



Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado
della Liguria

Presidente Alberto Cardino



Inaugurazione Anno Giudiziario 2024

Sala delle Grida del Palazzo della Borsa

5 aprile 2024

Programma degli interventi nel corso della cerimonia

1. Relazione del Presidente della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Liguria Dott. Alberto CARDINO
2. Intervento del Direttore dell'Ufficio di Segreteria della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Liguria Dott. Gabriele SARACENO
3. Intervento del Vice Presidente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria Dott. Cosimo Maria FERRI
4. Intervento del Comandante Provinciale della Guardia di Finanza di Genova Gen. B. Gianluca CAMPANA
5. Intervento del Segretario Generale della Camera di Commercio di Genova Dott. Maurizio CAVIGLIA
6. Intervento del Delegato della Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate per la Liguria Dott. Alberto ROMA
7. Intervento del Delegato della Direzione Liguria, Piemonte e Valle d'Aosta dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli Dott. Davide AIMAR
8. Intervento del Garante del Contribuente della Liguria Dott. Giovanni SOAVE
9. Intervento del Delegato dell'Ordine degli Avvocati di Genova Prof. Avv. Antonio LOVISOLO
10. Intervento del Presidente dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Genova Dott. Mauro Carlo ROVIDA
11. Intervento del Presidente Sezione Liguria dell'Associazione Magistrati Tributaristi Avv. Marina CELLE
12. Intervento del Presidente della Camera Avvocati Tributaristi Liguria Prof. Avv. Alberto MARCHESELLI

Elenco delle relazioni reperibili nella presente brochure

Relazione del Presidente della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Liguria Dott. Alberto CARDINO.....	1
Relazione del Presidente f.f. della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Imperia Dott. Pierluigi STOLFI.....	19
Relazione del Presidente della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Savona Dott. Giovanni Claudio ZERILLI.....	22
Relazione del Presidente f.f. della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Genova Dott. Raffaele DI NAPOLI.....	28
Relazione del Presidente della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di La Spezia Dott. Aurelio LAINO.....	31
Relazione del Direttore dell'Ufficio di Segreteria della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Liguria Dott. Gabriele SARACENO.....	36
Relazione del Garante del Contribuente della Liguria Dott. Giovanni SOAVE.....	45
Relazione del Delegato dell'Ordine degli Avvocati di Genova Prof. Avv. Antonio LOVISOLO.....	47
Relazione del Presidente dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Genova Dott. Mauro Carlo ROVIDA.....	53
Relazione del Sezione Liguria dell'Associazione Magistrati Tributaristi Avv. Marina CELLE.....	55
Relazione del Presidente Sezione Liguria dell'Associazione Nazionale Tributaristi Italiani Avv. Andrea BODRITO.....	61

Relazione del Presidente della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Liguria

Dott. Alberto CARDINO

Desidero porgere i miei saluti alle Autorità civili, militari e religiose presenti, ai Giudici tributari e delle altre Magistrature, al Personale amministrativo della giustizia tributaria, agli esponenti del Mondo accademico, ai rappresentanti degli Ordini professionali, ai funzionari delle Agenzie fiscali, agli appartenenti al Corpo della Guardia di Finanza e a tutti i gentili ospiti che hanno deciso di partecipare a questo evento.

Do il benvenuto al Cons. Cosimo FERRI, rappresentante del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, che oggi ci onora della sua presenza.

Come ormai è tradizione, questa cerimonia si svolge nella Sala delle Grida, fra le mura prestigiose dell'antico Palazzo della Borsa, legato alle radici economiche e politiche della Repubblica di Genova, sito della cui disponibilità voglio personalmente ringraziare la Camera di Commercio, che ciò ha reso possibile.

Il mio saluto si accompagna al personale ringraziamento per la partecipazione di Voi tutti a questa sobria cerimonia celebrativa, che costituisce un tradizionale appuntamento per una pacata riflessione, in genere, sulla Giurisdizione tributaria, e, più in particolare, sul suo andamento nella nostra regione.

Il mio desiderio è quello di evitare il più possibile l'aspetto formale e celebrativo di questa cerimonia e di ricondurla ad un sintetico momento di conoscenza e di confronto sulle tematiche più attuali e sentite della Giustizia tributaria, con l'ambizione di contribuire alla massima trasparenza di tale plesso giurisdizionale.

Come noto, la Giustizia tributaria gestisce annualmente un contenzioso del valore di circa 40 miliardi di euro, corrispondente a 2 punti percentuali di Prodotto Interno Lordo¹. Si

¹ Dalla Relazione della Presidente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria per l'Inaugurazione dell'Anno Giudiziario Tributario 2024, pag. 2. La Relazione è reperibile al seguente *link*: [RELAZIONE PRESIDENTE 2024.pdf \(giustizia-tributaria.it\)](#)

tratta, sostanzialmente, dell'equivalente di una manovra finanziaria.

Nel 2023 sono pervenuti, su scala nazionale, alle Corti di giustizia tributaria di primo grado 138.372 ricorsi e alle Corti di secondo grado 36.916 appelli².

L'importanza della Giustizia tributaria va colta, peraltro, non solo con riguardo alla nuda esposizione dei numeri, insufficiente a coglierne il ruolo e la delicatezza.

Essa tratta del fondamentale rapporto tra esigenze dell'Erario e diritti del Contribuente, da sempre uno dei punti nodali di ogni Stato di diritto e, in ultima analisi, contribuisce a stabilire il giusto sacrificio economico richiedibile ad ogni consociato; non solo per il funzionamento del nostro apparato pubblico ma anche per il mantenimento e la promozione di una società il più possibile equa, attenta ai bisogni del cittadino ed umana. Per tutti i suddetti motivi, ancor più dopo che il legislatore, venendo incontro alle richieste europee, ha finalmente istituito una magistratura tributaria "professionale"³ – o, come io preferisco sottolineare, a tempo pieno – appare riduttivo qualificare la Giustizia tributaria come "quinta giurisdizione"; quasi a riservarle un ruolo ancillare rispetto ai tradizionali plessi giurisdizionali.

Più di recente il legislatore, in attuazione della delega per la riforma fiscale, è intervenuto sul rito processuale vero e proprio⁴, con l'intento di velocizzare la definizione del contenzioso⁵, modificando taluni istituti del processo tributario e introducendone anche di innovativi.

Nel complesso, i suddetti interventi legislativi debbono essere salutati con favore.

Vediamo il profilo ordinamentale.

L'istituzione di un magistrato dedito esclusivamente all'esercizio della funzione giudiziaria tributaria, reclutato al termine di un pubblico concorso per esami, con prove scritte ed orali, e retribuito in misura pari a quella del magistrato ordinario⁶, garantisce, in linea di

² *Ibidem*, tabelle statistiche allegate.

³ Il riferimento, ovviamente, è alla l. 31 agosto 2022, n. 130.

⁴ D.lgs. 30 dicembre 2023, n. 220, emanato in attuazione della legge delega per la riforma fiscale 9 agosto 2023, n. 211.

⁵ L'obiettivo di raggiungere *il massimo contenimento dei tempi di conclusioni della controversia tributaria* è espressamente enunciato dall'art. 19, comma 1, lett. a), l. 111/2023.

⁶ Art. 13-bis, l. 130/2022.

principio, le migliori condizioni possibili per lo svolgimento di un compito così delicato in situazione di autonomia e indipendenza.

Permangono, peraltro, alcune problematiche, relative al nuovo assetto ordinamentale, che non si può fare a meno di brevemente sottolineare.

Il mantenimento della Giustizia tributaria nell'alveo del Ministero dell'Economia e delle Finanze; naturalmente interessato all'esito delle controversie e, attraverso le Agenzie fiscali, parte in causa nella massima parte dei giudizi tributari, ha sollevato perplessità; espresse anche dalla Commissione europea nell'ambito della Relazione annuale per il 2023 sullo stato di diritto⁷.

La prevista transizione alla giurisdizione tributaria a tempo pieno di cento magistrati dai ruoli della magistratura ordinaria, amministrativa, contabile e militare⁸ è andata incontro ad un sostanziale fallimento; avendo effettuato tale opzione soltanto 22 (ventidue) magistrati, entrati in servizio nello scorso mese di febbraio. Nessuno dei quali ha scelto come destinazione una sede della Liguria.

È previsto l'espletamento di tre concorsi per le assunzioni dei nuovi magistrati tributari a tempo pieno, i quali, come noto, saranno 576, dei quali 448 destinati agli uffici di primo grado e 128 a quelli di secondo grado⁹. Un primo concorso nell'anno 2024 per 68 posti, incrementato del numero di posti non assegnati (78) con la suddetta procedura di transizione; un secondo concorso nel 2026 per 204 posti ed un terzo concorso nel 2029 per 204 posti.

Sta di fatto che i tempi per l'immissione in ruolo dei nuovi magistrati tributari appaiono ancora lunghi ed incerti, tenendo conto sia della difficoltà di condurre a termine procedure concorsuali complesse – un concorso nella magistratura ordinaria si conclude solitamente in 2-3 anni dal momento del bando al momento dell'immissione in ruolo dei nuovi magistrati – sia della prevedibile affluenza di concorrenti; considerato che la prova sarà molto appetita da laureati in giurisprudenza e discipline economiche, con conseguente

⁷ Dalla Relazione annuale sullo stato di diritto per il 2023: *I tribunali tributari di nuova istituzione hanno iniziato a funzionare, con alcune criticità riguardanti la loro piena indipendenza dal Ministero dell'Economia e delle Finanze (...)* Nonostante le gara per l'indipendenza funzionale e organizzativa dei tribunali tributari, alcuni stakeholder hanno sollevato preoccupazioni dovute al fatto che il M.E.F. attraverso una delle sue Agenzie, potrebbe essere presente nei giudizi dinanzi ai nuovi tribunali.

⁸ Art. 1, comma 4, l. 130/2022.

⁹ Art. 1-bis, comma 3, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545.

appesantimento dei lavori delle commissioni di esame; tutt'ora da istituire.

Non a caso, per il primo concorso, da svolgersi nel 2024 e non ancora bandito, è stata prevista una procedura semplificata, che prevede – in deroga alla disciplina ordinaria¹⁰ – lo svolgimento di una prova preselettiva, attivata in forma di quesiti a risposta multipla, di una prova scritta consistente nello svolgimento di due elaborati e di una prova orale¹¹.

Scelta probabilmente inevitabile, ma che desta le perplessità tipiche di ogni procedura concorsuale semplificata, sotto il profilo della idoneità della selezione.

In sostanza, per molto tempo ancora, la Giustizia tributaria si reggerà essenzialmente sulle forze dei giudici tributari onorari attualmente in servizio, per i quali, ritengo in modo troppo frettoloso, è stata prevista la generalizzata collocazione a riposo allo scadere del settantesimo anno di età¹². Il *décalage* previsto per gli ultrasettantenni¹³ è quindi stato ulteriormente rimandato con due proroghe¹⁴, necessitate dall'esigenza di non sguarnire improvvisamente intere Corti di giustizia tributaria, soprattutto nei ruoli direttivi e semidirettivi. Proroghe delle quali non appare azzardato ipotizzare la futura reiterazione nell'imminenza dello scadere di quelle precedenti.

A mano a mano che i nuovi magistrati tributari verranno immessi in servizio si porranno i problemi di convivenza con i giudici tributari attuali, alcuni dei quali anche con ruoli apicali e quindi, nonostante la loro posizione onoraria, in preminenza gerarchica di fronte ai nuovi magistrati tributari a tempo pieno. Peraltro, è evidente che l'impegno professionale che sarà richiesto ai nuovi magistrati tributari, impiegati a tempo pieno e retribuiti in modo ben diverso dai “vecchi” giudici tributari, sarà certamente superiore a quello esigibile da questi ultimi. Inoltre, i nuovi Magistrati tributari svolgeranno un tirocinio formativo presso le Corti, partecipando anche all'attività giurisdizionale collegiale¹⁵. Tirocinio formativo che sarà svolto tramite l'affidamento ad altri magistrati

¹⁰ Art. 4, d.lgs. 545/1992.

¹¹ Art. 1, commi 10-*bis* e 10-*ter*, l. 130/2022, introdotti dall'art. 24, comma 1, d.l. 2 marzo 2024, n. 19, in corso di conversione.

¹² Art. 11, comma 2, d.lgs. 545/1992.

¹³ Art. 8, comma 1, l. 130/2022.

¹⁴ Art. 3, comma 6, d.l. 29 dicembre 2022, n. 198, convertito, con modificazioni, dalla l. 24 febbraio 2023, n. 14; poi ancora modificato dall'art. 3, comma 4, d.l. 30 dicembre 2023, n. 215, convertito, con modificazioni, dalla l. 23 febbraio 2024, n. 18.

¹⁵ Art. 4-*quinquies*, comma 1, d.lgs. 545/1992.

tributari e che, almeno nella prima tornata concorsuale, non vedrà differenza alcuna di esperienza fra affidatario ed affidato¹⁶.

La riforma non ha ancora affrontato, né appare imminente la soluzione della spinosa questione della geografia giudiziaria e della distribuzione degli organici sul territorio; molte sedi di piccole dimensioni, pur se gravate da un contenzioso in continuo calo, con le recenti cessazioni dal servizio, sono nella quasi impossibilità di comporre i collegi. Altre sedi sono interessate da una quantità di contenzioso talmente esigua da potersi considerare insufficiente a giustificarne l'esistenza.

Non può sottacersi, poi, che vi sono aree geografiche in cui la densità del contenzioso tributario e il numero di ricorsi sopravvenuti sono decisamente più elevate che in altre – sia in termini assoluti che in proporzione alla popolazione residente - e la ripartizione dei magistrati tributari non potrà, pertanto, essere concepita in meri termini di dimensione del bacino di utenza¹⁷. Peraltro, va anche detto che il maggior ricorso al contenzioso tributario da parte del contribuente non va di pari passo con l'importanza ed il valore delle controversie ed il dato meramente statistico-demografico non appare, pertanto, sufficiente alla distribuzione equa del personale. In parole più semplici, vi sono aree geografiche nelle quali molti contribuenti impugnano sistematicamente anche gli atti impositivi di esiguo, se non irrisorio, valore; così contribuendo all'incremento delle pendenze, pur relative ad un contenzioso di scarso peso. Altre aree in cui questo fenomeno è molto meno marcato, sono però caratterizzate da controversie di notevole difficoltà e valore; destinate a proseguire, poi, sino all'ultimo grado di giudizio.

La legge delega per la riforma fiscale ha previsto¹⁸ due specifici criteri, dedicati alla ridefinizione dell'assetto territoriale delle Corti di giustizia tributaria di primo e delle sezioni distaccate delle Corti di secondo grado, anche mediante accorpamenti delle sedi esistenti, nonché alle modalità di assegnazione dei magistrati e dei giudici tributari.

¹⁶ Art. 4-*quiquies*, comma 1, d.lgs. 545/1992.

¹⁷ Vedi Tabelle Allegate alla Relazione della Presidente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria per l'Inaugurazione dell'Anno Giudiziario Tributario 2024, *Numero ricorsi pervenuti – Definiti – Tasso di smaltimento*, sia per le Corti di Primo grado che per le Corti di secondo grado.

¹⁸ Art. 19, comma 1, lett. l) e m), l. 111/2023.

Pare assai probabile, anche se non a brevissimo termine, tenuto conto della inevitabile lentezza della entrata a regime della nuova magistratura a tempo pieno, una regionalizzazione delle Corti di giustizia tributaria di primo grado; sulla falsariga di quanto avviene nella Giustizia amministrativa e contabile. Regionalizzazione la quale, peraltro, porrà inevitabili problemi di accesso per il cittadino ad una giustizia tradizionalmente sentita come di prossimità, specialmente per le imposte locali e per le pretese fiscali di modesto importo. Inevitabili saranno anche i disagi per il personale amministrativo attualmente in servizio presso Corti periferiche destinate presumibilmente alla soppressione.

Non appare neppure irrealistico prevedere che dal suddetto accorpamento determinate regioni gravate da un contenzioso assai esiguo, in entrambi i gradi di merito, saranno destinate ad essere destinatarie unicamente di magistrati tributari a tempo pieno applicati da Corti viciniori; pena lo spreco di preziose risorse personali, non potendosi ragionevolmente pensare di insediare stabilmente in tali regioni un numero di magistrati necessario per insediare almeno due collegi stabili.

Nonostante l'istituzione di una Sezione civile specializzata per le controversie tributarie davanti alla Corte di cassazione¹⁹, va ricordato che, a tutt'oggi, la fase di legittimità è il momento più critico per la celere definizione del processo tributario. Sovente la durata della fase di legittimità è superiore, da sola, alla durata dei due precedenti gradi di merito, fra loro sommati. E la situazione, ovviamente, peggiora nel caso in cui la Corte di cassazione sia costretta ad annullare con rinvio la sentenza di appello (se non quella di primo grado), aggiungendo tempo ulteriore ad un processo ormai dalla durata non più ragionevole.

L'istituzione del c.d. rinvio pregiudiziale davanti alla Corte di cassazione²⁰, applicabile anche davanti ai giudici tributari²¹, difficilmente, a parere di chi vi parla, potrà svolgere un concreto ruolo deflattivo, come era nei voti, in presenza di una pertinacia processuale motivata dalla speranza di poter usufruire di provvedimenti di definizione agevolata e,

¹⁹ Art. 3, l. 130/2022.

²⁰ Art. 363-*bis*, c.p.c.

²¹ Cass. Sez. un., 34851/2023.

pertanto, dall'esigenza di differire il più possibile il momento della chiusura definitiva del contenzioso.

Nonostante i provvedimenti organizzativi virtuosi adottati dalla Prima presidente della Corte di cassazione²², e nonostante i vari provvedimenti di definizione agevolata delle controversie susseguitisi dal 2016 al 2023, con un taglio di appena 11.700 liti, permane una pendenza dei ricorsi in materia tributaria nella fase di legittimità che, se pur diminuita rispetto agli anni precedenti²³, è tutt'ora del 44,2% della totalità delle pendenze²⁴. La sopravvenienza di ricorsi alla Corte di cassazione è diminuita sensibilmente nel 2023²⁵, ma si tratta di dato del tutto contingente, dovuto essenzialmente all'istituto della definizione agevolata della controversia²⁶. Non sia inutile rammentare che la dedizione della Corte di cassazione alla definizione dei procedimenti tributari e la concentrazione di risorse personali verso la Sezione specializzata – di per sé stessa grandemente apprezzabile – comporta, specularmente, il rischio di sottrazione di risorse ad altre Sezione civili della Corte Suprema, nelle quali pure si manifesta l'esigenza di contenimento dei tempi di definizione dei processi.

In sostanza, l'istituzione di un nuovo plesso giurisdizionale togato e impiegato a tempo pieno - la prima, dopo l'istituzione dei Tribunali Amministrativi Regionali, risalente a oltre mezzo secolo fa²⁷ - con il superamento dell'ormai inadeguato principio del carattere onorario della funzione, appare assai ambiziosa e, nel contempo, necessitante di uno sforzo organizzativo di grande impatto e non ancora del tutto definito nei suoi contorni.

Sotto il profilo dei recenti mutamenti del rito processuale, anch'esso da salutare nel suo complesso con favore, deve rimarcarsi che l'impatto pratico di alcune innovazioni non sembra, però, essere stato oggetto di adeguata ponderazione.

²² In adempimento della previsione di cui all'art. 3, comma 2, l. 130/2022.

²³ La diminuzione delle pendenze nell'anno 2023 davanti alla Corte di cassazione è stata pari all'8,7% del totale. Dalla Relazione della Presidente della Corte di cassazione per l'Inaugurazione dell'Anno Giudiziario 2024, pag. 144, reperibile al seguente *link*: https://www.cortedicassazione.it/resources/cms/documents/Relazione_Cassazione_2024.pdf.

²⁴ *Ibidem*, pag. 143.

²⁵ Dai 10.749 nuovi ricorsi del 2022 ai 6.952 nuovi ricorsi del 2023. *Ibidem*, pag. 145.

²⁶ Art. 1, commi 181 e seguenti, l. 31 dicembre 2022, n. 197.

²⁷ L. 6 dicembre 1971, n. 1074.

La lettura immediata del dispositivo in udienza²⁸ porrà delle prevedibili difficoltà ogni qualvolta si tratterà di assumere decisioni articolate e complesse, con riferimenti a numerosi atti impositivi, e nelle quali l'errore materiale, e non solo, appare dietro l'angolo. Né sono chiare le conseguenze di eventuali violazioni del principio della lettura immediata o differita di sette giorni, come consente la norma. Nel contempo, riesce difficile immaginare un'effettiva riduzione dei tempi del contenzioso derivante dalla lettura immediata del dispositivo, stante pur sempre la necessità della stesura della motivazione e del deposito della sentenza per intero; la quale, ovviamente, condiziona la proponibilità di una eventuale impugnazione.

La nuova disciplina dell'udienza pubblica da remoto²⁹ ha già fatto registrare opinioni discordanti fra gli esperti sulla necessità della presenza dei giudici e del segretario nel caso in cui una sola delle parti – come è suo diritto - domandi la discussione in presenza. Personalmente ritengo che, essendo l'udienza in presenza, tutt'ora, l'archetipo dell'udienza pubblica di discussione, non possa mai verificarsi il fenomeno della unica parte richiedente l'udienza pubblica che si trovi, nella sede della Corte di giustizia, in uno scenario quasi surreale, da sola e di fronte ad una serie di schermi che effigiano le altre parti, i giudici e il segretario di udienza. In tal senso milita anche il chiaro disposto normativo, secondo il quale è sufficiente che una sola parte chieda la discussione in presenza, per imporre la presenza fisica in aula dei giudici e del segretario verbalizzante³⁰.

Il rafforzamento della tutela cautelare, con l'introduzione di una fase di reclamo³¹, se appare apprezzabile in linea di principio e coerente con analoghe tutele previste nelle altre giurisdizioni, non ha considerato l'inevitabile appesantimento del lavoro delle Corti di Giustizia tributaria di secondo grado e di quelle di primo grado per i provvedimenti cautelari assunti dal giudice monocratico.

La definizione del giudizio in esito alla domanda di sospensione con sentenza emessa in forma semplificata³², nell'ambito della fase cautelare di primo grado, è istituto di nuovo

²⁸ Art. 35, comma 1, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546.

²⁹ Artt. 33 e 34-*bis*, d.lgs. 546/1992.

³⁰ Art. 33, ultimo periodo, d.lgs. 546/1992.

³¹ Art. 47, comma 4, d.lgs. 546/1992.

³² Art. 47-*ter*, d.lgs. 546/1992.

conio e mutuato dal processo amministrativo³³, per il quale solo l'applicazione pratica potrà rivelare se esso è destinato a contribuire in modo significativo allo snellimento del contenzioso. Sul punto si esprime qualche dubbio, dovuto al fatto che tale definizione presuppone la sostanziale accettazione delle parti contendenti, anche di quella presumibilmente soccombente, facilmente evitabile con la sola prospettazione della necessità di motivi aggiunti di impugnazione.

Da salutare positivamente è l'enunciazione del principio di chiarezza e sinteticità degli atti³⁴, sia dei giudici che delle parti, la cui violazione è considerata rilevante nella liquidazione delle spese processuali³⁵.

Trattasi di principio adottato anche nel processo ordinario di cognizione³⁶ e, da tempo, nel processo amministrativo³⁷ e nel processo contabile³⁸.

L'attuazione di questo principio ha suscitato polemiche nell'Avvocatura, in occasione dell'emanazione della normativa di attuazione per il processo civile ordinario³⁹; ritenendosi, a mio parere a torto, che una limitazione dimensionale degli atti difensivi si traduca in una strisciante compressione del diritto di difesa. Laddove, invece, una, a volte non facile, sintesi delle difese giova, e non nuoce, alla comprensione degli argomenti da parte del lettore e alla completezza delle risposte agli stessi e, in sostanza, alla chiarezza della decisione. Ciò, prima ancora che alla celerità del giudizio.

Esigenze di tempo impediscono che venga affrontata, se non per mero accenno, la riforma rubricata, quasi con pudore, "Modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente"⁴⁰ e che, a mio parere, introduce una vera e propria rivoluzione copernicana nel rapporto fra Contribuente e Fisco; con inevitabili ricadute anche nell'esercizio della Giurisdizione tributaria. Basti pensare alla piena attuazione del principio del contraddittorio, sino ad oggi ristretto a determinati tipi di tributo ed interpretato sovente in modo asfittico dalla

³³ Artt. 60 e 74, d. lgs. 2 luglio 2010, n. 104.

³⁴ Art. 17-*ter*, comma 1, d.lgs. 546/1992.

³⁵ Art. 15, comma 2-*nomies*, d.lgs. 546/1992.

³⁶ Art. 121 c.p.c.

³⁷ Art. 3, comma 2, d.lgs. 104/2010.

³⁸ Art. 5, comma 2, d.lgs. 26 agosto 2016, n. 174.

³⁹ Il riferimento è al d.m. 7 agosto 2023, n. 110, previsto dall'art. 46 disp. att. c.p.c.

⁴⁰ Il riferimento è al d.lgs. 30 dicembre 2023, n. 219, emanato in attuazione della legge delega per la riforma fiscale 111/2023.

giurisprudenza. Alla non modificabilità dei fatti e dei mezzi di prova posti a fondamento di un atto impositivo. Al regime dei vizi dell'attività istruttoria "tardiva". All'esclusione dei terzi dalla efficacia delle notificazioni degli atti impositivi. Al diritto all'interpello del contribuente sui casi potenzialmente costituenti abuso del diritto od elusione fiscale. Al principio di non eccedenza dagli scopi e di proporzionalità delle sanzioni.

Tutti temi di natura epocale, molti dei quali attendono ancora attuazione attraverso l'emaneazione dei previsti decreti ministeriali.

Ma è tempo di scendere dall'esame dei massimi sistemi alla considerazione dei dati che riguardano, più da vicino, la Giurisdizione tributaria della nostra regione.

Passiamo ora alla nuda esposizione delle cifre concernenti la giustizia tributaria della regione nell'anno 2023, iniziando, per il primo grado di giudizio, dal Ponente e procedendo man mano verso il Levante; per poi concludere con il grado di appello.

Ovviamente, non scenderò nel dettaglio delle varie statistiche, per non appesantire eccessivamente questa sintetica relazione. Chi è interessato ad approfondire i flussi di lavoro delle Corti regionali, può consultare le tabelle allegate alla relazione.

I dati relativi alle udienze segnalano una netta prevalenza dell'udienza pubblica di discussione rispetto alla camera di consiglio (nell'ordine complessivo dell'87%, con una punta del 91% circa di udienze pubbliche per la Corte di Savona cui si contrappone, invece, il 70% circa della Corte della Spezia). Segno evidente di una spiccata propensione delle parti al contatto diretto ed immediato con la Corte e ad un contraddittorio affidato all'oralità, oltre che allo scritto.

Nel 2023 si è stabilizzato il sistema della convivenza fra udienze di discussione pubblica in presenza e udienze da remoto o a distanza (U.A.D.)⁴¹. Statisticamente, sono prevalse di gran lunga le prime, d'altronde più conformi al tradizionale modello di contraddittorio processuale. Le U.A.D., dopo il lungo periodo in cui era stata l'emergenza pandemica ad

⁴¹ La U.A.D. venne introdotta dall'art. 16, comma 4, d.l. 23 ottobre 2018, n. 119, convertito, con modificazioni, dalla l. 17 dicembre 2018, n. 136, con decorrenza 24.10.2018. La norma venne modificata, nel periodo pandemico, dall'art. 135, comma 2, d.l. 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla l. 17 luglio 2020, n. 77. Ulteriore modifica intervenne con l'art. 4, comma 4, l. 130/2022, e, da ultimo, l'intervento sul rito di cui al d.lgs. 220/2023, ha dettato una nuova disciplina della U.A.D., inserita negli artt. 33, comma 1, e 34-*bis*, d.lgs. 546/1992, abrogando il citato art. 16, comma 4, d.l. 119/2018.

imporle, sono state richieste, essenzialmente, per motivi di praticità e di comodità delle parti in difficoltà a trasferirsi presso le sedi delle Corti. Nella Corte di secondo grado, quella potenzialmente più esposta a richiesta di U.A.D., stante la minore prossimità con il territorio, il loro ammontare complessivo corrisponde al 2,89% delle controversie trattate. In particolare, mi piace ricordare una U.A.D. in cui l'avvocato richiedente risiedeva in Belgio e che, ovviamente, avrebbe dovuto sopportare, e far sopportare al suo cliente, oneri non indifferenti per la partecipazione in presenza.

La riforma del rito ha fatto venire meno, per i ricorsi e gli appelli notificati dopo il 4 gennaio 2024, l'obbligo di celebrare da remoto le udienze davanti alla Corte in composizione monocratica e le udienze di sospensione cautelare; obbligo previsto, per un breve periodo, dal legislatore⁴².

La U.A.D. è ormai entrata a pieno titolo, dopo qualche comprensibile difficoltà pratica iniziale e dopo qualche inevitabile resistenza, nel *know-how* di ogni giudice tributario, di ogni parte processuale, di ogni operatore amministrativo, anche se, per il suo miglior funzionamento, sarebbe fortemente auspicabile l'incremento dell'*hardware* a disposizione delle Corti e l'installazione di un sistema fisso di *wi-fi* presso ognuna di esse.

Tornando all'andamento della Giustizia tributaria nella nostra regione, dopo il forte incremento delle sopravvenienze in primo grado nel corso del 2022, segnalato con la precedente Relazione di questo Presidente, nel corso del 2023 si è assistito, invece, ad un altrettanto forte ridimensionamento delle sopravvenienze; sia in primo che in secondo grado.

Nelle Corti di primo grado la sopravvenienza totale ha visto un decremento percentuale del 35% circa⁴³.

In particolare, la Corte di Giustizia tributaria di primo grado di Imperia ha visto un

⁴² L'art. 16, comma 4, d.l. 119/2018, ormai abrogato, come detto *sub* nota 41, prevedeva tale obbligo, salvo motivata richiesta di parte, per i ricorsi e gli appelli notificati dal 1° settembre 2023.

⁴³ Dai 2819 del 2022 ai 1821 del 2023. Nel 2022 l'incremento delle sopravvenienze complessivo delle Corti di primo grado era stato pari all'84,5% rispetto al 2021.

decremento delle controversie sopravvenute del 24%⁴⁴; la Corte di Savona del 18%⁴⁵; la Corte di Genova del 38%⁴⁶ e la Corte della Spezia del 42%⁴⁷.

Anche a livello nazionale, nel corso del 2023, vi è stata una minore complessiva sopravvenienza in primo grado del 5% circa nel 2023, rispetto al 2022⁴⁸. Ma il decremento riscontrato a livello nazionale non è comparabile a quello, ben più evidente, riscontrato a livello regionale.

Per ciò che concerne l'appello, la Corte di Giustizia tributaria di secondo grado ha riscontrato un decremento percentuale di oltre il 20%⁴⁹. Per la Corte di secondo grado il decremento degli appelli pervenuti rappresenta un *trend* ormai costante da qualche anno, con la sola eccezione dell'anno 2022⁵⁰.

A livello nazionale, il decremento degli appelli dal 2022 al 2023 è stato nell'ordine percentuale del 10% circa⁵¹.

Non è facile trovare le cause di una così spiccata diminuzione della sopravvenienza delle controversie nella nostra regione; diminuzione decisamente superiore alla media nazionale. Da un lato, occorre considerare che il forte e anomalo incremento delle sopravvenienze in primo grado, osservato nell'anno 2022, non poteva certo permanere anche nel 2023. Sostanzialmente, in primo grado, vi è stato un ritorno ai livelli di sopravvenienza paragonabili a quelli del 2021.

Mi piace, però, pensare che ciò sia dovuto alla minor attitudine del contribuente ligure a controvertere con l'Erario o ad un buon successo dei meccanismi di conciliazione pre-contenziosi, dovuto anche alla ragionevolezza degli Enti impositori.

⁴⁴ Da 293 del 2022 a 222 del 2023. Nel 2022 l'incremento delle sopravvenienze era stato pari all'85% rispetto al 2021.

⁴⁵ Da 309 del 2022 a 252 del 2023. Nel 2022 l'incremento delle sopravvenienze era stato pari al 29% rispetto al 2021.

⁴⁶ Da 1662 nel 2022 a 1028 nel 2023. Nel 2022 l'incremento delle sopravvenienze era stato pari all'80% rispetto al 2021.

⁴⁷ Da 555 nel 2022 a 319 nel 2023. Nel 2022 l'incremento delle sopravvenienze era stato pari al 170% rispetto al 2021.

⁴⁸ Dalla Relazione della Presidente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria per l'Inaugurazione dell'Anno Giudiziario Tributario 2024, pag. 10.

⁴⁹ Da 987 nel 2022 a 784 nel 2023. Nel 2022 l'incremento delle sopravvenienze era stato pari al 7% rispetto al 2021.

⁵⁰ 784 appelli pervenuti nel 2023, 987 nel 2022, 922 nel 2021, 1070 nel 2020, 1202 nel 2019, 1270 nel 2018, 1643 nel 2017, 2264 nel 2016, 2154 nel 2015.

⁵¹ Dalla Relazione della Presidente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria per l'Inaugurazione dell'Anno Giudiziario Tributario 2024, pag. 11.

Per il secondo grado, indubbiamente, hanno inciso anche i meccanismi di definizione agevolata della controversia, ove azionati in primo grado, con conseguente estinzione della controversia già in quella fase.

Venendo allo smaltimento degli affari correnti, va osservato che, nel loro complesso, nel 2023, le quattro Corti di Giustizia tributaria di primo grado della Liguria hanno smaltito il 96% circa dei ricorsi pervenuti, a fronte di un tasso medio nazionale di smaltimento delle Corti di primo grado, pari al 101% circa.

Nel dettaglio, la Corte di Giustizia tributaria di primo grado di Imperia ha un tasso di smaltimento del 97% circa. La Corte di Savona del 90% circa. La Corte di Genova del 106% circa e la Corte della Spezia del 66% circa.

Nel grado di appello, la Corte di Giustizia tributaria di secondo grado nel 2023 ha smaltito il 143% circa dei ricorsi pervenuti; esattamente in linea con il tasso di smaltimento medio nazionale che, per le Corti di secondo grado, nel 2023 è stato del 143% circa.

La pendenza complessiva è diminuita nella Corte di primo grado di Genova⁵², ed è lievemente aumentata nelle Corti di primo grado di Imperia⁵³, Savona⁵⁴ e La Spezia⁵⁵.

La pendenza complessiva è altresì diminuita nella Corte di secondo grado⁵⁶.

Per la Corte di primo grado di Imperia – il cui aumento della pendenza è comunque minimo - va segnalata la forte difficoltà dovuta alle carenze nell'organico, composto da 7 Giudici tributari a fronte di un organico previsto nella misura di 12 Giudici tributari.

Modesto è anche l'aumento della pendenza presso la Corte di Savona.

Per la Corte di primo grado della Spezia l'aumento delle pendenze nell'anno 2023, rispetto a quello precedente è fisiologicamente riconducibile al notevole afflusso di nuove iscrizioni a ruolo nell'annualità precedente⁵⁷, oltre alle lamentate carenze di organico. Grava sulla Corte spezzina anche la forte incidenza del complesso contenzioso doganale – dovuta all'importanza del porto commerciale – pari a circa 1/3 del contenzioso totale.

Il numero medio, a livello regionale complessivo, dei procedimenti trattati in ogni udienza

⁵² Da 1018 procedimenti pendenti alla fine del 2022 a 953 procedimenti pendenti alla fine del 2023.

⁵³ Da 551 procedimenti pendenti alla fine del 2022 a 558 procedimenti pendenti alla fine del 2023.

⁵⁴ Da 298 procedimenti pendenti alla fine del 2022 a 323 procedimenti pendenti alla fine del 2023.

⁵⁵ Da 272 procedimenti pendenti alla fine del 2022 a 380 procedimenti pendenti alla fine del 2023.

⁵⁶ Da 2453 procedimenti pendenti alla fine del 2022 a 2118 procedimenti pendenti alla fine del 2023.

⁵⁷ Vedi nota 47.

(sia pubblica che in camera di consiglio) è stato pari a 11,65.

Nel complesso, l'arretrato ultratriennale è molto modesto. Nella Corte di secondo grado nell'ordine del 9%. Nella Corte di primo grado di Genova nell'ordine del 7%. Molto limitata è la pendenza di arretrato remoto anche nella Corte della Spezia.

Nel corso del 2023, davanti alla Corte di secondo grado, gli appelli si sono risolti in modo favorevole al contribuente nella misura del 26% circa e in modo favorevole all'Ente impositore nella misura del 43% circa (la restante parte copre altri esiti; misti, estintivi, conciliativi etc.).

Nel corso del 2023 – si fa qui riferimento a tutte le Corti, di primo e di secondo grado, della regione Liguria - sono pervenute 743 richieste di sospensione cautelare, in netta diminuzione rispetto alle 1267 pervenute nel 2022, ma sostanzialmente in linea con le richieste degli anni precedenti⁵⁸ e proporzionale al decremento delle sopravvenienze.

Sinteticamente, a livello regionale, il numero di istanze di sospensione accolte è inferiore al numero di quelle respinte (43,22% accolte; 56,78% respinte). In termini di valore della causa tale rapporto muta, con un accoglimento delle istanze corrispondente al 52,44% del valore globale delle controversie interessate ed un rigetto corrispondente al 47,56%. Il che sta a significare, con ogni probabilità, che nell'accoglimento dell'istanza di sospensione riveste un peso notevole il valore della singola controversia. Il valore globale delle sospensive richieste è pari ad € 139.580.005,86, fortemente diminuito rispetto a quello del 2022 (€ 326.385.085,52); il quale, peraltro, risentiva di un anomalo valore riscontrato in allora per la Corte di primo grado di Imperia.

Per il dettaglio dell'andamento del 2023 in ogni singola Corte rimando alle relazioni dei Presidenti delle Corti di primo grado.

Se le statistiche e i numeri sono importanti nella descrizione dell'andamento della Giurisdizione tributaria, occorre però sempre ricordare che la matematica non è ancora sufficiente per rappresentare la Giustizia, quale che sia il plesso giurisdizionale che la amministra.

⁵⁸ 609 richieste di sospensione cautelare nel 2021, 775 nel 2020, 1045 nel 2019, 1246 nel 2018 e 1148 nel 2017.

Accanto alla ragionevole durata del processo, obiettivo sostanzialmente mantenuto dalle Corti tributarie di merito, - soprattutto in primo grado, con una durata di smaltimento dei procedimenti, su scala nazionale, pari nel 2023 a un anno e due mesi circa⁵⁹ - non bisogna mai dimenticare che le aspettative di ogni parte – sia essa la parte contribuente che la parte impositrice - sono rivolte ad ottenere una decisione giusta; una decisione secondo diritto; una decisione ponderata; una decisione che risulti comprensibile a chi la riceve, e la subisce, ed anche al resto della comunità.

Accanto alla ragionevole durata del processo bisogna rimarcare con forza l'indispensabilità di una ragionevole qualità delle sentenze e, indubbiamente, un forte tasso di riforma delle decisioni fra il primo e il secondo grado, o fra l'appello e la fase di legittimità, non depone in tal senso, contribuendo ad alimentare sconcerto ed incertezza e, in ultima analisi, ad aumentare la domanda di giustizia stessa.

Pertanto, se massima è l'attenzione verso la definizione celere dei processi, non minore deve essere l'attenzione verso il risultato che ne sortisce. E se, per ottenere tale risultato, occorre sacrificare un po' più di tempo nello studio delle carte o nella stesura della motivazione, ebbene, tale piccolo lasso di tempo in più non sarà mai stato sprecato.

Perché se importante è avere una sentenza veloce, ancor più importante – ribadisco: più importante - è che questa sentenza sia giusta.

E nell'auspicio che tutte le sentenze dalla Giustizia tributaria abbiano ad essere, sempre più, giuste, dichiaro aperto l'Anno Giudiziario Tributario 2024.

Genova, 5 aprile 2024

Il Presidente della Corte di Giustizia Tributaria

Dott. Alberto CARDINO

⁵⁹ Dalla Relazione della Presidente del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria per l'Inaugurazione dell'Anno Giudiziario Tributario 2024, penultima tabella, ove si evidenzia che, in primo grado, la durata media dei processi è scesa dai 652 giorni del 2021 ai 571 giorni del 2022 e, infine, ai 430 giorni del 2023.

DATI STATISTICI ANNO 2023

Monitoraggio andamento della giustizia tributaria

Dati elaborati il 15/02/2024 da base dati della Direzione della Giustizia Tributaria

Tasso di smaltimento 2023			
	Controversie pervenute nel periodo	Controversie decise nel periodo	Tasso di smaltimento
CGT 1 gr. GENOVA	1.028	1.093	106 %
CGT 1 gr. IMPERIA	222	215	97%
CGT 1 gr. LA SPEZIA	319	211	66 %
CGT 1 gr. SAVONA	252	227	90 %
CGT 2 gr. LIGURIA	784	1.119	143 %
Totale	2.605	2.865	110 %

Pervenuti, definiti, pendenti dal 01/01/2023 al 31/12/2023								
	Controversie pendenti al 31/12/2022	Controversie pervenute nel periodo	di cui, proponente:		Controversie decise nel periodo	di cui, proponente:		Controversie pendenti al 31/12/2023
			Contribuente	Ufficio		Contribuente	Ufficio	
CGT 1 gr. GENOVA	1.018	1.028	1.028	0	1.093	1.093	0	953
CGT 1 gr. IMPERIA	551	222	221	1	215	214	1	558
CGT 1 gr. LA SPEZIA	272	319	319	0	211	211	0	380
CGT 1 gr. SAVONA	298	252	252	0	227	227	0	323
CGT 2 gr. LIGURIA	2.453	784	476	308	1.119	679	440	2.118
Totale	4.592	2.605	2.296	309	2.865	2.424	441	4.332

Pronunce emesse dal 01/01/2023 al 31/12/2023					
	Tipo di pronuncia				Totale
	Sentenza	Decreto presidenziale	Ordinanza presidenziale	Ordinanza collegiale	
CGT 1 gr. GENOVA	896	35	0	33	964
CGT 1 gr. IMPERIA	163	13	0	1	177
CGT 1 gr. LA SPEZIA	147	21	0	5	173
CGT 1 gr. SAVONA	225	1	0	0	226
CGT 2 gr. LIGURIA	855	69	0	39	963
Totale	2.286	139	0	78	2.503

Dati relativi alle istanze di sospensione per il periodo dal 01/01/2023 al 31/12/2023											
	n. richieste di sospensione pervenute	valore (€)	richieste di sospensione decise								
			Totale decise n.	di cui accolte				di cui respinte			
				n.	% (n.)	valore (€)	% (valore)	n.	% (n.)	valore (€)	% (valore)
CGT 1 gr. GENOVA	324	54.262.390,61	299	138	46,15	20.299.672,99	64,94	161	53,85	10.961.356,39	35,06
CGT 1 gr. IMPERIA	76	5.128.449,84	55	22	40,00	3.616.714,79	63,30	33	60,00	2.096.717,55	36,70
CGT 1 gr. LA SPEZIA	111	28.157.113,95	92	30	32,61	3.855.288,09	46,02	62	67,39	4.521.560,34	53,98
CGT 1 gr. SAVONA	119	8.020.151,14	109	59	54,13	3.373.002,98	46,77	50	45,87	3.839.188,7	53,23
CGT 2 gr. LIGURIA	113	44.011.900,32	116	41	35,34	27.702.494,23	46,43	75	64,66	31.957.889,75	53,57
Totale	743	139.580.005,86	671	290	43,22	58.847.173,08	52,44	381	56,78	53.376.712,73	47,56

Dati relativi alle udienze per il periodo dal 01/01/2023 al 31/12/2023					
	n. controversie trattate (a)	n. udienze (b)	n. medio di controversie fissate per udienza (a/b)	n. controversie trattate in pubblica udienza (c)	% di trattazione in Pubblica Udienza
CGT 1 gr. GENOVA	2.154	161	13,38	1.902	88,3%
CGT 1 gr. IMPERIA	401	48	8,35	364	90,8%
CGT 1 gr. LA SPEZIA	354	42	8,43	248	70,1%
CGT 1 gr. SAVONA	540	49	11,02	492	91,1%
CGT 2 gr. LIGURIA	1.454	121	12,02	1.248	85,8%
Totale	4.903	421	11,65	4.254	86,8%

Relazione del Presidente f.f. della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Imperia

Dott. Pierluigi STOLFI

Nel corso del 2023 l'andamento degli affari giudiziari può ritenersi normale, atteso che la pendenza al 31.12 2023 è stazionaria, attestandosi a 558 fascicoli.

Lo smaltimento avrebbe potuto essere anche maggiore se il Consiglio di Presidenza nel tempo avesse provveduto alle necessarie integrazioni di organico.

L' Organico previsto dal DM 11.4.2008 è il seguente: 2 Sezioni 12 Componenti, di cui 1 PC, 1 PS, 2 vice PS, 8 Giudici. Attualmente i Giudici in servizio sono sette, compreso il Presidente.

Attenendosi alle disposizioni impartite dal Consiglio di Presidenza, nel 2023 la Corte ha operato con due sezioni, nonostante l'esiguità dell'organico. Ne sono derivate evidenti difficoltà organizzative. In conseguenza del ridottissimo numero di Giudici in servizio si sono verificati continui rinvii, applicazioni di Giudici e spostamenti di fascicoli da una sezione all'altra. Del tutto collidente con il principio della alternanza dei Giudici nei Collegi si è poi rivelata la composizione in Collegi fissi, con due Giudici sempre presenti nelle Udienze della Prima Sezione, e gli altri due sempre presenti nella Seconda Sezione.

La funzionalità dell'Ufficio è stata pesantemente penalizzata, soprattutto per la Sezione che non era sotto il controllo diretto del Presidente. Il ritorno alla composizione in un'unica Sezione, con congelamento della II Sezione, dovrebbe recare notevole beneficio.

In ogni caso si prosegue attivamente nell'opera di progressiva eliminazione dell'arretrato.

Il processo telematico è operativo in tutti i suoi aspetti, compresa la celebrazione delle Udienze a Distanza. Relativamente alla UAD si segnala che la trattazione in videoconferenza richiede tempi sensibilmente superiori alla trattazione in presenza. Oltre a problemi tecnici, ricorre sovente il caso che la parte privata o il difensore abbiano poca dimestichezza con lo strumento informatico e ritardino il collegamento. Ne deriva che nelle udienze in presenza si riesce a trattare un numero di procedimenti decisamente superiore.

Si allega un elenco di nove provvedimenti che affrontano alcune problematiche particolarmente significative.

IL PRESIDENTE F.F.

DOTT. PIERLUIGI STOLFI



ELENCO SENTENZE

1) SENTENZA N. 70/2023

NOTIFICA - PEC MITTENTE PROVENIENTE DA INDIRIZZO PEC NON ISCRITTO NEI PUBBLICI REGISTRI

2) SENTENZA N. 77/2023

TRIBUTI LOCALI – LEGITTIMAZIONE ATTIVA DEL CONCESSIONARIO PER LA RISCOSSIONE

3) SENTENZA N. 68/ 2023

FIDUCIA - TASSAZIONE DI ATTO DI DOTAZIONE DI TRUST

4) ORDINANZA DEL 12.10.2023

COMMISSIONE PATROCINIO A SPESE DELLO STATO – AMMISSIONE AL BENEFICIO DI PERSONA GIURIDICA
– ESCLUSIONE

5) SENTENZA N. 83/2023

CONTRATTO APPALTO SPIAGGE LIBERE; CORRETTA QUALIFICAZIONE RAPPORTO NEGOZIALE; NATURA
DEL RAPPORTO; ALIQUOTA IMPOSTA DI REGISTRO APPLICABILE.

6) SENTENZA N. 55/2023

BENI OGGETTO DI FRAZIONAMENTO CON ATTRIBUZIONE DI NUOVI IDENTIFICATIVI CATASTALI;
DICHIARAZIONE AD ENTE IMPOSITORE AI FINI DI CONFERMARE ESENZIONE IMU; NECESSITA.

7) SENTENZA N. 56/2023

IL RICORSO DEPOSITATO NELLA SEGRETERIA DEL GIUDICE DEVE ESSERE CONFORME A QUELLO
NOTIFICATO A PARTE CONVENUTA; INAMMISSIBILITÀ RICORSO

8) SENTENZA N. 46/2023

DEPOSITO PRESSO SEGRETERIA GIUDICE RICORSO NOTIFICATO; TERMINE PERENTORIO;
INAMMISSIBILITÀ RICORSO.

9) SENTENZE NN.48-49/2023

ESENZIONE IMU; REQUISITO RESIDENZA ANAGRAFICA; NECESSITA.

Relazione del Presidente della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Savona

Dott. Giovanni Claudio ZERILLI

L'attività svolta nel 2023, è proseguita con efficienza ed efficacia ed ha permesso a questa Corte di Giustizia Tributaria di Primo Grado di conseguire risultati più che soddisfacenti; a fronte di un decremento dei ricorsi pervenuti rispetto l'anno precedente (da 309 nel 2022 a 252 nel 2023), si segnala un ottimo livello qualitativo dell'attività d'udienza, del numero di controversie decise (227) e della tempestività nel rispondere alle esigenze di valutazione delle istanze di sospensione cautelare (109) in rapporto alle pendenze di poco superiori alle 300 unità (323).

1. Il trend positivo del 2023 evidenzia, infatti, un numero di controversie decise pari a 227 (365), un numero di udienze pari a 49, nelle quali sono state trattate 540 controversie di cui 492 in pubblica udienza, nonché 105 istanze di sospensione cautelare decise, nonostante le perduranti carenze di personale giudicante ed amministrativo in organico.
2. Tutte le udienze pubbliche o camerali sono state svolte in presenza o, a fronte di richieste delle parti processuali, a distanza con collegamento da remoto.
3. Tutti i provvedimenti giurisdizionali (sentenze, ordinanze, decreti) sono stati dematerializzati, redatti, approvati, firmati e depositati in formato digitale, dando immediata ed integrale operatività allo strumento del PGD.

Questa Corte di Giustizia Tributaria è composta attualmente da 2 sezioni sulle quali operano 1 Presidente, 3 Presidenti di Sezione in rotazione quadrimestrale sulle sezioni, due Vice Presidenti, in rotazione semestrale ed un solo giudice.

4. Il personale amministrativo nell'ultimo biennio ha visto la drastica riduzione dell'organico ed opera in un considerevole sottodimensionamento. Nonostante ciò, il carico di lavoro svolto è stato consistente ed è stato realizzato con un elevato standard qualitativo; i risultati sono stati di assoluto livello con soddisfazione dell'utenza e del personale giudicante.

5. È proseguita proficuamente l'attività di massimazione da parte del giudice incaricato, dott. Guido Lomazzo, sulla base della selezione e classificazione fornite dalla dott.ssa Donatella Marengo.

6. Si provvede alla segnalazione delle sentenze ritenute più importanti e significative.


Il Presidente
Giovanni Claudio Zerilli

1. Avviso di accertamento maggiori ricavi - Test di operatività di cui all'art. 30 I. 23.12.1994, n.724 - Presunzione legale relativa - Ulteriori elementi a sostegno offerti dall'ufficio - sufficienza - Onere di offrire elementi probatori contrari spettante al contribuente ai sensi del comma 4 della norma.

È legittimo l'accertamento di maggiori ricavi basato sul risultato dell'applicazione del c.d. "Test di operatività" di cui all'art.30 I.724 del 1994, come integrato da ulteriori elementi contabili tratti da periodi d'imposta anteriori al triennio considerato dal Test. In tal modo potendosi ravvisare una presunzione legale relativa. Spettando al contribuente, per contro, l'onere di offrire elementi probatori di segno contrario, come previsto dal comma 4 della norma.

Sezione 1³, sent.27 giugno 2023, dep.17.07.2023 n.119 - Rei. Lomazzo, Pres. Zerilli.

2. Dichiarazione dei redditi - controllo formale ai sensi art.36 ter d.p.r. 600/1973 - agevolazione di cui alla lett. b) art.15 TUIR - detrazione interessi su mutuo fondiario per acquisto "abitazione principale" - usufruttuario - non spettanza.

Non spetta all'usufruttuario la detrazione degli interessi corrisposti su mutuo ipotecario acceso per l'acquisto dell'abitazione principale, in quanto il beneficio viene riconosciuto dalla norma solamente *u ... per l'acquisto dell'unità immobiliare da adibire ad abitazione principale*' Per cui ne può fruire solo il titolare di un diritto di proprietà o nuda proprietà, unici che producono un effettivo acquisto dell'immobile da destinare ad abitazione principale. In tal senso, vertendosi in materia di agevolazione, l'interpretazione "stretta" della disposizione, ai sensi dell'art.14 delle Preleggi al CC.

Sez. 18, sent.13 giugno 2023, dep.21.06.2023 n.102 - Rei. Lomazzo, Pres. Zerilli.

3. Qualificazione catastale - Categ. E/3 "Costruzioni e fabbricati per speciali esigenze pubbliche" - box in mercato coperto comunale - art. 40 l.r. Liguria n. 1 del 2 gennaio 2007 - compete.

È inquadrabile nella Categ. E/3 (Costruzioni e fabbricati per speciali esigenze pubbliche) e non in quella D/8 (Fabbricato per speciali esigenze di attività commerciale) il box/struttura banco, ubicato in mercato coperto comunale. Ciò, in quanto la l.r. Liguria n.1 del 2007, ha abrogato la previgente l.r. n.24/1988. Nello specifico, il comma primo u.p. dell'art.40 di detta Legge, ha stabilito che, "i mercati all'ingrosso costituiscono strutture e servizi di interesse pubblico". In tal senso, Cassazione nn.10287/2019 e 13330/2019.

Sez. 28, sent.12 dicembre 2022, dep.16.01.2023, n.7 - Rei. Donvito, Pres. Gatti.

4. Avviso di presa in carico - pregresso accertamento definitivo - impugnabilità autonoma - art.19 d.lgs 546/92 - inammissibilità.

È inammissibile il ricorso, presentato dal contribuente contro un avviso di presa in carico da parte dell'agente la riscossione, del ruolo formato dall'ufficio finanziario impositore in conseguenza della definitività dell'accertamento prodromico. Ciò, ai sensi dell'art.19 d.lgs.546/92, non potendosi ravvisare in tale atto (data la sua genericità), una idonea formulazione della pretesa tributaria.

Sez. 28, sent.27 ottobre 2023, dep.15.12.2023, n.198 - Rei. Donvito, Pres. Landolfi.

5. Dazi - accertamento suppletivo e di rettifica - importazione di fogli e nastri di alluminio dalla Thailandia - Assoggettabilità ai dazi antidumping - legittimità.

È legittimo l'accertamento in rettifica finalizzato alla esazione dei dazi antidumping, nei confronti dell'importatore che abbia introdotto nello Stato fogli e nastri di alluminio, a qualunque uso finale dichiarati (se per "per uso domestico" o per "altro tipo" quale la trasformazione); quindi sia l'alluminio in rotolo dichiarato **per uso AHF** che per uso **ACF**, laddove provenienti dal Sud-est asiatico - nello specifico dalla Thailandia -. Tanto, poiché anche tali tipi di merce, secondo le risultanze di indagini condotte dall'OLAF, risulterebbero in realtà provenienti dalla Cina.

Sez.18, sent.4 aprile 2023, dep.14.04.2023, n.64 - Rei. Batteri, Pres. Lomazzo.

6. IMU - beneficio seconda abitazione principale - sent.13.10.2022 n.209 della Corte costituzionale - illegittimità dell'art.13 comma 2 d.l.201/2011 e dell'art.1, comma 741 della L.160/2015 (come modificato dall'art.5 decies d.l.146/2021) - diversa ripartizione onere probatorio.

La sentenza n.209 del 2022, con cui la Consulta ha dichiarata l'illegittimità dell'art.13, comma 2 quarto e quinto periodo del d.l.201/2011 e dell'art.1 comma 741, lett. b), prima e seconda parte, della L.160/2015 (come modificato dall'art.5 decies del d.l.146/2021), non ha inteso riconoscere una indiscriminata fruizione del beneficio "prima casa" a tutte le abitazioni possedute dal contribuente.

Ma solamente disporre una diversa ripartizione dell'onere probatorio. Incombendo al Comune, in sede di accertamento, di indicare gli elementi di prova per i quali non risulti l'effettività della ulteriore dimora abituale del

contribuente spettando, per contro, al contribuente a rendere giustificazione idonea circa la sussistenza delle ragioni di necessità che hanno giustificato l'assunzione di una ulteriore dimora che possa essere considerata abituale.

Sez.Ia, sent.7 marzo 2023, dep.24.03.2023 n.45 - Rei. Lomazzo, Pres. Zerilli.

7. Irpef - pensionato ex dipendente Agenzia Spaziale Europea (ESA) - imposte dirette trattenute in relazione alla parte di pensione di cui a contribuzioni pagate dal lavoratore -istanza di rimborso - 1.9 giugno 1977 n.358 - non spettanza.

Non spetta al pensionato il rimborso dell'Irpef trattenuta in relazione alla parte di pensione frutto dei contributi versati durante la prestazione lavorativa svolta a favore di Organizzazioni Internazionali laddove, come previsto dal paragrafo 1, dell'art. XVIII, dell'Allegato I alla I. 9.06.1977 n.358, il regime impositivo dello Stato di appartenenza da applicare al trattamento di quiescenza, non preveda l'esenzione da tale forma di prelievo tributario. Ciò, come già stabilito dall'art.8, lett. e) del d.p.r. 2083/1963. In tal senso, Cass. Sez. V, ordin.7 marzo 2023, n.6794.

Sez.2a, sent.13 marzo 2023, dep.9.06.2023, n.86 - Rei. Vipiana, Pres. Gatti.

8. Registro - agevolazione abitazione principale - mancata assunzione della residenza entro 18 mesi dall'acquisto - revoca agevolazione - mancanza certificato di agibilità - causa di forza maggiore - non ravvisabilità - decadenza dal beneficio.

Non costituisce causa di forza maggiore, ai fini della conservazione del beneficio "prima casa", il mancato ottenimento, entro il termine di cui all'art.1 della Nota Il bis, Parte Prima, allegata al d.p.r.131/1986 (TUR), del certificato di agibilità dell'unità immobiliare abitativa da destinare ad abitazione principale. Tanto, non essendo ravvisabile in tale circostanza, quell'"evento oggettivo, straordinario e imprevedibile", tale da rendere impossibile l'assunzione della residenza nei termini di legge.

Sez.2a, sent.27 ottobre 2023, dep.18.12.2023, n.200 - Rei. Donvito, Pres. Landolfi.

9. Cartelle di pagamento - notifica a società - art.145 CPC- consegna a persona qualificatasi come "Addetto" - validità.

È valida la notifica a società/ente giuridico, laddove effettuata mediante consegna a persona qualificatasi come "Addetta" alla stessa, non essendo necessario che l'agente notificatore (messo incaricato o agente postale) di appurare l'effettiva qualità del ricevente (in tal senso tra le molte, *Cass. sent. nn.624 e 8477 del 2018, nn.13954 e 29200 del 2017*).

Sez.P, sent.18 aprile 2023, dep.03.05.2023 n.119 - Rei. Lomazzo, Pres. Zerilli.

10. Sanzioni - inapplicabilità ex art.6 d.l.s.472/97 - onere del contribuente di allegare elementi atti a dimostrare l'incertezza normativa oggettiva - mancata ottemperanza all'obbligo - non ravvisabilità della causa di esclusione.

Nel caso in cui il contribuente chieda l'inapplicabilità della sanzione ai sensi dell'art.6 d.lgs.472/97, questi è tenuto a dimostrare, mediante idonea argomentazione e/o allegazione, l'impossibilità di ricondurre il caso di specie, in modo sicuro e univoco, al termine di un corretto procedimento interpretativo, nell'ambito della norma giuridica applicata dall'ufficio.

Sez.2a, sent.16 gennaio 2023, dep.14.02.2023, n.27 - Rel. Vipiana, Pres. Gatti.

Relazione del Presidente f.f. della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Genova

Dott. Raffaele DI NAPOLI

Le sezioni operative della Corte durante il 2023 sono rimaste tre.

La copertura dell'organico delle sezioni è stata ottenuta ricorrendo ad una sola applicazione; il posto vacante è quello di Presidente di Corte al momento ricoperto da sottoscritto.

Il problema di organico si presenterà l'anno prossimo in quanto concluderanno la loro attività n.3 giudici e quindi diverrà più difficile organizzare le sezioni considerando anche il previsto aumento delle sopravvenienze.

Il lavoro della Corte genovese, pur in un quadro meno quantitativamente gravoso, si è però confrontato con questioni qualitativamente più consistenti, attenendo a contrasti difficilmente conciliabili tra le parti.

In tal senso, va sottolineato con soddisfazione che questa Corte non ha, di fatto, arretrato. La definizione dei ricorsi pendenti e datati non dipende da questa Corte ma sono ricorsi che attendono pronunce da altre realtà giuridiche.

I dati statistici dimostrano che la totalità dei ricorsi depositati nel 2023 risulta essere di n.1.028 (in diminuzione del 32,0 % rispetto al 2022).

Anche le sentenze, i decreti e le ordinanze definitive depositate nel 2023 sono state n.1.093, superiori alle sopravvenienze dell'anno, a conferma del lavoro solerte *dei collegi giudicanti*.

Si evidenzia, *in ordine alla situazione dell'arretrato*, che lo stesso, attualmente, risulta essere di n.953 ricorsi pendenti al 31.12.2023 di cui solo n.65 ricorsi riguardano l'arretrato ultra-triennale.

A tal riguardo, si riporta di seguito la tabella riepilogativa con l'annualità dei ricorsi ancora da definire.

Ricorsi pendenti distinti per anno di iscrizione											
Pendenti al 31/12/2023	ANNO DI ISCRIZIONE DELLE CAUSE										Ultra decennali
	2023	2022	2021	2020	2019	2018	2017	2016	2015	2014	
953	710	167	11	6	7	7	14	6	5	8	12

Il processo telematico è ormai una realtà, l'impiego di questo mezzo è stato ben utilizzato e dal personale amministrativo, e da parte dei giudici, e, infine, dall'utenza, anche se e nonostante i ripetuti tentativi di richieste di miglioramento, i tempi di redazione dei provvedimenti giudiziari on line, specie dei più semplici, diventano eccessivamente prolungati.

L'attività della segreteria continua a svolgersi con puntualità e professionalità, *come è dato evincere dal* raggiungimento dei risultati in percentuale per quanto riguarda:

la percentuale del 100% sull' abbinamento delle controdeduzioni telematiche al ricorso nel termine di 20 giorni dal deposito presso la corte di giustizia tributaria,

la percentuale del 99,5% sulla digitalizzazione e inserimento nel fascicolo telematico, nel termine di 20 giorni dal deposito dei provvedimenti definitivi e non definitivi emanati dagli organi giudicanti in modalità analogica;

la percentuale del 100% sulla classificazione delle sentenze depositate dagli organi giudicanti ai fini dell'aggiornamento della Banca dati CERDEF;

la percentuale del 99,3% sui dispositivi inviati alle parti nel termine di 8 giorni dal deposito sul totale dei dispositivi da trasmettere alle parti

la percentuale del 100% sul tempo medio per la consegna al Presidente della Corte di Giustizia tributaria del ricorso pervenuto in modalità cartacea;

la percentuale del 99,6% sugli inviti al pagamento del CUT trasmessi entro 30 giorni dalla data di proposizione del ricorso;

la percentuale del 97,3% sugli avvisi di irrogazione delle sanzioni CUT emessi entro 120 giorni dalla data di invio dell'invito al pagamento, in caso di mancato pagamento del contributo unificato;

la percentuale del 87,50% sulle costituzioni in giudizio entro 60 giorni dal decorso del termine fissato per il tentativo di mediazione di cui all'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992 (90 giorni dalla notifica del ricorso), ovvero entro il termine di cui all'art. 23 del D.Lgs. n.

546/1992 per gli altri ricorsi;

Per quanto concerne lo scarto d'archivio questa Corte è ben avanti rispetto alle indicazioni fornite dal Superiore Ministero dovendo nel 2023 garantire lo scarto di archivio degli atti processuali le cui sentenze passate in giudicato sono state definite nell'anno 2017, mentre questa Corte ha già provveduto alla lavorazione dell'annualità 2019.

L'informativa sui servizi forniti dalla Corte è ampiamente pubblicizzata all'eterno nell'ottica della massima trasparenza e vicinanza del fisco ai cittadini.

Con l'occasione, ringrazio per l'attenzione prestate e porgo un cordiale saluto a tutti.

Il Presidente f.f. della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Genova

Dott. Raffaele DI NAPOLI

Relazione del Presidente della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di La Spezia

Dott. Aurelio LAINO

Periodo esaminato: 1.1.2023-31.12.2023

Notizie sulla composizione dell'ufficio.

Con il Piano di Gestione relativo all'anno 2023, come aggiornato nel II semestre, approvato dal CPGT, sono state formate due Sezioni, ciascuna composta da tre componenti, con l'aggiunta, sul finire dell'anno, di un'unità di personale esterna in assegnazione provvisoria non esclusiva.

La C.G.T. della Spezia nello scorso anno ha avuto la seguente composizione organizzativa e fisica:

- sino al 11 agosto 2023, Presidente di Corte f.f., la dott.ssa M. Cristina Failla, che ha presieduto la I Sezione;

- n. 3 Presidenti di Sezione, nelle persone del dott. Maurizio Caporuscio (Presidente della II Sezione), nonché dei dott. Francesco Sorrentino e Giovanni Sgambati, questi ultimi entrambi Presidenti di Sezione in soprannumero, svolgenti funzioni di giudice a latere;

- n. 2 giudici, su un organico teorico di n. 8 unità di personale, nelle persone del dott. Alessandro Ranaldi e delle dott.ssa Anna Molino.

Dal 12 agosto sino al 3 dicembre 2023, a seguito del pensionamento della dott.ssa Failla, ha assunto le funzioni di Presidente di Corte f.f. il dott. Caporuscio che ha presieduto la I Sezione; conseguentemente il dott. Francesco Sorrentino ha svolto funzioni di Presidente della II Sezione.

Dal 23.10.2023 il dott. Pierluigi Fugacci è stato applicato alla II Sezione.

Infine, a decorrere dal 4.12.2023, ha assunto le funzioni di titolare dell'Ufficio, nonché di Presidente della I Sezione, lo scrivente, conseguendone il ritorno del dott. Caporuscio alla presidenza della II Sezione, in luogo del dott. Sorrentino, tornato a svolgere le funzioni di giudice.

Attualmente, dunque, la I Sezione è composta dai dott. Laino, Sgambati e Ranaldi, mentre la II Sezione è composta dal restante personale di magistratura in forza presso la Corte spezzina.

Il personale amministrativo si compone di n. 6 unità, che non corrispondono alla dotazione organica vigente, pari a n. 8 unità.

Notizie sui flussi di lavoro.

Nel periodo 1/1/2023–31/12/2023 risultano pervenuti n. 319 ricorsi, a fronte di n. 555 dell'anno precedente, sono state tenute n. 42 udienze in cui sono state trattate n. 248 controversie, e ne sono state decise n. 211, a fronte di un obiettivo annuale fissato in 245 cause definite; si preventivavano, tuttavia, n. 336 sopravvenienze, mentre sono state 319.

Pur con una leggera flessione, il dato è da considerarsi sostanzialmente in linea con quello preventivato, tenuto conto della contrazione del personale di magistratura, dovuta ad avvicendamenti vari. Invero, fino all'insediamento, del nuovo titolare dell'Ufficio, nonché dell'applicato in via non esclusiva, entrambi avvenuti solo sul finire dell'anno, la Corte spezzina è stata privata di due unità (dr.ssa Failla, in pensione da agosto e dr. Bellelli, trasferito alla CGT I grado di Roma sin da febbraio 2023), mentre il Pres. di Sez. dr. Caporuscio, dovendo assumere le funzioni di Presidente f.f. della Corte, ha conseguentemente ridotto il proprio carico di lavoro.

La composizione del contenzioso ha riguardato: per circa 1/3 la materia doganale (n. 110 ricorsi); per poco più di un altro terzo, atti impositivi (avvisi di accertamento, ecc.), emessi dall'Agenzia delle entrate (n. 129 ricorsi); infine, per un ulteriore sesto, atti di riscossione emessi dall'Agenzia delle entrate- Riscossione (n. 50 ricorsi).

In via generale, si può osservare che pervengono a questa Corte ricorsi di cospicuo valore economico, soprattutto in materia doganale, stante la notevole importanza commerciale del porto spezzino, mentre la conciliazione extra giudiziale e quella relativa al reclamo/ mediazione – quest'ultima, non a caso, destinata a scomparire *ex lege* nel corso del 2024 - non hanno avuto un significativo effetto deflazionistico sul contenzioso.

Sempre assai numerose sono le istanze intese ad ottenere la sospensione dell'efficacia dell'atto impugnato (111 richieste, 92 definitivamente decise), quasi invariabilmente

proposte, unitamente al ricorso introduttivo di lite, nonostante molto spesso si tratti di domande cautelari sprovviste di prova del *periculum*.

L'abuso di tale strumento, e il conseguente spreco di attività processuale da parte dell'Ufficio, sta inducendo la Corte a valutare, per dare un segnale, l'immediata condanna alle spese del ricorrente soccombente, come previsto dall'art. 15 d.lgs. n. 546/1992, senza attendere la decisione di merito.

Notizie sui provvedimenti organizzativi assunti.

Come nell'anno precedente, non è stato possibile adottare il criterio di una parziale specializzazione per materia in relazione alle nuove assegnazioni, attesa la presenza di due sole Sezioni, per cui sono state distribuite tra queste (in base all'assegnazione "random" prevista dal sistema informatico), tutte le controversie pervenute, con eventuale riequilibrio dei ruoli negli ultimi due mesi di ogni anno nei confronti della Sezione alle quale dovessero risultare assegnate più o meno controversie.

L'aumento delle pendenze nell'anno 2023, rispetto a quello precedente (n. 380 cause a fronte di 272), è fisiologicamente riconducibile al notevole afflusso di nuove iscrizioni a ruolo nell'annualità precedente, quasi triplicate rispetto al 2021, passando da n. 206 a n. 555 ricorsi depositati.

La buona produttività dell'Ufficio trova, comunque, conferma nel dato concernente la solerte definizione della quasi totalità delle cause, posto che la maggior parte del ruolo tuttora pendente principia da iscrizioni effettuate nel biennio 2022-2023, mentre solo sporadiche controversie appartengono ad annualità più risalenti.

Sono stati trimestralmente controllati dal Presidente della Corte i ricorsi definiti, le sopravvenienze e le pendenze, con particolare attenzione per quelle ultratriennali e per il deposito delle sentenze nei termini di legge, segnalandosi ritardi o incongruenze, ai componenti dell'Ufficio, perché intervenissero sia per fissare i ricorsi più rilevanti o più arretrati, sia per depositare nei termini le decisioni assunte.

Sentenze più significative emesse.

Si segnalano, infine, le seguenti sentenze, pubblicate lo scorso anno e massimate:

sentenza n. 110/2023, secondo cui <<Il dazio supplementare del 25% applicabile ai beni immessi in libera pratica nell'UE, introdotto dal Regolamento (UE) 724/2018, non si applica ai beni la cui esportazione dagli Stati Uniti è avvenuta prima della entrata in vigore del Regolamento. La circostanza che tali beni siano stati introdotti nell'UE in regime di ammissione temporanea, con successivo appuramento e riesportazione verso altro paese (Tunisia), non costituisce un elemento che consenta di ritenere che essi siano stati esportati dagli Stati Uniti in epoca successiva e, quindi, sotto la vigenza del Regolamento.>>;

sentenza n. 74/2023, secondo cui <<L'ordinanza di assegnazione del credito ex art. 553 c.p.c., producendo l'effetto traslativo della titolarità del credito è assoggettabile ad autonoma tassazione rispetto al titolo posto a base della procedura esecutiva, e specificamente, ad imposta proporzionale, dovendo ricondursi ai provvedimenti aventi effetti traslativi di cui alla Tariffa, art. 8, lett. a)" del DPR 131/86, essendo la relativa base imponibile rappresentata non dal credito per cui si procede in via esecutiva ma dal valore delle somme assegnate.>>;

sentenza n. 56/2023, secondo cui << Al fine di validare l'iscrizione di ipoteca l'Agente della Riscossione non può utilmente richiamare una "comunicazione preventiva" spedita al contribuente sette anni prima dell'iscrizione medesima in quanto il lunghissimo lasso di tempo intercorso da tali notifiche determina l'impossibilità di ritenerle astrattamente idonee ad assolvere la funzione normativamente prevista dall'art. 77, comma 2-bis, D.P.R. n. 602/1973, non potendosi giuridicamente ipotizzare in relazione ad un provvedimento endo- procedimentale una efficacia temporale "sine die". Anche tale comunicazione deve sottostare ad un termine massimo di efficacia che, stante il silenzio del legislatore, va individuato nel tempo necessario al contribuente per esercitare il proprio diritto di difesa presentando opportune osservazioni, o provvedendo al pagamento del dovuto; diventa intuitivo che, trascorso tale termine da individuarsi, per analogia, nel termine di un anno previsto per dall'art. 50, comma 2, D.P.R. n. 602/1973, il contribuente possa ritenere abbandonata, in buona fede, la pretesa dell'Amministrazione.>>;

sentenza n. 40/2023, secondo cui <<E' inammissibile il ricorso che l'ex Presidente di una Snc estinta ha proposto avverso una cartella di pagamento indirizzata alla Società ed a lui notificata, volto a far dichiarare che nessuna somma è dallo stesso Presidente dovuta "in proprio". Trattasi infatti di domanda di accertamento negativo inammissibile, rivolta avverso un atto indirizzato ad un distinto soggetto giuridico (la Società), seppure cessato, per debiti unicamente riferibili a tale Società.>>;

sentenza. n. 49/2023, secondo cui <<Se alla risoluzione anticipata di un contratto di affitto, seppure non tempestivamente dichiarata all'Amministrazione in quanto oggetto di una registrazione tardiva, si accompagna l'effettiva liberazione dell'immobile, il locatore non è tenuto a dichiarare un reddito che non ha percepito (ed a versare le relative imposte) e cioè indipendentemente dal fatto che in tale immobile siano rimaste delle utenze allacciate.>>.

Vive cordialità.

La Spezia, 19 marzo 2024.

Il Presidente della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di La Spezia

Dott. Aurelio LAINO

Relazione del Direttore dell'Ufficio di Segreteria della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Liguria

Dott. Gabriele SARACENO

Rivolgo a tutti i presenti, anche a nome del Capo Dipartimento della giustizia tributaria, Dott. Fiorenzo Sirianni, i più cordiali saluti e l'augurio di un buon lavoro per il corrente anno.

Da parte mia, in prima battuta il Presidente della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Liguria, il Dott. Alberto Cardino, per la professionalità e per la quotidiana collaborazione; i Presidenti delle Corti di Giustizia Tributaria di primo grado di Genova, La Spezia, Savona e Imperia, e le Direttrici degli Uffici di Segreteria delle medesime Corti di Giustizia Tributaria di primo grado. Nondimeno, il mio grato saluto va a tutti gli attori e gli operatori del settore del diritto e della giustizia tributaria, campo di lavoro difficile, complesso ma di fondamentale importanza per il nostro Paese.

Il 2024 sarà un anno di grandi novità per gli Uffici di Segreteria delle Corti di Giustizia Tributaria, tutte inserite nel più ampio disegno della riforma del settore avviata con la legge 130 del 31 agosto 2022; di seguito si darà sintetico cenno alle principali.

La prima di esse riguarderà la piena operatività del nuovo Dipartimento della giustizia tributaria. Il Dipartimento, come è noto, è stato istituito nell'ambito del Ministero dell'economia e delle finanze con l'articolo 20, commi da 2-bis a 2-quinquies, del decreto-legge n. 44 del 22 aprile 2023, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2023, n. 74. La nuova struttura dipartimentale ha assunto il compito di svolgere in modo organico e integrato, ai sensi dell'art. 23, comma 2, del D.lgs. n. 300/1999, le funzioni statali in materia di organizzazione dei servizi della

giustizia tributaria e di gestione amministrativa a supporto dell'attività giudiziaria tributaria.

In particolare, ai sensi dell'art. 24, comma 1, lett. d), il Dipartimento ha specifica competenza nelle seguenti aree funzionali:

- attività prelegislativa e analisi del contenzioso tributario;
- gestione amministrativa e dei servizi connessi all'attività giudiziaria tributaria;
- sistema informativo della giustizia tributaria e del processo tributario telematico;
- acquisizione di beni e servizi connessi al funzionamento delle Corti di giustizia tributaria;
- analisi del contenzioso tributario;
- gestione dei concorsi per il reclutamento dei magistrati tributari;
- rapporti con l'Organo di autogoverno della magistratura tributaria per i provvedimenti relativi agli organi giudicanti.

L'istituzione della nuova struttura dipartimentale è frutto delle precise indicazioni fornite dalla Commissione europea nell'ambito del monitoraggio del raggiungimento delle finalità previste dal PNRR – missione giustizia.

Le citate disposizioni di cui al D.L. n. 44/2023 sono state di recente oggetto di un'ulteriore modifica, volta ad assicurare l'immediata operatività della nuova struttura dipartimentale. Infatti, con l'art.1, commi 545, 546 e 547, della legge 30 dicembre 2023, n. 213 (legge di bilancio 2024), è stata disciplinata la struttura organizzativa del nuovo Dipartimento nelle more dell'adozione del provvedimento di riorganizzazione del MEF, nonché è stato previsto che, fino al conferimento dei nuovi incarichi dirigenziali, il Dipartimento si avvale degli uffici della preesistente Direzione della giustizia tributaria, oltre che degli uffici di segreteria delle Corti di giustizia tributaria.

La struttura organizzativa del Dipartimento prevede, a livello centrale e territoriale:

- il Direttore Generale della giustizia tributaria;
- n. 1 Dirigente generale con incarico di consulenza, studio e ricerca;
- n. 4 Uffici dirigenziali di livello non generale alle dirette dipendenze del Direttore Generale;
- Direzione di livello generale I – Normativa, affari giuridici e magistrati, al cui interno è articolata in 7 uffici di livello dirigenziale non generale;
- Direzione di livello generale II – Sistemi informativi, statistica, organizzazione e bilancio, anch'essa articolata al suo interno in 7 uffici di livello dirigenziale non generale;
- n. 124 Uffici di segreteria delle Corti di giustizia tributaria di primo e di secondo grado presenti sul territorio nazionale.

Anche sotto l'aspetto delle risorse e della gestione di bilancio, il Dipartimento è diventato un autonomo Centro di responsabilità nell'ambito dello Stato di previsione della spesa del Ministero dell'economia e delle finanze. In particolare, al Dipartimento è ora affidata la piena responsabilità di realizzazione dei programmi di spesa concernenti le proprie competenze istituzionali.

E' da ricordare inoltre che, nell'ambito dell'Atto di indirizzo per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale per il triennio 2024-2026, sottoscritto dall'On. Sig. Ministro in data 28 dicembre 2023, il Dipartimento ha assunto lo specifico compito di incrementare i livelli di efficienza delle strutture amministrative centrali e territoriali a sostegno della funzione giurisdizionale.

Il potenziamento dei servizi amministrativi risulta incentrato sulla strutturale riorganizzazione degli uffici dipartimentali e sulla realizzazione dei programmi

assunzionali previsti dalla legge n. 130 del 31 agosto 2022 e dal decreto-legge n. 44 del 22 aprile 2023, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 74 del 21 giugno 2023.

In particolare, l'articolo 1, comma 11, della legge n. 130/2022 ha istituito, nell'ambito della preesistente Direzione della giustizia tributaria, due uffici dirigenziali deputati ad assicurare le nuove attività istituzionali, rispettivamente, in materia di organizzazione e gestione delle procedure concorsuali per il reclutamento dei magistrati tributari di ruolo, e di gestione dello stato giuridico ed economico dello stesso personale di magistratura.

La stessa disposizione ha istituito, altresì, 18 posizioni dirigenziali di livello non generale da destinare, unitamente alle 17 posizioni dirigenziali già esistenti, alla direzione di uno o più uffici di segreteria delle Corti di giustizia tributaria presenti sul territorio nazionale; ciò al fine di assegnare un dirigente titolare in tutti gli uffici di segreteria delle sedi giudiziarie tributarie, atteso che la normativa previgente prevedeva la presenza di 17 uffici di livello dirigenziale e 107 di livello non dirigenziale.

Il D.M. che disciplina in modo puntuale l'assetto organizzativo e le competenze istituzionali di pertinenza delle nuove 35 posizioni dirigenziali è attualmente in fase di definizione da parte degli organi di vertice del Ministero.

Inoltre, la stessa legge n. 130/2022 ha autorizzato l'assunzione di un nuovo contingente di personale amministrativo; allo stato attuale, l'immissione in servizio del suddetto nuovo personale amministrativo è in fase di completamento.

Il secondo punto attuativo della legge di riforma n. 130 del 2022, sarà quello degli interventi volti all'istituzione del nuovo ruolo della magistratura tributaria. L'art. 1-bis del D.lgs. n. 545/1992, come è noto, stabilisce che la giurisdizione tributaria è esercitata dai nuovi magistrati tributari, oltre che dai giudici tributari onorari presenti nel ruolo unico nazionale di cui all'art 4, comma 39-bis della legge 12 novembre 2011 n. 183, alla data del 1° gennaio 2022. La stessa disposizione determina, altresì, l'organico dei magistrati tributari in complessive 576 unità, di cui 448 unità presso le Corti di giustizia tributaria di primo grado e 128 unità presso le sedi giudiziarie di

secondo grado.

Il successivo art. 4 del D.lgs. n. 545/1992 prevede che la nomina a magistrato tributario si consegue a seguito del superamento di un concorso pubblico per esami, che prevede lo svolgimento di una prova scritta, da effettuarsi con le procedure di cui all'art. 8 del R.D. n. 1860/1925, e di una prova orale, vertenti sulle materie individuate dalla stessa disposizione.

Con riguardo alle modalità di reclutamento del nuovo personale di magistratura, la legge n. 130/2022 ha prioritariamente previsto, all'art. 1, commi 4 e seguenti, lo svolgimento immediato di una procedura di interpello per il transito nella magistratura tributaria, riservata a n. 100 unità di magistrati ordinari, amministrativi, contabili o militari già appartenenti al ruolo unico dei giudici tributari.

Il bando di interpello è stato pubblicato il 16 novembre 2022 dal Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, che ha interamente gestito tutta la procedura. La delibera finale di nomina, adottata dall'Organo di autogoverno in data 10 ottobre 2023, ha individuato un totale di 23 magistrati tributari risultati vincitori.

A seguito dell'emanazione, nel mese di dicembre 2023, dell'apposito decreto ministeriale di nomina, con decorrenza giuridica dal 1° febbraio 2024, hanno preso servizio 22 nuovi magistrati tributari, entro i 30 giorni successivi alla suddetta data di nomina, ai sensi dell'art. 12, comma 1, lett. d), del D.lgs. n. 545/1992.

La stessa legge n. 130/2022 ha previsto, altresì, all'art. 1, comma 10, lo svolgimento delle seguenti procedure concorsuali, disciplinate dai citati articoli 4 e ss. del D.lgs. n. 545/1992, tali da consentire le seguenti assunzioni di magistrati tributari:

- Anno 2024: n. 68 posti, incrementato del numero di posti non assegnati con la richiamata procedura di transito indetta dall'Organo di autogoverno della magistratura tributaria;
- Anno 2026: n. 204 posti;
- Anno 2029: n. 204 posti.

Allo stato attuale, al fine di consentire una tempestiva immissione dei nuovi magistrati tributari presso le Corti di giustizia tributaria, con il decreto-legge recante disposizioni urgenti per l'attuazione del PNRR approvato dal Consiglio dei ministri del 26 febbraio u.s., attualmente in fase di pubblicazione, è stata introdotta una disciplina speciale per lo svolgimento del primo concorso pubblico da svolgersi nell'anno 2024, che prevede – in deroga alla disciplina ordinaria di cui agli articoli 4 e seguenti del D.lgs. n. 545/1992 – lo svolgimento di una prova preselettiva, attivata in forma di quesiti a risposta multipla, di una prova scritta, consistente nello svolgimento di due elaborati, e di una prova orale.

Un campo dove gli sforzi della Giustizia Tributaria sono sempre stati elevati e oserei dire pioneristici è quello del potenziamento dei servizi basato sull'innovazione e sulla tecnologia. Il Dipartimento sta attualmente operando per la completa digitalizzazione dei servizi del processo tributario, così come prevista dal D.lgs. n. 220 del 30 dicembre 2023 recante nuove disposizioni in materia di contenzioso tributario.

In data 1° febbraio 2024 sono state estese le nuove funzionalità per le impugnative delle ordinanze cautelari di primo grado. Inoltre, a breve saranno estese ulteriori funzionalità collegate alla predisposizione del dispositivo della sentenza e alla redazione e deposito digitale della sentenza semplificata.

Si ricorda che la citata riforma del contenzioso è intervenuta con riguardo:

- alla riduzione dei casi in cui si può adire il giudice tributario con modalità analogiche;
- alla previsione che gli atti e i documenti del fascicolo telematico non debbano essere nuovamente depositati nelle fasi successive del giudizio o nei suoi ulteriori gradi;
- all'obbligatorietà dell'attestazione di conformità degli atti e dei documenti su supporto cartaceo;
- alla possibilità del deposito telematico della cd. «testimonianza scritta»;
- alla previsione della nullità dei provvedimenti giurisdizionali non firmati

digitalmente;

- all'introduzione di una nuova disciplina della c.d. «udienza a distanza».

Il quadro sopra rappresentato potrà consentire il conseguimento di rilevanti benefici

in termini di minori costi gestionali, riduzione dei tempi processuali, eliminazione degli archivi cartacei, maggiore accuratezza delle analisi statistiche e applicazione delle nuove tecnologie informatiche e dell'intelligenza artificiale alla giustizia tributaria.

Altra novità che vedrà il suo concreto sviluppo nel corso del 2024 sarà l'accesso pubblico alla banca dati della giurisprudenza tributaria di merito. Questo rappresenta un obiettivo fondamentale del Dipartimento, attualmente in fase di realizzazione, allo scopo di garantire la conoscenza delle sentenze tributarie e dei relativi orientamenti giurisprudenziali a tutti i cittadini e, in particolare, agli operatori del processo tributario.

In particolare, la diffusione delle sentenze di merito ha lo scopo di:

- rafforzare il principio di parità nel processo tributario;
- assicurare il diritto di difesa;
- contribuire, attraverso la conoscenza dei precedenti giurisprudenziali, alla riduzione delle impugnazioni delle pronunce di merito.

Inoltre, l'attività propedeutica alla pubblicazione della banca dati consentirà di sperimentare l'utilizzo di sistemi di Intelligenza Artificiale (IA) applicati alle sentenze per offrire servizi sempre più evoluti (es. elaborazione di riassunti automatici delle sentenze; criteri di ricerca «intelligenti»).

Al momento, l'utilizzo dell'IA è limitato al processo di anonimizzazione delle sentenze, attraverso l'utilizzo di un applicativo che elimina tutti i dati personali delle parti processuali e ulteriori dati sensibili, garantendo nel contempo l'intelligibilità della sentenza.

Per quanto riguarda invece l'anno appena passato, si può ritenere che i nostri

Uffici di Segreteria, pur con le note difficoltà riguardanti le risorse presenti sul territorio, abbiano svolto il loro compito evidenziando buoni risultati in termini di efficienza ed efficacia.

Di seguito si offre, ad esempio, un quadro dell'abbinamento delle controdeduzioni pervenute nel 2023:

CGT	n. controdeduzioni pervenute nel 2023	Base di calcolo	abbinate entro 20gg	
			controdeduzioni	TM abbinamento (gg)
CGT 1 gr. IMPERIA	264	263	263	0,5
CGT 1 gr. GENOVA	1.212	1.207	1.207	0,7
CGT 1 gr. LA SPEZIA	356	351	351	0,6
CGT 1 gr. SAVONA	294	293	293	0,8
CGT 2 gr. LIGURIA	748	746	743	0,3

Si riscontra, quindi, la quasi totalità degli abbinamenti effettuata entro 20 giorni dalla ricezione, con tempi medi di abbinamento comunque inferiori globalmente alle 24 ore.

Si può poi proseguire con altri dati, stavolta focalizzandoci sull'attività dell'Ufficio di Segreteria della Corte di secondo grado (le altre Corti hanno conseguito risultati del tutto simili): su 1.009 controversie definite, per 1.004 è stato inviato il dispositivo alle parti entro 5 giorni, con un tempo medio di 0,3 giorni; il 99,9% delle sentenze depositate nell'anno è stato correttamente acquisito e classificato in favore della banca dati Cerdef (854 su 855); la totalità dei provvedimenti definitivi e non definitivi adottati in modalità analogica – 122 – è stata digitalizzata e inserita nel fascicolo processuale in meno di 20 giorni.

Tra le attività svolte dagli Uffici di Segreteria, infine, vi è quella del recupero del contributo unificato. Anche in questo caso un resoconto dell'attività dell'Ufficio di Segreteria della Corte di secondo grado, a titolo di esempio:

- sono state effettuate 762 verifiche di valore sugli appelli presentati: a seguito di queste, gli inviti al pagamento, tutti emessi nel termine di 30 giorni, sono stati 124;
- il contenzioso generato sugli inviti al pagamento è stato limitato a n. 6 posizioni;
- a fronte del mancato pagamento a seguito di inviti al pagamento, sono stati emessi 47 atti di contestazione.

In definitiva, a livello regionale si riscontra una costante percentuale di posizioni (circa il 15%), rispetto agli anni passati, per le quali si è reso necessario richiedere il versamento o un'integrazione del contributo unificato tributario; il contenzioso è però estremamente ridotto mentre preoccupa l'altra percentuale di atti per i quali si verifica l'inerzia degli appellanti/ricorrenti.

Ringrazio per l'attenzione e rinnovo gli auguri a tutti di buon lavoro.

Il Direttore dell'Ufficio di Segreteria
della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Liguria
Dott. Gabriele SARACENO

Intervento del Garante del Contribuente della Liguria

Dott. Giovanni SOAVE

In occasione di quest'ultimo intervento del Garante del contribuente (avendone il legislatore deciso la soppressione) a questa cerimonia in ambito regionale, si vuole molto sinteticamente ricordare, ancora una volta, l'importanza di tutte le iniziative volte a realizzare compiutamente, sotto il profilo normativo come sotto quello concretamente organizzativo ed attuativo, tutti i precetti costituzionali riferibili alla materia tributaria.

Purtroppo, nessuna effettiva e rilevante novità può riscontrarsi sul tema della lotta all'evasione, argomento che, al di là dei proclami propagandistici, risulta in realtà invisibile a qualsiasi forza politica, per i suoi riflessi negativi sul consenso elettorale. Eppure, solo attraverso questo strumento, unitamente ad altri interventi di buon governo, sarebbe possibile contenere la pressione fiscale ed offrire alla popolazione il giusto sostegno che si attende da uno Stato democratico e sociale, attento a tutti i bisogni dei cittadini nel rispetto dei principi e dei valori della Costituzione.

La recente riforma fiscale presenta alcuni aspetti che possono essere senza dubbio giudicati in termini di positività; vedasi, ad esempio, la maggiore attenzione dedicata al contraddittorio endoprocedimentale, la riduzione delle aliquote IRPEF in tre fasce, la semplificazione nella dichiarazione dei redditi, la previsione della possibilità di pagare i debiti tributari in rate anche decennali in presenza di determinate condizioni. Altri aspetti hanno suscitato non poche perplessità, quale la sostanziale rinuncia ad escutere crediti ultra-quinquennali difficilmente recuperabili. Circa le modifiche apportate allo Statuto dei diritti del contribuente, a tacere di alcuni aspetti marginali meritevoli di qualche censura, (in parte emendati in sede di approvazione del testo definitivo) spiace il venir meno del riferimento espresso agli articoli 3, 23, 53 e 97 Cost., pur implicitamente conservato nel generico richiamo all'intera Costituzione. Ma, soprattutto, sorprende la soppressione della figura del garante regionale al fine di istituire un unico garante nazionale, peraltro con attribuzioni meno incisive, senza alcuna spiegazione o motivazione di tale modifica che sarebbe stata tanto più necessaria ove si consideri che la stessa confligge con i principi

programmatici costituzionali del decentramento amministrativo (Art. 5) e di quello di sussidiarietà (art. 118). È certo, infatti, che i contribuenti perderanno il sostegno e la garanzia di una figura di prossimità, pronta ad ascoltare le loro problematiche, anche di limitata rilevanza, e pur esposte in forma libera e senza alcun onere economico e burocratico. Difficile immaginare eventuali sopraluoghi presso Uffici territoriali, se non con alti costi per l'Erario. Fino ad oggi, infatti, il Garante regionale ha avuto modo di offrire ai contribuenti un concreto sostegno con interventi mirati che, in molte occasioni, hanno prodotto effettivi risultati attraverso l'attivazione dell'autotutela da parte della Pubblica Amministrazione. In ogni caso non appare temerario auspicare che anche la nuova figura di Garante unico nazionale, specie attraverso eventuali integrazioni normative, possa continuare a rappresentare quell'efficace strumento di tutela e garanzia che l'illuminato legislatore dell'anno 2000 aveva ideato e voluto.

Il Garante del Contribuente della Liguria

Dott. Giovanni SOAVE

Intervento del Delegato dell'Ordine degli Avvocati di Genova

Prof. Avv. Antonio LOVISOLO

Autorità, Signori e Signore,

Stiamo vivendo tempi di grande “*fermento*” nella materia tributaria (in generale) e nel processo tributario (in particolare).

Ad una generale revisione della disciplina dei singoli tributi, si accompagna una (parimenti ampia) revisione delle norme sull'accertamento, sulla riscossione e dello Statuto dei Diritti del contribuente, con particolare riferimento alla disciplina del contraddittorio preventivo amministrativo.

Tali norme hanno evidentemente una ricaduta immediata anche in relazione al processo tributario.

In particolare tutti ricordiamo i recenti interventi evolutivi in materia, **sia** sul piano della istruttoria (esperibilità della prova testimoniale scritta seppure solo ove ritenuta necessaria dal Giudice) **sia** dal punto di vista sostanziale, essendo stato riconosciuto che l'Ente impositore è l'attore sostanziale del processo tributario e (come tale onerato della prova della pretesa impositiva, potendosi avvalere a tal fine anche di “*presunzioni legali previste da norme tributarie sostanziali*”) (art. 7 comma 5 bis. D.Lvo 1992 n. 546 come modificato dall'art. 6 L. 2022 n. 230).

Tuttavia, dopo tale evoluzione verso il “*giusto processo*” (art. 111 Cost. e art. 6 Cedu), più recentemente la disciplina del contenzioso tributario (e delle correlate previsioni in materia di accertamento che hanno una diretta “ricaduta” sul processo) presentano a mio avviso preoccupanti segni di una “*involuzione*”, proprio sul piano della tutela dei diritti di difesa (art. 24 Cost.) e delle regole del giusto processo (art. 111 Cost.).

In particolare, a mio avviso, sotto diversi profili, talune regole del processo tributario recentemente introdotte dal D.Lvo 2023, n. 220 (a riforma/ integrazione del D.Lvo 1992, n. 546) si pongono in stretto collegamento con le “parallele” novità intervenute in materia di “*contraddittorio*” e di istruttoria amministrativa la cui disciplina è collegata da un “*fil rouge*” con tali regole del processo.

Intendo riferirmi al complesso di regole (sia di carattere amministrativo che processuale)

che “disciplinano” (*rectius* sarebbe meglio dire “condizionano”) l'attività istruttoria documentale (specie del contribuente) in un processo (e nella connessa attività di accertamento) che, anche dopo la recente riforma, permane comunque di natura eminentemente documentale.

Anzi, proprio tale natura documentale del processo tributario evidenzia vieppiù la (a dir poco) incongruenza della nuova disciplina (sia amministrativa che processuale) che condiziona significativamente la produzione/utilizzazione di prove documentali (sia nella fase amministrativa che in quella giudiziale) che viceversa, data tale natura del processo, dovrebbe essere “*ragionevolmente agevolata*” e non “*giudizialmente astretta*”.

Al riguardo si consideri quanto segue.

1. le nuove regole del “*contraddittorio*” (art. 6 bis dello Statuto dei Diritti del contribuente come modificato dal D.Lvo 2023, n. 219) prevedono che (la quasi totalità)⁶⁰ degli “atti autonomamente impugnabili” devono essere preceduti a pena di annullabilità da un “*contraddittorio informato ed effettivo*”.

E’ previsto che, a tal fine, l’Amministrazione previamente comunichi al contribuente lo “*schema*” del provvedimento che intende adottare, essendo facoltà del contribuente richiedere di “*accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo*”, predisposto a tal fine dall’Amministrazione.

Al riguardo, è certamente apprezzabile la “novità” (assoluta) rappresentata dalla espressamente riconosciuta possibilità “*di accesso agli atti del fascicolo*”. Tuttavia in proposito è da rimarcare che:

a) nessuna previsione normativa individua quale debba essere il “contenuto minimo” dello “schema” dell’atto da emettere né garantisce che tale suo contenuto permanga (almeno sostanzialmente) identico - confluendo nell’atto di accertamento - anche dopo le “osservazioni” formulate dal contribuente, essendo previsto solo un obbligo di “*motivazione rafforzata*” dell’accertamento quanto alle osservazioni “*non accolte*” (art. 6 bis c. 4 L. 2000 n. 212).

Evidentemente, se tale “schema” dovesse cambiare il contribuente ne dovrebbe essere

⁶⁰ Cioè ad esclusione dei soli “*atti automatizzati*”, “*sostanzialmente automatizzati*” o di “*pronta liquidazione*” e di “*controllo formale*”, previsti dall’art. 6 bis c. 2 L. 2000 n. 212.

edotto prima della emissione dell'atto impositivo: ma in proposito la legge nulla precisa né garantisce: tanto meno non prevede alcun riferimento alla circostanza che tale “schema” riporti (almeno) la “*motivazione sostanziale*” della pretesa impositiva (neppure espressa ancora in maniera succinta).

b) infine nessuna previsione normativa garantisce che, laddove l'Amministrazione proceda ad una (legittima) successiva implementazione (specie a seguito delle “osservazioni” formulate da parte del contribuente) dei documenti inclusi in tale “fascicolo”, il contribuente debba essere informato di tale sopravvenuta evenienza e possa estrarne copia anteriormente alla notifica dell'accertamento e ciò nonostante la ribadita necessità di un contraddittorio “*preventivo*”, “*informato*” ed “*effettivo*”.

c) Il tutto in un contesto in cui l'Ufficio non è tenuto a considerare fatti anche favorevoli al contribuente, formulati nella istanza di adesione presentata dopo la notifica dell'accertamento se gli stessi non siano stati dedotti nelle precedenti “osservazioni”, eventualmente presentate in relazione allo “schema” di accertamento notificato (art. 7 c. 1 quater L. 1997 n. 218).

Trattasi evidentemente di una preclusione alla produzione documentale da parte del contribuente tanto più illegittima (anche alla luce dell'art. 97 Cost.) se si considera che tali elementi potrebbero essere anche favorevoli al contribuente influenzando in tal modo negativamente anche l'esercizio del diritto di difesa del contribuente, che abbia deciso di non rendere noti elementi e argomenti prima dell'emissione dell'atto di imposizione come pure è consentito dall'art. 24 Cost.

2. Parimenti, di fronte a tale ampia libertà operativa dell'Amministrazione, è previsto che il contribuente subisca una “*preclusione*”, in relazione alla mancata (tempestiva) produzione di “*atti e documenti specificamente richiesti*” dall'Amministrazione.

Tale preclusione comporta (come è noto) che tali documenti specificamente richieste “*non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente in sede amministrativa e contenziosa*”, potendo il contribuente solo allegarli al ricorso di primo grado ma dimostrando di non averli potuti produrre tempestivamente, ottemperando alle richieste formulate dall'Ente impositore (art. 32 c. 4 e 5 d.p.r. 1973, n. 600 e 52 d.p.r. 1972, n. 633).

In particolare, quanto alla reperibilità delle prove documentali, ente impositore e

contribuente non si trovano certamente su un “*piano di parità*”.

L'Amministrazione può infatti usufruire degli ampi termini di decadenza per decidere “*quando e come*” attivare la propria attività istruttoria e notificare al contribuente un invito a produrre documenti entro un “breve” termine perentorio, a pena di inammissibilità (“*preclusione*”).

Per non rimarcare poi l'assenza di qualsivoglia previsione normativa che, nell'ambito della attività istruttoria e di adesione, imponga all'Amministrazione l'osservanza di termini tali da garantire anche al contribuente la possibilità di fruire di uno “*spatium deliberandi*” idoneo a consentirgli di chiarire fin da subito la propria posizione ed assumere proprie decisioni in merito prima della notifica dell'atto di accertamento.

3. A tale situazione, già particolarmente gravosa per il contribuente, quanto alla libera utilizzazione di prove documentali, si aggiunge **sia** il divieto alla produzione in appello di nuovi documenti⁶¹ **sia** la previsione (in deroga al fondamentale “principio di soccombenza”) della necessaria compensazione delle spese di giudizio ove tale documentazione prodotta, per la prima volta in giudizio (evidentemente di I° grado), si sia rilevata “decisiva” al fine del risultato finale della vertenza favorevole alla parte che l'ha prodotta (art. 15 comma 2 D.lvo 1992, n. 546 come modificato D.Lvo 2023, n. 220).

4. A ciò si aggiunga poi la previsione dell'art. 47 ter D.Lvo 1992, n. 546 (quale introdotto dal D.Lvo 2023, n. 220) secondo il quale, in caso di “*azione cautelare*” proposta dal contribuente, il Collegio (o il Giudice Monocratico) può provvedere direttamente alla “*definizione del giudizio*”, pronunciando, in Camera di Consiglio una sentenza “*in forma semplificata*”, dopo aver “*sentito le parti*”.

A mio avviso tale necessaria “consultazione delle parti” non può legittimamente riferirsi solamente alla indagine circa la loro volontà di proporre “*motivi aggiunti*” o “*regolamenti di giurisdizione*” (come secondo taluni Autori, sembrerebbe emergere dalla norma medesima) ma deve necessariamente attenersi anche alla “valutazione” delle parti circa la completezza dell'attività istruttoria fino a quel momento svolta e alla loro intenzione/volontà di

⁶¹ E per di più con effetto sui giudizi già in corso, salvo che il Collegio non ritenga tali nuovi documenti indispensabili ai fini della decisione o la parte dimostri di non averli potuti produrre prima (art. 58 D.Lvo n. 1992 n. 546 come modificato dall'art. 1 lett. a) D.Lvo 2023, n. 220).

completarla.

Tale sentenza semplificata evidentemente sarebbe emessa “*allo stato degli atti*”, precludendo quindi qualsiasi attività istruttoria (anche non documentale) del contribuente che quindi, a questo punto, vedrebbe totalmente ridotta anche la possibilità di produrre documenti nell'intero giudizio di I° grado (oltre che successivamente in appello).

Si confida quindi che il Giudice (come gli è consentito) superi la incertezza della “*regola juris*” espressa dall'art. 47 ter cit. “consultando le parti” anche in merito alla attività istruttoria che (eventualmente) intendessero ancora svolgere o completare.

A parte ogni ulteriore considerazione - che, dati i limiti di tempo consentitemi non può essere sviluppata in questa sede, - mi sembra di poter concludere che le recenti modifiche delle regole amministrative (afferenti il contraddittorio) e processuali, si collochino in grave contrasto con le regole del “*giusto processo*” (art. 6 CEDU ed art. 111 Cost.) e con il diritto di difesa (art. 24 Cost.) riducendo la “possibilità” del contribuente di organizzare le proprie difese come “*ritenuto meglio*” ed in “*quali tempi*”.

Al riguardo, basti ricordare che l'esercizio del diritto di difesa (art. 24 Cost.) e il diritto ad “*equo processo*” (art. 111 Cost e art. 6 CEDU) si sostanziano anche nella “*disponibilità dei tempi e delle facilitazioni necessarie a preparare la sua difesa*” (come prevede l'art. 6 comma 3 lett. b) CEDU).

Pertanto di fronte alla contestazioni ricevute, al contribuente deve essere consentito il proprio diritto di “*organizzare al meglio le proprie difese*”, individuando a tal fine quali elementi e circostanze addurre di fronte alle richieste della PA ed in “*quali momenti*”, specie considerata la necessità di tener conto degli elementi ex adverso adottati od adducibili.

Principi questi ribaditi sia dalla Corte Costituzionale (ordinanza 217 del 2019 e sentenza 84/2022) sia dalla Corte di Giustizia (sent. C 482/19).

Quanto precede pone quindi il problema della *compatibilità ontologica*” con il diritto di difesa e di equo processo delle ricordate “preclusioni” (alla “*produzione*” documentale) e delle ricordate limitazioni amministrative e processuali.

Ritengo che, a tal fine, debba essere valorizzata la previsione dell'art. 10 ter dello Statuto dei Diritti del contribuente (recentemente introdotta dal D.Lvo 2023, n. 219) che attiene al “*principio di proporzionalità nel procedimento tributario*”, prevedendo a tal fine che “*il*

procedimento tributario bilancia la produzione dell'interesse erariale alla percezione del tributo con la tutela dei diritti fondamentali del contribuente, nel rispetto del principio di proporzionalità".

“Bilanciamento” e “proporzionalità” che ci si augura possano essere oggetto di un possibile apprezzamento e valutazione di un Giudice accorto.

Buon anno giudiziario e buon lavoro.

Genova, 20 marzo 2024

Il Delegato dell'Ordine degli Avvocati di Genova
Prof. Avv. Antonio LOVISOLO
Università degli Studi di Genova

Intervento del Presidente dell'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Genova

Dott. Mauro Carlo ROVIDA

Autorità, Signore e Signori,

è con grande onore che oggi mi rivolgo a voi, Giudici tributari, colleghi commercialisti, avvocati, rappresentanti delle istituzioni e tutti voi che lavorate al servizio della giustizia tributaria.

Oggi, all'apertura dell'anno giudiziario tributario, ci ritroviamo qui per riflettere sui progressi compiuti e per guardare con rinnovato impegno alle sfide che ci attendono.

Siamo nel pieno di una vera riforma fiscale, che è ben lontana degli interventi di manutenzione del sistema fiscale che di volta in volta sono stati presentati come riforme, ma che tali non erano.

Quella attuale è strutturale, ed è di portata simile alle altre due vere riforme che l'hanno preceduta: quella di Vanoni, degli anni '50, e quella di Cosciani e Visentini, negli anni '70.

La riforma in atto, che tocca in profondità il sistema e che, attraverso i testi unici, auspicabilmente ci darà un codice tributario, costituisce un momento significativo per tutti noi, un'occasione per rinnovare il nostro impegno verso l'eccellenza, la giustizia e l'equità.

In qualità di Presidente dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Genova, sono particolarmente orgoglioso del ruolo cruciale che la nostra professione svolge all'interno del sistema giudiziario tributario. I commercialisti sono, per loro natura, intermediari tra il mondo delle imprese e le istituzioni, una posizione che ci impone grandi responsabilità, ma che ci offre anche l'opportunità unica di contribuire attivamente alla realizzazione di un sistema tributario più giusto ed efficiente.

Nell'ultimo anno, abbiamo assistito a cambiamenti significativi e a sfide senza precedenti. Il contesto economico e sociale in evoluzione ci ha spinti a riconsiderare e ad adattare le nostre strategie, sempre con lo sguardo rivolto alla tutela degli interessi dei cittadini e delle imprese. Abbiamo lavorato sodo per rispondere in modo efficace alle nuove esigenze, consapevoli che il nostro contributo è fondamentale per costruire un ponte tra la legge e la vita delle persone.

Ma il nostro lavoro non si ferma qui. Guardando al futuro, l'innovazione e l'aggiornamento professionale continueranno a essere le nostre parole d'ordine. Dobbiamo essere sempre un passo avanti, pronti ad affrontare le sfide del domani con competenza, integrità e dedizione. È nostro dovere continuare a promuovere la cultura della legalità e della trasparenza, valori imprescindibili per la nostra professione e per la società nel suo insieme. In questo contesto, la collaborazione tra le varie figure professionali e le istituzioni è più importante che mai. Solo unendo le forze, condividendo conoscenze e esperienze, possiamo aspirare a raggiungere gli obiettivi di giustizia ed equità che ci siamo prefissati. Il dialogo costante e costruttivo sarà la chiave per superare le sfide future e per garantire un sistema tributario che sia al servizio del cittadino.

Concludo esprimendo la mia profonda gratitudine a tutti voi per il lavoro svolto e per l'impegno costante. È grazie alla vostra dedizione che possiamo guardare al futuro con fiducia e ottimismo. Siamo chiamati a svolgere un ruolo fondamentale per la nostra comunità, e sono certo che, insieme, continueremo a farlo con passione e professionalità.

Il Presidente dell'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Genova

Dott. Mauro Carlo ROVIDA

Intervento del Presidente Sezione Liguria dell'Associazione Magistrati Tributaristi

Avv. Marina CELLE

Buon giorno a tutti i partecipanti a questa cerimonia, nella qualità di Presidente AMT Liguria da oltre 10 anni ho il piacere di intervenire in rappresentanza della AMT Nazionale alla cerimonia di inaugurazione dell'Anno Giudiziario Tributario della Liguria nella prestigiosa e tradizionale sede del Palazzo della Borsa di Genova.

La riforma della giustizia tributaria, introdotta nel quadro delle riforme legate al PNRR, ha segnato un momento definito da qualcuno “*epocale*” di tale giustizia, in quanto, soprattutto sul piano ordinamentale, ha istituito una magistratura professionalizzata nella materia tributaria, oltre ad introdurre alcune importanti modifiche nel processo tributario.

Senza altro da condividere sono alcune scelte di fondo della riforma, quale quella di conservare il carattere speciale della giurisdizione tributaria a fronte di alcune proposte che intendevano attribuire la materia alla giurisdizione ordinaria od anche alla giurisdizione contabile.

Altro aspetto positivo è l'introduzione di una magistratura di professione, a favore della quale sempre più pressante era diventata la richiesta proveniente dall'Accademia e dal mondo delle professioni di fronte ad una competenza divenuta generale della giurisdizione tributaria, richiedente una magistratura a tempo pieno e sul piano tecnico adeguatamente attrezzata.

Proprio per garantire il livello tecnico dei nuovi magistrati (oltre che dei giudici in servizio) è previsto un programma permanente, con cadenza periodica, di formazione continua e aggiornamento professionale, attraverso la frequenza di corsi di carattere teorico-pratico da tenere, previa convenzione, anche presso le università accreditate.

Profonda tuttavia è stata la delusione che la riforma ha suscitato in quasi tutti i soggetti che si interessano alla giustizia tributaria, i quali auspicavano finalmente una giustizia all'altezza delle altre giurisdizioni, come quinta giurisdizione di pari dignità ed

importanza, mentre continua ad essere prefigurata come “giustizia minore”.

Infatti rilevanti sono le riserve che il disegno di legge ha sollevato sotto il profilo del rispetto dei dettami costituzionali.

Il primo e più vistoso rilievo riguarda il *vulnus* inferto al principio dell'indipendenza del giudice tributario, fondamentale per l'esistenza della giurisdizione.

Il principio è espressamente sancito per i giudici delle giurisdizioni speciali dall'art. 108, comma 2, Cost. con la differenza che mentre le garanzie per i magistrati ordinari sono direttamente previste dalla Costituzione (artt. 102 e segg.), per i giudici tributari sono stabiliti dalla legge

Ebbene, una costante nelle motivazioni delle precedenti revisioni della giustizia tributaria, quella del 1972 e del 1992, è stata quella di potenziare la condizione di indipendenza delle Commissioni tributarie, con l'introdurre prima un sistema di designazione dei giudici tributari sottratto all'Amministrazione interessata al giudizio e successivamente con l'istituire l'organo di autogoverno degli stessi. Pertanto l'ultimo ostacolo per il pieno dispiegamento del principio dell'indipendenza è costituito ancora dall'attribuzione dell'organizzazione amministrativa della giustizia tributaria al Ministero dell'economia e delle finanze, titolare sostanziale degli interessi che sono oggetto delle controversie tributarie. Si tratta di un controllo da parte dell'Amministrazione incompatibile con l'indipendenza del giudice tributario, che va salvaguardata non solo nel momento decisionale, con l'assenza di qualsiasi diaframma tra il giudice e la legge, ma anche nel momento organizzativo della funzione giudiziaria. Non solo, ma il decreto legislativo ha addirittura rafforzato il suo ruolo di controllo, prevedendo la istituzione presso la Direzione (divenuta Dipartimento) della giustizia tributaria di due uffici, rispettivamente per la gestione dello *status* giuridico ed economico dei magistrati tributari e delle procedure concorsuali per il loro reclutamento.

La nuova denominazione degli organi di giustizia tributaria, quali Corti di giustizia tributaria di primo e di secondo grado non sottende i principi che vorrebbe affermare, anzi enfatizza il contrasto con tali principi.

Altro rilievo riguarda la violazione dei principi di buon andamento ed efficienza dell'amministrazione giudiziaria.

L'anticipata cessazione dal servizio al compimento del 70° anno di età, rispetto all'attuale limite di 75 anni, sia pure con il previsto *décalage*, causerà un massiccio esodo, di oltre 1.100 giudici, dalle Corti di giustizia, con gravi ricadute sull'esercizio della funzione almeno per tutto il periodo stimato necessario per l'entrata a regime della riforma.

Innanzitutto essa causerà problemi di funzionamento in molte Corti nelle quali i vuoti in organico che si determineranno non consentiranno, in alcuni casi, nemmeno lo svolgimento delle udienze. Inoltre, cessando dal servizio una fascia di giudici di provata esperienza e professionalità, vi saranno ripercussioni sul livello tecnico delle decisioni. Infine, verrà meno il contributo che questi potranno offrire per la formazione dei nuovi magistrati, chiamati a formarsi sul campo nell'esercizio dell'attività giurisdizionale.

Tutto ciò sul piano oggettivo, mentre su quello soggettivo non pare conforme a principi di lealtà e buona amministrazione disattendere le legittime aspettative di chi si è impegnato per anni nell'incarico di giudice tributario, facendo affidamento sul termine di 75 anni, rinunciando anche alla propria attività professionale. Il maggior limite di 75 anni andrebbe mantenuto nel regime transitorio di passaggio dai vecchi ai nuovi organi di giustizia almeno fino all'entrata a regime della riforma, riservandosi quello dei 70 anni ai magistrati di nuova nomina, secondo la previsione comune a tutti gli altri magistrati professionali.

Altro fattore di disfunzione è rappresentato dal fallimento del reclutamento mediante interpello di una *task force* di 100 magistrati, presenti nel ruolo unico e provenienti dalla magistratura ordinaria, amministrativa, contabile o militare cui è stata offerta la possibilità di optare per il definitivo transito nella giurisdizione tributaria, purché non collocati in quiescenza, di età inferiore ai 60 anni e non destinatari di giudizi di demerito. Infatti hanno risposto all'interpello soltanto in 37, poi ridottisi a 22. Le ragioni dello scarso interesse possono individuarsi nella percezione della giustizia tributaria quale "giustizia minore", nella esclusione dell'accesso alla Corte di cassazione (altra incongruenza) e nell'incertezza circa la progressione economica della retribuzione rispetto a quella

dell'ordine di appartenenza.

Sul funzionamento delle Corti inciderà negativamente anche la difficoltà di coprire le sedi vacanti con provvedimenti di assegnazione di ufficio, in applicazione non esclusiva, dei giudici in servizio, riconoscendo ad essi una indennità di funzione mensile pari a 100 euro lordi, tenuto conto che una tale somma, al netto, non è sufficiente nemmeno a coprire le spese di trasferta.

Da ultimo, non si può non rilevare l'inadeguatezza dell'organico dei nuovi organi di giustizia tributaria stabilito in 448 unità per il primo grado e 128 per il secondo grado, con una previsione di produttività individuale annua di 374 sentenze calcolata sulla pendenza di 215.000 cause, assolutamente inesigibile, considerato che una media esigibile non supera le 200/250 sentenze e che il numero dei ricorsi pendenti al 31 dicembre 2023 ammonta a 253.612.

Sin dal periodo di gestazione della riforma, l'A.M.T. ha sostenuto la necessità di un reclutamento dei giudici tributari "laici" attualmente in servizio, con un corso concorso, per fare decollare in tempi brevi il nuovo assetto giudiziario, che secondo le attuali previsioni non andrà a regime prima di un decennio.

Al di là del riconoscimento ad una categoria di persone che fino ad oggi ha fatto funzionare il sistema della tutela giudiziaria del contribuente, non va persa la possibilità di utilizzare una fascia di giudici già pronti ed esperti nell'esercizio della giurisdizione tributaria, che ritenuti idonei al compito di formatori dei nuovi magistrati, stranamente non sono però ritenuti idonei a proseguire nell'esercizio di funzioni giudiziarie professionali. Tanto più che, trattandosi di giudici in servizio, già assicurano l'esercizio della giurisdizione, per cui non vi sarebbero tempi di attesa per la presa di possesso della funzione determinati dall'espletamento del concorso e dal successivo intervallo intercorrente fino all'inizio della loro attività.

Quanto meno potrebbe, in via subordinata, procedersi ad una stabilizzazione dei giudici "laici" attualmente in servizio sul piano amministrativo, come è stato recentemente previsto dal D.L. 2 marzo 2024, n. 19, a favore degli addetti all'Ufficio del Processo (UPP), riconoscendo una buonuscita parametrata al servizio prestato a chi non accetta di

stabilizzarsi.

Grande è l'insoddisfazione dei giudici tributari per il trattamento economico loro riservato rispetto a quello previsto per i magistrati reclutati a seguito di concorso.

Anche considerando i miglioramenti economici riconosciuti ai giudici tributari in servizio, fortemente sperequata è la differenza tra gli stipendi corrisposti ai primi ed i compensi attribuiti ai giudici, che, pur per definizione *part time*, sono chiamati a svolgere le stesse funzioni dei magistrati di carriera, in aperta violazione del principio di uguaglianza.

Pertanto sarà inevitabile la proposizione della relativa questione di legittimità costituzionale a seguito dell'entrata in servizio dei nuovi magistrati tributari ove non si intervenga con l'adeguamento economico oppure con la riduzione del loro impegno giurisdizionale.

Da ultimo appare necessaria che la riforma delle circoscrizioni giudiziarie annunciata dal Ministero avvenga in collaborazione con il CPGT, al fine della razionalizzazione delle risorse disponibili, di fronte ad una distribuzione degli Uffici giudiziari non più attuale, che vede alcuni oberati dalle pendenze ed altri in difficoltà per formare i ruoli d'udienza. Tuttavia tale revisione degli organici deve anche garantire l'esigenza di un agevole accesso alla giustizia e mantenere organi di giustizia di secondo grado in ogni Regione.

Inoltre occorrerà tener conto di coloro che rivestono incarichi direttivi e semidirettivi e non potranno essere retrocessi nell'esercizio della funzione giudiziaria.


Per quanto riguarda l'attività svolta dalla nostra Sezione Ligure, rendo noto che anche quest'anno ha proseguito la tradizionale attività formativa in conformità all'articolo 2 dello Statuto AMT; in particolare sono stati realizzati i 2 eventi annuali in materia di novità fiscali e tributarie in collaborazione con il Centro Studi di Diritto Tributario, nella prestigiosa sede di villa Marigola (Lerici-La Spezia); ed in collaborazione con la Curia Arcivescovile di Genova l'evento annuale in tema di fiscalità degli Enti Ecclesiastici nella sede genovese del Quadrivium, supportata dalle istituzioni e dagli Ordini Professionali Avvocati e Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili della Regione; alcuni eventi organizzati in collaborazione con altre associazioni che approfondiscono la materia fiscale

e tributaria.

Rammento infine anche l'impegno della sezione ligure della AMT nell'ambito del progetto PRODIGIT, diretto innanzitutto alla creazione di una banca dati e di un massimario della giurisprudenza di merito nella giustizia tributaria, nonché a valutare la sperimentazione dell'intelligenza artificiale applicata al processo tributario. Il progetto è portato avanti a livello locale con UNIGE Facoltà di Giurisprudenza e gli Ordini Professionali Liguri.

Concludo con un saluto dando appuntamento al consueto evento in Lerici, previsto per il 14 aprile 2024.

Avv. Marina Celle

A handwritten signature in black ink, reading "Marina Celle". The signature is written in a cursive, flowing style.

Intervento del Presidente Sezione Liguria dell'Associazione Nazionale Tributaristi Italiani

Avv. Andrea BODRITO

1. L'inaugurazione dell'Anno Giudiziario Tributario è il momento e l'atto con cui, sotto la direzione del giudiziario, con un approccio multilaterale si incontrano tutti i soggetti coinvolti, con differenti ruoli, nella comunità che studia, riflette, chiede l'applicazione e infine applica il diritto tributario.

2. Quest'anno, anno di riforme, anzi di una riforma generale e di riordino, non vorrei aggiungere alle più autorevoli una nostra indicazione di valutazioni positive, di perplessità, di doglianze.

Mi limito a osservare che forse la cabina di regia della riforma non sembra essere frutto di un approccio multilaterale alla formazione del diritto tributario, approccio che aveva avuto sia la riforma degli anni Settanta, sia la più settoriale riforma della fine degli anni Novanta. Si è preferito un approccio in cui la multilateralità degli interessi coinvolti ha operato al minor livello di contributi e valutazioni, ma non di regia.

Certamente l'amministrazione finanziaria ha mostrato tensione, alta competenza e grande capacità nel gestire tutti gli aspetti della riforma e ora del riordino, ma ciò non esaurisce le possibilità di lavoro. A nostro avviso, si è mostrato come sia opportuno che la direzione politica delle finanze torni a sedere paritariamente, in forma istituzionale, al tavolo del Governo, superando l'accorpamento nel MEF.

3. Per usare le parole della Prima Presidente della Suprema Corte dott.ssa Cassano, pur riferite all'attuazione della riforma del processo civile, anche l'applicazione della riforma tributaria richiederà tensione ideale e senso di responsabilità, risorse ben disponibili pure nella nostra Regione.

La tensione ideale è generata dalla nostra Carta Costituzionale. Mi permetto rammentare l'ammonimento che ricevetti dai maestri del diritto tributario: ricordarsi che si tratta delle somme regole giuridiche di alto livello e generalità, ma da non trasformare in un idolo. In

effetti è nei luoghi in cui si pratica il rito che, attraverso la ripetizione, si insinua, oltre ogni intenzione, la trasformazione delle fonti di giustizia in idoli, in totem, così le fonti perdono la loro effettiva vitalità.

Invece gli annali della giurisprudenza tributaria ligure annoverano significative ordinanze di rimessione alla Corte costituzionale. La mia generazione si è formata nei seminari universitari anche sulle ordinanze liguri della fine degli anni Settanta e inizio Ottanta. Non v'è dunque motivo per la parti, pubblica e privata, di avere timidezze nella prospettazione delle questioni di costituzionalità, ma anche di rinvio pregiudiziale alle Corte di Giustizia UE.

4. Il Direttore dell'Agenzia Entrate, avv. Ernesto Maria Ruffini, risulta da notizie di stampa essersi distaccato dalla retorica del fisco "amico dei contribuenti". Condividiamo. Quello tributario è un potere con limiti a fronte del quale v'è la soggezione del contribuente. Il contribuente come cittadino, con le forme rappresentative costituzionalmente definite (art. 1 c. 2 cost.), partecipa all'approvazione delle leggi tributarie, alle regole sulla ripartizione dei carichi. E' la fase politica, che dà forma al mondo della fiscalità mediante l'esercizio del potere pubblico.

Il cittadino, come contribuente è soggetto al potere. Vi è dunque una differenza tra le parti. Non c'è amicizia nella differenza, essa nasce nella parità. Ma tra i differenti ci può essere sostanziale fiducia, e quindi qualche serenità di rapporto. Essa nasce dall'accettazione della differenza perché tra i differenti si interpone un quadro di regole chiare con un contenuto idoneo perché proporzionato nel bilanciamento degli interessi. Quale contenuto? Un contenuto che faccia crescere la fiducia tra le parti.

5. Il fisco dunque non è amico. L'Erario sa che può vincere la pace con i contribuenti non tanto mediante la massimizzazione dei propri poteri, a cui si contrappone la minimizzazione delle garanzie del contribuente, quanto con l'autorevolezza del potere. Ma dove nasce l'autorevolezza del potere? Uno degli elementi fondanti è il riconoscimento dei limiti del potere.

Il riconoscimento dei limiti del potere consente la fioritura della giustizia. Non occorre un

fisco-amico, ma occorre un fisco-giusto. E' la giustizia che si chiede al potere. Per questo il prof. Ernesto D'Albergo, Presidente ANTI dal 1952 al 1974, diceva "noi tributaristi non siamo contro lo Stato, siamo di fronte allo Stato".

6. La fiducia cresce reciprocamente. La parte pubblica ha utilizzato l'espressione <<pianificazione fiscale aggressiva>> dei contribuenti per descrivere forme organizzative volte a ridurre il carico tributario sui redditi affermando che detti comportamenti quantomeno minano la fiducia del Fisco verso i contribuenti. Tuttavia la stessa osservazione può essere proposta dalla parte privata nei confronti dell'Erario, quando elabora <<tecniche aggressive di accertamento>> volte a massimizzare il carico fiscale come conseguenza di verifiche e accertamenti.

7. La giurisprudenza è risalente nel chiedere norme e comportamenti di attuazione che accrescano il rapporto di fiducia tra le parti.

Mi avvalgo, come punto di partenza, della riforma degli anni Settanta. La sentenza della Corte Costituzionale n. 179 del 1976 (Presidente prof. Paolo Rossi, ligure nato a Bordighera, nel 1926 subì l'incendio dello studio di Via Roma a Genova da parte degli squadristi fascisti) è da tutti conosciuta nella sua importanza storica per l'eliminazione del cumulo dei redditi tra i coniugi e quindi recettiva e promotrice al contempo della parità tra i coniugi. Ma essa afferma pure che la riforma degli anni Settanta doveva avere questa funzione, di portare fiducia.

Nella sentenza si legge: <<con la riforma tributaria... si è voluto ancora eliminare le possibili occasioni di sfiducia o di diffidenza nei rapporti tra il fisco ed il contribuente ed impostare tali relazioni su basi diverse e farle vivere in un clima differente, di reciproca fiducia, comprensione e responsabilità>>. La fiducia, necessariamente coniugata con la responsabilità, è fondamentale perché, si legge sempre in quella sentenza <<...l'adempimento del proprio dovere fiscale rimanga così ... un atto dovuto ma nel contempo sia il logico e conclusivo risultato di una scelta che giustifichi in chi la compie, il convincimento che anche nella specifica materia qui considerata, la libertà del singolo e l'eguaglianza di tutti i cittadini davanti alla legge possono coesistere e concorrere per la migliore e maggiore tutela degli interessi emergenti nella società>>.

8. Ancora: la fiducia come obiettivo di ogni riforma è stata di recente sottolineata dalla prof.ssa Marta Cartabia, anch'essa già Presidente della Corte Costituzionale, la quale ha ricordato sul tema il recente lavoro del prof. Tommaso Greco, *La legge della fiducia* (anno 2021). Con specifico riguardo al diritto penale, il prof. Greco inizia il suo lavoro per una critica al machiavellismo giuridico affermando: *“la fiducia attende un suo spazio dentro il diritto, e nel farlo reclama il suo diritto”*.

Nel rapporto tributario, la fiducia trova il suo spazio? Questa riforma non potrà che avere questo metro di valutazione. Eppure, in particolare nel dibattito sul progetto di riforma delle sanzioni amministrative e penali tributarie, già nella stampa si riflette un confronto che sembra riassumibile ancora una volta nei due termini che si propongono contrapposti: fiducia contro diritto.

Non è così, o non dev'essere così. Dall' <<utopia>> occorre passare alla <<protopia>>: la fiducia sempre più dentro il diritto. Anche in questo modo mi pare di poter ricordare nuovamente il fondatore della sezione ligure dell'ANTI, il prof. Gianni Marongiu che addirittura auspicava, dopo l'esperienza di Governo, che si potesse raggiungere tra i cittadini una sensazione tale di fiducia verso l'Erario da poter superare il nome di “tributo” per sostituirlo con quello di “contributo fiscale”.

Buon anno giudiziario a tutti.

Il Presidente Sezione Liguria dell'Associazione Nazionale Tributaristi Italiani
Avv. Andrea BODRITO