

LOVISOLO & PARTNERS

Avvocati

Prof. AVV. ANTONIO LOVISOLO
AVV. ALESSANDRA PICCARDO
AVV. ANDREA LOVISOLO
AVV. ELISABETTA DUÒ
AVV. ANDREA GIOLO
AVV. FEDERICO BERTICCHI
AVV. GHERARDO CRUCITI
Dott. SIMONA VALEAN
commercialista

Genova, 29 aprile 2026

Preg.mo Signor
Avv. Stefano Savi
Presidente Consiglio ordine Avvocati
Via XX Settembre, 33/2
16121 Genova

C.att.ne del Presidente

Via mail: segreteria@ordineavvocatigenova.it
Via email: stefanosavi@studiolegalesavi.it

e.p.c.
Egr. Sig.
Avv. Alessandro Barca

Via email : alessandrobarca@alessandrobarca.it

**Oggetto: Inaugurazione Anno giudiziario Corte di Giustizia
Tributaria 28 aprile 2026 – Palazzo Borsa**

Allego copia della Relazione che ho svolto ieri 28 aprile u.s.
all'Inaugurazione dell'Anno Giudiziario delle Commissioni Tributarie per
conto del Consiglio dell'Ordine.

Confido che sia pubblicato (come sempre avvenuto) nel bollettino del
Consiglio.

Resto in attesa e porgo i migliori saluti.



Antonio Lovisolo

All.: *ut supra*

Anno Giudiziario 2026

1. Il trascorso anno 2025 è stato fondamentale al fine del rafforzamento della giurisdizione tributaria, della cui “autonomia” ed “indipendenza” (oramai) nessuno dubita: nel 2025 è iniziata la celebrazione dei concorsi di conferma e assunzione dei Giudici (non togati) delle Commissioni Tributarie.

A tal fine mi piace ricordare che i criteri di “*individuazione*” e di “*nomina*” dei giudici tributari hanno sempre rappresentato profilo decisivo al fine della qualificazione delle Commissioni Tributarie come aventi “*natura amministrativa*” o “*giurisdizionale*”.

Il definitivo accertamento (Corte Costituzionale 1986 n. 215 e 1982 n. 196) della loro natura di “*giudice speciale*” (in attuazione della VI disposizione transitoria della Costituzione) impone il definitivo abbandono dei criteri di “*reclutamento e nomina*” vigente dal 1972 e poi solo in parte rivisti nel 1992.

A tal fine la definitiva previsione del “*reclutamento*” di tutti i giudici (togati o non) attraverso pubblici concorsi rappresenta quindi un “passo avanti” significativo al fine della “*autonomia*” ed “*indipendenza*”, di tali giudici, essendo oramai “*certa e attestata*” la loro “*preparazione alla funzione svolta*”, quale garanzia della loro “*indipendenza*” essendo evidente che il “reclutamento” del Giudice attraverso un pubblico concorso è garanzia della sua “*preparazione*” e per l’effetto della sua “*indipendenza*” ed “*imparzialità*” specialmente della sua riconosciuta capacità di

assumere una decisione, frutto solo della sua libera e ponderata scelta fra tesi contrapposte, come si addice ad un “*giudice*”, a qualunque giurisdizione appartenga.

Il 2026 quindi si apre con grande prospettive anche se è stata procrastinata (di un anno al 1 gennaio 2027) la entrata in vigore del testo unico 175/2024 il cui contenuto, (in quanto sostanzialmente riproduttivo e di coordinamento dei Decreti Legislativi 545 e 546 del 1992) rappresenta comunque una chiara volontà del Legislatore di proseguire sulla strada intrapresa che (seppure con “*luci ed ombre*”) ha reso la nostra giurisdizione “autonoma” e soprattutto dotata di regole legislative e precise e complessivamente di buon livello.

2. E' noto che il processo tributario ha sostanzialmente natura documentale e ciò anche dopo la (opportuna) introduzione della prova testimoniale che in quanto “scritta” si traduce (in via di principio) in uno (speciale) “*documento acquisito al fascicolo del processo*”.

La natura eminentemente “documentale” del processo tributario trova (seppure indiretta) conferma nella sentenza 130/2025 della Corte Costituzionale con la quale è in parte “*liberalizzato*” la utilizzazione di documenti fino ad ora oggetto delle “preclusioni” di cui agli artt. 32, 4 e 5 comma d.p.r. 1973 n. 600 (applicabile anche ai fini Iva ex art. 52 d.p.r. 1972 n. 633).

Più precisamente con tale sentenza, il giudice delle leggi **limita** l'applicabilità di tali “preclusioni” **solo** alla produzione di documenti aventi “*un contenuto univocamente a favore del contribuente*”, allo scopo di evitare un contenzioso che potrebbe ravvisarsi del tutto “inutile” per l'Amministrazione nonché esclude che tale preclusione possa

riferirsi a documenti di cui l'Amministrazione sia "già in possesso" o che essa possa "facilmente reperire", utilizzando le banche dati di cui è dotata.

Conseguentemente, da tali preclusioni sono esclusi (e quindi sono liberamente utilizzabili in giudizio) i "documenti misti" (cioè "solo in parte" favorevole al contribuente) da sottoporre al libero apprezzamento del Giudice nonché i documenti già a disposizione dell'Amministrazione o da essa facilmente reperibili.

Ciò premesso e nonostante (come detto) tale sua intrinseca natura e caratteristica prettamente documentale, nel processo tributario permangono ancora limitazioni (espresse e non) alla produzione documentale nel corso del suo svolgimento.

Al riguardo, basti considerare il (palese) divieto di produzione in appello di "nuovi documenti" (salvo le ipotesi ivi previste): (art. 58 c. 1 d.p.r. 1992 n. 546) o la previsione (art. 15 c. 2) della "compensazione delle spese di giudizio" ove la sentenza (favorevole ad una delle parti) risulti emessa sulla base di documenti prodotti dalla medesima parte solo nel corso del giudizio (e segnatamente e per l'effetto prevalentemente nel suo primo grado).

Previsioni queste che sembrano essere ispirate prevalentemente a tutela dell'interesse della Pubblica Amministrazione ad affrontare il giudizio "a bocce ferme", avendo cioè disponibile, già nella fase istruttoria dell'accertamento, tutta la documentazione sulla quale si fonda la contestazione della pretesa impositiva. D'altronde anche dalla organizzazione del c.d. "contraddittorio" di cui all'art. 6 bis L. 2000 n. 212 si evince chiaramente l'interesse dell'Amministrazione al perfezionamento del contenuto

dell'avviso di accertamento, cercando di poterlo emettere solo dopo aver conosciuto (ed eventualmente contestato) le osservazioni e la relativa documentazione formulata (e prodotta) dal contribuente in relazione allo "schema" notificato; anche se il contribuente può aver interesse difensivo a formulare e sottoporre tali osservazioni direttamente al vaglio del Giudice (nella certezza tuttavia, come detto, della compensazione delle spese di giudizio).

Analogamente, in tal senso si veda anche la previsione dell'art. 47 ter c. 3 d.p.r. 1992 n. 546, in forza del quale, nella fase cautelare, il Giudice può definire il giudizio redigendo "sentenza in forma semplificata", "allo stato degli atti".

Previsione normativa certamente apprezzabile, soprattutto se il riferimento al "sentite le parti" (art. 47 ter c. 3 cit.) attenga alla "completezza" dell'istruttoria (prevalentemente documentale) fino a quel punto fornita ed espletata e non solo alla volontà di formulare "motivi aggiunti" o "regolamento di giurisdizione" come ivi espressamente previsti.

3. Sotto questo profilo si osserva che è stato approvato il D.L. 19/2/2026 n. 419 che prevede (art. 16) (quanto ai ricorsi notificati del 2 maggio 2026) l'innalzamento fino a 10.000 euro della soglia fino alla quale è prevista la decisione del Giudice Monocratico. Tale innalzamento (inizialmente di € 3.000 e già elevato a 5.000 €) si dice effettuato allo scopo di "ridurre il contenzioso".

Il contenuto di tale provvedimento è certamente apprezzabile ma nell'ottica complessiva del contenzioso tributario, si rileva "non decisivo" essendo diretto (anche

se non è poco) a favorire soprattutto il lavoro delle Segreterie del Giudice di merito pur avendo anche l'innegabile effetto di consentire al Giudice collegiale di concentrarsi sulle liti di "maggior valore" (anche se invero non sono sempre quelle di maggior "complessità").

Certo è che comunque permane il problema di fondo del contenzioso tributario, che non è quello della durata dei giudizi di merito ma della durata del giudizio di Cassazione (oramai almeno di circa 4-5 anni) ricordando che i ricorsi tributari rappresentano (oramai) il 46% dei ricorsi totali con un incremento di circa 10.000 nuovi ricorsi all'anno (per il 25,5% sono di valore inferiore ai 20.000 €).

A tal fine, (andando oltre l' "escamotage" assunto dalla segreteria della Suprema Corte di mettere in decisione ricorsi più recenti ma per l'effetto posticipando quelli più remoti) mi sembra che la soluzione potrebbe essere intrinseca alla nuova struttura del contenzioso medesimo, nella quale la presenza di Giudici, nominati per concorso (e quindi maggiormente preparati) dovrebbe consentire di pervenire ad una motivazione più soddisfacente ed esaustiva delle sentenze di II° grado, al fine di scoraggiare i numerosissimi giudizi in Cassazione afferenti la motivazione del provvedimento impugnato. A tal fine sono da valutare anche gli effetti dell'utilizzazione del "ricorso pregiudiziale" (363 bis) che comunque finisce anch'esso per creare un "giudizio pendente" nanti la Suprema Corte anche se potrà aver l'effetto di scoraggiare ricorsi successivi di merito e quindi anche nanti la Suprema Corte.

4. Certamente il 2025 sul piano della giurisprudenza è stato anno foriero di grandi novità.

Si è già ricordata la sentenza della Corte Costituzionale n. 137 che individua una limitazione alla applicabilità delle preclusioni documentali (art. 32 quarto e quinto comma d.p.r. 600).

Ricordo altresì che nel 2025 la giurisprudenza specie di vertice si è interessata particolarmente dei rapporti fra processo penale e processo tributario.

A seguito della introduzione della prova testimoniale scritta (L. 2022, n. 130), si è resa definitivamente applicabile la previsione dell'art. 654 c.p.p. e con essa la possibilità che la sentenza penale di condanna o di assoluzione pronunciata a seguito di dibattimento e divenuta definitiva, abbia effetto di giudicato (anche ai fini tributari) quanto ai fatti materiali "oggetto del giudizio penale".

Al riguardo è rilevante il contenuto della recentissima sentenza della Corte Costituzionale (n. 50 del 13 aprile 2026) che ha riconosciuto la piena legittimità dell'art. 21 bis L. 2000 n. 74 (e la "*plausibilità*" della sua applicazione anche ai fini della debenza del tributo e non solo delle sanzioni) affermando che il Giudice Tributario è vincolato all'esito della sentenza penale di assoluzione divenuta definitiva pronunciata con la formula "*perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso*", sempre che i fatti contestati nei due giudizi (penale e tributario) siano i medesimi, posto che "*il processo tributario non può attestare una diversa realtà fenomenica*" rispetto a quella penale.

Innanzitutto al riguardo è rilevante osservare che, in tal modo è riconosciuto al Giudice Tributario una libera ampia ed autonoma funzione decisoria, essendogli attribuita la possibilità di discostarsi dal contenuto di una sentenza penale di assoluzione divenuta definitiva allorquando:

- a) egli ritenga che ai fini tributari (debbono o possano) essere applicate presunzioni fiscali (assolute o relative) che avallino il contenuto dell'accertamento (e quindi siano contrarie al contenuto della sentenza penale di assoluzione che di tali presunzioni non ha potuto tener conto).

In ogni caso, non è da escludere che, ai fini tributari, la prova contraria a tali presunzioni (relative) possa (in taluni casi) desumersi dal contenuto della stessa sentenza di assoluzione per insufficienza di prove;

- b) il Giudice Tributario può ritenere di dover applicare nei casi consentiti (accertamento induttivo del reddito di impresa o di lavoro autonomo) "*presunzioni semplicissime*" (la cui rilevanza è preclusa ai fini penali art. 192 c.p.p.). In tal caso, anche sotto questo profilo, si evidenzia che ai fini fiscali, la soglia probatoria (a carico dell'Amministrazione) della pretesa impositiva può essere "*meno elevata*" (e "*più facilitata*") rispetto a quella che caratterizza il giudizio penale.

- c) Inoltre, mi sembra particolarmente significativo ricordare (e al di là di ogni successivo necessario approfondimento) che la Corte Costituzionale (§ 26.5.) attribuisce direttamente all'art. 21 bis cit. finalità ed "*obiettivo di garanzia e semplificazione nell'ambito del complesso rapporto fra il processo penale e*

quello tributario rendendo in tal modo concreta anche a livello processuale l'esigenza di tutela della posizione soggettiva del contribuente"; a tal fine ricollegando l'art. 21 bis cit. alla previsione del comma 5 bis dell'art. 7 D.Lvo 546 del 1992 che sancisce l'obbligo del Giudice Tributario di annullare l'atto tributario in caso di insufficienza di prove.

In particolare in proposito è rilevante osservare che tale affermazione è poi ribadita dalla Consulta (sub. § 30.1.1.) riconoscendo che, *"risulterebbe... non in sintonia rispetto alle enunciate finalità di semplificazione....e di certezza dei rapporti giuridici ritenere che l'art. 21 bis abbia voluto rimettere ad ogni Giudice Tributario la facoltà di escludere la valenza del giudicato penale senza formula piena (e cioè "per insufficienza di prove" n.d.r.), quando poi questo medesimo Giudice Tributario, a esito del giudizio è comunque tenuto all'annullamento dell'atto impositivo, in caso di insufficienza di prove in forza del suddetto comma 5 bis dell'art. 7"*.

Pertanto secondo la Consulta, la assoluzione *"per insufficienza di prove"* (*rectius "quando manca, è insufficiente o è contraddittoria la prova che il fatto sussiste, che l'imputato lo ha commesso"*: art. 530 c. 2 c.p.p.) può aver effetto anche ai fini fiscali in quanto tali circostanze assumono rilevanza anche ai fini dell'applicazione dell'art. 7 c. 5 bis cit. che, a tal fine (con analoga previsione normativa), sancisce espressamente la necessità dell'annullamento dell'atto impugnato.

Come si vede, in tal modo, la sentenza della Corte finisce per valorizzare particolarmente anche il contenuto dell'art.7 comma 5 bis, e del connesso onere della prova ad esso riconducibile, superando in tal modo le “resistenze” riscontrabili in talune sentenze della Suprema Corte.

- d) tuttavia anche dopo il decisivo intervento della Corte Costituzionale permane (fra gli altri anche) il problema assai rilevante del “*divieto di sospensione del processo tributario in attesa degli esiti di quello penale*” (quale disciplinato dall'art. 20 c. 1 D. Lvo 2000 n. 74).

Al riguardo, ricordo che la *ratio* dell'art. 20 cit. era riconnessa all'esistenza del c.d. “doppio binario” in forza del quale si assumeva (almeno tendenzialmente) la irrilevanza nel processo tributario (nonché nella fase amministrativa di accertamento) degli eventi intervenuti nel corso del processo penale.

In forza di tale *ratio*, era preclusa la possibilità di sospensione del processo tributario in attesa dell'esito del processo penale.

Essendo venuto meno il “doppio binario” fra processo tributario e processo penale (salvo i casi sopra indicati), a mio giudizio non ha più ragione di esistere anche il divieto di sospensione di cui all'art. 20 cit.

Anzi, tale sospensione può configurarsi “*necessaria*” o quanto meno “*grandemente opportuna*”, beninteso a seguito di una valutazione “*prognostica*” effettuata dal Giudice tributario che valuti (almeno) la possibilità che il *decisum* in sede penale possa assumere diretta rilevanza anche nel processo tributario,

seppur considerando i profili di autonomia decisoria del Giudice Tributario sopra illustrati ed ove configurabili.

In tal modo l'art. 20 c. 1. (a mio avviso) può ritenersi oggetto di una (parziale) "*abrogazione implicita*" per (incompatibilità) almeno con riferimento all'ipotesi in cui il giudice tributario valuti che la (attesa) sentenza penale (specie se passata in giudicato) possa avere rilevanza ed effetto ai fini fiscali e nei limiti sopra ricordati.

5. Mi piace poi ricordare (qualcuna questione di principio più volte segnalata proprio in questi nostri incontri) che la Suprema Corte (con sei diverse ordinanze dell'11 di dicembre 2025) ha sollevato questione di costituzionalità del contributo unificato (L. 2024 n. 207) per violazione degli artt. 3, 24 e 111 Cost.

Tale questione è stata sollevata sotto diversi profili che riprendono quanto più volte sollevato anche in questa occasione: prima di tutto considerando il pagamento del contributo unificato quale onere che condiziona l'esercizio della tutela giurisdizionale (e ciò nonostante che la sua eventuale ridotta entità (nel caso di specie fosse di solo € 43); in secondo luogo considerando che il diniego di iscrizione a ruolo dell'atto introduttivo (in caso di mancato pagamento del contributo unificato) è effettuato con provvedimento del cancelliere (o del segretario), di guisa che un organo amministrativo finisce con l'impedire l'accesso alla funzione giurisdizionale (art. 1 comma 812 L. 2024, n. 107).

Per non parlare poi (aggiungo io) del più volte segnalato "*possibile imbarazzo*" del Collegio (chiamato a decidere sulla legittimità di un contributo unificato "preteso" e

“non versato”) nonché del relativo difensore stante la necessità di instraurare il contraddittorio con la Segreteria della Commissione medesima che abitualmente assiste entrambi nell’espletamento delle loro rispettive funzioni.

Trattasi di questioni di principio: quanto meno il mancato pagamento del contributo unificato non dovrebbe né condizionare la iscrivibilità a ruolo dell’atto introduttivo cui si riferisce (art. 1 c. 812 L. 2024 n. 107) né essere oggetto di un giudizio instaurato nanti la Commissione Tributaria destinataria di tale ricorso introduttivo.

Siamo in attesa della sentenza della Consulta che è chiamata a discutere la questione nella propria Camera di Consiglio dell’8 giugno 2026.

6. Infine, consentitemi di evidenziare, come abbia fatto strada la nostra “idea” (formulata in occasione dell’apertura dello scorso anno giudiziario) di valutare statisticamente l’incidenza della compensazione delle spese di giudizio e dei casi di condanna al loro pagamento, suddividendole fra Amministrazione e contribuente.

La stampa (24 Ore del 17 novembre 2025) ha confermato a livello nazionale quanto da noi già evidenziato (con riferimento alla Liguria, Piemonte e Lombardia) e cioè la “prevalenza alla compensazione delle spese di giudizio” (previsione che invece dovrebbe essere “eccezionale”) e comunque la prevalenza dei casi di condanna del contribuente al loro pagamento rispetto a quelli di condanna dell’Agenzia.

In particolare tale rilevazione ha confermato che (nonostante siano diminuite) le percentuali di compensazione delle spese di giudizio in caso di soccombenza di una delle parti permangono ancora per il 46,6% in primo grado e per il 54,7% in appello.

In particolare, secondo tale statistica, quando è il Fisco a prevalere il contribuente è condannato alle spese di giudizio nella percentuale del 64,6% in primo grado e del 58,6% in appello; quando invece è il contribuente a prevalere l'Amministrazione è condannata alle spese di giudizio solo per il 60,3% e il 44,1% in appello.

Tale propensione alla "compensazione" in caso di soccombenza di una delle parti si è tuttavia ridotta negli ultimi cinque anni e segnatamente

In I° grado la compensazione delle spese:

nel 2015 era del 68,7%

nel 2024 è stata del 49%

Con una riduzione in nove anni di circa il 20%, e ciò considerando che i giudizi con esito "intermedio" hanno inciso per circa il 23%,

In II° grado la riduzione alla compensazione nei 9 anni è stata di circa il 15% (ferma restando la percentuale dei giudizi "intermedi" al 23%).

Trattasi di dati statistici che, fra l'altro, differiscono in relazione alla collocazione geografica delle Commissioni Tributarie: al sud sono presenti maggiormente giudizi di riscossione e la condanna alle spese in favore del contribuente è prevista in misura percentuale più elevate.

Naturalmente ciascuno è libero di valutare come crede tale incidenza statistica, non senza tuttavia considerare che l'avvenuta riduzione delle ipotesi di compensazione delle spese tiene maggiormente ed opportunamente conto della "eccezionalità" di tale previsione.

Ringrazio per l'attenzione e formulo i migliori auguri di un proficuo anno giudiziario 2026.

Genova, 15 aprile 2026

Prof. Avv. Antonio Lovisolo

