituire gli articoli 16 e 17, ha inserito nella legge n. 319 del 1976:
    - l'art. 17-bis che stabiliva le norme generali per la predisposizione della formula tipo per la determinazione del canone e l'applicazione della tariffa dovuta per le acque provenienti da insediamenti produttivi;
    - l'art. 17-ter nel quale erano contenute le norme per l'accertamento, la riscossione, il contenzioso e le sanzioni del canone;
  - Gli articoli 17-bis e 17-ter sono stati abrogati dall'art. 32 della legge 5 gennaio 1994, n. 36, (la cosiddetta "legge Galli"), che, nel prevedere la costituzione del servizio idrico integrato, organizzato sulla base di ambiti territoriali ottimali, ha fissato, all'art. 14, i criteri per la determinazione delle quote della tariffa prevista per il servizio di fognatura e di depurazione;
  - L'abrogazione dei suddetti articoli aveva però creato un vuoto normativo relativamente all'accertamento, alla riscossione, alle sanzioni ed al contenzioso del canone, che è stato colmato dalla legge 17 maggio 1995, n. 172, che ha aggiunto, in sede di conversione, il comma 3-bis all'art. 2 del D.L. 17 marzo 1995, n. 79. Detta disposizione, che inserisce l'ultimo comma dell'art. 17 della legge n. 319 del 1976, stabilisce, tra l'altro, che *"Fino all'entrata in vigore della tariffa fissata dagli articoli 13, 14 e 15 della legge 5 gennaio 1994, n. 36, per l'accertamento del canone o diritto, continuano ad applicarsi le disposizioni del testo unico per la finanza locale approvato con regio decreto 14 settembre 1931, n. 1175, in quanto compatibili, e la riscossione è effettuata ai sensi degli articoli 68 e 69 del decreto del Presidente della Repubblica 28 gennaio 1988, n. 43, previa notificazione dell'avviso di liquidazione o di accertamento"*;

- Occorre precisare che le modifiche sostanziali hanno interessato il sistema della riscossione, poiché è stata disposta la sostituzione dell'ingiunzione fiscale, prevista in precedenza, con il ruolo coattivo di cui al D.P.R. n. 43 del 1988;
- Il successivo intervento normativo è stato effettuato dall'art. 3, comma 42, della legge 23 dicembre 1995, n. 549, che limitatamente alla quota di tariffa riferita al servizio di depurazione ha stabilito che *"In attesa dell'entrata in vigore della tariffa del servizio idrico integrato, prevista dall'art. 13 della legge 5 gennaio 1994, n. 36, la quota di tariffa riferita al servizio di depurazione di cui all'art. 14, comma 1, della citata legge n. 36 del 1994, è determinata secondo le modalità stabilite per categorie di utenti ai commi 43, 44, 45, 46 e 47 del presente articolo ed è riscossa dai comuni o loro consorzi secondo le procedure fiscali vigenti in materia di canoni di fognatura e di depurazione"*;
- In sostanza con detta norma venivano superate le disposizioni contenute nell'art. 17 della legge n. 319 del 1976, relativamente alla quota di tariffa riferita al servizio di depurazione, ma, persistendo la natura tributaria di questa quota di tariffa, venivano fatte salve le disposizioni dell'ultimo comma dello stesso art. 17, che, come precisato, atteneva alla disciplina fiscale del canone;
- Con l'art. 31, comma 28 della legge 23 dicembre 1998, n. 448, è stato poi stabilito che *"A decorrere dal 1° gennaio 1999 il corrispettivo dei servizi di depurazione e di fognatura costituisce quota di tariffa ai sensi dell'art. 13 e seguenti della legge 5 gennaio 1994, n. 36. Sono conseguentemente abrogati l'ultimo comma dell'art. 17 della legge 10 maggio 1976, n. 319, introdotto dall'articolo 2, comma 3-bis, del decreto-legge 17 marzo 1995, n. 79, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 maggio 1995, n. 172, nonché l'articolo 3, comma 42, della legge 28 dicembre 1995, n. 549, limitatamente alle parole: "secondo le procedure fiscali vigenti in materia di canoni di fognatura e di depurazione"*;
- Il successivo comma 29 del citato art. 31 ha dettato disposizioni in ordine ai criteri, ai parametri ed ai limiti per la determinazione e l'adeguamento delle tariffe del servizio acquedottistico, del servizio di fognatura e per l'adeguamento delle tariffe del servizio di depurazione, che fino all'entrata in vigore del metodo normalizzato, devono essere fissati con deliberazione del CIPE;
- E' opportuno precisare che con le norme sopra riportate venivano definitivamente superate le disposizioni contenute:
  - *nell'art. 17 della legge n. 319 del 1976, relativamente alla quota di tariffa riferita al servizio di fognatura che, diversamente dalla quota di tariffa riferita al servizio di depurazione, non era stata modificata dall'art. 3, comma 42, della legge n. 549 del 1995;*
  - *nell'ultimo comma dell'art. 17, della legge n. 319 del 1976, relativo alla disciplina fiscale del canone. Infatti dal 1° gennaio 1999 il canone non ha più natura tributaria. A rafforzare tale indicazione è intervenuto l'art. 6, comma 13 della legge 13 maggio 1999, n. 133, che ha stabilito che "Le somme dovute per i servizi di fognatura e depurazione resi dai comuni fino al 31 dicembre 1998 e rimosse successivamente alla predetta data non costituiscono corrispettivi agli effetti dell'IVA." Tale precisazione trova fondamento proprio nella natura tributaria che il canone ha avuto fino al 31 dicembre 1998, sul cui importo non poteva naturalmente applicarsi il tributo erariale;*
  - *nell'art. 3, comma 42, della legge n. 549 del 1995 limitatamente alle parole: "secondo le procedure fiscali vigenti in materia di canoni di fognatura e di depurazione"*;
- Da quanto fin qui esposto deve ritenersi che anche le disposizioni contenute nell'art. 16 della legge n. 319 del 1976, sono state di fatto superate dai continui interventi operati dal legislatore;
- In questo coacervo di norme bisogna infine inserire l'art. 62, commi 5 e 6, del D. Lgs. 11 maggio 1999, n. 152, che dispongono:
  - *" 5. L'abrogazione degli articoli 16 e 17 della legge 10 maggio 1976, n. 319, così come modificato ed integrato, quest'ultimo, dall'art. 2, commi 3 e 3-bis del decreto-legge 17 marzo 1995, n. 79, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 maggio 1995, n. 172, ha effetto dall'applicazione della tariffa del servizio idrico integrato di cui agli articoli 13 e seguenti della legge 5 gennaio 1994, n. 36";*
  - *" 6. Il canone o diritto di cui all'articolo 16 della legge 10 maggio 1976, n. 319, e successive modificazioni continua ad applicarsi ai presupposti di imposizione verificatisi anteriormente all'abrogazione del tributo ad opera del presente decreto. Per l'accertamento e la riscossione si osservano le disposizioni relative al tributo abrogato";*



- Bisogna poi aggiungere che l'art. 63, comma 1, dello stesso D. Lgs. n. 152 del 1999 ha abrogato espressamente l'intera legge n. 319 del 1976;
  - La contemporanea esistenza delle norme appena citate che sanciscono da un lato l'ultrattività degli artt. 16 e 17 della legge n. 319 del 1976 e dall'altro la graduale eliminazione degli stessi articoli, definitivamente avvenuta il 1° gennaio 1999 ad opera del comma 28, dell'art. 3, della legge n. 448 del 1998, hanno creato molti dubbi sulla concreta operatività delle norme e sulla natura stessa del canone. La confusione è destinata però a venir meno a seguito delle modificazioni introdotte dal D. Lgs. 18 agosto 2000, n. 258 ( pubblicato sul S.O. n. 153/L alla Gazzetta Ufficiale del 18 settembre 2000, n. 218), recante "*Disposizioni correttive e integrative del decreto legislativo 11 maggio 1999, n. 152 in materia di tutela delle acque dall'inquinamento, a norma dell'art.1, comma 4, della legge 24 aprile 1998, n. 128*", che all'art. 24, comma 1, lettera a), prevede l'eliminazione dei commi 5 e 6 dell'art. 62, proprio perché fanno riferimento agli articoli 16 e 17 della legge n. 319 del 1976, che, in concreto, erano già stati implicitamente abrogati;
  - E' tuttavia necessario precisare che l'eliminazione del comma 6, dell'art. 62, del D. Lgs. n. 152 del 1999, non pregiudica l'applicazione delle disposizioni recate dall'abrogato art. 16 della legge n. 319 del 1976 ai presupposti di imposta verificatisi fino al 31 dicembre 1998, poiché gli effetti da esse scaturenti sono comunque assicurati dai principi generali dell'ordinamento giuridico (*tempus regit actum*).
- 41) Tassa per il rilascio dell'autorizzazione alla ricerca ed alla raccolta dei tartufi: art. 17 legge 16/12/1985 n. 752;
- 42) Tasse d'ingresso in gallerie e musei locali: D.M. 11/12/1997 n. 507 regolamentato e modificato dal Decreto 14/4/2016 n. 111 del IL MINISTRO DEI BENI E DELLE ATTIVITA' CULTURALI E DEL TURISMO:
- Visto l'articolo 1, comma 1, della legge 25 marzo 1997, n. 78, concernente la soppressione della tassa di ingresso ai musei statali;
  - Visto l'articolo 1, comma 2, della legge 24 giugno 2013, n. 71, di conversione del decreto-legge 26 aprile 2013, n. 43;
  - Visto il decreto legislativo 20 ottobre 1998, n. 368, e successive modificazioni, recante «Istituzione del Ministero per i beni e le attività culturali, a norma dell'articolo 11 della legge 15 marzo 1977, n. 59»;
  - Visti gli articoli 101, 102, 110, 130, nonché, in particolare, l'articolo 103, comma 3, del decreto legislativo 22 gennaio 2004 n. 42, e successive modificazioni, recante «Codice dei beni culturali e del paesaggio, ai sensi dell'articolo 10 della legge 6 luglio 2002 n. 137»;
  - Visto il decreto del Ministro per i beni culturali e ambientali 13 aprile 1993, e successive modificazioni, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 27 aprile 1993, n. 97;
  - Visto il decreto del Ministro per i beni culturali e ambientali 11 dicembre 1997, n. 507, e successive modificazioni ed integrazioni, recante norme per l'istituzione del biglietto di ingresso ai monumenti, musei, gallerie, scavi di antichità, parchi e giardini monumentali;
  - Visto il decreto-legge 31 maggio 2014 n. 83, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 luglio 2014, n. 106;
  - Visto il decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 29 agosto 2014 n. 171, recante «Regolamento di organizzazione del Ministero dei beni e delle attività culturali e del turismo, degli uffici della diretta collaborazione del Ministro e dell'Organismo indipendente di valutazione della performance, a norma dell'articolo 16, comma 4, del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 giugno 2014, n. 89»;
  - Visto il decreto del Ministro dei beni e delle attività culturali e del turismo 27 novembre 2014, e successive modificazioni, recante «Articolazione degli uffici dirigenziali di livello non generale del Ministero», pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 8 gennaio 2015, n. 5;
  - Visto il decreto del Ministro dei beni e delle attività culturali e del turismo 23 dicembre 2014, e successive modificazioni, recante «Organizzazione e funzionamento dei musei statali», pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 10 marzo 2015, n. 57;
  - Visto il decreto del Ministro dei beni e delle attività culturali e del turismo 1° giugno 2015 di istituzione della Commissione di studio per la attivazione del Sistema museale nazionale;

- Vista la relazione della Commissione di studio per l'attivazione del Sistema museale nazionale trasmessa in data 30 dicembre 2015;
  - Visto l'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, e successive modificazioni;
  - Visto il parere del Consiglio di Stato, espresso dalla Sezione consultiva per gli atti normativi nell'Adunanza dell'11 febbraio 2016;
  - Vista la comunicazione al Presidente del Consiglio dei Ministri, a norma dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, e successive modificazioni, effettuata con nota del 10 marzo 2016;
- 43) Diritti dovuti alle C.C.I.A.A.: articolo 44, comma 8, del D.L. 30 settembre 2003, n. 269, convertito nella legge 24 novembre 2003, n. 326; i soggetti coinvolti sono tutti quelli previsti dall'articolo 49, comma 1, lettera d), della Legge 9 marzo 1989, n. 88, successivamente modificata dall'art. 16, comma 5, della Legge 7 agosto 1997, n. 266, e precisamente tutti coloro che operano nel settore terziario, per le attività: commerciali, ivi comprese quelle turistiche; di produzione, intermediazione e prestazione dei servizi anche finanziari; per le attività professionali ed artistiche; nonché per le relative attività ausiliarie;
- 44) Regolamento n. 2913/1992/CEE, con cui è stato istituito il Codice Doganale Comunitario, trova la sua disciplina nei precedenti Regolamenti n. 2144/1987/CEE del 13 luglio 1987 e n. 1031/1988/CEE del 18 aprile 1988. L'art. 1 del Regolamento n. 2144/1987/CEE individua le ipotesi in cui sorge l'obbligazione doganale;
- 45) Ogni altro tributo devoluto dalla legge alla giurisdizione speciale.

Perché, vi chiederete, l'elencazione dei tributi? semplice per il Legislatore che ha promulgato la legge istitutiva della Giustizia Tributaria con la nomina di togati e professionisti iscritti nei rispetti Albi e/o Ordini professionali.

Ed ancora perché?: esiste un Giudice con una bagaglio culturale in grado di conoscere la normative vigente in tutte le materie innanzi elencate?

La risposta è: nò.

Quindi, obbligatorietà della multi professionalità dei Giudici Tributarî componenti i Collegi giudicanti.

Però, si incontra la prima difficoltà: all'inizio di ogni anno: il sorteggio dei ricorsi alle rispettive sezioni e, altro sorteggio per l'assegnazione ai singoli relatori.

Conseguenza:

- Al Giudice togato: viene assegnato un ricorso vertente in materia catastale, bilanci aziendali, contabilità, dogane, accise, etc.;
- Al Giudice laico:
  - Avvocato: viene assegnato un ricorso vertente in materia catastale, bilanci aziendali, conto economico, note integrative, contabilità, dogane, accise, etc.;
  - Al Giudice Commercialista: viene assegnato un ricorso vertente in materia catastale etc.;
- Al Giudice di provenienza tecnica (Geometri, Ingegneri, Architetti, Agronomi): viene assegnato un ricorso vertente in materia di bilanci aziendali, contabilità etc.;

Sorge, allora, l'opportunità di istituire sezioni speciali cui assegnare ricorsi in specifiche materie e, comunque, si verificano "scollature" perché diventa difficoltoso, anche per evitare i c.d. "orticelli privati" veicolare ricorsi vertenti sulla stessa materia sempre a determinati Collegi e/o a determinato relatori.

Ecco perché emerge la necessità e/o obbligatorietà di ricorrere all'ammissione del mezzo istruttorio (consulenza tecnica) che garantisce la casualità nell'assegnazione dei ricorsi perché il Collegio, proprio per garantire la terzietà della decisione, dispone la c.t.u. nominando consulenti specializzati nelle varie discipline.

In caso contrario si verifica che il Giudice Relatore, non particolarmente esperto nella materia, si appiattisce alla tesi di una delle parti, provocando l'implementazione degli appelli con conseguente intasamento dei superiori gradi di giudizio (C.T.R. e Corte di Cassazione e, in alcuni casi della Corte di **giustizia dell'Unione europea** (C.G.U.E.) che interpreta il diritto dell'U.E. per garantire che sia applicato allo stesso modo in tutti gli Stati membri.

Quindi, la necessità e/o obbligatorietà dell'ammissione del mezzo istruttorio proprio per pronunciare Sentenze, in nome del popolo Italiano, con le quali non si decide chi ha ragione e chi ha torto, ma i motivi per i quali uno ha ragione e l'altro ha torto.

In caso contrario, abbiamo un elevato deposito di sentenze che, immancabilmente vengono impugnati nei successivi gradi di giudizio ingolfando "cosiddetto collo di bottiglia" il terzo grado di legittimità: la Suprema Corte di Cassazione".

Al recente Consiglio Nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili si è discusso della Riforma della Giustizia Tributaria con la delineazione dei requisiti professionali del nuovo Giudice Tributario che prevede l'istituzione di un Giudice più specializzato e professionale, in grado di assicurare autonomia, terzietà e indipendenza alla funzione giudicante: tassello fondamentale per il corretto dispiegarsi del rapporto fisco-contribuenti.

Si è discusso tra Togati e non Togati e su tempo pieno: indispensabile è mantenere ferma la natura speciale della Giurisdizione Tributaria rendendo le Commissioni Tributarie sempre più indipendenti, assicurandone ancor meglio la qualità, equidistanza dalle parti, introducendo un Giudice sempre più professionale e specializzato che possa garantire autonomia, terzietà e indipendenza della funzione giudicante, oltre che una maggiore sua produttività.

E' importante anche trasferire la fase di reclamo/mediazione dinanzi (art. 17 bis D. Lgs. N. 546/92) agli Organi di Giustizia Tributaria di primo grado in composizione monocratica.

Ciò detto, per quanto attiene alla disciplina del C.T.U., in considerazione dell'espresso rinvio che l'art. 1, comma 2, del D. Lgs. n. 546/92 fa al codice di procedura civile, occorre ad esso rifarsi.

Quanto, poi, alla funzione della C.T.U. nel Processo Tributario, occorre sottolineare che essa è da ritenersi più ampia rispetto a quella prevista nel processo civile: mentre, infatti, l'art. 61 c.p.c., che disciplina la competenza tecnica, fa riferimento al compimento di atti, l'art. 7 del D. Lgs. n. 546/92 fa riferimento all'acquisizione di elementi conoscitivi.

Comunque, la figura del Consulente Tecnico d'Ufficio (C.T.U.) è disciplinata da TRE REGI DECRETI: anche per questi si rinvia all'elenco dettagliato di questa relazione che verrà pubblicata sui siti dei vari Ordini Professionali e che potrete scaricare all'occorrenza:

#### **R.D. 28/10/1940 n. 1.443 (Approvazione del Testo del Codice di Procedura Civile):**

- **art. 61** "Quando é necessario, il Giudice, può farsi assistere per il compimento di singoli atti o per tutto il processo da uno o a più consulenti di particolare competenza tecnica "; la nomina avviene con Ordinanza notificata al c.t.u. a cura della Cancelleria;
- **art. 62** "Attività del Consulente ";
- **art. 63** "Obbligo di assumere l'incarico e ricusazione del Consulente"; **attenzione alle parentele?**
- **art. 64** "Responsabilità del Consulente "; il 2^ comma "falsa perizia: termine mutuato dalla Legge Penale dovendosi discorrere di falso in consulenza sotto la duplice forma di Falsa Testimonianza e Falsa Valutazione "punibile dall'art. 324 c.p.
- **art. 68** "Altri ausiliari ": esperti in una determinata arte o professione e, in generale, persona idonea al compimento di atti che non si è in grado di compiere da soli; trattasi di disposizione atta a comprendere: interpreti, traduttori, stimatori, notai e, in genere, tutte le persone idonee al

compimento di atti che il Giudice, il Cancelliere e l'Ufficiale Giudiziario non sono in grado di compiere da soli e dalle quali possono farsi assistere;

- **art. 191** "Nomina del Consulente Tecnico";
- **art. 192** "Astensione e ricusazione del Consulente"; censure sull'attendibilità, sull'affidabilità e sull'imparzialità del c.t.u. "i fatti relativi vanno allegati unicamente nel procedimento di ricusazione e non possono essere oggetto di prova testimoniale"; assoggetta al termine di 3 giorni prima dell'udienza di comparizione (termine ordinatorio e non perentorio); motivi tipici di astensione non ne esistono essendo affidato al Giudice il compito di verifica se le ragioni addotte siano dettate dall'interesse del servizio anziché da quello personale del consulente;
- **art. 193** "Giuramento del Consulente: non è previsto nel Processo Tributario";
- **art. 194** "Attività del Consulente"; Obbligo di dare alle parti comunicazione del giorno, ora e luogo di inizio delle operazioni; mentre, analogo obbligo, non sussiste quando alle indagini successive incombando sulle parti l'onere di informarsi sul prosieguo di queste al fine di parteciparvi;
- **art. 195** "Processo Verbale e Relazione"; La comprensibilità del linguaggio è fondamentale soprattutto nel procedimento civile; impone al c.t.u. di redigere relazione sulle indagini compiute in assenza del Giudice: relazione che, ove contenesse dichiarazioni delle parti, può essere utilizzata dal Giudice, ex art. 116 c.p.c. (*formazione del libero convincimento*);
- **art. 196** "Rinnovazione delle indagini e sostituzione del Consulente;
- **art. 197** "Assistenza all'udienza e Audizione in Camera di Consiglio;
- **art. 198** "Esame Contabile"; *"la violazione dell'art. 198 c. p. c., per avere il consulente tecnico tenuto indebitamente conto, senza il consenso delle parti, di documenti non regolarmente prodotti in causa nell'ambito di un esame contabile del dare e dell' avere, è, come ogni altro vizio della consulenza tecnica, fonte di nullità relativa, soggetta al regime dell'art. 157 c.p.c. con la conseguenza che, se non è fatta valere nella prima istanza o difesa successiva al deposito della relazione, deve ritenersi sanata, né può essere proposta per la prima volta con l'atto di appello, ostandovi anche il divieto di nuove eccezioni di cui all'art. 345 c.p.c."*).
- **art.li 199 e 200** "che prevedono la possibilità per il C.T.U. di tentare la conciliazione delle parti non si applicano, in quanto nel Processo Tributario è prevista la possibilità di conciliazione solo nelle ipotesi previste dagli articoli 48 e 48 bis del D. Lgs. n. 546/92, vale a dire la conciliazione fuori udienza e in udienza, su accordo delle parti o su invito della Commissione;
- **art. 201** "Consulente Tecnico di Parte"; la nomina costituisce esercizio del diritto costituzionale di difesa che non può tradursi in un obbligo, né in una preclusione temporanea a prospettare critiche o a richiedere chiarimenti rispetto all'indagine svolta dal c.t.u.; *Le consulenze di parte, pur inerendo all'istruzione probatoria, non costituiscono mezzi di prova, ma semplici allegazioni difensive a contenuto tecnico, per cui il giudice di merito non è tenuto a discuterne i risultati, così come non è tenuto, qualora ponga a base del suo convincimento considerazioni incompatibili con le allegazioni del consulente di parte ed esponga le fonti e le ragioni del proprio convincimento, ad indicare i motivi per cui disattende la diversa opinione del detto consulente, dovendo questa ritenersi rifiutata anche per implicito."*);
- **art. 202** "Tempo, luogo e modo dell'assunzione";
- **art. 203** "Assunzione fuori della Circoscrizione";

\*\*\*\*\*

**R.D. 18/12/1941 n. 1368 (Disposizioni per l'attuazione del Codice di Procedura Civile e Disposizioni transitorie):**

- **art. 13** "Albo dei Consulenti Tecnici "presso le segreterie delle Commissioni Tributarie;
- **art. 14** "Formazione dell'Albo (tenuto dal Presidente della Commissione (Provinciale e/o Regionale);
- **art. 15** "Iscrizione all'Albo "può essere chiesta da coloro che abbiano "specifica competenza nelle varie materie";
- **art. 16** "Domanda di iscrizione "diretta della Commissione (Provinciale e/o Regionale);
- **art.li 19, 20 e 21** "altre sanzioni previste per l'infedele consulente cui vanno aggiunte quelle delle leggi professionali dei rispettivi Ordini cui il c.t.u. appartiene;
- **art. 22** "Obbligo di redigere la consulenza "

- **art. 24** “Liquidazione dei compensi “non possono eccedere quelli previsti dalla legge 8/7/1980 n. 319 e successive modificazioni e integrazioni;
- **art. 89** “Ordinanza sull’astensione o ricasazione del Consulente Tecnico “;
  - **art.li 90 e 91** “Rispetto del contraddittorio “perché si pone come esigenza elementare per provocare la partecipazione delle parti anche al fine di ottimizzare l’azione di controllo evitando, nel contempo, un inutile contenzioso; indubbiamente, l’omessa partecipazione dei una delle parti può indurre a ritenere, sul piano letterale come su quello logico, che la presunzione legale posta dalla norma scada a presunzione semplice.
- **art. 92** “Questioni sorte durante le indagini del Consulente lo obbliga a rimettere le parti dinanzi al Collegio che lo ha nominato “;

\*\*\*\*\*

**R.D. 19/10/1930 n. 1.399 (Approvazione del Testo definitivo del Codice di Procedura Penale):**

- **art. 225** “Sommarie Informazioni “;
- **art. 226** “Sequestro di carte sigillate – Facoltà relative alla corrispondenza “;
- **art. 230** “Obbligo del segreto “;
- **art. 359** “Testimoni renitenti, falsi o reticenti “;
- **art. 360** “Ricognizione di persone “;
- **art. 501** “Comparizione del contumace “;
- **art. 502** “Casi e modi del giudizio direttissimo “;
- **art. 510** “Giudizio conseguente all’opposizione “;

non interessano il tema assegnatomi

Da tanto, giurisprudenza e dottrina hanno ritenuto che l’ausiliario del Giudice nel Processo Tributario possa non solo “valutare” ma anche “accertare” infatti; in tal senso, la sentenza n. 9522 del 04 novembre 1996 delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione con la quale è stato affermato il seguente principio: <<il giudice può affidare al consulente tecnico non solo l’incarico di valutare i fatti da lui stesso accertati o dati per esistenti (consulente deducente), ma anche quello di accertare i fatti stessi (consulente percipiente); nel primo caso la consulenza presuppone l’avvenuto espletamento dei mezzi di prova e ha per oggetto la valutazione di fatti i cui elementi sono stati già completamente provati dalle parti; nel secondo caso la consulenza può costituire essa stessa fonte oggettiva di prova, senza che questo significhi che le parti possono sottrarsi all’onere probatorio e rimettere l’accertamento dei propri diritti all’attività del consulente; in questo caso è necessario, infatti, che la parte quanto meno deduca il fatto che pone a fondamento del proprio diritto e che il giudice ritenga che il suo accertamento richieda cognizioni tecniche che egli non possiede o che vi siano altri motivi che impediscano o sconsiglino di procedere direttamente all’accertamento.>>.

In ogni caso, la consulenza tecnica d’ufficio non può mai sostituirsi all’attività istruttoria che compete alle parti.

Ed infatti, la consulenza tecnica, essendo finalizzata alla valutazione di fatti già dimostrati, non può costituire mezzo di prova o di ricerca di fatti che le parti debbono provare, fermo il presupposto che il Giudice Tributario, nell’esercizio del suo potere discrezionale, può disporla in ogni momento se necessita di chiarimenti o di valutazioni tecniche degli elementi già acquisiti.

La consulenza tecnica d’Ufficio – in altri termini – si traduce in un esame dei dati specialistici in atti, in modo da servire a lumeggiare la questione dibattuta affinché il giudice possa trarne elementi chiarificatori ai fini della sua decisione.

Deriva, da quanto sopra, che la consulenza tecnica d’ufficio:

– non può essere disposta al fine di esonerare la parte dal fornire la prova di quanto assume ed è quindi legittimamente negata dal Giudice qualora la parte tenda con essa a supplire alla deficienza delle proprie allegazioni o offerta di prove ovvero a compiere un’indagine esplorativa alla ricerca di elementi, fatti o circostanze non provati (Cass. 16.03.96, n. 2205, ove il rilievo che ai sopraindicati limiti è consentito derogare

unicamente quando l'accertamento di determinate situazioni di fatto possa effettuarsi soltanto con il ricorso a specifiche cognizioni tecniche, nella quale ipotesi, peraltro, la parte che denuncia la mancata ammissione della consulenza ha l'onere di precisare, sotto il profilo causale, come l'espletamento del detto mezzo avrebbe potuto influire sulla decisione impugnata Cass. 16.03.96, n. 2205);

– non è mezzo istruttorio in senso proprio e spetta al Giudice di merito lo stabilire se essa è necessaria o opportuna, fermo restando l'onere probatorio delle parti, e la relativa valutazione, se adeguatamente motivata in relazione al punto di merito da decidere, non può essere sindacata in sede di legittimità (Cass. 03.04.98, n. 3423);

– legittimamente non è disposta dal Giudice se è richiesta per compiere un'indagine esplorativa sull'esistenza di circostanze, il cui onere di allegazione è invece a carico delle parti (Cass. 15.01.97, n. 342).

Tanto rilevato, si osserva altresì che, in ogni caso, le valutazioni espresse dal consulente tecnico d'ufficio non vincolano il Giudice, il quale resta sempre *iudex peritus peritorum*, con la conseguenza che allo stesso è consentito dissentire dalle conclusioni cui è giunto il consulente, purché tale dissenso sia adeguatamente motivato.

Ed infatti, mentre nel caso in cui il Giudice decida di uniformarsi a quanto espresso e rilevato nella perizia dal C.T.U. non sarà necessaria alcuna motivazione sul punto, ben potendo il Giudice limitarsi ad aderire alle elaborazioni del consulente, al contrario, nell'ipotesi in cui o le parti contestino in modo specifico la C.T.U., o il Giudice ritenga di non condividere la stessa, sarà necessaria un'adeguata motivazione, esente da vizi logici ed errori di diritto.

**La Suprema Corte nelle motivazioni ribadisce che <<il principio secondo cui il provvedimento che disponga, o no, la consulenza tecnica, rientrando nel potere discrezionale del giudice del merito, è incensurabile in sede di legittimità, deve essere temperato con quello secondo il quale il giudice stesso deve sempre motivare adeguatamente la decisione adottata in merito ad una questione tecnica rilevante per la definizione della causa, in relazione alla quale la consulenza può profilarsi come lo strumento più funzionale ed efficiente di indagine. Non va, difatti, tralasciato di considerare che la consulenza tecnica d'ufficio può costituire fonte oggettiva di prova, tutte le volte in cui essa operi – non come strumento di mera valutazione di fatti già accertati, c.d. consulente deducente – bensì come mezzo di accertamento di situazioni di fatto rilevabili esclusivamente attraverso il ricorso a determinate cognizioni tecniche (c.d. consulente percipiente) (cfr. Cass. 3990/06, 6155/09). Sicché la consulenza è – in definitiva – un mezzo istruttorio sottratto alla disponibilità delle parti e rimesso al potere discrezionale del giudice, il cui esercizio incontra il duplice limite del divieto di servirsene per sollevare le parti dall'onere probatorio e dell'obbligo di motivare il rigetto della relativa richiesta. Ne consegue che il giudice che non disponga la consulenza richiesta dalla parte è tenuto a fornire adeguata dimostrazione – suscettibile di sindacato in sede di legittimità – di potere risolvere, sulla base di corretti criteri, tutti i problemi tecnici connessi alla valutazione degli elementi rilevanti ai fini della decisione, senza potere, per converso, disattendere l'istanza stessa ritenendo non provati i fatti che questa avrebbe, verosimilmente, accertato (Cass. 15136/00, 88/04).>>.**

Pertanto, la consulenza tecnica rappresenta una mera eventualità processuale, giacché normalmente il Processo Tributario si presenta come processo scritto, a prevalente prova documentale laddove il Giudice Tributario se ritiene che ai fini della decisione è necessaria, per risolvere fattispecie sottoposte al suo esame, una competenza estranea al proprio sapere giuridico, può acquisire gli elementi conoscitivi di particolare complessità mancanti, ricorrendo (anche) al consulente tecnico.

Ebbene, compito del consulente tecnico è quello di accertare e riferire al giudice, sulla base della documentazione agli atti e di quella integrativa che sarà acquisita nel corso del suo incarico, la fondatezza

dei rilievi e dei fatti contestati, attenendosi essenzialmente al quesito postogli. Peraltro, una relazione peritale incompleta, viziata da omissioni o irregolarità sarebbe inutilizzabile e costringerebbe il giudice a rinnovare la consulenza e, addirittura, a sostituire il consulente per gravi motivi.

Ora, è importante ribadire che il consulente tecnico, viene incaricato per valutare le prove prodotte dalle parti e redigere una relazione che viene utilizzata per decidere la controversia. Tale facoltà, tuttavia, incontra un preciso limite, ossia **l'impossibilità per il giudice di autorizzare delle consulenze tecniche "esplorative"** e cioè, non votate all'analisi tecnica delle prove del giudizio, ma a una vera e propria indagine sui fatti della causa mirata al reperimento di indizi utili alla decisione.

**Soltanto in casi particolari**, è consentito l'esperimento di consulenze tecniche d'ufficio esplorative laddove la consulenza tecnica d'ufficio, anche se non costituisce, in linea di massima, mezzo di prova, ma strumento per la valutazione della prova acquisita, **tuttavia rappresenta una fonte oggettiva di prova quando si risolve nell'accertamento di fatti rilevabili unicamente con l'ausilio di specifiche cognizioni o strumentazioni tecniche» (Corte di Cassazione sentenza numero 2663/2013).**

A tal proposito, la **Corte di Cassazione, sezione tributaria, con la sentenza n. 24903 depositata il 6 novembre 2013**, intervenendo in tema di accise e imposte di fabbricazione, ha statuito che se il giudice di merito fonda la propria decisione su argomentazioni di natura squisitamente tecnica non può esimersi dalla nomina di un consulente tecnico d'ufficio (in prosieguo c.t.u.). Pertanto, le motivazioni del giudice sfornite del necessario supporto tecnico si traducono in affermazioni apodittiche, del tutto inidonee a delineare un percorso argomentativo coerente ed immune da vizi logici e tecnici.

Ciò vuol dire che l'ausiliario del giudice nel processo tributario possa non solo "valutare" ma anche "accertare" i fatti laddove la consulenza tecnica d'ufficio, allo stesso tempo, **non può mai sostituirsi all'attività istruttoria che compete alle parti.**

Orbene, attenzione va posta relativamente a quello che è il **comportamento adottato dal giudice di fronte alla consulenza tecnica.**

Ed allora, nel caso in cui il **giudice decida di uniformarsi** a quanto espresso e rilevato nella perizia dal C.T.U. **non sarà necessaria alcuna motivazione** sul punto, ben potendo il giudice limitarsi ad aderire alle elaborazioni del consulente. Giova richiamare alcune pronunce della Corte di Cassazione, che hanno affermato come il giudice, quando aderisca alle conclusioni del consulente tecnico, assolva al proprio obbligo di motivazione limitandosi a indicare le fonti del proprio convincimento, senza dover esaminare specificatamente le contrarie deduzioni di parte, che debbono così intendersi per implicito disattese. (**Cass. civ. 4 maggio 2009, n. 10222; Cass. civ. 22 febbraio 2006, n. 3881; Cass. civ. 20 agosto 2004, n. 16392**).

Al contrario, nell'ipotesi in cui o le parti contestino in modo specifico la C.T.U., o il **giudice ritenga di non condividere la stessa, sarà necessaria un'adeguata motivazione, esente da vizi logici ed errori di diritto.**

Proprio relativamente a quest'ultimo aspetto, con una recente e interessante sentenza, **n. 24630 del 03 dicembre 2015 la Corte di Cassazione** ha precisato: <<Il giudice del merito ha il potere discrezionale di disattendere le conclusioni della consulenza tecnica d'ufficio, senza dover disporre altra perizia, **ma detta decisione può essere censurata in sede di legittimità ove la soluzione prescelta non risulti sufficientemente motivata.**>>.

Altresì, con **ordinanza n. 20398 del 12 ottobre 2015**, la Suprema Corte ha stabilito in tal senso: <<In proposito, non può che essere ribadito che le valutazioni espresse dal consulente tecnico d'ufficio non hanno efficacia vincolante per il giudice e, tuttavia, egli può legittimamente disattenderle soltanto attraverso una valutazione critica, che sia ancorata alle risultanze processuali e risulti congruamente e **logicamente motivata**, dovendo il giudice indicare gli elementi di cui si è avvalso per ritenere erronei gli argomenti sui quali il consulente si è basato, ovvero gli elementi probatori, i criteri di valutazione e gli argomenti logico-giuridici per addivenire alla decisione contrastante con il parere del c.t.u.>>.

In sostanza, la relazione peritale del consulente tecnico d'ufficio non vincola il giudice, il quale resta sempre *iudex peritus peritorum*, con la conseguenza che allo stesso è consentito dissentire dalle conclusioni cui è giunto il consulente, purché tale dissenso sia adeguatamente motivato.

Ed allora, dato il gran numero di casi in cui i giudici tributari ricorrono al consulente tecnico d'ufficio, proprio perché non sono in realtà giudici specializzati, essendo nominati direttamente dal MEF, e non accedendo per concorso come tutti gli altri giudici civili, penali, amministrativi, si attende una riforma della giustizia tributaria che li qualifichi professionalmente e li retribuisca in maniera adeguata.

Formazione di un convincimento del Giudice sui fatti provati senza accertare la sussistenza dei fatti costitutivi della pretesa dell'Amministrazione Finanziaria alla stregua delle risultanze istruttorie emerse nell'espletamento della consulenza.

La c.t.u. era finalizzata all'esigenza di un accertamento in fatto attinente all'esatta identificazione del valore dell'immobile conforme e/o diverso da quello indicato nell'atto impositivo.

Il giudice attribuisce efficacia probatoria decisiva ai risultati della c.t.u. disposta.

### **Qual è la valenza probatoria della CTU?**

Nello svolgimento di un processo di natura civile, la CTU può essere ammessa come supporto contributivo per la valutazione di quanto è stato già assunto in corso di causa o per accertare fatti rilevabili solo attraverso specifiche cognizioni o strumentazioni tecniche.

A tal proposito la **Sentenza emessa dalla Corte di Cassazione n. 17685/2016** si è occupata sull'ammissibilità della CTU come mezzo di prova ed afferma: *"la CTU pur non rappresentando un mezzo di prova, è comunque un mezzo istruttorio, ed è resa necessaria (in quanto fonte oggetto di prova) laddove occorra accertare fatti rilevabili solo attraverso specifiche competenze e strumenti tecniche senza che ciò incida sulla ripartizione*



*dell'onere probatorio tra le parti (art. 2697 c.c.). Difatti, la CTU non ha solamente una funzione valutativa (o quantificativa) di quanto già acquisito al processo, ma anche di precipuo strumento asseverativo dei fatti allegati dalle parti".*

Invece, i risultati della c.t.u. potevano al più costituire soltanto un indizio al quale non poteva essere riconosciuta efficacia di prova idonea a sorreggere ex se la decisione.

La c.t.u. di parte integra una prova atipica che il Giudice di merito bene può utilizzare ai fini della decisione della causa, purché fornisca adeguata motivazione di tale sua valutazione (cfr. **Corte cass. 2<sup>a</sup> sez. 5.9.1970 n. 1217**; id. 2 sez. **11.10.2001 n. 12411**; id. 6-5 ord. 12.12.2011).

Non è dubbio, infatti, che, salvi i divieti espressamente previsti dalla legge processuale nel processo tributario non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale: D. Lgs. n. 546 del 1992, art. 7, comma 4), l'ordinamento processuale non pone preclusioni all'utilizzo anche di prove atipiche, non assumendo in proposito alcun rilievo che la perizia tecnica stragiudiziale sia stata redatta da soggetto legato da un rapporto di lavoro dipendente anziché da un professionista incaricato dalla parte, ovvero sia o meno asseverata, non incidendo tali aspetti sulla maggiore o minore valenza probatoria del documento, atteso che la predetta "atipicità" postula l'assenza di un paradigma legale in relazione al quale deve essere condotta, già nella fase istruttoria della acquisizione/assunzione, la verifica di ammissibilità e validità del mezzo di prova, essendo necessariamente rimandato all'esito del giudizio il controllo di legittimità sulla rilevanza probatoria determinante, attribuita dal Giudice di merito alla prova atipica, in sede di verifica della coerenza logica interna della motivazione della decisione (vedi Corte Cass. 5 sez. **13.4.2007 n. 8890**, con riferimento alla perizia di stima redatta dall'UTE e depositata dalla Amministrazione finanziaria, parte in causa, nel giudizio proposto dal contribuente ed avente ad oggetto l'accertamento della imposta di registro e dell'INVIM).

La Suprema Corte ha così statuito *"In tema di accertamenti tributari, qualora la rettifica del valore di un immobile si fondi sulla stima dell'UTE o di altro ufficio tecnico, che ha il valore di una semplice perizia di parte, il giudice investito della relativa impugnazione, pur non potendo ritenere tale valutazione inattendibile solo perché proveniente da un'articolazione dell'Amministrazione finanziaria, non può considerarla di per sé sufficiente a supportare l'atto impositivo, dovendo verificare la sua idoneità a superare le contestazioni dell'interessato ed a fornire la prova dei più alti valori pretesi ed essendo, altresì, tenuto ad esplicitare le ragioni del proprio convincimento"* (Cass. n. 9357/15).

Il giudice può "preferire" la perizia di parte alla perizia del CTU? **è la Corte di Cassazione a sancire l'importanza che può avere una buona perizia di parte**, infatti sancisce che il Giudice può "preferire" la perizia di parte alla perizia di CTU purché ne dia adeguata motivazione.

Ed ovvio dunque che se la **perizia di parte** è oggettiva è fatta bene e dunque il **Consulente Tecnico di Parte è risultato credibile** allora il Giudice è facilitato nel preferire la perizia di parte del CTP piuttosto che la **perizia del CTU**, pur essendo egli il suo consulente di fiducia.

Comunque, le SS.UU. Sentenza 3 giugno 2013, n. 13902 ha rilevato che *"la consulenza di parte costituisce una semplice allegazione difensiva a contenuto tecnico, priva di autonomo valore probatorio, posto che il contenuto tecnico del documento non vale ad alterarne la natura, che resta quella di atto difensivo"*.

Però, in materia di stima UTE (Cass. Sentenza n. 655 del 15/01/2014) *"se le valutazioni della perizia di stima sono precise e circostanziate il giudice di merito non può limitarsi a far propria la stima Ute, in quanto il potere del giudice di apprezzare il fatto non equivale ad affermare che possa farlo immotivatamente e non lo esime dalla spiegazione delle ragioni per le quali sia divenuto ad una conclusione anziché ad un'altra"*.

In conclusione, sulla natura istruttoria e la valenza probatoria della CTU è necessario affermare che può

essere ammessa come supporto contributivo per la valutazione di quanto è stato già assunto in corso di causa o per **accertare** fatti rilevabili solo attraverso specifiche cognizioni o strumentazioni tecniche e non è ammessa, invece, per supplire alle insufficienti allegazioni delle parti.

Infatti, pur non rappresentando un mezzo di prova, è **comunque un mezzo istruttorio**, ed è resa **necessaria** (in quanto fonte oggettiva di prova) **laddove occorra accertare fatti rilevabili solo attraverso specifiche competenze** e strumentazioni tecniche senza che ciò incida sulla ripartizione dell'onere probatorio tra le parti (art. 2697 c.c.). In tali casi la CTU non avrà solamente una funzione valutativa (o quantitativa) di quanto già acquisito al processo, ma anche di **precipuo strumento asseverativo dei fatti allegati dalle parti**.

In conclusione, sulla opportunità dell'ammissione del mezzo istruttorio, lo scrivente, in forza della personale esperienza maturata in 33 anni di Giustizia Tributaria, propone al C.P.G.T. di monitorare:

- a) le sentenze pronunciate dalle C.T.P.;
- b) le impugnazioni dinanzi alla C.T.R.;
- c) i ricorsi in Cassazione;

al fine di verificare le percentuali di impugnazioni e/o ricorsi avverso sentenze pronunciate dopo l'espletamento di consulenze rispetto e quelle pronunciate senza.

Invito, pertanto, se del caso, a scaricare il file dal sito degli Ordini Professionali di appartenenza.

Foggia, 8 Marzo 2019

**Dott. Ciro Tibello**