



Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado  
della Liguria

*Presidente Alberto Cardino*



*Inaugurazione Anno Giudiziario 2023*

*Sala delle Grida del Palazzo della Borsa*  
*30 marzo 2023*

# Programma degli interventi

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 Comandante Regionale per la Liguria della Guardia di Finanza Gen. D. Rosario MASSINO
4. Intervento della Vice Presidente della Camera di Commercio di Genova Dott.ssa Paola NOLI
5. Intervento della Direttrice Regionale dell'Agenzia delle Entrate per la Liguria Dott.ssa Luisa GIORDANO
6. Intervento del Delegato della Direzione Liguria, Piemonte e Valle d'Aosta dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli Dott. Davide AIMAR
7. Intervento del Garante del Contribuente della Liguria Dott. Giovanni SOAVE
8. Intervento del Delegato dell'Ordine degli Avvocati di Genova Prof. Avv. Antonio LOVISOLO
9. Intervento del Vice Presidente dell'Ordine dei Commercialisti ed Esperti Contabili di Genova Dott. Stefano LUNARDI
10. Intervento del Presidente Sezione Liguria dell'Associazione Magistrati Tributaristi Avv. Marina CELLE
11. Intervento del Delegato dell'Unione Giudici Tributaristi Avv. Doriana CHIANESE
12. Intervento del Presidente Sezione Liguria dell'Associazione Nazionale Tributaristi Italiani Avv. Andrea BODRITO
13. Intervento del Presidente dell'Associazione dei Master in Diritto Tributario Avv. Stefano BETTI

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

**Dott. Alberto CARDINO**

Autorità, Signore e Signori, Colleghi, Gentili Ospiti,

Desidero rivolgere un sincero ringraziamento a Voi tutti per la partecipazione a questa sobria cerimonia celebrativa che costituisce non solo l'occasione per monitorare l'andamento della Giustizia tributaria nella nostra regione ed anche per fornire qualche spunto di riflessione, senza limiti di carattere geografico, sulla nostra Giurisdizione. Questo, infatti, è anche un gradito momento di incontro tra i Giudici tributari della regione e gli altri operatori che contribuiscono, tutti, al buon andamento della Fiscalità e della Giurisdizione tributaria: Mondo professionale; appartenenti all'Amministrazione Finanziaria ed al Corpo della Guardia di Finanza.

Nel contempo, lungi dall'essere un evento celebrativo formale e solenne, nella pur sintetica esposizione di tematiche e problemi, questa Inaugurazione ambisce a rivolgere a tutti i Cittadini un messaggio di conoscenza e un segno di trasparenza del sistema della Giustizia tributaria. Essa, trattando del fondamentale rapporto tra esigenze dell'Erario e diritti del Contribuente, da sempre costituisce uno dei punti nodali di ogni Stato di diritto; di qualunque tempo e sotto ogni sole. Non a caso, la recente riforma della Giurisdizione tributaria<sup>1</sup>, pur con delle ombre che non potranno essere sottaciute, costituisce un chiaro segno dell'importanza che il legislatore, raccogliendo istanze da molto tempo rivoltegli, ha finalmente riconosciuto a questo settore dell'Amministrazione della Giustizia.

Ancora una volta, questa cerimonia si svolge 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

---

<sup>1</sup> L. 31.8.2022, n. 130 e successive modificazioni. D'ora in poi: Riforma.

consentito.

Passiamo ora alla nuda e sintetica esposizione delle cifre concernenti la giustizia tributaria della regione nell'anno 2022, iniziando, per il primo grado di giudizio, dal Ponente e procedendo man mano verso il Levante; per poi concludere con il grado di appello.

Va premesso che il 2022 ha visto il ritorno alle modalità usuali di celebrazione delle udienze, secondo il rito ordinario di cui al d.lgs 31.12.1992, n. 546. Ciò dopo il lungo periodo emergenziale caratterizzato, a seconda delle scelte processuali delle parti, dalla decisione “allo stato degli atti”, dal contraddittorio cartolare e dalle udienze a distanza (U.A.D.). In particolare, la U.A.D., al momento della sua introduzione, precedente il periodo pandemico, rappresentò quasi una scommessa sperimentale per il legislatore<sup>2</sup>. In tale momento nessuno di noi avrebbe immaginato quale sarebbe stata la sua concreta utilità in un periodo nel quale i contatti personali e gli spostamenti erano fortemente compromessi, se non addirittura vietati. 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. Non a caso, come vedremo, la Riforma ha istituzionalizzato e reso ordinaria la U.A.D. per determinati tipi di procedimento.

Tornando all'andamento della Giustizia tributaria nella nostra regione, va sottolineato il forte incremento delle sopravvenienze in primo grado. Ciò, in linea con l'aumento segnalato a livello nazionale, dove, nel corso del 2022, si è registrata una maggiore complessiva sopravvenienza in primo grado del 55% nel 2022, rispetto al 2021.

In particolare, la Corte di Giustizia tributaria di primo grado di Imperia ha visto un incremento delle controversie sopravvenute dalle 158 del 2021 alle 293 del 2022 (+ 85%); la Corte di Savona dalle 240 del 2021 alle 309 del 2022 (+ 29%); la Corte di Genova dalle 925 del 2021 alle 1662 del 2022 (+ 80%) e la Corte della Spezia dalle 205 del 2021 alle 555 del 2022 (+ 170%).

---

<sup>2</sup> La U.A.D. venne introdotta dall'art. 16, comma 4, d.l. 23.10.2018, n. 119, convertito, con modificazioni, dalla l. 17.12.2018, n. 136, con decorrenza 24.10.2018.

Mediamente oltre l'84,5% in più rispetto al 2021, dato persino superiore a quello registrato a livello nazionale e sopra esposto.

Trattasi di tendenza non ancora visibile nel secondo grado, dove la Corte di Giustizia tributaria di secondo grado della Liguria ha visto un modesto incremento delle sopravvenienze, dal 2021 al 2022, pari al 7% mentre, a livello nazionale, si è avuto addirittura un complessivo calo nel 2022 degli appelli presentati, pari al 4,4%. La progressione delle sopravvenienze, inevitabilmente, produrrà i suoi effetti nel secondo grado in futuro, quando l'onda lunga del maggior numero di ricorsi in primo grado si infrangerà sulle sponde dell'appello.

L'incremento delle sopravvenienze in primo grado deve essere visto con una certa preoccupazione, stante l'inevitabile incremento dei tempi di definizione dei processi che ciò comporta. A ciò aggiungasi che non è ancora prevedibile la dimensione del contenzioso relativo al riconoscimento, nel periodo emergenziale, di forti detrazioni di imposta quali incentivi per interventi edilizi di vario genere (*bonus*).

Venendo allo smaltimento degli affari correnti, esso non risente ancora, se non in minima parte, del forte incremento delle sopravvenienze del 2022, posto che ogni Corte procede, salvo casi particolari (es. sospensive cautelari accolte<sup>3</sup>), a smaltire gli affari pendenti privilegiando quelli di più remota iscrizione.

Nel loro complesso, le quattro Corti di Giustizia tributarie di primo grado della Liguria hanno smaltito esattamente il 100% dei ricorsi pervenuti, evitando quindi un incremento delle pendenze (in sostanza, ad ogni ricorso pervenuto è corrisposto un ricorso deciso), e superando il tasso medio nazionale di tutte le Corti di primo grado, che ha visto uno smaltimento annuale delle controversie, pari al 93%<sup>4</sup>.

Nel dettaglio, la Corte di Giustizia tributaria di primo grado di Imperia ha definito 194 controversie a fronte di 293 sopravvenienze. Il tasso di smaltimento dei ricorsi introdotti nel 2021 è stato quindi del 66%, con una risalita della pendenza nel 2022 da 453 controversie a 552 controversie. Si nota quindi una controtendenza rispetto all'efficace e

---

<sup>3</sup> Art. 47, comma 6, d.lgs. 31.12.1992, n. 546.

<sup>4</sup> Vedi Tabella allegata, pag. 12.

costante smaltimento delle pendenze negli anni precedenti il 2022. Ciò è da porsi in correlazione con le difficoltà logistiche affrontate dalla Corte a seguito della lunga indisponibilità dei locali dovuti all'adeguamento antisismico ed anche al limitato numero di Giudici presenti (sette, compreso il Presidente, a fronte dei dodici previsti dal d.m. 11.4.2008).

La Corte di Giustizia tributaria di primo grado di Savona ha definito 365 controversie a fronte di 309 sopravvenienze. Il tasso di smaltimento dei ricorsi introdotti nel 2022 è stato quindi del 118%, con una discesa della pendenza nel 2022 da 355 controversie a 299 controversie.

La Corte di Giustizia tributaria di primo grado di Genova ha definito 1636 controversie a fronte di 1662 sopravvenienze. Il tasso di smaltimento dei ricorsi introdotti nel 2022 è stato quindi del 98%, con un lievissimo aumento della pendenza nel 2022 da 988 controversie a 1014 controversie.

La Corte di Giustizia tributaria di primo grado della Spezia ha definito 606 controversie a fronte di 555 sopravvenienze. Il tasso di smaltimento dei ricorsi introdotti nel 2022 è stato quindi del 109%, con una discesa della pendenza nel 2022 da 323 controversie a 272 controversie.

Veniamo ora al grado di appello.

La Corte di Giustizia tributaria di secondo grado della Liguria ha smaltito il 133% dei ricorsi pervenuti, diminuendo così la pendenza complessiva (in sostanza, sono stati decisi 1,33 ricorsi per ogni ricorso pervenuto), e ponendosi in linea con il tasso medio nazionale di smaltimento di tutte le Corti di secondo grado, pari al 134%<sup>5</sup>.

Infatti, nel corso dell'anno 2022 sono pervenuti 987 appelli, e ne sono stati definiti 1313, il che ha permesso di ridurre il contenzioso pendente da 2776 controversie a 2450. Il decremento delle pendenze, oltre all'impegno costante dei giudici e del personale amministrativo, è legato anche al costante decremento delle sopravvenienze da qualche

---

<sup>5</sup> Vedi Tabella allegata, pag. 13.

anno a questa parte, salvo l'ultimo<sup>6</sup>.

I dati relativi alle udienze segnalano una netta prevalenza dell'udienza pubblica rispetto alla camera di consiglio (nell'ordine complessivo dell'86%, con una punta del 95% circa per la Corte di Imperia)<sup>7</sup>. 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. Come già detto, però, per udienza pubblica di discussione si intende anche quella trattata con la modalità da remoto e, per la parte del 2022 ancora interessata dal regime emergenziale, anche quella trattata "allo stato degli atti" e con contraddittorio cartolare<sup>8</sup>.

Il numero medio, a livello regionale complessivo, dei procedimenti trattati in ogni udienza (sia pubblica che in camera di consiglio) è stato pari a 11,34.

Nel corso del 2022 – si fa qui riferimento a tutte le Corti, di primo e di secondo grado, della regione Liguria - sono pervenute 1267 richieste di sospensione<sup>9</sup>, in netto aumento rispetto alle 609 pervenute nel 2021. L'improvvisa impennata delle richieste cautelari risente, probabilmente, delle precedenti sospensioni dell'esecuzione legate al regime emergenziale ed è in linea, non a caso, con i numeri precedenti tale regime. Infatti, nel 2020 erano giunte 775 richieste di sospensione. Mentre, *ante*-pandemia, nel 2019 ne erano giunte 1045; nel 2018, 1246 e nel 2017, 1148.

Sinteticamente, a livello regionale, il numero di istanze di sospensione accolte è inferiore al numero di quelle respinte (36,59% accolte; 63,41% respinte). In termini di valore della causa tale rapporto viene sostanzialmente confermato, con un accoglimento delle istanze corrispondente al 41,13% del valore globale delle controversie interessate ed un rigetto corrispondente al 58,87%. Il valore globale delle sospensive richieste è pari ad € 326.385.085,52<sup>10</sup>.

---

<sup>6</sup> 987 appelli pervenuti nel 2022, 922 nel 2021, 1070 nel 2020, 1202 nel 2019, 1270 nel 2018, 1643 nel 2017, 2264 nel 2016, 2154 nel 2015.

<sup>7</sup> Vedi Tabella allegata, pag. 16.

<sup>8</sup> Art. 27, d.l. 28.10.2010, n. 137, convertito, con modificazioni, dalla l. 18.12.2020, n. 176.

<sup>9</sup> Vedi Tabella allegata, pag. 15.

<sup>10</sup> Vedi Tabella allegata, pag. 15.

Come si è accennato poc'anzi, il 2022 è stato caratterizzato dal varo, atteso da molti anni e sempre rimandato, della riforma della Giustizia tributaria. Deve salutarsi, complessivamente, con favore il definitivo passaggio ad un sistema fondato sul giudice professionale<sup>11</sup>, reclutato al termine di un pubblico concorso per esami, con prove scritte ed orali. La Riforma, quindi, parifica, finalmente, lo *status* del nuovo Magistrato tributario (così definito dalla Riforma, per distinguerlo dal Giudice tributario; cioè dal giudice attualmente in servizio e proveniente dalle “vecchie” Commissioni tributarie<sup>12</sup>) a quello del Giudice appartenente agli altri plessi giurisdizionali.

Il sistema concorsuale per esami e l'istituzione di una figura dedita a tempo pieno all'esercizio della funzione giudiziaria tributaria garantisce, almeno sulla carta, le migliori condizioni possibili per lo svolgimento di un compito così delicato. Nel contempo, il superamento del carattere onorario della funzione comporta che il futuro Magistrato tributario, impegnato in via esclusiva nell'espletamento del suo servizio, potrà godere finalmente di un trattamento retributivo adeguato. Il che, oltre a costituire garanzia del miglior adempimento dei doveri dell'ufficio, non può che corroborare l'indipendenza e l'autonomia del Magistrato tributario, contribuendo a rafforzare il sentimento di appartenenza al sistema-Giustizia nel suo complesso. La dedizione e l'impegno profusi, sino ad oggi, da parte dei vecchi “Giudici tributari”, alla luce dei compensi del tutto inadeguati rispetto alla difficoltà dell'incarico e della inevitabile coesistenza con altra occupazione principale, hanno rappresentato una sorta di volontariato laico, cui credo tutti debbano guardare con rispetto e gratitudine.

A proposito della Riforma, peraltro, non possono sottacersi le perplessità di ordine costituzionale derivanti dal 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. M.E.F. che, pur tuttavia, conserva la padronanza logistica delle dotazioni degli uffici giudiziari tributari, la gestione dei sistemi informatici del processo tributario telematico (P.T.T.) e la

---

<sup>11</sup> Le Corti di Giustizia tributaria, di primo e di secondo grado, con competenza territoriale eguale a quella delle “vecchie” Commissioni tributarie.

<sup>12</sup> Art. 1-*bis*, d.lgs. 31.12.1992, n. 545.

supremazia gerarchica sul personale amministrativo che vi è addetto. Di certo, ben più consona alla terzietà propria della funzione giurisdizionale sarebbe stato l'inquadramento del nuovo plesso giurisdizionale nell'ambito della Presidenza del Consiglio dei Ministri (come avviene per il Giudice amministrativo e per il Giudice contabile) o del Ministero della Giustizia.

L'organico complessivo delle future Corti sarà composto da 576 unità<sup>13</sup>, destinate ad affiancarsi alle figure degli attuali Giudici tributari, la cui cessazione dal servizio è stata anticipata dagli originari 75 anni a 70 anni<sup>14</sup>. Durante tale periodo i nuovi Magistrati tributari svolgeranno un tirocinio formativo presso le Corti, partecipando anche all'attività giurisdizionale collegiale<sup>15</sup>.

Il dimensionamento del ruolo organico a regime desta qualche perplessità, considerando che il numero delle sentenze emesse dagli attuali organi della Giustizia tributaria, a livello nazionale, nel corso del 2022, è stato complessivamente pari a 190.441. Il che, diviso per il numero di Magistrati tributari di ruolo comporterebbe una produttività annuale pari ad oltre circa 331 sentenze. Dato che appare decisamente ottimistico.

Particolare attenzione dovrà essere posta nella distribuzione degli organici sul territorio. Non può sottacersi 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 utenza<sup>16</sup>.

Il nuovo Magistrato tributario dovrà essere in possesso, quale requisito per l'ammissione al concorso, della laurea in giurisprudenza o della laurea magistrale in scienza dell'economia o in scienze economico-aziendali<sup>17</sup>. Ciò, in pratica, ha esteso anche ai dottori commercialisti e agli esperti contabili l'accesso alla carriera di Magistrato tributario.

---

<sup>13</sup> 448 per le Corti di primo grado e 128 per le Corti di secondo grado. Art. 1-*bis*, comma 3, d.lgs. 31.12.1992, n. 545.

<sup>14</sup> Art. 11, comma 2, d.lgs. 545/1992.

<sup>15</sup> Art. 4- *quinquies*, d.lgs. 545/1992.

<sup>16</sup> Vedi Tabella Allegata, pag. 14.

<sup>17</sup> Art. 4-*bis*, d.lgs. 545/1992.

L'ampliamento della platea a tali figure ha registrato alcuni dissensi, a mio parere ingiustificati. La specialità della materia tributaria esige una preparazione non limitata alle sole materie giuridiche classiche – basti vedere l'elenco delle prove orali di esame<sup>18</sup> - e, del resto, ogni giudice tributario è ben consapevole di quanto sia prezioso l'apporto concreto fornito dai dottori commercialisti; specialmente nelle controversie che presentano problematiche solitamente estranee al *background* culturale del laureato in giurisprudenza.

Rimane il fatto che la caratterizzazione della nuova figura del magistrato tributario esclude il suo accesso alle funzioni di legittimità, nella Corte di cassazione o nella Procura generale presso la stessa Corte. Accesso, del resto, non previsto dalla Riforma, la quale concerne unicamente la Giurisdizione tributaria di merito.

Anche tale limitazione di carriera ritengo abbia contribuito a distogliere gli appartenenti alla Magistratura ordinaria – già Giudici tributari in esercizio ed infrasesantenni - dall'opzione del transito verso la nuova funzione di Magistrato tributario, sulla quale la Riforma aveva puntato (anche per i magistrati amministrativi, contabili e militari)<sup>19</sup>.

Altra remora al transito al nuovo plesso giurisdizionale tributario è costituita dalla perdurante incertezza sullo *status* complessivo del nuovo Magistrato tributario, nonostante la parificazione retributiva alla situazione del magistrato appartenente all'Autorità Giudiziaria Ordinaria<sup>20</sup>. Parificazione che, invece, ha funzionato addirittura da disincentivo per il transito alla Giurisdizione tributaria dei magistrati amministrativi e contabili.

Fatto sta che, a fronte dei 100 nuovi Magistrati tributari provenienti dagli altri plessi giurisdizionali, previsti dalla Riforma, solo in 37 (trentasette, poi ridotti a 36 per una rinuncia) hanno formulato la relativa domanda; la gran parte dei quali proveniente dalla Magistratura ordinaria.

Ciò ha costretto il legislatore a prorogare di un anno i termini di cessazione dal servizio dei Giudici tributari attualmente in carica<sup>21</sup>, già ridotto dagli originari 75 anni a 70 anni,

---

<sup>18</sup> Art. 4, comma 4, d.lgs. 545/1992.

<sup>19</sup> Art. 1, comma 4, Riforma.

<sup>20</sup> Art. 13-*bis*, comma 1, d.lgs. 545/1992.

<sup>21</sup> Art. 3, comma 6, d.l. 29.12.2022, convertito, con modificazioni, dalla l. 24.2.2023, n. 14.

con un regime di “*decalage*” per i magistrati ultrasettantenni<sup>22</sup>, senza il quale vi sarebbe stato uno svuotamento improvviso delle Corti di giustizia tributaria, soprattutto nelle figure direttive e semidirettive, tale da pregiudicarne il funzionamento, in attesa dei nuovi immessi nella funzione.

Proprio il regime transitorio dal vecchio al nuovo sistema pare essere uno dei punti più deboli della Riforma, penalizzando eccessivamente i “vecchi” Giudici tributari rispetto ai “nuovi” Magistrati tributari – anche sotto il profilo retributivo - e formulando previsioni eccessivamente ottimistiche sul perfezionamento delle procedure concorsuali per l'immissione in servizio dei nuovi Magistrati tributari.

La Riforma ha toccato solo formalmente uno degli aspetti più problematici del processo tributario, rappresentato dalla fase di legittimità che, a tutt'oggi, è quella che determina il turno di tempo più esteso per la definizione di ogni processo tributario che si dipani sino alla Corte di cassazione. Il che dipende dalla fortissima pendenza che grava sulla Sezione della Corte di cassazione addetta alla definizione delle controversie tributarie; pendenza che, pur essendo diminuita del 10,3% dal 2021 al 2022 (diminuzione dovuta sia ad un aumento della produttività della Sezione, che alla definizione agevolata di cui al d.l. 22.10.2016, n. 193, e della l. 4.10.2019, n. 118), continua ad essere estremamente gravosa<sup>23</sup>.

È stata quindi istituita<sup>24</sup> una Sezione civile specializzata per le controversie tributarie, ma tale previsione, almeno al momento, è più nominalistica che sostanziale posto che, in precedenza, la Quinta Sezione civile, istituita con provvedimento del Primo Presidente<sup>25</sup>, già era destinata in via esclusiva a tale contenzioso.

Un giudizio positivo verso la Riforma deve essere, invece, rivolto con riferimento alla previsione della competenza monocratica, in primo grado, per le controversie di valore sino ad € 3.000,00<sup>26</sup>; limite poi innalzato ad € 5.000,00<sup>27</sup>. Controversie che, allo stato, rappresentano più della metà del contenzioso pendente davanti alle Corti di giustizia

---

<sup>22</sup> Art. 8, comma 1, Riforma.

<sup>23</sup> Al 31 dicembre 2022, le pendenze davanti alla Corte di cassazione ammontano a 44.935 procedimenti.

<sup>24</sup> Art. 3, Riforma.

<sup>25</sup> Decreto 19.6.1999, n. 61.

<sup>26</sup> Art. 4-*bis*, d.lgs. 546/1992.

<sup>27</sup> Art. 40, comma 2, d.l. 24.2.2023, n. 13, in corso di conversione, applicabile ai ricorsi notificati dall'1.7.2023.

tributaria e che, in tal modo, è presumibile possano essere definite con ancor maggiore celerità.

Va sottolineato che le udienze pubbliche di discussione per tal fatta di controversie saranno celebrate, salvo motivata richiesta di parte, mediante il ricorso alla U.A.D; come pure le udienze di sospensione cautelare, sia in primo che in secondo grado<sup>28</sup>.

Nel complesso, la Riforma ha voluto agevolare il ricorso alla U.A.D., semplificando le formalità per la relativa richiesta. La previsione della competenza monocratica per le controversie di valore sino ad € 5.000,00 comporterà, di fatto, che la U.A.D. diventerà, in primo grado, la più comune forma di celebrazione delle udienze pubbliche di discussione.

Rimangono ancora delle perplessità – sollevate dalla dottrina - legate al fatto che un'udienza di discussione pubblica sia, in realtà, preclusa all'accesso del pubblico; ritenuto essenziale, anche per le udienze delle allora Commissioni tributarie, dalla Corte costituzionale<sup>29</sup>

Peraltro, è parere dello scrivente che la limitazione alle sole parti del *link* di accesso alla U.A.D., prevista dalla normativa di attuazione<sup>30</sup>, potrebbe essere rivista e il medesimo *link* essere oggetto di ostensione pubblica sulla pagina *web* della Corte di giustizia tributaria interessata; in tal modo superando le perplessità relative all'assenza di pubblicità delle udienze di discussione.

Ulteriore profilo positivo della Riforma si ravvisa nella previsione della testimonianza scritta, fonte di prova che può contribuire al miglior accertamento dei fatti in quei casi in cui il ricorso alla mera prova documentale si riveli insufficiente alla comprensione della situazione del contribuente<sup>31</sup>.

La miglior puntualizzazione dell'onere probatorio cui è sottoposta l'Amministrazione finanziaria e del suo contenuto<sup>32</sup>, pur variamente interpretata dalla dottrina, rappresenta, per chi scrive, un approdo positivo della Riforma.

---

<sup>28</sup> Art. 16, comma 4, d.l. 119/2018, come modificato dall'art. 4, comma 4, Riforma.

<sup>29</sup> Corte cost. 9.2.1989, n. 50.

<sup>30</sup> Art. 3, comma 2, ultimo periodo, d.m. 46 dell'11.11.2020.

<sup>31</sup> Art. 7, comma 4, d.lgs. 546/1992.

<sup>32</sup> Art. 7, comma 5-*bis*, d.lgs. 546/1992.

Ed infine, giunti al termine di questa breve introduzione, mi piace rallegrarmi con Voi, dopo quattro anni di attesa - scanditi da ansie, timori e frustrazione – per la possibilità di celebrare, nuovamente, l’Inaugurazione dell’Anno giudiziario tributario in presenza. Senza il filtro di apparecchiature tecnologiche che, sebbene rivelatesi indispensabili nel lungo periodo pandemico e ormai facenti parte a pieno titolo del nostro lavoro presente e futuro, non consentono di ricreare l’emozione, la partecipazione e, lasciatemelo dire, la gioia del vedersi, del parlarsi, dell’ascoltarsi l’uno di fronte all’altro; l’uno vicino all’altro.

E, nella speranza che nulla abbia più ad allontanarci, dichiaro ufficialmente aperto l’Anno Giudiziario Tributario 2023.

Genova, 30 marzo 2023

Il Presidente della Corte di Giustizia Tributaria

Dott. Alberto CARDINO

## DATI STATISTICI ANNO 2022

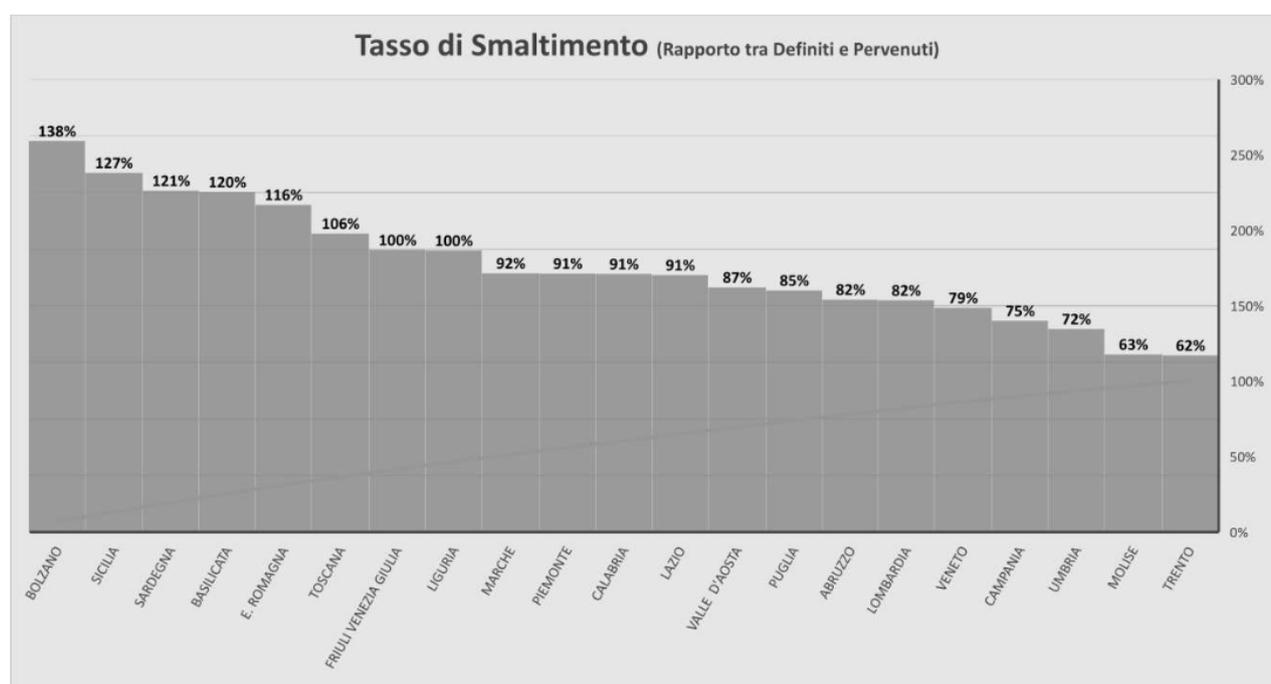
### Corti di Giustizia Tributaria di primo grado

#### Numero ricorsi pervenuti – definiti – tasso di smaltimento

CTP GENOVA	<b>1.663</b>	<b>1.637</b>	<b>98%</b>
CTP IMPERIA	<b>293</b>	<b>194</b>	<b>66%</b>
CTP LA SPEZIA	<b>555</b>	<b>610</b>	<b>110%</b>
CTP SAVONA	<b>309</b>	<b>365</b>	<b>118%</b>

#### Tasso medio di smaltimento nazionale

	Pervenuti	Definiti	Tasso nazionale
<b>TOTALI</b>	<b>145.972</b>	<b>135.302</b>	<b>93%</b>

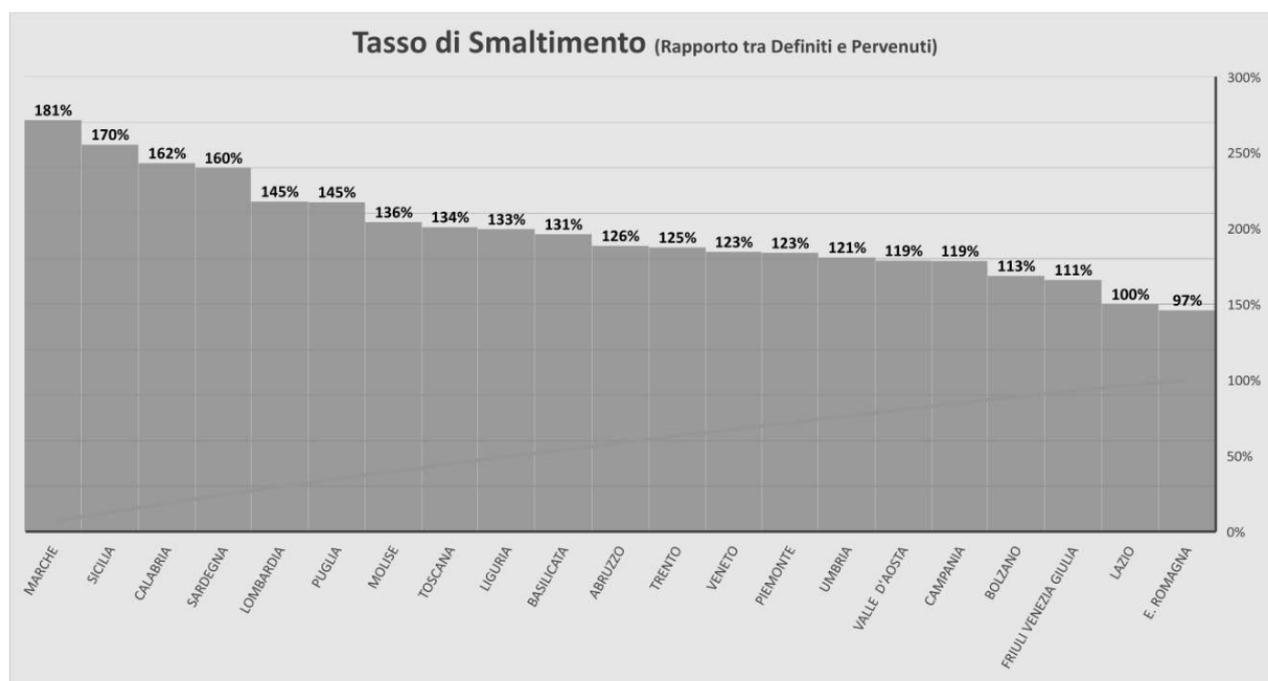


## DATI STATISTICI ANNO 2022

Corti di Giustizia Tributaria di secondo grado

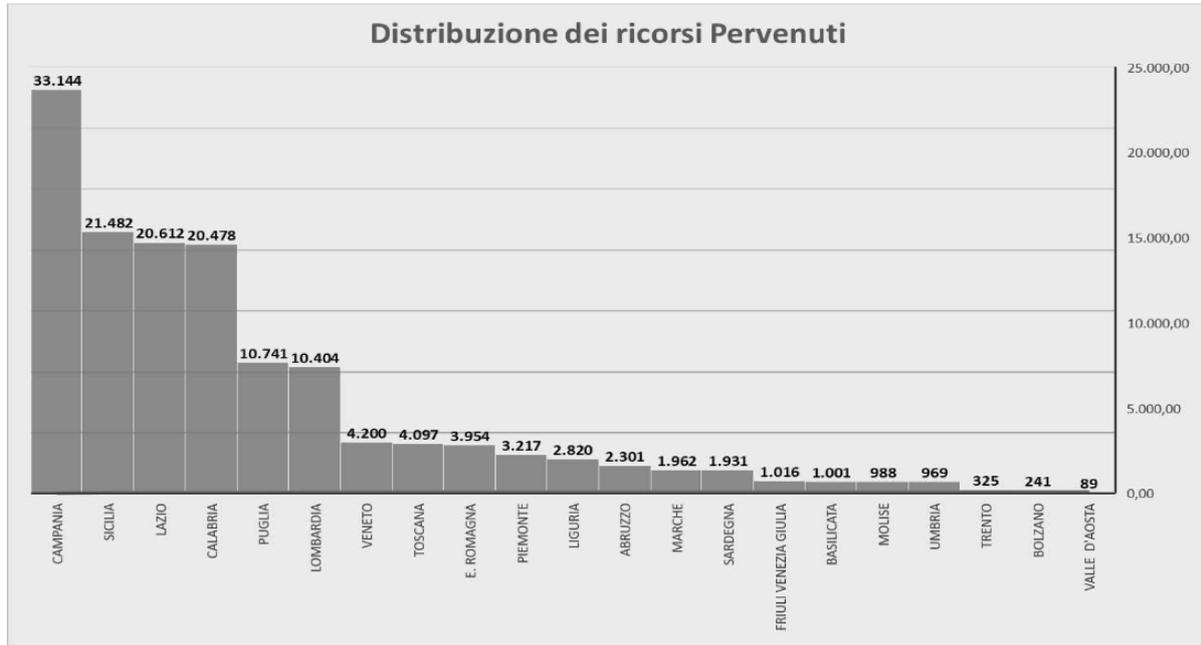
Numero appelli pervenuti – definiti – tasso di smaltimento

SEDI REGIONALI	PERVENUTI	DEFINITI	TASSO DI SMALTIMENTO (Definiti/Pervenuti)
<b>ABRUZZO</b>	<b>653</b>	<b>821</b>	<b>126%</b>
<b>BASILICATA</b>	<b>409</b>	<b>535</b>	<b>131%</b>
<b>BOLZANO</b>	<b>88</b>	<b>99</b>	<b>113%</b>
<b>CALABRIA</b>	<b>2.584</b>	<b>4.188</b>	<b>162%</b>
<b>CAMPANIA</b>	<b>7.060</b>	<b>8.408</b>	<b>119%</b>
<b>E. ROMAGNA</b>	<b>1.785</b>	<b>1.739</b>	<b>97%</b>
<b>FRIULI VENEZIA GIULIA</b>	<b>363</b>	<b>402</b>	<b>111%</b>
<b>LAZIO</b>	<b>6.750</b>	<b>6.752</b>	<b>100%</b>
<b>LIGURIA</b>	<b>987</b>	<b>1.313</b>	<b>133%</b>
<b>LOMBARDIA</b>	<b>4.006</b>	<b>5.817</b>	<b>145%</b>
<b>MARCHE</b>	<b>926</b>	<b>1.676</b>	<b>181%</b>
<b>MOLISE</b>	<b>324</b>	<b>441</b>	<b>136%</b>
<b>PIEMONTE</b>	<b>1.075</b>	<b>1.318</b>	<b>123%</b>
<b>PUGLIA</b>	<b>2.862</b>	<b>4.148</b>	<b>145%</b>
<b>SARDEGNA</b>	<b>800</b>	<b>1.280</b>	<b>160%</b>
<b>SICILIA</b>	<b>6.934</b>	<b>11.806</b>	<b>170%</b>
<b>TOSCANA</b>	<b>1.504</b>	<b>2.015</b>	<b>134%</b>
<b>TRENTO</b>	<b>60</b>	<b>75</b>	<b>125%</b>
<b>UMBRIA</b>	<b>306</b>	<b>369</b>	<b>121%</b>
<b>VALLE D'AOSTA</b>	<b>26</b>	<b>31</b>	<b>119%</b>
<b>VENETO</b>	<b>1.549</b>	<b>1.906</b>	<b>123%</b>
	<b>41.051</b>	<b>55.139</b>	<b>134%</b>



## DATI STATISTICI ANNO 2022

### Corti di Giustizia Tributaria di primo grado Distribuzione dei ricorsi pervenuti



In evidenza come numero più alto di ricorsi pervenuti nelle Commissioni Tributarie Provinciali le Regioni di Campania, Sicilia, Lazio e Calabria.

## Monitoraggio andamento della giustizia tributaria

Dati elaborati il 15/03/2023 da base dati della Direzione della Giustizia Tributaria

Pervenuti, definiti, pendenti dal 01/01/2022 al 31/12/2022								
	Controversie pendenti al 31/12/2021	Controversie pervenute nel periodo	di cui, proponente:		Controversie decise nel periodo	di cui, proponente:		Controversie pendenti al 31/12/2022
			Contribuente	Ufficio		Contribuente	Ufficio	
CGT 1 gr. GENOVA	988	1.662	1.661	1	1.636	1.636	0	1.014
CGT 1 gr. IMPERIA	453	293	293	0	194	194	0	552
CGT 1 gr. LA SPEZIA	323	555	555	0	606	605	1	272
CGT 1 gr. SAVONA	355	309	309	0	365	365	0	299
CGT 2 gr. LIGURIA	2.776	987	661	326	1.313	740	573	2.450
<b>Totale</b>	<b>4.895</b>	<b>3.806</b>	<b>3.479</b>	<b>327</b>	<b>4.114</b>	<b>3.540</b>	<b>574</b>	<b>4.587</b>

Pronunce emesse dal 01/01/2022 al 31/12/2022					
	Tipo di pronuncia				Totale
	Sentenza	Decreto presidenziale	Ordinanza presidenziale	Ordinanza collegiale	
CGT 1 gr. GENOVA	1.380	17	0	13	1.410
CGT 1 gr. IMPERIA	175	14	0	0	189
CGT 1 gr. LA SPEZIA	543	11	0	3	557
CGT 1 gr. SAVONA	356	4	0	1	361
CGT 2 gr. LIGURIA	952	147	4	48	1.151
<b>Totale</b>	<b>3.406</b>	<b>193</b>	<b>4</b>	<b>65</b>	<b>3.668</b>

Dati relativi alle istanze di sospensione per il periodo dal 01/01/2022 al 31/12/2022											
	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	574	67.621.640,87	341	131	38,42	35.199.398,86	75,37	210	61,58	11.502.074,39	24,63
CGT 1 gr. IMPERIA	118	128.019.745,92	73	14	19,18	2.532.311,03	2,04	59	80,82	121.514.596,26	97,96
CGT 1 gr. LA SPEZIA	251	46.204.516,98	173	45	26,01	49.482.633,99	63,31	128	73,99	28.680.027,78	36,69
CGT 1 gr. SAVONA	153	13.842.284,86	105	53	50,48	4.068.563,99	40,28	52	49,52	6.032.137,66	59,72
CGT 2 gr. LIGURIA	171	70.696.896,89	106	49	46,23	30.113.027,9	83,28	57	53,77	6.046.298,09	16,72
<b>Totale</b>	<b>1.267</b>	<b>326.385.085,52</b>	<b>798</b>	<b>292</b>	<b>36,59</b>	<b>121.395.935,77</b>	<b>41,13</b>	<b>506</b>	<b>63,41</b>	<b>173.775.134,18</b>	<b>58,87</b>

<b>Dati relativi alle udienze per il periodo dal 01/01/2022 al 31/12/2022</b>					
	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	2.128	150	14,19	1.909	89,7%
CGT 1 gr. IMPERIA	426	59	7,22	404	94,8%
CGT 1 gr. LA SPEZIA	981	98	10,01	702	71,6%
CGT 1 gr. SAVONA	549	49	11,20	499	90,9%
CGT 2 gr. LIGURIA	1.461	133	10,98	1.263	86,4%
<b>Totale</b>	<b>5.545</b>	<b>489</b>	<b>11,34</b>	<b>4.777</b>	<b>86,1%</b>

## **Relazione del Presidente della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Imperia**

**Dott. Pierluigi STOLFI**

Nel corso del 2022 l'andamento degli affari giudiziari è stato fortemente penalizzato dalla pressoché totale indisponibilità dei locali della Corte: a partire dal 2021 e sino al 29 settembre 2022 è stato attuato un progetto di totale ristrutturazione dell'edificio per adeguamento antisismico. Il lavoro è proseguito precariamente e tra mille difficoltà in alcune stanze messe a disposizione dalla limitrofa Azienda dei Monopoli di Stato. Negli ultimi mesi è stata ricambiata l'ospitalità, accogliendo nei nostri locali tutti gli uffici della AMS. Nonostante queste difficoltà logistiche i lavori non sono mai stati interrotti, ma semplicemente ridotti.

Alla data del 31 dicembre 2022 restavano da definire 552 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. I Giudici in servizio sono sette, compreso il Presidente.

Stando ai carichi esigibili determinati in via amministrativa dal CPGT, presso la Corte di Giustizia di Imperia è sufficiente una sola Sezione con sei Giudici. Tale impostazione non risponde alle reali necessità della Corte e ne penalizza l'efficienza. In ogni caso, in ossequio alle tabelle allegate alla relazione di inizio anno per l'organizzazione ed il funzionamento delle Corti di Giustizia Tributaria, si era provveduto al congelamento della Seconda Sezione, proseguendo il lavoro con una Sezione Unica. Recentemente il CPGT ha invece mutato indirizzo, disponendo di formare due sezioni, anche con un organico molto esiguo. Ne sono derivate evidenti difficoltà organizzative.

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.

Si allega un elenco di nove sentenze che affrontano alcune problematiche particolarmente significative:

1 *Sentenza 131/2022 del 9/11/2022*

notifica a mezzo PEC - indirizzo dell'Ente emittente risultante dai registri ufficiali – necessità - esclusione

2 *Sentenza 169/2022 del 16/12/2022*

mancato deposito della ricevuta di consegna del ricorso - conseguente inammissibilità

3 *Sentenza 38/2022 del 11/03/2022*

Imposta pubblicità - cabine con insegne

4 *sentenza 373/2021 del 15.12.2021*

IMU - esenzione per Ente Religioso titolare di una RSA - non compete - assoggettamento al tributo locale

5 *Sentenza 78/2022 del 14/06/2022*

costituzione in giudizio del ricorrente entro 30 gg. - necessità a pena di decadenza

6 *Sentenza 61/2022 del 20/04/2022*

Pubblicità in aree demaniali

7 *Sentenza 161/2022 del 05/12/2022*

IMU- agevolazione 1^ casa a coniugi residenti in Comuni diversi - Diritto - Sussistenza

8 *Sentenza 57/2022 del 8/04/2022*

ricorso proposto da Società cancellata dal Registro delle Imprese - ammissibilità

*9 Sentenza 367/2021 del 30/11/2021*

accertamento con adesione in materia di TARI - previsione nel Regolamento Comunale

Il Presidente della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Imperia

Dott. Pierluigi STOLFI

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

**Dott. Raffaele DI NAPOLI**

La presente relazione concerne la gestione della amministrazione giudiziaria tributaria svolta dalla Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Genova per l'anno 2022.

Anche per il 2022 non si può che partire dai sensibili effetti conseguenti alla pandemia iniziata nel marzo 2020-2021 che, per quanto affievolitisi, hanno inciso sul lavoro della Corte in generale e, particolarmente, sullo smaltimento degli arretrati con una procedura tributaria attuata con le udienze da remoto mediante il ricorso ad una tecnologia innovativa, seppur eccessivamente formalistica.

In tal modo, comunque, si è proceduto, prima del normale svolgimento delle udienze in presenza, a svolgere varie udienze on line per le conclusioni orali delle parti, agevolando, per vari motivi la loro effettiva partecipazione alle discussioni.

Le sezioni operative della Corte durante il 2022 sono rimaste tre.

Pertanto, nel 2022 la copertura dell'organico delle sezioni è stata ottenuta ricorrendo ad applicazioni interne, soprattutto allo scopo di alternare i collegi.

Peraltro, l'organico dei giudici, se si è ridotto di tre unità (il dr. Podestà ed i dr. Simonazzi sono andati in pensione, il primo in agosto ed il secondo in ottobre, mentre il dr. Previati è deceduto nel mese di giugno 2022), si è incrementato di n.2 presidenti di sezione, posto che il 21 novembre 2022, il dr. Goso Richard e la dr.ssa Soffio Rossella, entrambi in sovrannumero, sono stato assegnati a questa Corte e poi con il collocamento a riposo del Dr. Picozzi Maurizio, quale presidente di Corte, e la conseguente assunzione, da parte dello scrivente, del ruolo presidente facente funzione della Corte, il dr. Goso ha preso attualmente possesso, quale titolare della sezione terza e la dr.ssa Soffio in sovrannumero, sempre alla sezione terza.

Il 07.12.2022 è stato assunto in funzioni anche il dr. Baldini Mario, quale vice presidente della sezione prima.

Nel merito, il lavoro di questa Corte si è confrontato con questioni qualitativamente consistenti, sia per il valore delle vertenze (non poche di valore superiore alle €.500.000), che per la natura delle questioni giuridiche trattate (alcune innovative, specie in tema di portualità), tanto che a seguito dei provvedimenti legislativi di attenuazione della pressione fiscale in periodo pandemico, circostanza, si è verificata una contrazione delle definizioni conciliative delle cause.

Comunque, i dati statistici dimostrano che la totalità dei ricorsi depositati nel 2022 risulta essere di n.1.662 (in aumento del 55,5 % rispetto al 2021).

Anche le sentenze, i decreti e le ordinanze definitive depositate nel 2022 sono state n.1.637, con un sensibile aumento del 66,5% rispetto ai provvedimenti depositati nel 2021, così da recuperare il 7% dell'arretrato.

Si evidenzia, in punto situazione dell'arretrato, che lo stesso, attualmente, risulta essere di n.907 ricorsi pendenti al 31.12.2022 numero estremamente esiguo, come è dato di evincere ragionevolmente.

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

<b>Numero ricorsi pendenti</b>	Anni precedenti	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	Totale	
CGT 1 gr. GENOVA-Sez. 00											87	87	
CGT 1 gr. GENOVA-Sez. 01		2		5	1	10		2	2	5	167	194	
CGT 1 gr. GENOVA-Sez. 02		6	4	7	1	5	6	5	4	2	9	354	403
CGT 1 gr. GENOVA-Sez. 03		3		2		2	2	5		5	10	299	328
CGT 1 gr. GENOVA-Sez. 04									1				1
CGT 1 gr. GENOVA-Sez. 05													
CGT 1 gr. GENOVA-Sez. 06													
CGT 1 gr. GENOVA-Sez. 07													
CGT 1 gr. GENOVA-Sez. 08													
CGT 1 gr. GENOVA-Sez. 09													
CGT 1 gr. GENOVA-Sez. 10													
CGT 1 gr. GENOVA-Sez. 11													
CGT 1 gr. GENOVA-Sez. 12													
CGT 1 gr. GENOVA-Sez. 13													
CGT 1 gr. GENOVA-Sez. 14													
CGT 1 gr. GENOVA-Sez. 15													
CGT 1 gr. GENOVA-Sez. 16													
CGT 1 gr. GENOVA-Sez. 17													
CGT 1 gr. GENOVA-Sez. 18													
CGT 1 gr. GENOVA-Sez. 19													
CGT 1 gr. GENOVA-Sez. 20													
CGT 1 gr. GENOVA-Sez. non trasmessa													
CGT 1 gr. GENOVA-Sez. 99													
<b>CGT 1 gr. GENOVA</b>		<b>11</b>	<b>4</b>	<b>9</b>	<b>6</b>	<b>8</b>	<b>18</b>	<b>10</b>	<b>7</b>	<b>9</b>	<b>24</b>	<b>907</b>	<b>1.013</b>

I positivi risultati comunque conseguiti sono dovuti all'impegno dei giudici tributari (salvo sporadici casi contrari), addetti anche in più di una sezione ed in più udienze, molte delle quali anche da remoto e con i prevedibili ritardi e difficoltà di

collegamento, ma anche dal personale di segreteria, sempre solerte e competente nel sostegno all'attività dei giudici e delle udienze, specie on line, nonché nelle prolisse procedure, anche delle firme digitali.

La macchinosa procedura on line ha comportato comprensibili ritardi per il deposito delle sentenze, che hanno imposto solleciti e monitoraggi della segreteria.

Ciò, in particolare, è avvenuto per il notevole ritardo delle sentenze da parte del giudice dr. Preati le cui stesure sono state poi, anche a seguito del suo decesso, eseguite da altri giudici.

È risultata comunque positiva la fruibilità da parte dei magistrati tributari dei servizi informatici, non agevoli soprattutto per i meno giovani, anche per l'accesso ai Massimari delle CGT di secondo grado ed alla rassegna stampa delle sentenze depositate presso le CC.GG.TT., unico sistema rapido ed efficace per migliorare la conoscenza dell'interpretazioni più accreditate e recenti.

L'attività della segreteria continua a svolgersi con puntualità e professionalità, sia nei confronti dell'utenza, che nell'attività di supporto all'attività giurisdizionale, nonostante che il posto di Direttore della segreteria sia risultato coperto solo nel corso del 2022 ma con un direttore ad interim.

Si conferma quanto già segnalato in passato, sia pure con i comprensibili ritardi dovuti al consistente ricorso al lavoro da remoto:

1. Per il rilascio delle copie delle sentenze, nell'ottica di risparmio dei mezzi materiali e di miglioramento del servizio all'utenza, viene utilizzata, per modici diritti di segreteria in valori bollati, la posta elettronica. Anche con tale servizio, il termine dei cinque giorni lavorativi è stato ridotto, e, nella maggior parte dei casi, la trasmissione della sentenza avviene sollecitamente.
2. La messa a disposizione dei fascicoli allo scrivente per l'assegnazione alle sezioni avviene in tempo congruo, anche on line, per cui gli stessi vengono assegnati con tempestività e, nel rispetto dei canoni informatici e casuali, provvedendosi poi sollecitamente alla riunione di quelli connessi, appena tempestivamente segnalati o dalla segreteria o dalle parti.

3. La trasmissione dei fascicoli appellati alla CTR avviene sollecitamente e sovente in un paio di giorni dal deposito dell'appello.

L'avvio del processo telematico è ormai un dato acquisito, sia dal personale amministrativo, che da parte dei giudici, che, infine, dall'utenza senza particolari problemi, sebbene i tempi di redazione dei provvedimenti giudiziari on line, specie dei più semplici, diventano eccessivamente prolungati.

Il completamento dei fascicoli con l'inserimento dei "valori delle liti", ai fini dell'accertamento del Contributo unificato, nonché dell'emissione degli "inviti al pagamento", degli "avvisi di liquidazione-irrogazione sanzioni" e dei "ruoli esattoriali", nonché, infine, l'attività difensiva posta in essere all'instaurarsi di un contenzioso proposto dal contribuente avverso l'operazione di recupero del suddetto contributo risultano compiuti nei tempi richiesti dalle disposizioni vigenti.

Continua ad essere pubblicizzata all'esterno l'informativa sui servizi forniti dalla Commissione Tributaria, nell'ottica della massima trasparenza e vicinanza del fisco ai cittadini.

In conclusione, allo stato attuale, salvo impreviste ed imprevedibili sopravvenienze in misura cospicua per mutamenti di ordine legislativo, la riduzione dell'arretrato sarà attuata con massima efficienza.

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 Savona**

**Dott. Giovanni Claudio ZERILLI**

L'attività svolta nel 2022, nonostante la situazione epidemiologica emergenziale abbia ancora presentato criticità comuni a tutte le realtà giurisdizionali, 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 incremento dei ricorsi pervenuti rispetto l'anno precedente del 29% , si segnala un elevato livello quantitativo dell'attività d'udienza, del numero di controversie decise e della tempestività nel rispondere alle esigenze di valutazione delle istanze di sospensione cautelare. Tutto ciò peraltro manifestato nella riduzione dell'arretrato quantificato nella percentuale del 16%.

1. Il trend positivo del 2022 evidenzia infatti un numero di controversie decise pari a 365, una riduzione complessiva delle pendenze pari al 16 %, un numero di udienze pari a 49, nelle quali sono state trattate 549 controversie di cui 499 in pubblica udienza, nonché 105 istanze di sospensione cautelare decise, nonostante le perduranti carenze di personale giudicante ed amministrativo in organico .
2. Per far fronte alla situazione pandemica sono state approntate tutte le iniziative necessarie allo svolgimento delle attività giurisdizionale ed amministrativa in sicurezza applicando i disciplinari successivamente emanati.
3. A decorrere dal mese di gennaio 2022 tutte le udienze pubbliche o camerali sono state svolte a distanza, con collegamento da remoto fino ad Aprile 2022 e successivamente a fronte di richieste delle parti processuali.

4. 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, 2 Presidenti di sezione in rotazione semestrale sulle sezioni, due Vice Presidenti, e due giudici di cui uno solo in organico ed uno applicato da altra Corte sino al 30 giugno 2023.

5. Il personale amministrativo nell'ultimo biennio ha visto la drastica riduzione dell'organico ed un 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.

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

7. Si segnalano le seguenti sentenze depositate da questa Corte nel 2022:

✓ SEZIONE 1	SENTENZA	209	DEPOSITO	10.05.22
PRESIDENTE Zerilli		ESTENSORE	Icardi	

Iva - Operazioni esenti - prestazioni socio-sanitarie rese da cooperativa sociale in forza di contratti di appalto con società committenti - requisiti per fruire dell'agevolazione - art.132 n.1 lett.g) della Direttiva CE del 28.11.2006 n.112 e art.10 co.1 n.21 DPR.633/1972 - sussistenza.

Sussistono i requisiti di cui all'art.132 n. 1 lett. g) Direttiva CE n.112/2006, in combinato disposto con l'art.10 comma primo n. 21 DPR.633/72, laddove in base a contratti di appalto, una cooperativa sociale si occupi della gestione globale della struttura



✓ SEZIONE 1 SENTENZA 238 DEPOSITO 20.06.22

PRESIDENTE Zerilli ESTENSORE Icardi

Imu - Terreni edificabili - applicazione art.5 co.5 D.Lgs.504/1992 e art.13 co.3 D.L.06.12.2011 n.201 conv.in L.214/2011 - valutazione secondo il valore in comune commercio - valori determinati da deliberazione comunale riguardante le differenti zone urbanistiche - valore presuntivo dei valori approvati in delibera - possibilità di dare prova del minor valore effettivo rispetto a quello presunto - onere probatoria a carico del contribuente ai sensi art.2697 cod.civ. .

Incombe al contribuente, laddove intenda dimostrare il minor valore effettivo di terreno edificabile, rispetto a quello risultante da delibera comunale, fornire elementi di prova idonei. Tanto, in osservanza dell'art.2697 cod.civ.in tema di ripartizione dell'onere della prova.

✓ SEZIONE 1 SENTENZA 239 DEPOSITO 20.06.22

PRESIDENTE Zerilli ESTENSORE Botteri

Tari - Campeggio sul mare - riduzioni per stagionalità - non spettanti

Ai fini della determinazione della Tassa Rifiuti dovuta da campeggio sul mare, non rileva la sola stagionalità dell'attività, essendo necessario che il contribuente provi l'effettivo inutilizzo della struttura ricettiva. Ciò, in quanto il presupposto della Tassa è basato sulla occupazione o conduzione di locali a qualsiasi uso adibiti. In quanto tali ritenuti potenzialmente produttivi di rifiuti ordinari (ex art.1 comma 642 L.27.12.2013 n.147). In tal senso Cassazione sent.22756/2016.

✓ SEZIONE 1 SENTENZA 268 DEPOSITO 11.07.22

PRESIDENTE Zerilli ESTENSORE Lomazzo

Cartella di pagamento - interessi - adeguatezza della motivazione - esplicitazione analitica dei saggi applicati tempo per tempo - non necessità.

E' adeguatamente motivata la cartella di pagamento, in punto interessi di legge, anche se



costruzione, purché presentino le caratteristiche di abitazioni differenti da quelle di Categ. A /1, A/8 e A/9, spettano anche al contribuente che, pur avendo ultimata l'abitazione oltre i tre anni dalla registrazione dell'acquisto, ciò abbia fatto avvalendosi di proroga triennale dei termini di inizio a di ultimazione lavori (dal 20 agosto 2020 al 20 agosto 2023), ottenuta in base a quanto stabilito dell'art.10 comma 4, del DL.16.07.2020 n.76 conv. in L.120/2020, in materia di edilizia. Ricorrendo in tale ipotesi una causa di forza maggiore esimente dalla responsabilità per il ritardo (in tal senso Cass. Sez. V, sent.27 aprile 2016 n.8351).

Il Presidente della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Savona  
Dott. Giovanni Claudio ZERILLI

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

**Dott.ssa Maria Cristina FAILLA**

Periodo esaminato 1/7/2021 - 30/6/2022

## **Notizie sulla composizione dell'ufficio:**

La C.G.T. della Spezia è composta attualmente da 1 Presidente di Commissione ff - la sottoscritta dott.ssa M. Cristina Failla, che presiede la 1<sup>^</sup> sezione - 3 presidenti di sezione - i dottori Maurizio Caporusco, presidente della 2<sup>^</sup> sezione, e Francesco Sorrentino e Giovanni Sgambati che svolgono funzioni di Vice Presidente/giudice a latere, nonché 2 giudici (su 8 in organico) - dott. Alessandro Ranaldi e dott.ssa Anna Molino,

Nel periodo in valutazione erano ancora presenti la dott.ssa Pia Manni (nominata v. presidente di sezione della CGT 1° grado di Bologna, dove ha preso possesso il 6/11/22), il dott. Mario Baldini (nominato v. presidente di sezione della CGT 1° grado di Genova, dove ha preso possesso il 6/12/22), il dott. Vito Bertoni (dimissionario dall'8/1/2023) e il dott. Roberto Bellelli (nominato giudice della CGT 1° grado di Roma, dove ha preso possesso il 19/2/23).

Con l'ultimo Piano di Gestione, già approvato dal CPGT, sono state formate due sezioni, ciascuna composta da tre componenti.

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

## **Notizie sui flussi di lavoro:**

Nel periodo 01/07/2021 - 30/06/2022 risultano pervenuti n° 456 ricorsi, a fronte di 238 dell'anno precedente (peraltro caratterizzato dalla Pandemia da Covid 19), sono state tenute n.° 95 udienze in cui sono state trattate 627 controversie, e ne sono state decise

n° 336.

Nel decorso anno giudiziario, nonostante la ridotta presenza di Giudici in servizio, sono comunque aumentate le definizioni; è un poco diminuito il numero dei ricorsi presentati in materia doganale, che comunque risultano molto complessi sia per la copiosa legislazione tributaria vigente sull'argomento che per i numerosi coobbligati, interessati dalle pretese tributarie di cui trattasi, mentre l'aumento più significativo riguarda i ricorsi nei confronti dei Concessionari della Riscossione.

Sono stati altresì trattati e definiti complessi ricorsi in materia di tributi degli Enti locali, alcuni di consistente valore, mentre il contenzioso si sta vieppiù dirigendo su questioni formali, connesse con le modalità di notifica informatica degli avvisi di accertamento/liquidazione e dei ricorsi introduttivi delle liti.

In via generale, si può osservare che pervengono alla Commissione ricorsi di cospicuo valore economico, mentre la conciliazione extra giudiziale e, in misura minore, la mediazione hanno ridotto il numero delle controversie di modesto valore.

Sempre assai numerose sono le istanze intese ad ottenere la sospensione dell'efficacia dell'atto impugnato (206 richieste, 86 definitivamente decise), tenendosi però conto che tutte le sospensive inaudita altera parte presentate nel periodo sono state esaminate dalla sottoscritta Presidente di Commissione e provvisoriamente decise; la sospensione dell'efficacia dell'atto impugnato viene richiesta dai contribuenti anche nei casi in cui esso non costituisce titolo esecutivo per l'Ufficio Tributario impositore; l'adozione del provvedimento di questo Presidente, di trattare, unitamente alla sospensiva, anche il merito delle liti, in due separate udienze da tenersi nella stessa giornata, aveva ridotto significativamente i tempi di trattazione dei processi nel loro complesso.

Con le nuove disposizioni, questo non sarà più possibile, per cui molte udienze si duplicheranno, di fatto comportando maggiori adempimenti per la segreteria e un doppio esame delle fattispecie da parte dei relatori.

### **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 le sezioni (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.

La pendenza nel periodo è risultata pari a 462 controversie (rispetto alle 341 del periodo precedente a causa dell'aumentato numero delle sopravvenienze dovute alle controversie in materia di IMU), tuttavia i tempi di definizione sono rimasti mediamente inferiori ad un anno, atteso che tutte le sezioni stanno trattando ricorsi depositati nell'anno.

Va tenuto conto che la non coincidenza tra anno solare e anno giudiziario crea una discrasia tra i dati statistici, e che alla fine dell'anno 2021 la pendenza dell'Ufficio si era ulteriormente ridotta al n. di 323 controversie (rispetto alle 398 del 31/12/2020), rendendo questa Commissione "virtuosa" per tutti gli anni dal 2013 al 2022.

### **Sentenze più significative emesse:**

Si segnalano, infine, gli estremi delle seguenti sentenze:

1. sentenza n. 178/2021 pronunciata l'1/7/2021, in materia doganale;
2. sentenza n. 176/2021, pronunciata l'11/6/2021, in materia di recupero di costi a tassazione;
3. sentenza 144/2022 pronunciata il 2/05/2022 in materia di redditi prodotti all'estero e di rapporti tra processo tributario e processo penale;
4. sentenza 152/2022 pronunciata il 27/5/2022 in materia di fusione di immobili
5. sentenza 132/2022 pronunciata il 22/04/2022 in materia di differenza tra sponsorizzazione e pubblicità.

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

Dott.ssa Maria Cristina FAILLA

## **Intervento del Direttore dell'Ufficio di Segreteria della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Liguria**

**Dott. Gabriele SARACENO**

Il Direttore Generale delle Finanze, Dott. Giovanni Spalletta, e il Direttore della Giustizia Tributaria, Dott. Fiorenzo Sirianni, sono impossibilitati a partecipare all'inaugurazione dell'anno giudiziario tributario 2023 della Liguria; mi hanno pertanto delegato a rappresentare il Dipartimento delle Finanze in questa cerimonia.

Rivolgo a tutti i presenti, anche a nome loro, i più cordiali saluti e l'augurio di un buon lavoro per il corrente anno. Tengo a ringraziare in modo particolare il Presidente della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Liguria, il Dott. Alberto Cardino, per la professionalità e per la collaborazione che offre quotidianamente alla nostra realtà; i Presidenti delle Corti di Giustizia Tributaria di primo grado, le Autorità civili, religiose e militari presenti, le Direttrici degli Uffici di Segreteria delle Corti di Giustizia di Imperia, Genova, La Spezia e Savona. Saluto inoltre tutti i giudici della Regione, il personale amministrativo delle Corti, i rappresentanti degli ordini professionali e degli uffici impositori, il Garante del Contribuente della Liguria, Dott. Giovanni Soave. Saluti e ringraziamenti, mi preme precisare, che sono fortemente sentiti; sono infatti convinto della fondamentale importanza di tutti gli operatori della Giustizia Tributaria, i quali, confrontandosi ogni giorno con una materia di incomparabile vastità e complessità, contribuiscono alla attuazione di principi fondamentali per lo sviluppo di una società equa e ordinata, a partire da quello previsto dall'art. 53 della nostra Costituzione.

In linea generale, l'elemento caratterizzante del 2022 è stato sicuramente rappresentato dall'entrata in vigore della legge n. 130 del 31 agosto 2022, recante "*Disposizioni in materia di giustizia e di processo tributari*", pubblicata nella Gazzetta Ufficiale, Serie Generale, n. 204 del 1° settembre 2022. La riforma, intervenuta per adempiere agli impegni assunti dall'Italia con il Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza, ha lo scopo di ridurre la propensione all'impugnazione delle pronunce di merito; ridurre la propensione all'impugnazione delle pronunce di merito; istituire il ruolo della magistratura tributaria, anche allo scopo di migliorare il livello qualitativo delle sentenze, riducendo i casi di

contrasti giurisprudenziali in materia analoghe ed incidendo, da ultimo, sulla propensione all'impugnazione; ridurre i tempi di giacenza dei ricorsi in Cassazione; incrementare l'efficienza delle strutture amministrative, centrali e territoriali, a sostegno della funzione giurisdizionale tributaria.

La riforma rappresenta, quindi, un punto qualificante del PNRR, che l'ha posta tra gli obiettivi principali da perseguire nell'ambito del più ampio sistema giustizia del nostro Paese; ciò in considerazione del rilevante impatto dell'efficienza e della qualità della giurisdizione tributaria sulla fiducia degli operatori economici, anche nella prospettiva di una maggiore attrattività degli investimenti esteri.

Con specifico riguardo alla finalità di istituire la magistratura tributaria di ruolo, la legge n. 130/2022 ha individuato in complessive n. 576 unità l'organico dei magistrati da assumere mediante apposito concorso pubblico, di cui n. 448 unità presso le Corti di giustizia tributaria di primo grado e n. 128 unità presso le Corti di giustizia tributaria di secondo grado.

Di particolare interesse per il ruolo svolto dai nostri Uffici di Segreteria è invece la previsione, mirata a incrementare l'efficienza delle strutture amministrative territoriali e centrali a sostegno della funzione giurisdizionale tributaria:

- nell'ambito delle Corti di giustizia tributaria, dell'assunzione di n. 18 dirigenti – da destinare, unitamente ai 17 dirigenti già presenti nell'organico del Dipartimento, alla direzione di uno o più Uffici di segreteria – e di n. 125 unità di personale amministrativo, di cui n. 75 unità di area terza e n. 50 unità di area seconda;
- nell'ambito del Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria, dell'assunzione di n. 25 funzionari di area terza funzionali a garantire il potenziamento dei servizi presso l'organo di autogoverno della magistratura tributaria;
- nell'ambito della Direzione della giustizia tributaria, dell'istituzione di n. 2 nuovi uffici – destinati ad assicurare, rispettivamente, la gestione delle procedure concorsuali per il reclutamento dei nuovi magistrati tributari di

ruolo e lo svolgimento delle attività riguardanti lo status giuridico, di carriera ed economico del medesimo personale giudicante – e la contestuale assunzione di n. 2 dirigenti e n. 25 funzionari di area terza.

Tra le altre misure previste dalla legge n. 130/2022, si ricordano inoltre:

- l'istituzione, presso la Corte di cassazione, di una sezione civile incaricata esclusivamente della trattazione delle controversie in materia tributaria;
- l'istituzione, presso il Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria, dell'Ufficio ispettivo e dell'Ufficio del massimario nazionale;
- il migliore accesso alle banche dati della giurisprudenza tributaria, per incrementare l'uniformità delle pronunce rese in fattispecie analoghe;
- l'affidamento al giudice monocratico della definizione del giudizio di primo grado, per le controversie di valore fino a 3.000 euro (soglia incrementata a 5.000 euro dall'art. 40, comma 2, del D.L. n. 13 del 24 febbraio 2023, in corso di conversione, con riguardo ai ricorsi notificati a decorrere dal 1° luglio 2023);
- l'ammissione della prova testimoniale nel processo tributario, assunta con le forme di cui all'art. 257-bis cpc, ove il giudice la ritenga necessaria ai fini della decisione e anche senza l'accordo delle parti;
- l'introduzione della proposta conciliativa formulata alle parti dalla Corte di giustizia tributaria, per le controversie soggette a reclamo ai sensi dell'art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992, avuto riguardo all'oggetto del giudizio e all'esistenza di questioni di facile e pronta soluzione;
- lo svolgimento a distanza delle udienze di cui all'art. 34 del D.Lgs. n. 546/1992 tenute dalla Corte di giustizia tributaria di primo grado in composizione monocratica, e di quelle di cui agli articoli 47, co. 2 (trattazione dell'istanza di sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato), e 52, comma 3 (trattazione dell'istanza di sospensione dell'esecutività della sentenza impugnata), del medesimo decreto legislativo, per i giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, con ricorso notificato dal 1°

settembre 2023;

- il rafforzamento degli elementi di prova a carico dell'ente impositore su cui si fonda la pretesa impositiva così come disciplinato dal nuovo articolo 7, comma 5-bis, del D.Lgs. n. 546/92.

Ma un secondo tema non meno importante, e ormai usuale per chi opera nel mondo del processo tributario, è quello della innovazione tecnologica e della spinta verso la digitalizzazione dei documenti attinenti la giurisdizione tributaria; un tema che vede coinvolto con il massimo impegno il Dipartimento delle Finanze.

Nel corso del 2022, infatti, sono stati realizzati specifici interventi evolutivi del sistema informativo SIGIT/PTT in linea con la transizione digitale di cui al PNRR, tenendo anche in considerazione le esigenze espresse dagli operatori del settore.

Al riguardo, si evidenziano in modo particolare:

- l'estensione sul portale della giustizia tributaria, dal 15 dicembre 2022, della nuova applicazione web "*Consultazione pubblica contenziosi tributari?*". L'applicazione consente di consultare le informazioni – anonimizzate – riguardanti i contenziosi tributari da parte di chiunque ne abbia interesse, tra cui le date delle udienze svolte o di quelle programmate, fornendo informazioni sul numero dell'aula, la data e l'orario di svolgimento, oltre ad ulteriori dettagli sui ruoli degli RG presenti in udienza. In particolare, l'applicativo consente di effettuare due tipologie di ricerca: *Info Ricorso*, per consultare le informazioni anonimizzate di una specifica controversia identificata da numero di RG e anno che riguardano i dati generali, le tipologie di atti processuali depositati e di provvedimenti emanati, le udienze fissate e svolte; *Calendario Udienze*, per conoscere la data e l'ora in cui sono state fissate le udienze, con l'indicazione dell'aula assegnata nei casi in cui l'udienza si svolga anche parzialmente in presenza. Per ogni udienza, inoltre, è possibile consultare il numero di ruolo e l'orario di chiamata dei ricorsi presenti;

- l'estensione, dal 21 dicembre 2022, sulla base della Convenzione stipulata il 19 ottobre 2021 tra la Corte di Cassazione e questo Dipartimento, delle modifiche degli applicativi Sigit/PTT per consentire ai giudici di legittimità la visione del fascicolo processuale digitale della Corte di giustizia tributaria la cui sentenza è stata oggetto di ricorso di legittimità. Il nuovo applicativo consente inoltre alla Cassazione di trasmettere il provvedimento adottato affinché questo sia reso disponibile nel fascicolo informatico di merito;
- l'estensione, dal 31 gennaio 2023, della revisione dell'applicativo concernente l'assegnazione casuale delle controversie alle sezioni da parte del Presidente della Corte di giustizia tributaria di primo grado, al fine di garantire l'equa distribuzione tra le sezioni dei ricorsi che saranno definiti con provvedimento del giudice monocratico ai sensi dell'art. 4-bis del D.lgs. n. 546/1992, introdotto dall'art. 4, comma 1, lett. b), della legge n. 130/2022.

Inoltre, saranno oggetto di implementazione nel corso del 2023 i seguenti ulteriori interventi evolutivi:

- l'eliminazione dell'obbligo della firma digitale sugli allegati digitali relativi al ricorso principale e agli altri atti processuali. Tale implementazione, perseguita anche su input degli operatori di settore, è stata attivata insieme alla revisione del controllo dell'accesso degli utenti al PTT; per la sua definitiva estensione, è necessaria l'emanazione di un apposito decreto direttoriale concernente le relative specifiche tecniche, attualmente in fase di definizione, nel rispetto delle necessarie misure di sicurezza e di protezione dei dati personali;
- l'estensione della banca dati di giurisprudenza in forma anonima, con la quale saranno rese pubbliche tutte le sentenze native digitali depositate dal mese di dicembre 2021;
- l'adeguamento del Sigit/PTT con le implementazioni necessarie a gestire i nuovi istituti introdotti dalla legge di riforma n. 130/2022.

Sempre in ambito informatico, si ricorda l'impegno del Dipartimento delle Finanze nello sviluppo del progetto PRODIGIT, finalizzato alla sperimentazione dell'utilizzo degli strumenti dell'intelligenza artificiale applicata alla giurisprudenza tributaria di merito. Ciò al fine di consentire la diffusione della conoscenza del precedente giurisprudenziale da parte degli operatori di settore e favorire, nel contempo, una maggiore uniformità dei giudizi in materie analoghe.

Il portale della giustizia tributaria è lo strumento istituzionale di accesso per le parti del contenzioso tributario, costantemente aggiornato a cura della Direzione della giustizia tributaria, in quanto determinante per assicurare a tutta l'utenza del processo:

- il funzionamento dei servizi telematici, disponibili sette giorni su sette nell'intero arco giornaliero delle 24 ore, nonché la tempestiva informazione sul loro stato di esercizio e la pubblicazione dei decreti di mancato funzionamento;
- la conoscenza di tutti gli eventi, anche a livello territoriale, che possono in qualche modo avere impatto sulla operatività delle 124 Corti di giustizia tributaria presenti sul territorio nazionale;
- la consultazione della normativa, della prassi e della giurisprudenza di maggiore significatività e la loro evoluzione.

Il Portale si è arricchito, nel corso del 2022, di ulteriori contenuti. In particolare, è stata alimentata la sezione degli Orientamenti di giurisprudenza tributaria, con l'implementazione della collana editoriale Tax Justice DF, dedicata all'approfondimento di alcune delle questioni più controverse in ambito tributario, con l'obiettivo di rappresentare i contrasti giurisprudenziali emersi in seno alla giurisprudenza delle Corti di giustizia tributaria e della Corte di Cassazione.

Tale collana si compone di due tipologie di prodotti:

- i Quaderni, riservati a temi specifici trattati attraverso l'analisi delle sentenze più significative di merito e di legittimità;

- gli Updates, con focus dedicati a singole pronunce relative alle disposizioni ed agli istituti tributari più attuali e dibattuti.

Scendendo nel dettaglio dell'attività delle Corti di Giustizia Tributaria della Liguria, e riallacciandomi all'analisi approfondita dei dati svolta dal Presidente, Dott. Cardino, nell'intervento che mi ha preceduto, osservo che il 2022 è stato l'anno della ripartenza del contenzioso tributario dopo i periodi influenzati dalla pandemia da COVID-19, con numeri e valori di una certa rilevanza:

					% 2022 su 2019	% 2022 su media triennio 19-21
<b>Numero ricorsi pervenuti</b>	2019	2020	2021	2022		
CGT 1 gr. GENOVA	1.257	1.006	925	1.662	32%	56%
CGT 1 gr. IMPERIA	293	234	157	293	0%	29%
CGT 1 gr. LA SPEZIA	354	274	205	555	57%	100%
CGT 1 gr. SAVONA	448	286	240	309	-31%	-5%
<b>TOTALI LIGURIA</b>	2.352	1.800	1.527	2.819	20%	49%
<b>Numero ricorsi definiti</b>	2019	2020	2021	2022		
<b>TOTALI LIGURIA</b>	2.918	1.455	2.285	2.801	-4%	26%
<b>Numero appelli pervenuti</b>	2019	2020	2021	2022		
CGT 2 gr. LIGURIA	1.202	1.069	922	987	-18%	-7%
<b>Numero appelli definiti</b>	2019	2020	2021	2022		
CGT 2 gr. LIGURIA	1.701	884	1.617	1.313	-23%	-6%

Nonostante questo, si è realizzata una riduzione di circa il 7% dell'arretrato su base regionale, grazie all'impegno profuso dai giudici, assistiti dal personale amministrativo.

Pur confrontandosi con le note carenze di risorse che connotano le Corti di Giustizia Tributaria, infatti, anche nel 2022 non è mancato in nessuno dei nostri uffici il necessario supporto del personale di segreteria all'esercizio della funzione giurisdizionale. Di seguito si illustreranno solo alcuni dei dati caratteristici dell'anno passato legati alle nostre funzioni principali.

La tabella sotto riportata evidenzia la rapidità con la quale gli Uffici di Segreteria procedono all'abbinamento delle controdeduzioni al ricorso telematico, dopo verifica dei dati:

Percentuale di abbinamento delle controdeduzioni al ricorso telematico previa verifica della correttezza dei dati presenti nella NIRWEB funzionali alla corretta predisposizione dei rapporti statistici trimestrali e annuali sull'andamento del contenzioso tributario.					
	Controdeduzioni pervenute nel periodo	Non abbinabili	Abbinate	Tempo medio (giorni)	% di rispetto del termine di 20 giorni
Liguria 2 <sup>^</sup>					
Grado	1004	6	998	0,5	100%
Imperia 1 <sup>^</sup>					
Grado	262	3	259	0,6	100%
Savona 1 <sup>^</sup>					
Grado	306	1	305	0,5	99,70%
La Spezia					
1 <sup>^</sup> Grado	512	1	511	0,5	100%
Genova 1 <sup>^</sup>					
Grado	1658	1	1657	0,5	99,94%

E' di tutta chiarezza la ormai quasi immediata realizzazione delle operazioni di abbinamento, con tempi medi inferiori alle ventiquattro ore dalla ricezione dei documenti.

Di seguito, invece, il riepilogo delle operazioni di fascicolazione informatica dei provvedimenti giurisdizionali, con evidenza della percentuale in cui tali operazioni terminano entro 20 giorni dal provvedimento; si nota un sostanziale rispetto dei tempi previsti nella quasi totalità dei casi:

Monitoraggio provvedimenti giurisdizionali scansionati ed acquisiti al fascicolo informatico			
	Provvedimenti giurisdizionali depositati nel periodo interrogato	Fascicolati entro 20 giorni	% di rispetto
Liguria 2^ Grado	1121	1119	99,80%
Imperia 1^ Grado	422	422	100%
Savona 1^ Grado	814	753	92,50%
La Spezia 1^ Grado	963	938	97,40%
Genova 1^ Grado	2586	2580	99,77%

Si esamina ora la tempistica relativa dell'invio dei dispositivi alle parti:

INVIO DEL DISPOSITIVO ALLE PARTI				
	Controversie con dispositivo da inviare	Numero dispositivi inviati entro 9 gg	Numero dispositivi inviati oltre 9 gg	% di dispositivi inviati entro 9 gg
Liguria 2 <sup>^</sup>			25	97,78%
Grado	1131	1106		
Imperia 1 <sup>^</sup>				
Grado	414	414	0	100%
Savona 1 <sup>^</sup>				
Grado	360	360	0	100%
La Spezia 1 <sup>^</sup>				
Grado	605	582	23	96,14%
Genova 1 <sup>^</sup>				
Grado	1636	1627	9	99,45%
<b>Totali Liguria</b>	<b>4146</b>	<b>4089</b>	<b>57</b>	<b>98,62%</b>
<b>Percentuale Nazione</b>				<b>98,90%</b>

Anche in questo caso, a parte poche situazioni dovute più che altro a problemi tecnici verificatisi a seguito del cambio di alcune sezioni giurisdizionali, può dirsi che i risultati sono ampiamente soddisfacenti e in linea con quelli nazionali – si osservi il dato complessivo regionale dell’invio dei dispositivi entro nove giorni dal deposito rispetto a quello italiano, con i due valori percentuali praticamente identici.

L’udienza a distanza è una innovazione tecnologica che ben si adatta alla struttura del processo tributario. Terminata l’emergenza pandemica, lo strumento è comunque rimasto nella pratica della Liguria, seppur con valori difforni a seconda delle varie Corti:

	Udienze complessive	di cui			% Udienze solo a distanza
		Udienze in presenza	Udienze miste	Udienze a distanza	
2^ Grado Liguria	133	73	17	43	32,33%
Imperia 1^ Grado	59	36	12	11	18,64%
Savona 1^ Grado	49	0	21	28	57,14%
La Spezia 1^ Grado	98	43	31	24	24,49%
Genova 1^ Grado	150	75	11	64	42,67%

La digitalizzazione del processo nella giurisdizione tributaria non è più una innovazione, ma una pratica acquisita. Tra i servizi che spingono nella direzione del digitale integrale, ricordiamo Provvedimenti Giurisdizionali Digitali (PGD), che realizza l'automazione dell'iter di redazione, approvazione, firma e deposito dei provvedimenti giurisdizionali (sentenze, ordinanze, decreti) emessi dai giudici tributari ponendosi come un efficace strumento operativo volto a realizzare la dematerializzazione dei documenti; fornire un supporto all'attività dei giudici attraverso il rapido accesso alle informazioni della controversia e al fascicolo processuale; uniformare il formato e le modalità di redazione dei documenti prodotti; semplificare l'intero processo di produzione dei provvedimenti.

In Liguria il PGD è stato ampiamente utilizzato nell'anno passato, come dimostra il seguente schema:

	Provvedimenti depositati	di cui		di	% PGD
		Procedura cartacea	Procedura automatizzata	Onli ne	
Liguria 2^ Grado	1347	73	1274	1.164	94,58 %
Imperia 1^ Grado	416	56	360	360	86,54 %
Savona 1^ Grado	626	9	617	617	98,56 %
La Spezia 1^ Grado	951	33	918	549	96,53 %
Genova 1^ Grado	2064	2	2062	1254	99,90 %

A partire dal 7 luglio 2011, a seguito della modifica dell'art. 9 del D.P.R. 30-5-2002 n. 115, recante il "Testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di spese di giustizia" la tassazione per le spese degli atti giudiziari del processo tributario è regolata mediante il versamento del contributo unificato di iscrizione a ruolo.

Gli Uffici di Segreteria delle Corti di Giustizia Tributaria si occupano della riscossione del contributo, procedendo all'invio di un invito al pagamento nel caso di omesso o insufficiente versamento dello stesso, e irrogando le sanzioni di legge qualora l'invito non venga definito. Gli Uffici di Segreteria curano anche l'eventuale contenzioso che dovesse sorgere sugli atti da loro emessi:

Monitoraggio trasmissione invito al pagamento del CUT					
	N. Inviti al pagamento spediti	Entro 30 giorni dalla ricezione documento	% di rispetto 30 giorni	Sanzioni irrogate	Contenziosi curati
CGT 2^ Grado Liguria	193	193	100%	72	6
Imperia 1^ Grado	60	60	100%	27	1
Savona 1^ Grado	116	108	93,10%	51	2
La Spezia 1^ Grado	168	168	100%	49	1
Genova 1^ Grado	314	311	99,04%	126	17

I dati ci dicono che in Liguria viene ormai quasi sempre rispettata la tempistica di invio dell'invito al pagamento entro i trenta giorni dalla ricezione del documento; che il numero di sanzioni irrogate è sensibilmente più basso rispetto a quello degli inviti; che i contenziosi che si instaurano in materia sono ridotti e, in alcuni casi, percentualmente del tutto trascurabili.

Il numero degli inviti al pagamento risulta però significativo rispetto al totale dei ricorsi e appelli presentati; sul totale della Regione, siamo a circa il 30%, il che vuol dire quasi un atto su tre che presenta omissioni o errori nel versamento del contributo. Raccomandando una particolare attenzione a questo aspetto, ricordo che i nostri Uffici

sono sempre a disposizione per dipanare dubbi sull'applicazione della normativa.

Le sfide che si presentano, anche per l'anno 2023, a chi si occupa di giustizia tributaria sono sicuramente impegnative, e solo la logica della cooperazione tra giudici, segreterie, difensori e uffici impositori, nel rispetto delle specifiche competenze e responsabilità istituzionali, può essere la chiave di volta per raggiungere i migliori risultati. Fiducioso che questa logica guiderà le nostre azioni in Liguria come già avvenuto in passato, ringrazio per l'attenzione e rinnovo i miei auguri a tutti gli intervenuti.

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**

Lo Statuto del contribuente, approvato con L. 27/ 07/2000 n. 212, ha istituito, con competenza regionale, la figura del Garante del contribuente, il cui intervento, pur privo di poteri coercitivi in sede amministrativa o giurisdizionale, è previsto nell'ipotesi di segnalazioni concernenti disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o altri comportamenti suscettibili di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e amministrazione finanziaria. Inoltre attiva le procedure di autotutela nei confronti di atti di accertamento, liquidazione e di riscossione notificati al contribuente.

Alcuni commentatori osservano che questo organo di garanzia dovrebbe essere ormai rivisitato, sotto il profilo normativo, ed essere dotato di poteri più ampi ed incisivi. Personalmente ritengo sia necessaria molta cautela di fronte a soluzioni che potrebbero alterare i termini strutturali e l'equilibrio su cui si regge l'attuale sistema ordinamentale.

Al di fuori dell'intervento giurisdizionale, attuato attraverso sentenze suscettibili di assumere i caratteri decisori definitivi del giudicato, è giusto ed opportuno che ogni decisione fiscale-amministrativa sia rimessa alla valutazione discrezionale dell'Amministrazione finanziaria dello Stato e degli altri Enti impositori che agiscono nell'ambito delle proprie responsabilità. De resto, ove la discrezionalità sconfinasse nell'arbitrio, con palese violazione dell'art. 97 Cost. prima ancora che di altre disposizioni normative, ogni singolo funzionario dovrebbe rispondere del suo operato anche in sede disciplinare eventualmente attivabile attraverso una segnalazione del Garante ai superiori gerarchici. Non può neppure escludersi che l'autorevolezza, ove venga esercitata dal Garante in un contesto di reciproca credibilità e correttezza dei rapporti con l'Amministrazione, possa essere talvolta più efficace dell'esercizio di poteri autoritativi di incerta definizione.

In ogni caso, si deve sottolineare che nella regione ligure gli uffici delle Agenzie, dei Comuni e della Regione hanno sempre fornito risposte puntuali ed esaustive alle richieste di informazione del Garante ed in diversi casi hanno accolto le indicazioni del medesimo;

altre volte, gli Uffici hanno ritenuto di mantenere ferme le posizioni assunte sulla base di motivazioni cui deve comunque riconoscersi il rispetto dei confini della legittimità e della coerenza, ancorchè le scelte non appaiano talvolta condivisibili in base ai principi informatori dello Statuto.

I limiti temporali imposti a questo mio intervento non consentono una rassegna dei provvedimenti emessi dal Garante del contribuente (peraltro consultabili presso la Segreteria). Mi limiterò soltanto a ricordare che, al di là di molti interventi con richieste di autotutela in relazione a specifiche e fondate segnalazioni dei contribuenti, in più occasioni, in esito a doglianze di privati ed operatori professionali, sono stati effettuati inviti agli Uffici per una corretta e tempestiva interlocuzione con i contribuenti attraverso opportuni canali di comunicazione appositamente predisposti, con ulteriore raccomandazione ad attenersi a fedeli applicazioni del principio del contraddittorio endoprocedimentale; esso infatti costituisce uno strumento fondamentale non solo a garanzia dei diritti del contribuente ma anche quale presidio di regolarità, trasparenza e correttezza dell'azione amministrativa, con effetti deflattivi sul contenzioso tributario.

Concludendo, credo si possa affermare che la figura del Garante, ad oltre venti anni dalla sua istituzione, mantiene inalterata la sua originaria funzione di supporto e garanzia verso i diritti e gli interessi dei contribuenti, in una posizione di autonomia ed indipendenza e in un rapporto di collaborazione mediatrice con le amministrazioni fiscali.

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,

1. Sono trascorsi tre anni da quando si è tenuto l'ultima analogo cerimonia di apertura dell'anno giudiziario delle Commissioni Tributarie (ora Corti di Giustizia Tributarie). Nel frattempo, *“molta acqua è passata sotto i ponti”* e quindi molte cose ci sarebbero da precisare. Tuttavia, stante lo spazio consentito da questo mio intervento non posso che limitarmi a formulare le seguenti considerazioni:

2. Innanzitutto osservo che, sotto il *“profilo ordinamentale”*, si è finalmente giunti alla previsione (art. 1 L. 2022 n. 130) del reclutamento dei Magistrati Tributarie per pubblico concorso per esami (prove scritte e orali) e la previsione di una loro adeguata retribuzione. Come abbiamo sempre sostenuto, tale modalità di reclutamento e la previsione di una adeguata remunerazione è certamente idonea ad assicurare una *“migliore preparazione del Giudice e a garantire quindi una sua maggiore indipendenza”*.

Tali nuove regole di reclutamento del Giudice avranno effetto dal 1 gennaio 2027, essendo prevista una progressiva cessazione dall'incarico degli attuali componenti in ragione dell'età che andrà via via maturando (art. 6 L. 2022 n. 130).

Il problema, medio tempore è quello di consentire la operatività delle attuali C.T., tenuto conto della cessazione, dalla loro attività di Giudici certamente di grande esperienza ed affidabilità.

Speriamo che si proceda celermente in tal senso, osservando i tempi ovvero non brevi a tal fine previste.

2. Parimenti di grande rilievo sono le modifiche apportate alla specifica disciplina delle “regole del processo tributario”.

Al riguardo, assai sinteticamente si segnalano:

- a) Nuove regole per la conciliazione giudiziale (che può essere proposta d'Ufficio anche dal Giudice (art. 48 bis d.lvo 1992, n. 546);
- b) Nuove regole per la **“mediazione”**, prevedendosi addirittura la possibile configurabilità di una responsabilità amministrativa del Funzionario dell'Agenzia in

relazione alla condanna dell'Ente al pagamento delle spese di giudizio a fronte del mancato accoglimento di una proposta conciliativa o di mediazione formulata dal contribuente o dal Giudice (art. 17 bis d.lvo 1992, n. 546 come integrato dall'art. 4 lett. e) L. 2022 n. 130);

- c) la previsione di un **Giudice Monocratico** per le controversie fino a € 3.000,00 per le quali è prevista in via di principio solo udienza di “trattazione a distanza” (art. 4 comma 4 L. 2022 n. 130).

\* \* \* \*

In proposito tuttavia, certamente i profili maggiormente innovativi rilevanti sono rappresentati:

- d) dalla nuova previsione in materia di **onere della prova** (comma 5 bis introdotto all'art. 7 dpr 1972 n. 546 dall'art. 6 L. 2022, n. 130) nonché;
- e) dalla riconosciuta ammissibilità della **prova testimoniale scritta** (art. 7 comma 4 come modificato dall'art. 4 lett. c) L. 2022 n. 130.

Non è questa l'occasione per un particolare approfondimento di questi profili innovativi: ragioni di spazio non lo consentano<sup>33</sup>.

Tuttavia in questa sede non posso sottacere quanto segue.

- **Onere della prova**

L'art. 6 l. n. 130 del 2022, dopo aver ribadito che “*l'Amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato*”, fra “*i poteri delle Commissioni Tributarie*” (previsti dall'art. 7 d.lgs. n. 546 del 1992), introduce (comma 5-bis) il potere-dovere del Giudice di “*fondare*” la propria decisione “*sugli elementi di prova che emergono nel giudizio*”, provvedendo all'annullamento dell'atto impugnato “*se la prova della fondatezza delle ragioni-oggettive sulle quali si fonda*” la pretesa impositiva, “*manca o è contraddittoria o comunque insufficiente*” ad una sua dimostrazione “*circostanziato e puntuale*” e comunque “*in coerenza con la normativa tributaria*”

---

<sup>33</sup> Al riguardo pertanto rinvio al mio “*Sull'onere della prova e sulla prova testimoniale nel processo tributario: prime osservazioni in merito alle recenti modifiche ed integrazioni apportate all'art. 7 D.Lgs. n. 546 del 1992*” in *Diritto e Pratica Trib.* 2023 prima parte fascicolo 1

sostanziale".

In tal modo, l'art. 6 cit. regola l'onere della prova nel processo tributario e segnatamente in estrema sintesi:

**A.** La prova della pretesa impositiva spetta all'Amministrazione (quale "attore sostanziale") a prescindere dalla cosiddetta "vicinanza della prova";

**B.** Tale prova "si forma" in giudizio. Quindi è vietata la "scienza privata" del Giudice;

**C.** L'atto di imposizione deve contenere la sola motivazione della pretesa ma non necessariamente la prova della stessa che deve essere fornita in giudizio.

Comunque (a mio avviso) la motivazione dell'atto, per essere "completa" ed "esaustiva" deve fare (almeno) riferimento agli elementi probatori sui quali essa si fonda che, potranno essere poi dedotti e sviluppati in giudizio.

In particolare, a mio avviso, tale nuova previsione incide negativamente sulla utilizzazione delle c.d. presunzioni giurisprudenziali (cioè non previste da alcuna "norma sostanziale" cui fa riferimento il comma 5 bis cit.) ma elaborate dalla giurisprudenza (prima fra tutte la presunzione afferente la distribuzione di utili da parte della società a ristretta base familiare).<sup>34</sup>

- A seguito della riconosciuta ammissibilità della **prova testimoniale** - che il giudice può ammettere anche d'ufficio ove lo "ritenga necessario al fine del decidere" e da esperirsi nella forma scritta prevista dall'art. 257 c.p.c. - si pone fra gli altri il problema della sua compatibilità con la dichiarazione di terzo la cui ammissibilità, (a prescindere da qualsivoglia autorizzazione del Giudice) a mio avviso, continua ad essere consentita sia pure con valenza "indiziaria" anziché di "piena prova" come avviene per le risultanze della prova testimoniale.

A mio avviso, la riconosciuta ammissibilità della prova testimoniale nel processo tributario potrà avere rilevanti effetti anche in relazione alla previsione dell'art. 654 c.p.p. secondo il quale la "sentenza penale di condanna o di assoluzione pronunciata in seguito a dibattimento" e divenuta definitiva, ha effetto di giudicato nel processo civile e amministrativo (e tributario) in relazione ai medesimi fatti materiali (c.d. ne bis in idem) "purchè la legge civile non

---

<sup>34</sup> Vedi sul punto il mio articolo indicato retro sub nota 1

*ponga limitazione alla prova della posizione soggettiva controversa”.*

A mio avviso l’abolizione nel processo tributario del divieto della prova testimoniale ritengo possa avere effetto anche in relazione alla applicazione del principio “*ne bis in idem*” nel giudizio tributario a seguito di una sentenza penale di assoluzione o di condanna divenuta definitiva pronunciata a seguito di dibattimento afferente i medesimi fatti materiali, oggetto della pretesa impositiva.

3. Osservo infine che l’attribuzione all’Agenzia Fiscale dell’onere della prova in qualità di “attore sostanziale” nel giudizio deve, a mio avviso, condurre anche ad una diversa organizzazione e condizione della **pubblica udienza**, nella quale - dopo una breve relazione introduttiva del Relatore - a sostenere il contraddittorio deve essere dapprima chiamata l’Amministrazione (“quale attore sostanziale”) che, in quanto tale, è onerata di esporre per prima e preventivamente la pretesa impositiva oggetto del giudizio.

Appare quindi vieppiù ingiustificata la prassi secondo la quale l’Ente impositore deve essere sottratto dall’onere di previamente esporre (lui stesso) la propria pretesa impositiva spesso complicata e “cervellotica”.

E’ evidente che in tal modo, anche la funzione del Collegio assumerebbe una maggior “*terzietà*”, evitando al Relatore l’onere non solo di interpretare ma anche di esporre la (talora complessa) pretesa impositiva affidandogli solamente quella - più propria - di giudicare sulla stessa come esposta (e contraddetta dalle parti).

\* \* \* \*

4. Profilo negativo della attuale situazione normativa in materia è rappresentato dalla circostanza che “ben poco” si è fatto per eliminare il noto “*collo di bottiglia*” rappresentato dal giudizio di Cassazione.

Certamente i ricordati provvedimenti per la “*definizione delle liti pendenti*” (art. 5 l. 2022 n. 130) e quelli più specifici afferenti il “*contenzioso pendente nanti la Suprema Corte*” (art. 3) sono diretti ad alleggerire tale cronico ritardo che affligge il procedimento nanti la Suprema Corte.

Ma nulla di più è stato fatto: anche se è da valutare positivamente la intervenuta istituzione (per legge): (art. 3 L. 2022 n. 130) di una sezione tributaria specializzata nell’ambito della Suprema Corte, prima affidata ad un provvedimento amministrativo del primo Presidente.

Semmai in proposito è (a mio avviso) da rimarcare positivamente la mancata definitiva approvazione di quello che avrebbe dovuto essere l'art. 62 ter D.Lvo 1992, n. 546 ("quale previsto dal D.D.L. 2636/2022), afferente il c.d. "*rinvio pregiudiziale in Cassazione*" da effettuarsi da parte della Commissioni di Giustizia Tributaria di I e II grado al ricorrere di "*almeno una*" delle condizioni ivi previste.

Tale mancata approvazione deve essere, a mio avviso, positivamente apprezzata in quanto, tale previsione normativa, anziché risolvere i problemi di "*smaltimento*" dei giudizi nanti la Suprema Corte avrebbe semmai comportato l'allungamento della durata anche di quelli di merito che sarebbero stati condizionati dalla attesa della pronuncia della Suprema Corte<sup>35</sup>. Ciò premesso, tuttavia, non può ritenersi che anche nel contenzioso tributario ogni questione circa un "*rinvio pregiudiziale*" (in corso di giudizio) nanti la Suprema Corte possa considerarsi definitivamente "tramontata" stante, la previsione (nel processo civile) dell'art. 363 bis c.p.c. (introdotto dalla recente riforma Cartabia: D.Lvo 2022, n. 149): che prevede "*che il Giudice di merito.....può disporre il rinvio pregiudiziale alla Corte di Cassazione per la risoluzione di una questione esclusivamente di diritto*" ove ricorrono le condizioni ivi previste, prevedendo altresì che il principio di diritto formulato dalla Suprema Corte sia "*vincolante solo nel processo nel quale è stato pronunziato*" o (in caso di sua estinzione) "*in relazione alla medesima domanda fra le stesse parti successivamente formulata*".

Nonostante la previsione della "*General Klausen*" di cui al comma 2 dell'art. 1 D.Lvo 1992 n. 546, ritengo che la mancata approvazione, come abbiamo visto dell'art. 62 ter D.Lvo 1992, n. 546 (dal contenuto "analogo" (ma non "identico") a quello dell'art. 363 bis c.p.c.) ribadisca la "*incompatibilità*" fra quest'ultima previsione normativa 363 bis c.p.c. e il processo tributario, tenuto conto anche della circostanza che l'art. 363 bis c.p.c. fa riferimento (anche) a situazioni del tutto inconfigurabili nel processo tributario quali:

---

<sup>35</sup> Per non parlare poi della diversa qualità della assistenza tecnica nanti le Corte di Giustizia Tributarie e nanti la Suprema Corte e ciò anche con riferimento alle Agenzie Fiscali per le quali è previsto l'obbligo di patrocinio (nanti la Suprema Corte) attraverso l'Avvocatura di Stato.

Tanto più se si tiene conto delle "esigenze" ed "aspettative" dei contribuenti che dopo aver ipotizzato (i costi e i tempi) di un giudizio "*locale*", si trovano (inconsapevolmente) coinvolti in un più gravoso giudizio in sede "*nazionale*".

a) La circostanza che secondo l'art. 363 bis c.p.c. lett. a) la questione sollevata in via pregiudiziale sia *“necessaria alla definizione anche parziale del giudizio”*.

Nel giudizio tributario non appare configurabile *“alcuna definizione parziale”* in tal senso.

b) soprattutto nel giudizio tributario non può a mio avviso trovare applicazione l'ultimo comma dell'art. 363 bis c.p.c. a tenore del quale il principio di diritto pronunciato dalla Suprema Corte è vincolante **sia** nel procedimento nell'ambito del quale è stata sollevata la questione **sia** (anche in caso di *“sua estinzione”*) *“nel nuovo processo in cui è proposta la medesima domanda fra le stesse parti”*.

Situazione questa evidentemente non configurabile nel processo tributario nel quale la estinzione del processo comporta come è noto la definitività della pretesa impositiva.

Evidentemente non avrebbe senso alcuno prevedere una applicazione *“solo monca”* dell'art. 363 bis c.p.c. nel processo tributario!

**5.** Infine un'**ultima considerazione** vorrei svolgere quanto alle nuove modalità che dal 1 settembre p.v. interesserà la tenuta dell'udienza a distanza (c.d. UAD).

A tal fine si prevede (art. 16 l. 2018 n. 119 come modificato dalla legge 130/2022:

- a) che l'udienza a distanza debba essere richiesta da entrambe le parti del giudizio;
- b) che l'udienza di sospensione cautelare e quelle del Giudice Monocratico siano tenute sempre *“a distanza”* (salva la indicazione di comprovate ragioni contrarie);
- c) semmai in proposito permane il problema che le *“udienze a distanza”* per quanto *“orali”*, non sono caratterizzate dalla loro *“pubblicità”*, ciò in contrasto con l'indirizzo della Corte Costituzionale (16 febbraio 1989 n. 50) che, in proposito aveva individuato nella pubblicità delle udienze una espressione di *“civiltà giuridica prevista in vari atti internazionali”* prima di tutto, dalla Convenzione Europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali.

Al riguardo, è evidente lo *“strappo”* rispetto ai principi costituzionali (art. 101 e 111 Cost.) da cui deriva la necessaria **pubblicità** delle udienze di trattazione).

Tale *“strappo”* (a mio avviso) nel periodo pandemico è stata giustificata sia dalla ***“transitorietà”*** ed ***“eccezionalità”*** della situazione, posto che la stessa sentenza 50/1989 della Corte Costituzionale, richiama: *“la regola generale della pubblicità dei dibattimenti giudiziari,*

*la quale, peraltro, può subire eccezioni in riferimento a determinati procedimenti, quando abbiano obiettiva e razionale giustificazione*'

Pertanto, la previsione - *a regime* - della udienza di trattazione "da remoto" - allo stato della attuale legislazione - potrebbe apparire di dubbia legittimità costituzionale non per difetto di "partecipazione" del contribuente (e connesso diritto di "difesa") **ma** per difetto di **pubblicità dell'udienza** come costituzionalmente garantito (art. 101 -111 Cost.).

Tuttavia ritengo di poter prevedere che la Corte - ove investita dalla questione<sup>36</sup> - salverà la costituzionalità dell'art. 16 cit. attraverso una sentenza interpretativa "di rigetto".

Ed infatti il Giudice delle leggi certamente **potrà** (anche se un po' strumentalmente) invocare la necessità di adeguarsi alle fondamentali e sopravvenute esigenze tecnologiche, anche se **raccomandando** al legislatore di prevedere - a differenza di quanto oggi avviene - che tale svolgimento della pubblica udienza di trattazione "*da remoto*" sia comunque **garantita "al pubblico"**, cioè a "*quisque de populo*" che lo richieda in tempi ragionevoli, rendendo disponibili per tutti, le "chiavi di accesso telematico" a tali udienze.

Ringrazio per l'attenzione e formulo a tutti i migliori auguri di buon lavoro.

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

---

<sup>36</sup> E sempre che la questione sollevata possa considerarsi "*rilevante*" nel caso specifico.

## **Intervento della Presidente Sezione Liguria dell'Associazione Magistrati Tributaristi**

**Avv. Marina CELLE**

Nella qualità di Presidente AMT Liguria da oltre 10 anni ho il piacere di intervenire in rappresentanza della AMT Nazionale alla cerimonia di apertura della inaugurazione dell'Anno Giudiziario Tributario della Liguria nella prestigiosa e tradizionale sede del Palazzo della Borsa di Genova.

Rilevo che la nostra associazione è sempre impegnata ai tavoli sia preparatori che decisionali della riforma della Giustizia Tributaria apportando contributi operativi sulle maggiori criticità sia processuali che ordinamentali della legge di riforma, evidenziando:

>>in primo luogo la più volte segnalata dipendenza dei giudici dal MEF, in palese contrasto con l'indipendenza della giurisdizione tributaria. Tale situazione continua a prefigurare la giustizia tributaria come "giustizia minore", nonostante sia la quinta giurisdizione, che dovrebbe avere pari dignità e importanza rispetto alle altre. Alla nuova denominazione di Corti di Giustizia di primo e secondo grado cui dovrebbe corrispondere un elevato grado di qualità e affidabilità si contrappone la sfiducia da parte del cittadino che si trova davanti giudici pagati da quello stesso ministero contro il quale ricorre.

>>In secondo luogo, va evidenziata l'irrazionalità della Legge di riforma, laddove da un lato prevede che i nuovi magistrati tributari assunti per concorso cessino dall'incarico al 70esimo anno di età, mentre per i giudici tributari attualmente in servizio, in luogo dell'iniziale 75esimo anno di età è stato previsto un sistema di uscita graduale, che prevede la cessazione al compimento –a seconda dell'età- a 74,73,72,71 anni. Che succederà nelle Corti nelle more dell'entrata in servizio dei nuovi magistrati? AMT aveva proposto di affrontare la non breve tempistica dei nuovi concorsi conservando il limite dei 75 anni attraverso l'inserimento di una norma transitoria, ma ciò non è stato accettato.

>>in terzo luogo, risulta evidente la disparità di trattamento quanto a compensi, atteso che nel periodo transitorio in cui saranno affiancati vecchi e nuovi giudici si riscontrerà una differenza consistente nella retribuzione, atteso che i giudici onorari conserveranno l'attuale penalizzante sistema, mentre i nuovi giudici avranno retribuzioni parificate a

quelle dei magistrati della giustizia ordinaria; il tutto a parità di funzioni e in contrasto con l'art. 36 della Costituzione che stabilisce il diritto ad una retribuzione adeguata e proporzionata alla quantità e alla qualità del lavoro svolto.

>>in quarto luogo va evidenziato quanto sarà meno accessibile la giustizia tributaria per il comune cittadino: si consideri che l'affidarla a soli 576 giudici, come prevede la legge di riforma, comporterà una profonda revisione della geografia giudiziaria attraverso accorpamenti e soppressioni sia in primo che in secondo grado; non ogni provincia avrà la sua Corte di primo grado, e non ogni regione avrà la sua Corte di secondo grado: il tutto a detrimento della accessibilità territoriale e dei costi per il ricorrente, che inevitabilmente lieviteranno.

>>in quinto luogo, anche sotto l'aspetto ordinamentale vanno segnalate criticità con riferimento al criterio di rinnovo del Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria, che dovrebbe essere improntato a proporzionalità; la legge prevede invece una riserva di 4 posti a favore dei magistrati tributari transitati a titolo definitivo nella giustizia tributaria (al momento in numero di 36), mentre gli altri 7 posti saranno scelti tra i rimanenti 2400 giudici tra vecchi e nuovi.

A dimostrazione del costante impegno della AMT per contribuire alla soluzione delle criticità segnalò una iniziativa della nostra vulcanica Presidente Nazionale: infatti ogni mercoledì AMT ha acquisito la disponibilità di una pagina sul quotidiano Italia Oggi, dedicata alle criticità della Giustizia Tributaria, a cui chiunque sia interessato a fornire un contributo può fare riferimento contattando la segreteria AMT.

Per quanto riguarda l'attività svolta dalla nostra Sezione Ligure, rendo noto che anche in questo difficile periodo connotato dalla pandemia e dalle criticità della riforma della giustizia tributaria, è riuscita a proseguire 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.

Gli eventi formativi sono stati organizzati anche per mantenere vivo il rapporto di amicizia e di collaborazione fra i giudici tributari nazionali ed in particolare della Liguria.  
Concludo con un saluto dandovi l'appuntamento al consueto evento in Lerici, previsto per il 05 maggio 2023.

La Presidente Sezione Liguria dell'Associazione Magistrati Tributari

Avv. Marina Celle

A handwritten signature in cursive script that reads "Marina Celle".

## **Intervento del Presidente Sezione Liguria dell'Associazione Nazionale Tributaristi Italiani**

**Avv. Andrea BODRITO**

L'anno giudiziario si apre con le rilevanti novità legislative recate dalla L. 130/2022 riguardanti sia l'aspetto ordinamentale del processo tributario, sia alcuni aspetti processuali, tra i quali si segnala, in particolare, il nuovo art. 7 d.lgs. 546/92 (novellato con L. 130/2022) in materia di prova e di prova testimoniale scritta.

L'attuale fase di passaggio dai giudici onorari ai giudici professionali, anche se avvia la realizzazione di una delle richieste dell'ANTI al legislatore in relazione alle esigenze dei tempi attuali, non può farci dimenticare il servizio per numerosi decenni reso, appunto, dai giudici onorari che, come sempre ricordato dal prof. Gianni Marongiu, già presidente nazionale dell'ANTI, hanno dato vita al ramo di giustizia più celere ed economico per lo Stato e complessivamente soddisfacente. Piuttosto pare criticabile che oggi il passaggio ai giudici professionali non riconosca in modo adeguato la professionalità conseguita dai giudici onorari con il loro servizio.

Ed è pure criticabile la dipendenza dei nuovi giudici dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, punto critico già messo in luce nella Relazione finale della Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria presieduta dal prof. Della Cananea del 30/6/2021. La questione è ora opportunamente rimessa all'esame della Corte costituzionale (Ord. n. 408 del 31 ottobre 2022, Corte di Giustizia Tributaria di 1° grado di Venezia). Si ricorda che tale mancanza di terzietà del Giudice Tributario era il motivo dello sciopero indetto nel settembre 2022 dell'AMT (Associazione Magistrati Tributaristi) e delle Associazioni dei Dottori Commercialisti.

Un intervento del legislatore sul punto appare opportuno, se non anche indifferibile, e consentirebbe di evitare che si addebiti a detta mancata terzietà il fatto, difficilmente contestabile nell'esperienza pratica, di un particolare pudore dei Giudici tributari nell'addossare le spese di lite all'Agenzia soccombente.

Superata la fase emergenziale pandemica, sono tornate le ordinarie udienze partecipate dai difensori del contribuente e dell'ufficio. Possiamo allora sottolineare l'importanza, nella dinamica d'udienza, della relazione introduttiva svolta dal giudice a ciò incaricato (art. 34, comma 1 d.lgs. 546/92), giacché essa consente di rendere più proficua la discussione delle parti che, sotto la direzione del presidente, sarà maggiormente centrata sui profili che la relazione avrà individuato come determinanti o occorrenti di chiarimenti.

Nell'anno giudiziario che si è aperto dobbiamo ricordare che il legislatore probabilmente interverrà nuovamente sul processo tributario nell'ambito della più ampia riforma fiscale. La bozza di legge delega di riforma dedica un intero articolo (nella versione attuale sarebbe l'art. 19) all'individuazione dei principi e criteri, tra i quali ricordiamo: l'abrogazione del reclamo e della mediazione ex art. 17-bis d.lgs. 546/92 “coordinando le altre disposizioni del medesimo decreto; “l'obbligo dell'utilizzo di modelli predefiniti per la redazione degli atti processuali, dei verbali e dei provvedimenti giurisdizionali”; nonché la “la previsione che la discussione da remoto può essere richiesta anche da una sola delle parti costituite nel processo, con istanza da notificare alle altre parti, fermo restando il diritto di queste ultime di partecipare in presenza”. E' tra l'altro previsto l'accorpamento delle sedi territoriali esistenti delle Corti di GT di primo grado e delle sezioni staccate delle Corti di GT di secondo grado, tenendo conto di alcuni indici quali l'estensione del territorio, dei carichi di lavoro e degli indici di sopravvenienza, del numero degli abitanti, degli enti impositori e della riscossione nel rispetto dei predetti criteri.

Il piano di lavoro è dunque di estremo rilievo, anche perché la riforma del fisco riguarderà, come detto, tutti i settori, sostanziali, procedimentali e processuali.

Non possiamo allora non rammentare, secondo il costante insegnamento dei Maestri come occorra considerare che la fiscalità è un insieme delicato di funzioni la cui regolazione richiede invero la partecipazione, nelle proprie e opportune forme, di più soggetti: il Governo e il Parlamento, l'accademia, la pubblica amministrazione, gli ordini e le associazioni professionali, la pubblica opinione.

Con riguardo al Governo si ritiene opportuno considerare i vantaggi nel ripristino di un autonomo Ministero delle Finanze rispetto ai precedentemente autonomi ministeri del Tesoro e del Bilancio e della Programmazione economica. Essi furono riuniti nel Ministero dell'Economia e finanze con il d.lgs. n. 300/1999 di attuazione della delega recata dall'art. 11 della L. 15/3/1997, n. 59. Tuttavia si deve considerare, in sintesi, che l'attività di gestione del bilancio e delle Programmazione Economica costituiscono attività che impegnano fortemente il Ministro e le strutture ministeriali dedicate, ma l'attività di gestione delle finanze ha tutt'altra rilevanza e pregnanza democratica più diretta: si tratta di gestire 30.000.000 di contribuenti, oltre 30.000 funzionari, in gran parte civili ma in parte militari distribuiti in uffici presenti in tutto il territorio nazionale; un gettito ordinario di circa 500 miliardi di euro (dato 2022), un gettito di circa 9-10 miliardi da accertamento e controlli. Tutto nell'ambito dell'attività di interpretazione e applicazione della normativa tributaria, definita in un convegno del 2022 dal Primo Presidente della Corte di Cassazione come la più complicata e mutevole dell'ordinamento giuridico italiano. Si tratta di una mole di impegni di alto governo che richiedono, a nostro sommo avviso, la presenza di un ministro dedicato, il quale possa sedere al tavolo del Governo.

Con riguardo al Parlamento, la necessità che i provvedimenti relativi alla fiscalità seguano percorsi idonei al necessariamente ampio dibattito parlamentare, atteso il carattere di riserva relativa di legge (art. 23 cost.) che copre la materia e che ha, secondo la concorde dottrina, lo scopo di tutelare il concorso alla discussione della minoranza o delle minoranze parlamentari. Il ruolo dell'amministrazione tributaria nella formazione delle norme di legge dovrebbe essere non preponderante; l'amministrazione è titolare di una funzione non legislativa ed è soggetto portatore di interessi propri, come risulta in tutti i casi in cui propone condizioni e limiti per l'esercizio da parte dei contribuenti dei diritti loro riconosciuti.<sup>37</sup>

---

<sup>37</sup> E' noto che il principio del contraddittorio informa l'istituto dell'interpello. Ecco, per esempio, che in relazione alle bozze di legge delega per la riforma tributaria, l'amministrazione propone di introdurre condizioni restrittive all'interpello, tra le quali l'obbligo di versare un "contributo" in denaro che non può che avere natura di tassa (A. Boano, Gli interpelli sconteranno un contributo in base al valore della pratica, in Eutekne.info; 14 marzo 2023).

Con riguardo all'accademia, essa è determinante nel dare ai testi di legge ordine, comprensibilità, fruibilità e necessario coordinamento dei testi di legge e degli istituti non solo tra loro, ma pure con il passato, con la storia del diritto tributario nell'apertura al futuro; ciò a maggior ragione riguardando la fase che si apre leggi di riforma che confluiranno in attesi testi unici e codificazioni, previsti dalla stessa bozza di legge delega (attualmente art. 21)

Fondamentale è il ruolo della pubblica amministrazione, da svolgersi non solo nella conoscenza dei reali problemi di applicazione di norme e istituti e nel contrasto all'abuso del diritto, alle infedeltà, alle frodi. Si ritiene che essa potrebbe dedicare maggiore attenzione anche nell'esame e allo studio della prassi tributarie utili non solo a favorire gli adempimenti ma pure a creare quel rapporto di fiducia con i cittadini-contribuenti richiesto dallo Statuto del contribuente (artt 10 e 13; cfr. Cass. 13-02-2009, n. 3559; Cass. 24/08/2022, n. 25212; CTR Lazio Roma, 20/01/2013, n. 13).

Occorre così che si riduca lo scarto, quantomeno percepito, tra le comunicazioni al pubblico, sulle quali vi sono stati recenti progressi, e la pratica quotidiana, che ancora risente di indirizzi volti maggiormente al gettito che all'applicazione delle linee di azione, appunto, comunicate al pubblico.

Professionisti e consulenti, attraverso le loro associazioni rappresentative, partecipano affinché chi governa le idee per intervenire sulla realtà si incontrano con chi meglio conosce la realtà su cui quelle idee dovranno incidere. E' un problema di *distanze diverse* da una stessa realtà che si pone alla cura di più soggetti.

Ultimo ma non meno importante è il ruolo dell'opinione pubblica, che si esprime ovviamente nelle forme stabilite dalla Costituzione, innanzitutto nel voto personale, uguale, libero e segreto (*no taxation without representation*), e quindi nella rappresentanza parlamentare ma si esprime pure attraverso i corpi intermedi, e la dinamica dell'informazione.

Un saluto è indirizzato alla parte pubblica della dinamica processuale relativa ai tributi erariali, che costituiscono la parte più cospicua del contenzioso tributario (in base ai dati 2021: poco oltre la metà in primo grado; quasi tre quarti in appello), e quindi al personale dell'Agenzie delle Entrate, Entrate-Riscossione, delle Dogane e Monopoli, in particolare al personale degli Uffici Legali. Vi sono professionalità diverse ed elevate, sappiamo che non mancano funzionari che hanno pure conseguito l'abilitazione professionale e i titoli accademici post-laurea (master del I e II livello, dottorato di ricerca). A tutti loro va il nostro saluto nella consapevolezza che non sono le parti che definiscono la capacità contributiva (art. 53 cost.) per il caso concreto, esse ne definiscono i confini esterni all'interno del quale sarà l'organo giurisdizionale, terzo e imparziale, il solo organo deputato a individuare il punto di attuazione storica del principio nello specifico caso esaminato.

Ecco, abbiamo ricordato il necessario concorso di tutti gli attori della comunità per la produzione, l'interpretazione e l'applicazione del diritto tributario. Solo così, sarà possibile non solo il buon superamento anche di questo anno giudiziario, ma la crescita, la buona evoluzione del diritto tributario. Ma la domanda è: quando possiamo parlare di autentica evoluzione del diritto e della giurisprudenza? Non manca qualcosa se ci limitiamo a osservare che è stato emesso l'atteso numero di sentenze rispetto ai ricorsi sopravvenuti e sono entrati in servizio il programmato numero di nuovi giudici? Manca ancora qualcosa. E questo qualcosa è una più efficace e completa attuazione dei principi costituzionali e generali del diritto tributario, fonti di legge inesauribili e mai perfettamente applicati; quindi la loro applicazione più approfondita, la loro applicazione a casi e profili che, prima, sarebbero apparsi estranei a questo e a quel principio rappresenta la buona evoluzione, il buon avanzamento<sup>38</sup>. Perché, a un problema posto da un caso concreto, non si risponde

---

<sup>38</sup> Non si può in questa sede trattare il tema. Solo a titolo di esempio, ci permettiamo ricordare l'evoluzione giurisprudenziale in tema di Irap, che sembra emblematica. Essa parte da Corte cost. n. 156/2001 che definisce il principio sostanziale di autonoma organizzazione ex art. 2 d.lgs. 446/97 all'interno del perimetro interpretativo tracciato da un lato dalla dottrina e dall'altro dall'Agenzia Entrate. Successivamente la giurisprudenza, dopo anni di laboriosa valutazione, ha tratto da quella nozione una serie di corollari che hanno modificato la tracciatura dei confini; si pensi, per esempio, alle SSUU n. 9451/2016 sulla irrilevanza della presenza di lavoro dipendente con mansione esecutive. Per il senso dell'evoluzione sull'Irap, tutta giurisprudenziale, ci permettiamo segnalare M. Cicala, L'IRAP al "tagliando": le Sezioni Unite fanno il punto sulla impopolare imposta, Documento del 15/5/2016

con un principio astratto – applicazione magari di un algoritmo – , ma con il discernimento aperto e la pazienza propria del decidente, che chiede al caso di far emergere quei profili che consentano l'introduzione anche innovativa dei principi nel caso stesso e lo guidino verso l'approdo nel porto della giustizia tra le parti. Allora potrà dirsi che sì, in questo anno giudiziario il diritto tributario si è evoluto.

Buon anno giudiziario a tutti.

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

---

per la Fondazione Nazionale dei Commercialisti, (<https://www.fondazione nazionale commercialisti.it/>). Talvolta poi l'evoluzione è data dall'effettiva applicazione di norme quasi “dimenticate”: Corte cost. 46/2023 sull'art. 7, c. 4 dl.gs. 472/97.

***IL SUPERBONUS EDILIZIO NEL PROCESSO TRIBUTARIO:  
GIUDICE ESPERTO DI FISCO O DI DIRITTO EDILIZIO?***

È un piacere ed un onore partecipare alla presente cerimonia di inaugurazione dell'anno giudiziario della giustizia tributaria della Liguria e portare i saluti *dell'Associazione Master in Diritto Tributario* a questo prestigioso consesso.

Questo importante momento istituzionale, che vede presenti e partecipi il mondo giudiziario, scientifico, professionale e gli addetti ai lavori del diritto tributario ligure, è una significativa occasione per effettuare alcune brevi considerazioni, senza pretesa di completezza, sulla questione relativa al tema del ***SUPERBONUS EDILIZIO NEL PROCESSO TRIBUTARIO***.

**A) CONSIDERAZIONI PRELIMINARI**

L'adozione della legislazione incentivante per la diminuzione del rischio sismico (c.d. interventi SISMA) e per l'efficientamento energetico (c.d. interventi ECO) degli edifici, con i Bonus ed i Superbonus edilizi, costituiti da crediti fiscali da compensare negli anni successivi al sostenimento delle relative spese per gli interventi edilizi, ha consentito allo Stato:

-da una parte, **di dare attuazione ad una strategia a lungo termine per sostenere la ristrutturazione di edifici residenziali**, al fine di ottenere un parco immobiliare decarbonizzato e ad alta efficienza energetica entro il 2050, facilitando la trasformazione efficace in termini di costi degli edifici esistenti in edifici a energia quasi zero, **ai sensi dell'art 2 bis della Dir. 19/05/2010, n. 2010/31/UE DIRETTIVA DEL PARLAMENTO EUROPEO E DEL CONSIGLIO sulla prestazione energetica nell'edilizia (in corso di revisione)**

-dall'altra parte, di dare **sostegno al lavoro e all'economia**, tramite lo sviluppo dell'edilizia parcellizzata sul territorio, con incremento del PIL, e ricaduta diffusa sugli

operatori economici nel territorio italiano.

Tali obiettivi sono stati realizzati tramite il riconoscimento di crediti di imposta a favore di soggetti privati proprietari, o titolari di diritti reali, o di diritti relativi di godimento dai predetti autorizzati, di immobili ossia, per semplificare, al committente contribuente condomino/proprietario/consumatore; il credito di imposta, commisurato alle spese sostenute per i lavori edili SISMA o ECO o per altri interventi agevolati, è da compensare negli anni successivi.

Negli ultimi anni tali obiettivi sono stati realizzati in virtù del D.L. 34\2020 e smi che

- all'art.119 ha istituito il cd Superbonus edilizio (per i lavori edili SISMA ed ECO), ossia un credito di imposta pari al 110 % del costo sostenuto per i relativi interventi;
- all'art.121 ha previsto la possibilità del cd **sconto in fattura o della cessione del credito di imposta**, per sopperire alla difficoltà di potere concretamente usufruire del credito di imposta, da parte di coloro che non avrebbero capienza fiscale per poterli compensare direttamente, o che non avrebbero potuto finanziariamente sopportare l'onere delle ristrutturazioni deliberate in assemblea condominiale; tale possibilità estesa originariamente indistintamente a tutti i beneficiari ha comportato il successo dell'iniziativa.

Tuttavia se i proprietari/condomini (per semplificare) sono i formali beneficiari di tali "incentivi" fiscali, essi ne sostengono il rischio "garantendo" (cfr. art. 121, commi 5<sup>39</sup> e 6<sup>40</sup> D.L. 34/2020), *de facto*, con le loro abitazioni private, allo Stato ed all'Agenzia delle Entrate, la correttezza delle operazioni (correttezza dei costi, regolarità dei titoli edilizi etc.) inerenti i lavori, salvo potersi rivalere, se ne ricorrono le condizioni, sui professionisti tecnici e fiscali, attestatori/asseveratori delle operazioni, che infatti devono stipulare apposite

---

<sup>39</sup> **Cfr. art. 121, comma 5 D.L. 34/2020**

*Qualora sia accertata la mancata sussistenza, anche parziale, dei requisiti che danno diritto alla detrazione d'imposta, l'Agenzia delle entrate provvede al recupero dell'importo corrispondente alla detrazione non spettante nei confronti dei soggetti di cui al comma 1. L'importo di cui al periodo precedente è maggiorato degli interessi di cui all'articolo 20 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e delle sanzioni di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.*

<sup>40</sup> **Cfr. art. 121, comma 6 D.L. 34/2020**

*6. Il recupero dell'importo di cui al comma 5 è effettuato nei confronti del soggetto beneficiario di cui al comma 1, ferma restando, in presenza di concorso nella violazione con dolo o colpa grave, oltre all'applicazione dell'articolo 9, comma 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, anche la responsabilità in solido del fornitore che ha applicato lo sconto e dei cessionari per il pagamento dell'importo di cui al comma 5 e dei relativi interessi.*

polizze assicurative, al fine di *garantire ai propri clienti e al bilancio dello Stato il risarcimento dei danni eventualmente provocati dall'attività prestata* (Cfr. Art. 119 c.14 DL 34\2020).

Grazie in particolare allo sconto in fattura, alla cessione del credito ed al costo zero, o pressoché tale (ad es il compenso spettante all'amministratore condominiale non è stato riconosciuto tra i costi ammessi al beneficio, rimanendo così a carico dei condomini), è stato fatto inizialmente ampio ricorso a tale SUPERBONUS 110% per gli interventi edilizi (c.d. trainanti) SISMA ed ECO ed i c.d. trainati (eliminazione barriere architettoniche, infissi etc) da parte di privati proprietari\ condomini.

Tuttavia l'esigenza:

- da una parte, di preservare lo Stato da alcune truffe perpetrate in materia,
- dall'altra parte, di limitare il ricorso all'utilizzo dello sconto in fattura e della cessione del credito di imposta, che ha comportato un ampio ricorso all'utilizzo, non preventivamente monitorato, dei crediti di imposta, mettendo fuori controllo la relativa spesa fiscale, ha comportato, negli ultimi due anni, un'alluvionale normazione sul tema.

Tale normazione ha creato concreti problemi ai proprietari/condomini ed alle imprese per l'effettuazione e la prosecuzione dei lavori deliberati e iniziati, con i conseguenti impegni di spesa già presi, essendosi *de facto* bloccato l'acquisto dei crediti di imposta da parte del sistema bancario, tuttora in cerca di una soluzione.

Recentemente, col D.L. 11 (vedasi nota 8) del 16\2\2023 (in corso di conversione), il legislatore non ha più consentito indiscriminatamente la possibilità di fruire del c.d. Sconto in Fattura e della c.d. cessione del credito, ex art. 121 c. 1 lett. a) e b) del D.L. 34/2020, salvo, come meglio espresso in seguito, per i condomini che avevano presentato la CILA-S antecedentemente al 17/02/2023, o altre ipotesi analoghe.

## **B) MONITORAGGIO PREVENTIVO DELLA SPESA DEGLI INTERVENTI EDILIZI E DEI RELATIVI CREDITI DI IMPOSTA IN RELAZIONE ALLA COPERTURA FINANZIARIA STANZIATA**

Come noto lo Stato si è trovato con la spesa per i crediti di imposta fuori controllo; infatti non risulta adottato un meccanismo di controllo preventivo della relativa spesa fiscale.

L'Associazione dei Master in Diritto Tributario già in un'audizione del 30/09/2020 in

commissione bicamerale dell'anagrafe tributaria aveva posto il problema.

Si veda:

<https://documenti.camera.it/dati/leg18/lavori/documentiparlamentari/IndiceETesti/016bis/003/INTERO.pdf> (pag.24) al punto *Copertura finanziaria* *Necessità di disciplinare/ chiarire l'ipotesi di esaurimento del fondo annualmente stanziato per il « superbonus ».*

In sintesi occorrerebbe predisporre un metodo di monitoraggio della spesa per tali incentivi, sia per quelli effettuati, sia per quelli in corso di esecuzione sia per quelli futuri; (la problematica si ripresenterà per gli eventuali incentivi che dovranno supportare la c.d. “direttiva case green” ossia Dir. 2010/31/UE in corso di revisione).

Il sottoscritto intervenendo il 27\2\23 in audizione in Commissione Finanze della Camera, per ASSOUTENTI ed altre 10 associazioni di Consumatori ( vedasi seconda parte <https://webtv.camera.it/evento/21848> ) ha ribadito ed approfondito la necessità di tale monitoraggio della spesa, proponendo un'ipotesi di soluzione (per leggere le proposte illustrate in audizione si rimanda a : <https://www.confconsumatori.it/wp-content/uploads/2023/03/BONUS-EDILIZI-DL-11-23-rev-3.pdf> )

\*\*\*

Fatte tali premesse si evidenzia come la Giurisdizione Tributaria sarà chiamata a pronunciarsi su questioni non propriamente fiscali, ma che impattano sulla spettanza e/o sul venir meno dell'agevolazione in esame.

### **C) ATTI DI RECUPERO DEI CREDITI DI IMPOSTA:, GIURISDIZIONE TRIBUTARIA EX L. 234/2021, ART. 1 COMMI DA 31 A 36.**

Il legislatore della legge di bilancio per il 2022 (L. n. 234 del 2021)<sup>41</sup> ha disciplinato la

---

<sup>41</sup> Si veda in tal senso la L. 234/2021, Art. 1 Commi da 31 a 36.

**31.** L'Agenzia delle entrate, con riferimento alle agevolazioni di cui agli articoli 121 e 122 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, nonché alle agevolazioni e ai contributi a fondo perduto, da essa erogati, introdotti a seguito dell'emergenza epidemiologica da COVID-19, ferma restando l'applicabilità delle specifiche disposizioni contenute nella normativa vigente, esercita i poteri previsti dagli articoli 31 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e dagli articoli 51 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

**32.** Con riferimento alle funzioni di cui al comma 31, per il recupero degli importi dovuti non versati, compresi quelli relativi a contributi indebitamente percepiti o fruiti ovvero a cessioni di crediti d'imposta in mancanza dei requisiti, in base alle disposizioni e ai poteri di cui al medesimo comma 31 e in assenza di una specifica disciplina, l'Agenzia delle entrate procede con un atto di recupero emanato in base alle disposizioni di cui all'articolo 1, commi 421 e 422, della legge 30 dicembre 2004, n. 311.

**33.** Fatti salvi i diversi termini previsti dalla normativa vigente, l'atto di recupero di cui al comma 32 è notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione.

modalità di recupero dei crediti di imposta di cui all'articoli 121 e 122 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34 (tra cui rientrano quelli derivanti dal c.d. superbonus edilizio) prevedendo l'utilizzo dell'*atto di recupero emanato in base alle disposizioni di cui all'articolo 1, commi 421 e 422, della legge 30 dicembre 2004, n. 311*, strumento già noto all'ordinamento tributario, si pensi ai numerosi atti di recupero dei crediti di imposta per l'attività di Ricerca e Sviluppo.

Il comma 36 dell'art. 1 della L. 234/2022 ha inoltre previsto l'applicazione delle disposizioni del d.lgs. 546/1992 per le controversie *relative all'atto di recupero di cui al comma 32 dell'art. 1 della L. 234/2021*, ritenendo pertanto la giurisdizione del giudice tributario con riferimento alle agevolazioni di cui agli articoli 121 e 122 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34 (di cui, come detto, anche i crediti di imposta derivanti dal c.d. superbonus edilizio fanno parte).

\*\*\*

Stante l'espresso richiamo della L. 234/2021, ex art. 1, Comma 36 al D.lgs. 546/1992, si evidenzia che l'art. 2<sup>42</sup>, comma 3 del D.lgs. 546/1992 dispone che ***“il giudice tributario risolve in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle***

---

**34.** *Fatte salve ulteriori specifiche disposizioni, con il medesimo atto di recupero sono irrogate le sanzioni previste dalle singole norme vigenti per le violazioni commesse e sono applicati gli interessi.*

**35.** *Le attribuzioni di cui ai commi da 31 a 34 spettano all'ufficio dell'Agenzia delle entrate competente in ragione del domicilio fiscale del contribuente, individuato ai sensi degli articoli 58 e 59 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, al momento della commissione della violazione; in mancanza del domicilio fiscale, la competenza è attribuita ad un'articolazione della medesima Agenzia individuata con provvedimento del direttore.*

**36.** *Per le controversie relative all'atto di recupero di cui al comma 32 si applicano le disposizioni previste dal decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.*

<sup>42</sup> Si riporta integralmente l'Art. 2 del D.lgs. 546/1992 **“Oggetto della giurisdizione tributaria”**

1. *Appartengono alla giurisdizione tributaria tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e il contributo per il Servizio sanitario nazionale, le sovrimposte e le addizionali, le relative sanzioni nonché gli interessi e ogni altro accessorio. Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto del Presidente della Repubblica.*

2. *Appartengono altresì alla giurisdizione tributaria le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale. Appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie attinenti l'imposta o il canone comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni.*

3. ***Il giudice tributario risolve in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione, fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato o la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio.***

*controversie rientranti nella propria giurisdizione”.*

\*\*\*

Dalla competenza giurisdizionale Tributaria<sup>43</sup> e dall'applicazione dell'art. 2 comma 3 del d.lgs. 546/1992, si configura in capo al Giudice Tributario un onere di approfondimento, seppur *incidenter tantum*, del diritto amministrativo ed in particolare delle materie dell'edilizia e degli appalti pubblici, dato che, come si evidenzierà in seguito, il legislatore fa conseguire rilevanti effetti fiscali (ad es. l'ammontare del beneficio al 110% o al 90% per l'anno 2023 o addirittura la decadenza dal beneficio stesso) da questioni quali la presentazione (corretta/completa o speciale?) della CILA-S entro una certa data, ovvero l'ottenimento della Attestazione SOA da parte dell'impresa appaltatrice/subappaltatrice che effettua i lavori.

Sudette questioni, solitamente oggetto delle pronunce dei Tribunali Amministrativi Regionali e del Consiglio di Stato, un domani potrebbero riguardare, seppur incidentalmente, le decisioni delle Corti di Giustizia Tributarie di Primo e di Secondo Grado e della Cassazione Tributaria, che pertanto si troverà a dovere esaminare e risolvere questioni prevalentemente di diritto amministrativo, che impattano sul beneficio fiscale in questione; ma vediamo meglio.

#### **D) CILAS EFFETTI FISCALI DELLA SUA PRESENTAZIONE: INTEGRAZIONE DELLA CILA-S E DECORRENZA**

La data di presentazione della Comunicazione di Inizio Lavori Asseverata Superbonus c.d. CILA-S (ex art. 119 c. 13 ter del DL 34\20) per gli interventi indicati nel medesimo art. 119 del DL 34\20, è stata scelta quale spartiacque, da cui il legislatore ha fatto discendere rilevanti effetti fiscali in tema di superbonus edilizi.

*In primis* il legislatore ha individuato la data di presentazione della CILA-S, quale presupposto per cui si mantengono anche per il 2023 gli incentivi del superbonus edilizio

---

<sup>43</sup> Cfr. comma 36 dell'art. 1 della L. 234/2022

fiscale nella misura del 110% (cfr. art. 9<sup>44</sup> del D.L. 176/2022 ed art. 1, comma 894<sup>45</sup> L. 197/2022), per gli interventi la cui CILA-S risulti presentata entro il 25\11\2022, oppure entro il 31\12\2022 se la delibera condominiale era stata adottata entro il 18\11\22.

*In secundis* il recente D.L. 16/02/2023, n. 11, oggi in attesa di conversione, non ha più consentito la possibilità di esercitare le opzioni (di c.d. SCONTO IN FATTURA E

---

<sup>44</sup> Cfr. Art. 9. D.L. 176/2022 Modifiche agli incentivi per l'efficiamento energetico (pubblicato su G.Uff del 18\11\22 in vigore dal giorno dopo)

1. All'articolo 119 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) al comma 8-bis:

1) al primo periodo, le parole «31 dicembre 2023» sono sostituite dalle seguenti: «31 dicembre 2022, del 90 per cento per quelle sostenute nell'anno 2023»;

2) al secondo periodo, le parole «31 dicembre 2022» sono sostituite dalle seguenti: «31 marzo 2023»;

3) dopo il secondo periodo è inserito il seguente: «Per gli interventi avviati a partire dal 1° gennaio 2023 su unità immobiliari dalle persone fisiche di cui al comma 9, lettera b), la detrazione spetta nella misura del 90 per cento anche per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2023, a condizione che il contribuente sia titolare di diritto di proprietà o di diritto reale di godimento sull'unità immobiliare, che la stessa unità immobiliare sia adibita ad abitazione principale e che il contribuente abbia un reddito di riferimento, determinato ai sensi del comma 8-bis.1, non superiore a 15.000 euro.»;

b) dopo il comma 8-bis è aggiunto il seguente: «8-bis.1. Ai fini dell'applicazione del comma 8-bis, terzo periodo, il reddito di riferimento è calcolato dividendo la somma dei redditi complessivi posseduti, nell'anno precedente quello di sostenimento della spesa, dal contribuente, dal coniuge del contribuente, dal soggetto legato da unione civile o convivente se presente nel suo nucleo familiare, e dai familiari, diversi dal coniuge o dal soggetto legato da unione civile, di cui all'articolo 12 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, presenti nel suo nucleo familiare, che nell'anno precedente quello di sostenimento della spesa si sono trovati nelle condizioni previste nel comma 2 del medesimo articolo 12, per un numero di parti determinato secondo la Tabella 1-bis, allegata al presente decreto.»

<sup>45</sup> Cfr. Art. 1 - Comma 894. L. 197/2022

894. Le disposizioni dell'articolo 9, comma 1, lettera a), numero 1), del decreto-legge 18 novembre 2022, n. 176, non si applicano:

a) agli interventi diversi da quelli effettuati dai condomini per i quali, alla data del 25 novembre 2022, risulta presentata la comunicazione di inizio lavori asseverata (CILA), ai sensi dell'articolo 119, comma 13-ter, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77;

b) agli interventi effettuati dai condomini per i quali la delibera assembleare che ha approvato l'esecuzione dei lavori risulta adottata in data antecedente alla data di entrata in vigore del decreto-legge 18 novembre 2022, n. 176, sempre che tale data sia attestata, con apposita dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà rilasciata ai sensi dell'articolo 47 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, dall'amministratore del condominio ovvero, nel caso in cui, ai sensi dell'articolo 1129 del codice civile, non vi sia l'obbligo di nominare l'amministratore e i condomini non vi abbiano provveduto, dal condomino che ha presieduto l'assemblea, e a condizione che per tali interventi, alla data del 31 dicembre 2022, risulti presentata la CILA, ai sensi dell'articolo 119, comma 13-ter, del citato decreto-legge n. 34 del 2020;

c) agli interventi effettuati dai condomini per i quali la delibera assembleare che ha approvato l'esecuzione dei lavori risulta adottata in una data compresa tra quella di entrata in vigore del decreto-legge 18 novembre 2022, n. 176, e il 24 novembre 2022, sempre che tale data sia attestata, con apposita dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà rilasciata ai sensi dell'articolo 47 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, dall'amministratore del condominio ovvero, nel caso in cui, ai sensi dell'articolo 1129 del codice civile, non vi sia l'obbligo di nominare l'amministratore e i condomini non vi abbiano provveduto, dal condomino che ha presieduto l'assemblea, e a condizione che per tali interventi, alla data del 25 novembre 2022, risulti presentata la CILA, ai sensi dell'articolo 119, comma 13-ter, del citato decreto-legge n. 34 del 2020;

d) agli interventi comportanti la demolizione e la ricostruzione degli edifici, per i quali alla data del 31 dicembre 2022 risulta presentata l'istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo.

CESSIONE DEL CREDITO) ex art. 121, comma 1, lett. a) e b) del D.L. 34/2020 per gli interventi la cui CILA-S sia stata presentata a far data dalla sua entrata in vigore (17/2/2023) cfr. art. 2<sup>46</sup> D.L. 11/2023.

La presentazione della CILA-S è prevista dallo stesso art. 119 del DL 34\20 e s.m.i. che prevede ai seguenti commi:

***13-ter. Gli interventi di cui al presente articolo, anche qualora riguardino le parti strutturali degli edifici o i prospetti, con esclusione di quelli comportanti la demolizione e la ricostruzione degli edifici, costituiscono manutenzione straordinaria e sono realizzabili mediante comunicazione di inizio lavori asseverata (CILA). Nella CILA sono attestati gli estremi del titolo abilitativo che ha previsto la costruzione dell'immobile oggetto d'intervento o del provvedimento che ne ha consentito la legittimazione ovvero è attestato che la costruzione è stata completata in data antecedente al 1 settembre 1967. La presentazione della CILA non richiede l'attestazione dello stato legittimo di cui all' [articolo 9-bis, comma 1-bis, del decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380](#). Per gli interventi di cui al presente comma, la decadenza del beneficio fiscale previsto dall'[articolo 49 del](#)***

---

<sup>46</sup> Cfr. Art. 2 D.L. 11/2023 pubblicato su G.Uff del 16\2\23 in vigore dal giorno dopo

1. A decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto, in relazione agli interventi di cui all'articolo 121, comma 2, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, **non è consentito l'esercizio delle opzioni di cui all'articolo 121, comma 1, lettere a) e b), del medesimo decreto-legge.**

2. **Le disposizioni di cui al comma 1 non si applicano alle opzioni relative alle spese sostenute per gli interventi di cui all'articolo 119 del citato decreto-legge n. 34 del 2020, per i quali in data antecedente a quella di entrata in vigore del presente decreto:**

a) per gli interventi diversi da quelli effettuati dai condomini risulti presentata la comunicazione di inizio lavori asseverata (CILA), ai sensi dell'articolo 119, comma 13-ter, del decreto-legge n. 34 del 2020;

b) per gli interventi effettuati dai condomini risulti adottata la delibera assembleare che ha approvato l'esecuzione dei lavori e risulti presentata la comunicazione di inizio lavori asseverata (CILA), ai sensi dell'articolo 119, comma 13-ter, del decreto-legge n. 34 del 2020;

c) per gli interventi comportanti la demolizione e la ricostruzione degli edifici risulti presentata l'istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo.

3. **Le disposizioni di cui al comma 1 non si applicano alle opzioni relative alle spese sostenute per gli interventi diversi da quelli di cui all'articolo 119 del citato decreto-legge n. 34 del 2020, per i quali in data antecedente a quella di entrata in vigore del presente decreto:**

a) risulti presentata la richiesta del titolo abilitativo, ove necessario;

b) per gli interventi per i quali non è prevista la presentazione di un titolo abilitativo, siano già iniziati i lavori;

c) risulti regolarmente registrato il contratto preliminare ovvero stipulato il contratto definitivo di compravendita dell'immobile nel caso di acquisto di unità immobiliari ai sensi dell'articolo 16-bis, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, o ai sensi dell'articolo 16, comma 1-septies, del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90.

4. **Le disposizioni di cui all'articolo 14, commi 2-ter, 2-sexies e 3.1, e all'articolo 16, commi 1-quinquies, terzo, quarto e quinto periodo, e 1-septies, secondo e terzo periodo, del citato decreto-legge n. 63 del 2013, sono abrogate.**

decreto del Presidente della Repubblica n. 380 del 2001 opera esclusivamente nei seguenti casi:

- a) *mancata presentazione della CILA;*
- b) *interventi realizzati in difformità dalla CILA;*
- c) *assenza dell'attestazione dei dati di cui al secondo periodo;*
- d) *non corrispondenza al vero delle attestazioni ai sensi del comma 14.*

**13-quater.** Fermo restando quanto previsto al comma 13-ter, resta impregiudicata ogni valutazione circa la legittimità dell'immobile oggetto di intervento.

**13-quinquies.** In caso di opere già classificate come attività di edilizia libera ai sensi dell'articolo 6 del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, del decreto del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti 2 marzo 2018, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 81 del 7 aprile 2018, o della normativa regionale, nella CILA è richiesta la sola descrizione dell'intervento. In caso di varianti in corso d'opera, queste sono comunicate alla fine dei lavori e costituiscono integrazione della CILA presentata. Non è richiesta, alla conclusione dei lavori, la segnalazione certificata di inizio attività di cui all'articolo 24 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380.

\*\*\*

È pertanto evidente che in sede di atto di recupero/accertamento fiscale, uno degli elementi che sarà oggetto di esame sarà la presentazione della predetta CILA-S; del resto, per non configurare la colpa grave del cessionario del credito di imposta, tra i documenti che lo stesso deve esaminare, vi sono i titoli edilizi, si veda in tal senso il comma 6-bis dell'art. 121 del D.L. 34/2020, inserito dall'art. 1, comma 1, lett. b), del D.L. 16 febbraio 2023, n. 11, che dispone testualmente:

*6-bis. Ferme le ipotesi di dolo di cui al comma 6 il concorso nella violazione che, ai sensi del medesimo comma 6, determina la responsabilità in solido del fornitore che ha applicato lo sconto e dei cessionari, è in ogni caso escluso con riguardo ai cessionari che dimostrano di aver acquisito il credito di imposta e che siano in possesso della seguente documentazione, relativa alle opere che hanno originato il credito di imposta, le cui spese detraibili*

sono oggetto delle opzioni di cui al comma 1:

**a) titolo edilizio abilitativo degli interventi**, oppure, nel caso di interventi in regime di edilizia libera, dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, resa ai sensi dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, in cui sia indicata la data di inizio dei lavori ed attestata la circostanza che gli interventi di ristrutturazione edilizia posti in essere rientrano tra quelli agevolabili, pure se i medesimi non necessitano di alcun titolo abilitativo, ai sensi della normativa vigente; [...]

\*\*\*

### **QUESTIONE: PER MANCATA PRESENTAZIONE DELLA CILA-S COSA SI INTENDE?**

La CILA-S prevista dell'art. 119 c. 13 bis del DL 34\20 è normata in modo speciale ai fini del beneficio fiscale a cui attiene?

Oppure comunque bisogna fare riferimento alla CILA (ordinaria) stabilita dall'art 6 bis del DPR 380\01 come poi declinato nelle varie leggi regionali?

Si rileva che l'edilizia e l'urbanistica è disciplina oggetto di legislazione concorrente ex art. 117 Cost., rientrando nella materia del governo del territorio.

Una CILA-S incompleta di alcuni dati o documenti, seppure presentata in tempo utile e poi successivamente integrata, è idonea oppure no per i benefici fiscali e per la loro misura (110% o 90%) e per consentire lo sconto in fattura o la cessione del credito ex art. 2 DL 11\23?

La CILA-S è integrabile (oltre al caso codificato delle varianti in corso d'opera cfr. art. 119, comma 13-quinquies DL 34/20) oppure no e con quale data di efficacia?

Da una parte preoccupa quanto disposto, seppur riferito alla DIA ed alla SCIA, dal **Consiglio di Stato Sez. IV, Sent., 22-02-2019, n. 1227** per cui: *Nel caso, poi, della denuncia di inizio attività e/o segnalazione certificata di inizio attività - le quali, come espressamente ribadito dal legislatore "non costituiscono provvedimenti taciti direttamente impugnabili" - oggi, come ieri, la incompleta e/o inesatta rappresentazione della realtà e dell'intervento progettato priva, in radice, di ogni effetto tale iniziativa del privato.*

Ma dall'altra parte l'art. 119 c **13-quinquies del DL 34\20** *In caso di opere già classificate come attività di edilizia libera..., nella CILA è richiesta la sola descrizione dell'intervento*

Inoltre si osserva che le modalità di presentazione e redazione della CILA-S sono contenute nella modulistica unificata adottata nell'accordo tra Governo, Regioni ed Enti locali in Conferenza Unificata, Repertorio n. 88/CU del 4 agosto 2021, ai sensi dell'art. 24 c. 3 del DL 90\14<sup>47</sup>

**Pertanto a fronte della normativa che ha dato rilievo alla CILA-S ex art.119 c. 13 bis del DL 34\20, ed alla data di sua presentazione si pongono alcuni primi quesiti.**

Sarà oggetto di verifica, sia in sede di controllo antifrode ex art. 122 bis del DL. 34\20 sia in sede di accertamento fiscale successivo, la CILA-S e la ricevuta di avvenuta presentazione al Comune onde verificarne la data e l'eventuale correttezza/completezza della sua presentazione?

Una CILA-S presentata in una certa data, ma incompleta di alcuni elementi, sarà ritenuta idonea a integrare il requisito di presentazione entro la data da cui discendono effetti fiscali, ritenendola una fattispecie speciale a tali fini fiscali, stante l'art. 119 .c 13 ter DL 34\20 che menziona tra le decadenze del beneficio la mera omissione della presentazione della detta CILA, oppure no?

Vi è un distinguo tra dati "essenziali" da indicare all'interno della CILA-S al fine di considerarla presentata (corretta e completa) e dati "non essenziali" modificabili e integrabili successivamente restando impregiudicata la data di prima presentazione (si pensi ad esempio all'indicazione dell'impresa esecutrice dei lavori)?

Si ribadisce che le modalità di presentazione e redazione della CILA-S sono contenute nella modulistica unificata adottata nell'accordo tra Governo, Regioni ed Enti locali in Conferenza Unificata, Repertorio n. 88/CU del 4 agosto 2021, ai sensi dell'art. 24 c. 3 del

---

<sup>47</sup> l'art.24 del DL n. 90\14, convertito con modificazioni dalla l.n. 114\14, recante "Misure urgenti per la semplificazione e la trasparenza amministrativa e per l'efficienza degli uffici giudiziari", prevede al comma 3 "Il Governo, le regioni e gli enti locali, in attuazione del principio di leale collaborazione, concludono, in sede di Conferenza unificata, accordi ai sensi dell'articolo 9 del decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281 o intese ai sensi dell'articolo 8 della legge 5 giugno 2003, n. 131, per adottare, tenendo conto delle specifiche normative regionali, una modulistica unificata e standardizzata su tutto il territorio nazionale per la presentazione alle pubbliche amministrazioni regionali e agli enti locali di istanze, dichiarazioni e segnalazioni. Le pubbliche amministrazioni regionali e locali utilizzano i moduli unificati e standardizzati nei termini fissati con i suddetti accordi o intese; i cittadini e le imprese li possono comunque utilizzare decorsi trenta giorni dai medesimi termini." ed al comma 4: "Ai sensi dell'articolo 117, secondo comma, lettere e), m) e r), della Costituzione, gli accordi sulla modulistica conclusi in sede di Conferenza unificata sono rivolti ad assicurare la libera concorrenza, costituiscono livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale, assicurano il coordinamento informativo statistico e informatico dei dati dell'amministrazione statale, regionale e locale al fine di agevolare l'attrazione di investimenti dall'estero";

DL 90\14<sup>48</sup>, occorrerà quindi anche esaminare la valenza giuridica della relativa modulistica e dei suoi contenuti?

Si auspica che il legislatore intervenga con norma interpretativa di maggiore dettaglio chiarendo che l'integrazione della CILA-S ha effetto retroattivo dalla data di sua prima presentazione, e che espressamente la ritenga, quanto meno per gli effetti fiscali, una fattispecie speciale.

Altrimenti un contenzioso tributario su tali presupposti "amministrativi" del titolo edilizio è quasi inevitabile, qualora l'Agenzia delle Entrate disconosca il beneficio fiscale o contesti la possibilità di optare per la cessione del credito o lo sconto in fattura, a causa di una interpretata incompleta presentazione della CILA-S poi integrata dopo le date, dal cui rispetto discendevano rilevanti effetti fiscali. A ciò seguirà inevitabilmente il contenzioso portando quindi il Giudice Tributario a doversi esprimere incidentalmente, fornendo le risposte ai quesiti posti e ad altri, su tematiche concernenti la materia edilizia, che certo non è tipica della giurisdizione tributaria.

## **E) ATTESTAZIONE SOA**

Il legislatore è intervenuto prevedendo con l'**art. 10bis del D.L. 21/03/2022, n. 21**<sup>49</sup> la

---

<sup>49</sup> Si veda in tal senso l'**art. 10bis del D.L. 21/03/2022, n. 21** che recita testualmente:

**Art. 10-bis. Qualificazione delle imprese per l'accesso ai benefici di cui agli articoli 119 e 121 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77 (x)**

*1. Ai fini del riconoscimento degli incentivi fiscali di cui agli articoli 119 e 121 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, a decorrere dal 1° gennaio 2023 e fino al 30 giugno 2023, l'esecuzione dei lavori di importo superiore a 516.000 euro, relativi agli interventi previsti dall'articolo 119 ovvero dall'articolo 121, comma 2, del citato decreto-legge n. 34 del 2020, è affidata:*

*a) ad imprese in possesso, al momento della sottoscrizione del contratto di appalto ovvero, in caso di imprese subappaltatrici, del contratto di subappalto, della occorrente qualificazione ai sensi dell'articolo 84 del codice dei contratti pubblici, di cui al decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50;*

*b) ad imprese che, al momento della sottoscrizione del contratto di appalto ovvero, in caso di imprese subappaltatrici, del contratto di subappalto, documentano al committente ovvero all'impresa subappaltante l'avvenuta sottoscrizione di un contratto finalizzato al rilascio dell'attestazione di qualificazione con uno degli organismi previsti dall'articolo 84 del codice dei contratti pubblici, di cui al decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50.*

*2. A decorrere dal 1° luglio 2023, ai fini del riconoscimento degli incentivi fiscali di cui agli articoli 119 e 121 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, l'esecuzione dei lavori di importo superiore a 516.000 euro, relativi agli interventi previsti dall'articolo 119 ovvero dall'articolo 121, comma 2, del citato decreto-legge n. 34 del 2020, è affidata esclusivamente alle imprese in possesso, al momento della sottoscrizione del contratto di appalto ovvero, in caso di imprese subappaltatrici, del contratto di subappalto, della occorrente qualificazione ai sensi dell'articolo 84 del codice dei contratti pubblici, di cui al decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50.*

*3. In relazione ai lavori affidati alle imprese di cui alla lettera b) del comma 1, la detrazione relativa alle spese sostenute a decorrere dal 1° luglio 2023 è condizionata dall'avvenuto rilascio dell'attestazione di qualificazione di cui all'articolo 84 del codice dei contratti pubblici, di cui al decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50, all'impresa esecutrice.*

*4. Le disposizioni del comma 1 non si applicano ai lavori in corso di esecuzione alla data di entrata in vigore della legge di conversione*

necessità, in caso di lavori superiori a 516.000,00 euro, di un sistema di Qualificazione delle imprese per l'accesso ai benefici di cui agli articoli 119 e 121 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34 richiamando (parzialmente) la normativa in tema di contratti pubblici, ossia richiamando espressamente solo l'art.84 del D.lgs 50\16.

Il suddetto art. 10 bis del D.L. 21/2022 prevede dal 1 luglio 2023 l'obbligo della occorrente qualificazione (c.d. Attestazione SOA) ai sensi dell'articolo 84 del d.lgs. 50/2016 “codice dei contratti pubblici”, per le imprese che effettuano lavori ai fini del riconoscimento degli incentivi fiscali di cui agli articoli 119 e 121 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34.

Per quanto riguarda invece l'esecuzione di lavori dal 01/01/2023 al 30/6/2023 che beneficiano *degli incentivi fiscali di cui agli articoli 119 e 121 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34* la disposizione ex art. 10-bis del D.L. 21/03/2022, n. 21 prevede, salvo eccezioni, l'affidamento degli stessi *ad imprese che, al momento della sottoscrizione del contratto di appalto ... documentano al committente ... l'avvenuta sottoscrizione di un contratto finalizzato al rilascio dell'attestazione di qualificazione con uno degli organismi previsti dall'articolo 84 del codice dei contratti pubblici, di cui al decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50.*

Ma sarà sufficiente il possesso di una mera Attestazione SOA (a prescindere dalla categoria di lavori e dalla classifica di importi<sup>50</sup>), oppure occorrerà, come per i contratti pubblici,

---

*del presente decreto, nonché ai contratti di appalto o di subappalto aventi data certa, ai sensi dell'articolo 2704 del codice civile, anteriore alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto.*

x) Articolo inserito dalla legge di conversione 20 maggio 2022, n. 51.

<sup>50</sup>

D.P.R. 05/10/2010, n. 207

Regolamento di esecuzione ed attuazione del decreto legislativo 12 aprile 2006, n. 163, recante «Codice dei contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture in attuazione delle direttive 2004/17/CE e 2004/18/CE».

Pubblicato nella Gazz. Uff. 10 dicembre 2010, n. 288, S.O.

Art. 61 Categorie e classifiche (art. 3, D.P.R. n. 34/2000)

1. Le imprese sono qualificate per categorie di opere generali, per categorie di opere specializzate, nonché per prestazioni di sola costruzione, e per prestazioni di progettazione e costruzione, e classificate, nell'ambito delle categorie loro attribuite, secondo gli importi di cui al comma 4.

2. La qualificazione in una categoria abilita l'impresa a partecipare alle gare e ad eseguire i lavori nei limiti della propria classifica incrementata di un quinto; nel caso di imprese raggruppate o consorziate la medesima disposizione si applica con riferimento a ciascuna impresa raggruppata o consorziate, a condizione che essa sia qualificata per una classifica pari ad almeno un quinto dell'importo dei lavori a base di gara; nel caso di imprese raggruppate o consorziate la disposizione non si applica alla mandataria ai fini del conseguimento del requisito minimo di cui all'[articolo 92](#), comma 2.

3. Le categorie sono specificate nell'allegato A.

4. Le classifiche sono stabilite secondo i seguenti livelli di importo:

I	- fino a	euro	258.000
II	- fino a	euro	516.000
III	- fino a	euro	1.033.000

possedere una idonea attestazione per la categoria di tipologia di lavori da effettuare e per i corrispondenti importi della classifica ottenuta?

In tale seconda ipotesi si segnala il forte rischio di trovarsi in situazioni per cui un'impresa, affidataria dei lavori agevolati con i bonus edilizi, ha sottoscritto un contratto finalizzato al rilascio dell'attestazione SOA, così realizzando la condizione prevista dalla legge ex art. 10-bis DL 21/22, salvo poi verificarsi il caso in cui l'Attestazione SOA venga in seguito rilasciata per una classifica/categoria non idonea per importo/tipologia a quella oggetto dell'intervento per cui è necessaria ai fini del riconoscimento dell'incentivo.

Inoltre al fine di ottenere l'Attestazione SOA, in dottrina si discute se l'operatore economico possa ricorrere all'istituto dell'avvalimento, in quanto nella norma ex art. 10 bis del DL 21\22 viene espressamente richiamato solo l'art. 84 del D.lgs 50\16, ma non la disciplina dell'avvalimento prevista ex art. 89 del d.lgs. 50\2016 che lo consente.

Pertanto è consentito per la qualificazione SOA per un'impresa ricorrere all'avvalimento, oppure no?

Ancora, nel caso di RTI (raggruppamento temporaneo tra imprese) si applica l'intera normativa dei contratti pubblici ex D.lgs 50\16 ai fini della qualificazione SOA oppure no?

Sarebbe sicuramente opportuno facilitare forme aggregative tra le imprese, ma la norma nulla dice espressamente.

Si fa inoltre presente che per gli appalti pubblici si consente, ai sensi dell'art. 61 del DPR 207\2010, all'impresa di partecipare a gare di importi aumentati sino ad 1/5 (20%)

---

III-bis	- fino a	euro	1.500.000
IV	- fino a	euro	2.582.000
IV-bis	- fino a	euro	3.500.000
V	- fino a	euro	5.165.000
VI	- fino a	euro	10.329.000
VII	- fino a	euro	15.494.000
VIII	- oltre	euro	15.494.000

5. L'importo della classifica VIII (illimitato) ai fini del rispetto dei requisiti di qualificazione è convenzionalmente stabilito pari a euro 20.658.000.

6. Per gli appalti di importo a base di gara superiore a euro 20.658.000, l'impresa, oltre alla qualificazione conseguita nella classifica VIII, deve aver realizzato, nel quinquennio antecedente la data di pubblicazione del bando, una cifra di affari, ottenuta con lavori svolti mediante attività diretta ed indiretta, non inferiore a 2,5 volte l'importo a base di gara; il requisito è comprovato secondo quanto previsto all'[articolo 79](#), commi 3 e 4, ed è soggetto a verifica da parte delle stazioni appaltanti.

dell'importo della classifica della Attestazione SOA posseduta; ma si discute se ciò è applicabile analogicamente alla attestazione SOA Superbonus.

Il Consiglio Superiore dei Lavori Pubblici (CSLP) ha recentemente pubblicato la [risposta n. 1 del 20 marzo 2023](#) ad oggetto "*Chiarimenti in merito all'applicazione dell'articolo 10-bis del Decreto-Legge n. 21/2022 - Qualificazione delle imprese per l'accesso ai benefici di cui agli articoli 119 e 121 del Decreto-Legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla Legge 17 luglio 2020, n. 77 per cui: lo scopo sostanziale della norma non deve essere quello di replicare, anche nei lavori privati che usufruiscono dei bonus edilizi, tutto il complesso meccanismo pensato per i lavori pubblici, bensì quello di garantire la moralità, la professionalità e la presenza reale sul mercato dell'impresa. Tali requisiti si intenderanno verificati con la dimostrazione da parte dell'impresa esecutrice (obbligatoria solo per contratti di appalto/subappalto con importo superiore a 516.000,00 euro) della certificazione SOA a prescindere dal riferimento alla categoria e classifica corrispondenti alla natura e all'importo dei lavori da eseguire.*

Tuttavia tale interpretazione seppur autorevole è pur sempre un parere; si rileva che l'art. 10 bis del DL. 21\22 testualmente richiede l'occorrente *qualificazione ai sensi dell'articolo 84 del codice dei contratti pubblici*

Si tenga conto anche in questo caso che tali “dettagli di normativa tecnica” apparentemente interessano solo l'impresa appaltatrice e\o subappaltatrice, ma il mancato corretto possesso dell'attestazione SOA è previsto *ai fini del riconoscimento degli incentivi fiscali* e quindi ricade sul beneficiario (in parole povere il contribuente condomino\proprietario) che, come detto, sarà chiamato a risponderne col suo patrimonio (che ben potrebbe essere l'appartamento oggetto di intervento, sebbene la prima casa non possa essere oggetto di esecuzione esattoriale, ai sensi dell' art. 76 del DPR 602\73) dall'Agenzia delle Entrate in caso di contestazione, salvo rivalersi sull'impresa, se ne sussistono le condizioni.

**Pertanto si pongono ulteriori quesiti sul tema dell'attestazione SOA.**

*Ai fini del riconoscimento degli incentivi fiscali di cui agli articoli 119 e 121 del decreto-legge 19 sarà sufficiente il possesso di una mera Attestazione SOA, a prescindere dalla categoria di lavori e dalla classifica di importi?*

Oppure occorrerà, come per i contratti pubblici, possedere una idonea “*occorrente*” attestazione per la categoria di tipologia di lavori da effettuare e per i corrispondenti

importi della classifica ottenuta?

In tale secondo caso:

-è valida un'attestazione SOA, per ritenere integrato il requisito ex art. 10-bis del D.L. 21/2022 *Ai fini del riconoscimento degli incentivi fiscali di cui agli articoli 119 e 121 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34*, ottenuta tramite il ricorso all'avvalimento ex art. 89 del d.lgs 50\2016?

-è idonea l'Attestazione SOA, per ritenere integrato il requisito ex art. 10-bis del D.L. 21/2022 *Ai fini del riconoscimento degli incentivi fiscali di cui agli articoli 119 e 121 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34*, in caso di imprese che effettuano lavori relativi agli interventi previsti dall'articolo 119 ovvero dall'articolo 121 D.L. 34/2020 aumentati sino ad 1/5 (20%) dell'importo della classifica della Attestazione SOA posseduta in ossequio a quanto disposto dall'art. 61 del DPR 207\2010?

\*\*\*

Si auspica che il legislatore intervenga con norma interpretativa chiarendo le questioni sopra poste, altrimenti il Giudice Tributario sarà investito, anche qui incidentalmente, in relazione all'atto di recupero concernente la spettanza dei crediti di imposta ex artt. 119 e 121 DL 34/2020, di una materia non tipica della giurisdizione Tributaria quale quella degli appalti pubblici con particolare riguardo all'idoneità delle Attestazioni SOA da cui dipende il *riconoscimento degli incentivi fiscali di cui agli articoli 119 e 121 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34*.

Il sottoscritto intervenendo nell'**audizione in Commissione Finanze della Camera del 27/02/2023, per ASSOUTENTI ed altre 10 associazioni di Consumatori** ( vedasi seconda parte <https://webtv.camera.it/evento/21848> rimandando a: <https://www.confconsumatori.it/wp-content/uploads/2023/03/BONUS-EDILIZI-DL-11-23-rev-3.pdf> per leggere le proposte illustrate in audizione ) ha posto anche tali questioni.

Si segnala che la stessa ANAC, con **nota del 1° marzo 2023<sup>51</sup> a firma del Presidente**,

---

<sup>51</sup> NOTA PRESIDENTE ANAC AGE.AGEDC001.REGISTRO UFFICIALE.0055826.01-03-2023.I  
**Oggetto: Criticità emerse in merito all'applicazione dell'articolo 10 bis del decreto-legge 21/3/2022, n. 21, convertito con legge 20/5/2022 n. 51 rubricato "Qualificazione delle imprese per l'accesso ai benefici di cui agli articoli 119 e 121 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34"**

inviata al Ministro dell'Economia e delle Finanze, al Direttore dell'Agenzia delle Entrate e al Ministro delle Infrastrutture e dei Trasporti, ha sottolineato criticità emerse in merito all'applicazione dell'**articolo 10-bis** del D.L. n. 21/2022 (ossia l'Attestazione SOA legata ai bonus\superbonus in edilizia).

Da ultimo proprio per i devastanti effetti fiscali conseguenti al possesso o meno dell'attestazione SOA da parte dell'appaltatore e\o del sub appaltatore, da cui dipende per il proprietario\condomino il *riconoscimento degli incentivi fiscali di cui agli articoli 119 e 121 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34*, sarebbe opportuno chiarire e semplificare il possesso di tale requisito ed esentare comunque dalla decadenza fiscale il predetto contribuente (proprietario\condomino) beneficiario

\*\*\*

## CONCLUSIONI

---

*È stato inoltre evidenziato che, ai sensi del comma 2 del citato articolo 10-bis, a decorrere dal 1 ° luglio 2023, per poter beneficiare delle predette agevolazioni fiscali, l'esecuzione dei lavori di importo superiore a 516.000 euro deve essere affidata esclusivamente alle imprese in possesso, al momento della sottoscrizione del contratto di appalto o di subappalto, della occorrente certificazione Soa.*

*La disposizione prevede l'estensione della normativa sulla qualificazione degli esecutori di lavori pubblici ad alcuni lavori commissionati da soggetti privati, espressamente individuati, quale condizione per consentire al committente di beneficiare delle previste agevolazioni fiscali (incentivi per l'efficienza energetica, sisma bonus, fotovoltaico e colonnine di ricarica di veicoli elettrici, nonché, con riferimento al periodo precedente l'entrata in vigore del decreto legge n. 11/2023, lo sconto in fattura, e la cessione del credito d'imposta).*

*La previsione fa espresso riferimento alla qualificazione di cui all'articolo 84 del codice dei contratti pubblici, con ciò rinviando al sistema di qualificazione per gli esecutori di lavori pubblici disciplinato dagli articoli 60 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica n. 207/2010, vigente in via transitoria in forza dell'articolo 216, comma 14, del codice dei contratti pubblici.*

*La disposizione suscita numerose problematiche applicative e rischia di comportare criticità che esulano dall'ambito specifico della sua applicazione, andando ad interessare direttamente la scrivente Autorità, quale Organismo deputato alla vigilanza sugli Organismi di attestazione e sul sistema di qualificazione degli operatori economici.*

***Occorre considerare, infatti, che la previsione in argomento impone uno sforzo interpretativo per consentire l'applicazione al settore privato di disposizioni destinate agli esecutori di lavori pubblici. Solo per fare alcuni esempi, si pongono dubbi in merito alla necessità che l'attestazione di qualificazione debba essere conseguita per categorie e classifiche congruenti con l'intervento da realizzare (come avviene per i lavori pubblici) o se sia sufficiente il solo possesso dell'attestazione, a prescindere dalla categoria/classifica conseguita. Inoltre, andrebbe chiarita la possibilità di applicare ai lavori privati alcune specifiche previsioni, come ad esempio l'incremento del quinto di cui l'articolo 61, comma 2, del richiamato decreto n. 207/2010, che consente la partecipazione alle gare per importi pari all'importo della qualificazione posseduta aumentata di un quinto. La risoluzione di tali dubbi assume particolare rilevanza se si vuole garantire l'effettiva capacità esecutiva degli operatori economici e scongiurare l'introduzione di elementi di disparità di trattamento tra operatori economici.***

*A tal proposito, si evidenzia la necessità di trovare il giusto temperamento tra due opposte esigenze: da un lato, consentire l'accesso ai benefici fiscali ai committenti, dall'altro preservare il buon funzionamento del sistema di qualificazione degli esecutori di lavori pubblici, istituito a garanzia dell'affidabilità professionale degli operatori economici e, indirettamente, del rispetto dei principi generali di economia, efficacia ed efficienza dell'attività amministrativa.*

Si auspica pertanto che le suddette rilevanti problematiche siano risolte dal legislatore. Altrimenti saranno lasciate all'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate ed in ultima analisi del Giudice Tributario, imponendo agli uffici fiscali ed alla magistratura speciale non solo l'approfondimento del diritto tributario *strictu sensu*, come di consueto, ma anche del diritto dell'urbanistica e dell'edilizia e degli appalti pubblici.

Si ricorda infine che le criticità sottese al recupero del credito di imposta per *gli incentivi fiscali di cui agli articoli 119 e 121 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34* sono innanzitutto poste in capo al beneficiario del medesimo incentivo, ossia, (per semplificare) al contribuente committente\ condomino/proprietario/consumatore.

\*\*\*

Ringraziando dell'attenzione, a nome dell'*Associazione dei Master in Diritto Tributario*, auguro ai Magistrati Tributarî ed a tutti gli operatori del settore un proficuo lavoro per l'anno giudiziario 2023.

Il Presidente dell'Associazione dei Master in Diritto Tributario

Avv. Stefano BETTI