

# **OSSERVATORIO TRIBUTARIO**

**Febbraio 2023 - Anno XVI - n. 1**



**BOLLETTINO DELL'ASSOCIAZIONE MAGISTRATI TRIBUTARI  
SEZIONE SICILIA**

# OSSERVATORIO TRIBUTARIO

Bollettino dell'ASSOCIAZIONE MAGISTRATI TRIBUTARI Sezione Sicilia

Anno XVI – n. 1 – febbraio 2023

Rivista quadrimestrale  
dell'Associazione Magistrati Tributaristi della Sicilia  
registrata al Tribunale di Palermo al n. 12  
in data 12 luglio 2006

*Direttore Responsabile*  
**Gianfranco Amenta**

*Direttore Editoriale*  
**Bernardo Comella**

*Responsabile della Grafica*  
**Carmelo Cirrincione**

Direzione e redazione  
**Associazione Magistrati Tributaristi**  
**Sezione Sicilia**

Via Mariano Stabile 160 - 90139 Palermo  
c/o Commissione Tributaria Regionale

*La collaborazione alla rivista è aperta a tutti i giudici  
tributaristi ed agli operatori della giustizia tributaria. Gli  
articoli dovranno pervenire dattiloscritti e firmati.*

*Gli originali anche se non pubblicati non verranno  
restituiti.*

*Gli autori si assumono la responsabilità del contenuto dei  
propri elaborati, delle opinioni e dei giudizi espressi.*

## Sommario

### **DALLA REDAZIONE**

- Ancora sulla riforma del processo tributario.  
Lo avevamo detto! (G. Amenta) pag. 1

### **DALL'ASSOCIAZIONE** (a cura di S. Pillitteri)

- La lettera di AMT al Ministro sui compensi pag. 3
- La lettera di AMT al CPGT su criticità  
della riforma pag. 6
- Il Convegno di AMT pag. 8
- Concluso lo stage formativo pag. 8
- Convenzione con le scuole pag. 8
- Copertura sanitaria pag. 9

### **CALENDARIO DEGLI ESODI** pag. 9

### **RICEVIAMO E PUBBLICHIAMO**

- Cinquanta anni dell'IVA (S. Forestieri) pag. 9
- Il Giudice monocratico decide le cause  
sino a tremila euro (M. Villani e L. Morciano) pag. 13
- Onere della prova (B. Comella) pag. 18

### **RASSEGNA DI GIURISPRUDENZA**

(a cura di G. Amenta)

- Gli orientamenti della C.T.R. Sicilia e  
le conferme della Cassazione (B. Comella) pag. 22
- Le ultime dalla Cassazione (G. Amenta) pag. 26

## **DALLA REDAZIONE**

### **Ancora sulla riforma del processo tributario.**

#### **L'avevamo detto!**

Senza voler essere profeti di sciagure, da queste pagine si è avuto modo, in armonia con la nostra Associazione, di rilevare le criticità che affliggono la riforma della giustizia tributaria; l'iter parlamentare, effettuato in tutta fretta a fine legislatura, ha favorito il sorgere di palesi carenze. Evidenziamo il primo provvedimento di modifica.

Con decreto-legge 29 dicembre 2022, n. 198 (pubblicato in G.U. – serie generale n. 303 del 29 dicembre 2022) c.d. decreto “*milleproroghe*” 2023, sono state modificate le disposizioni contenute nell'art. 8, comma 1, della legge 31 agosto 2022, n. 130. Nello specifico, l'art. 3, comma 6, del citato decreto-legge, prevede che “I termini indicati nell'articolo 8, comma 1, della legge 31 agosto 2022, n. 130, sono prorogati di un anno”.

Con espressione poco chiara, la nota manifesta come sia stato compreso in ritardo che il procedere, entro breve lasso di tempo, alla fuoriuscita dal servizio dei giudici che hanno superato il limite del settantesimo anno, avrebbe comportato un rilevante vuoto di organico non coperto dal nuovo reclutamento non ancora iniziato. Nelle pagine che seguono vengono ipotizzati gli esodi. Riteniamo che sia insufficiente la proroga di un anno

Ma il solo differimento di un anno per effettuare l'esodo non può risolvere il deficit di giudici. Un'ulteriore pecca della riforma aggrava il vuoto di organico: il divieto di consentire il passaggio senza concorso, anche se con limitazioni di età e di anni di servizio effettuati, degli attuali giudici non togati nei nuovi ruoli giudicanti. L'avversione per tale categoria di giudici rimane chiaramente percepibile.

Né può avere miglior fortuna il reclutamento, anche se senza concorso, dei giudici tributari in servizio presso altre giurisdizioni. Non sembra che vi siano numerose candidature. Riteniamo che l'impossibilità –per il giudice tributario - di poter accedere alla Suprema Corte sia un rilevante deterrente.

Né di rapida e pronta soluzione sarà la presa di servizio dei nuovi giudici reclutati mediante concorso. Da quando sarà bandito il concorso allo svolgimento delle funzioni dovranno compiersi varie fasi. Basti ricordare: i tempi tra il bando e lo svolgimento delle prove, la nomina della commissione articolata secondo le molteplici materie di esame, la correzione degli elaborati, il periodo di formazione specifica e, finalmente, la presa di servizio.

In questo percorso si inserisce la riorganizzazione degli uffici che potrebbe essere formulata nella delega fiscale attesa per febbraio. Il dimensionamento viene richiesto dal datore di lavoro dei giudici, cioè dalla direzione tributaria del Ministero delle finanze, che ovviamente mira al ribasso. Si sostiene che i flussi registrati nel biennio 2019 – 2021 abbiano mostrato una consistente diminuzione rispetto ai flussi del 2006 - 2007, periodo sul quale è stato calcolato il numero delle sezioni. Ha replicato il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria che mira invece ad adeguare le sezioni alle esigenze territoriali, non essendo computabile unitariamente il flusso dei

ricorsi.

Sia consentito formulare solo due considerazioni. La prima: il periodo preso a parametro dalla direzione del ministero è quello della tutela maggiore dalla pandemia, allorquando vi è stato un fermo delle attività e nello specifico sono stati sospesi i termini. L'altra è che gli ultimi dati indicano una ripresa delle notifiche che nel 2022 sono state depositate in primo grado 146 mila nuove cause contro le 77.500 del 2021. e, quindi, vi sarà una esigenza maggiore di sezioni specialmente in alcune zone del territorio.

Sembra chiaro come la proroga di un anno non possa risolvere la carente efficienza che sembra prospettarsi già solo relativamente all'organico, viepiù in un processo che appare maggiormente articolato rispetto al precedente.

Le notazioni effettuate mostrano l'ingerenza della Direzione del Ministero nella gestione della vita giudiziaria. Viene in evidenza, anche se ribadiamo un concetto già espresso, la palese violazione dei principi di autonomia e di indipendenza dettati, per tutte le magistrature, dall'art. 104 della Carta Costituzionale. Principi, che non debbono essere lasciati solo all'impegno e alla coscienza del singolo operatore e della struttura alla quale si appartiene, ma debbono apparire e debbono essere percepibili dall'utente, dal contribuente.

Ultima considerazione. Forse sarebbe stato preferibile prima verificare gli effetti della riforma ipotizzata e solo successivamente dare efficacia alla operatività del nome così altisonante: Corte di Giustizia Tributaria.

*Gianfranco Amenta*

# DALL'ASSOCIAZIONE (a cura di Salvino Pillitteri)

## La lettera di AMT al Ministro per i compensi



Al Ministro dell'economia e delle finanze  
On. Le Giancarlo Giorgetti

Illustre Ministro e illustre Vice Ministro,  
la legge n. 130 del 31.8.2022, pubblicata sulla GU del 1 settembre 2022, di riforma dell'ordinamento tributario, ha comportato e comporterà, in mancanza di idonei interventi da parte di questo Governo, gravi ripercussioni sullo status dei giudici tributari e sull'attività giudiziaria. Oltre al taglio degli organici, alla riduzione delle sedi giudiziarie per accorpamento, al conseguente spostamento dei giudici in servizio presso uffici diversi da quelli dove ora sono incardinati, senza peraltro un idoneo ristoro economico, permane l'atavico problema del trattamento economico riservato ai giudici tributari. Il Legislatore aveva previsto a favore di tutti i giudici in servizio, due tipologie di compensi: compenso fisso e compenso variabile. Il compenso fisso è previsto per la partecipazione alle udienze di merito. Nulla è dovuto per la partecipazione alle udienze cautelari. Di seguito il quadro esplicativo

### COMPENSO MENSILE FISSO (LORDO):

Funzione	DM 28/06/2002	DM 18/07/2019 contributo mensile di €80,00 per spese di informatizzazione
Presidente di Commissione	€ 415,00	€ 415,00 + € 80,00 = € 495,00
Presidente di sezione	€ 363,00	€ 363,00 + € 80,00 = € 443,00
Vice Presidente di sezione	€ 337,00	€ 337,00 + € 80,00 = € 417,00
Giudici	€ 311,00	€ 311,00 + € 80,00 = € 391,00

Il compenso variabile è riconosciuto ai giudici, secondo lo schema di seguito indicato, sulla base del numero delle sentenze redatte ed è immutato dal 2006. Nulla è dovuto al giudice per la stesura dei provvedimenti giudiziari diversi dalle sentenze. Le ordinanze cautelari, come la partecipazione alle udienze cautelari non sono retribuite. Questo disriconoscimento economico oggi, a seguito delle disposizioni della legge n.130/22 appaiono ancora più penalizzanti se si considera che la trattazione delle istanze cautelari deve essere obbligatoriamente messa a calendario entro 30 giorni dalla presentazione della istanza.

### COMPENSO VARIABILE (LORDO):

Funzione	D.M. MEF 24.3.2006		
	AA 2006- 2022	Legge 130/22	Ordinanze cautelari
Presidente di Commissione	€ 4,50	invariato	€ 0
Presidente di Sezione	€ 3,50	invariato	€ 0
Vice Presidente di Sezione	€ 2,50	invariato	€ 0
Estensore	€ 11,50	invariato	€ 0
Componente del Collegio	€ 26,00	invariato	€ 0

Nell'anno 2011 il Legislatore ha introdotto, anche per le controversie giudiziarie tributarie, il CUT e con il DL 98/2011, l'art 37 ha riconosciuto a favore dei componenti delle Commissioni tributarie (giudici e

Roma - Via Labicana, 123 - c/o Commissione Tributaria Regionale Lazio  
Tel. e Fax n. 06/47825764; cellulare: 328/9372426

[segreteriapresidente@amtmail.it](mailto:segreteriapresidente@amtmail.it)

[presidente@amtmail.it](mailto:presidente@amtmail.it)

personale amministrativo), che conseguivano l'obiettivo di ridurre l'arretrato di almeno il 10% rispetto ai carichi dell'anno precedente, il premio di produttività.

La Legge n. 130/22 ha rivisto il sistema dei pagamenti, abolito il sistema premiale, riportato i compensi alle due voci iniziali: **compenso fisso** e **compenso variabile** e disposto l'aggiornamento ( lordo ) del 130% degli attuali compensi fissi. L'incentivo introdotto nel 2011, a fronte dell'abbattimento dell'arretrato (premio di produttività ) calcolato in misura percentuale delle entrate annue del CUT ( art 37 del DL 98/2011) , è stato soppresso dalla legge n. 130/22.

L' aumento del 130% (lordo) del compenso fisso, previsto nell'art 4 comma 3 lett. c della legge di riforma, si traduce - di fatto - in un' ulteriore riduzione delle risorse economiche stanziata a favore dei giudici tributari.

Quanto si segnala è il risultato della verifica di dati oggettivi e testualmente riscontrabili. Così come oggettiva è la considerazione che il compenso erogato ai giudici tributari, sia pure sotto le diverse formulazioni ( fisso e variabile ) conduce allo stesso risultato: è un trattamento economico indecoroso, lontano dai parametri costituzionali di equità e correlazione con la funzione giudicante e che, peraltro, prescinde da un rapporto sinallagmatico con l' insieme delle norme ordinamentali primarie e secondarie in materia di obblighi e responsabilità connesse e consequenziali allo svolgimento di questa funzione.

Si pensi alle responsabilità organizzative di funzionamento dei Collegi e della Corte di giustizia; alla gestione dei carichi di lavoro, alla funzione di vigilanza che, in via gradata, compete a ciascun giudice, a secondo del ruolo; al sistema delle incompatibilità personali (del giudice) e oggettive (estese fino al 2° grado di parentela); all'obbligo di partecipazione a 4 udienze di merito mensili e alla tenuta delle udienze cautelari entro il termine massimo di 30 giorni dal deposito dell'istanza; alla formazione continua senza rimborsi e neppure esenzione dallo svolgimento della attività giudicante; all'obbligo di ottemperare ai provvedimenti di assegnazioni di ufficio in sedi diverse da quelle di appartenenza per assicurare l'esercizio della attività giudiziaria, senza un compenso economico adeguato ma solo un' indennità di funzione omnicomprensiva di €100,00.

Si tratta di norme di maggiore impatto rispetto a quelle previste per le altre categorie professionali (magistrati, GOT, giudici di pace) a fronte delle quali non corrisponde un adeguato riconoscimento economico, né per la parte relativa al compenso fisso e tanto meno per la parte del compenso variabile, quest'ultimo fermo da oltre 17 anni!

Queste oggettive considerazioni portano ad esprimersi in senso negativo sulla determinazione dei compensi in favore dei giudici tributari, espressa nella legge n. 130/22.

Il compenso previsto non solo non corrisponde alla qualità e quantità del lavoro prestato, ma è lesivo della dignità della categoria, avulso da qualsiasi riparametrazione che tenga conto da un lato dell'aumento intervenuto medio tempore del costo della vita e dall'altro dell'incrementato impegno professionale a cui sono tenuti i giudici tributari alla luce della riforma introdotta con la legge n. 130 del 2022, anche con riferimento ai nuovi obblighi e al carico minimo di provvedimenti che ciascun giudice deve obbligatoriamente garantire.

Altro aspetto che a nostro avviso richiede una giusta valutazione, è la evidente ingiustificata disparità tra i compensi delineati dalla legge n. 130/22 (discriminatori e mortificanti) a favore dei giudici attualmente in servizio presso le Corti di Giustizia, tenuti a svolgere le medesime funzioni con le medesime responsabilità, e le retribuzioni riconosciute ai magistrati tributari (siano essi assunti per concorso che quelli che transiteranno dalle altre magistrature) chiamati a comporre gli stessi collegi e la stessa attività giudiziaria.

Alla luce di quanto evidenziato, AMT chiede una attenta riflessione su quanto sottoposto alla Sua attenzione, auspicando un intervento deciso e immediato, diretto a rideterminare e aggiornare i compensi spettanti ai giudici tributari che da decenni garantiscono il regolare e rapido svolgimento della giustizia tributaria nei due gradi di giudizio.

In occasione dell'adozione del decreto, previsto dall'art. 8, comma 4, della legge n. 130 ci si augura che Codesto Ministero:

- ridetermini i compensi spettanti ai giudici tributari, immutati da oltre 17 anni, in misura non inferiore al 200%, in considerazione del dovuto adeguamento e della rivalutazione, analogamente a quanto previsto per le altre magistrature, i dipendenti pubblici e tutti gli altri soggetti che svolgono servizio onorario.
- preveda un compenso aggiuntivo in caso di adozione di misure cautelari.
- valuti la reintroduzione delle misure incentivanti legate al CUT, eliminate con la legge n. 130 del 2022, a garanzia dei valori produttivi registrati dalle corti di merito e dell'abbattimento dell'arretrato e rapidità di risposta al cittadino contribuente e allo Stato.

Questa Associazione e con essa tutti i giudici tributari di cui ci si fa portavoce, confidano nella Sua nota sensibilità e attenzione verso le richieste, di buon senso, formulate e auspica di essere ricevuta, anche in formula da remoto.

Con i sensi della più alta considerazione e stima.

Rom, 19 gennaio 2023

Daniela Gobbi



## La lettera al Presidente CPGT su alcune criticità della riforma



*Associazione Magistrati Tributari*  
*Il Presidente*

Al Presidente del Consiglio di presidenza della Giustizia tributaria  
On. Antonio Leone,  
e ai Consiglieri tutti

**Oggetto:** riforma della giustizia tributaria l. n. 130 del 31.8.2022

*Illustre Presidente, illustri Consiglieri,*

come è noto, a seguito della approvazione della legge 130/22, che ha previsto una consistente riforma dell'ordinamento tributario, il Legislatore ha affidato a codesto Organo di autogoverno l'adozione i provvedimenti attuativi.

AMT non ha condiviso diverse norme segnalando quelle che, a suo avviso, potrebbero compromettere l'attività giudiziaria e incidere negativamente sullo status dei giudici tributari. Il dissenso è stato espresso anche ricorrendo dal 19 al 21 settembre 2022 all'astensione dalle udienze alla quale hanno aderito oltre 600 colleghi.

Con soddisfazione abbiamo registrato l'attenzione del Viceministro Leo che ha accolto la richiesta di proroga dei termini di decadenza della funzione per i giudici che avrebbero compiuto 74 anni, differendo di un anno il decalogo. Intervento di estremo buonsenso e sensibilità istituzionale che, nell'immediato, ha scongiurato la paralisi della giustizia tributaria e confermato in servizio diverse centinaia di giudici, molti dei quali erano stati già dichiarati decaduti. A codesto Consiglio di Presidenza ora spetta il compito di completare la fase di transizione con l'adozione di pareri e strumenti normativi regolamentari che segneranno il passaggio dal vecchio al nuovo sistema.

A nostro avviso, per quanto si registi una maggiore attenzione verso le esigenze manifestate dai giudici, permangono delle criticità che richiedono la massima attenzione e condivisione per garantire l'effettivo miglioramento del sistema giudiziario tributario.

Per questa ragione, l'Associazione Magistrati Tributari che rappresenta la stragrande maggioranza dei giudici in servizio, chiede di essere ricevuta per farsi portavoce delle riflessioni e proposte emerse in sede di confronto interno con i giudici sui provvedimenti che saranno a breve adottati.

In particolare, si chiede attenzione:

a) **sugli interventi di riordino della geografia giudiziaria** e dei criteri che si deciderà di adottare per il ricollocamento dei giudici in servizio nelle sedi diverse da quelle ora occupate, peraltro senza neppure poter fare affidamento su un congruo indennizzo economico! Il compenso forfettario onnicomprensivo di euro 100,00 appare essere più un freno che un *incentivo*.

---

Roma - Via Labicana, 123 - c/o Commissione Tributaria Regionale Lazio  
Tel. e Fax n. 06/47825764; cellulare: 328/9372426  
[segreteriaipresidente@amtmail.it](mailto:segreteriaipresidente@amtmail.it)  
[presidente@amtmail.it](mailto:presidente@amtmail.it)

b) sul parere che il CPGT vorrà esprimere sulla entità dei compensi fissi e variabili spettanti ai giudici tributari, AMT ha recentemente formulato una proposta trasmessa al Ministro dell'economia, al Viceministro e a codesto Consiglio.

c) sulla istituzione dell'ufficio ispettivo presso il CPGT (art. 1, comma 1, lett. q) e le procedure che saranno adottare.

d) sulla legittimità delle regole di elezione dei componenti dell'organo di autogoverno che si teme possano incidere sul principio della proporzionalità della rappresentanza, della razionalità del sistema elettorale e non rispondono al conseguimento di tutela di interessi protetti e neppure a regole di necessità e ragione (art 3 Cost).

e) si registra una diffusa soddisfazione per l'istituenda struttura organizzativa della Scuola della Magistratura Tributaria di cui dovrà occuparsi codesto Consiglio con l'adozione dei vari regolamenti. Questa scelta del Legislatore era stata auspicata da tempo e oggi, finalmente si realizza. Affinché la formazione continua e l'aggiornamento professionale dei giudici (art. 1, comma 1, lett. g) sia proficua, si ritiene che, vista anche la complessità della materia tributaria, la conoscenza teorica debba affiancarsi anche il contributo della esperienza pratica. Pertanto si auspica che nella fase di definizione delle figure istituzionali, laddove come si ritiene, si decida di costituire un Comitato scientifico, questo sia rappresentativo delle professionalità che operano nel settore ed in particolare per la parte teorica dell'Accademia, e per la parte pratica di accreditati professionisti nonché di un numero proporzionale di magistrati non più in servizio, non meno di n.3, provenienti dalla magistratura di legittimità e tributaria portatori di comprovata esperienza e di un bagaglio di conoscenze che assicurino il collegamento tra la pratica e la teoria

Questi – in estrema sintesi - alcuni dei punti, i più urgenti, sui quali questa Associazione chiede di essere ricevuta, occorrendo anche da remoto, per segnalare quelle che a nostro avviso potrebbero essere i correttivi da proporre e adottare per consentire una corretta riorganizzazione del sistema Giustizia tributaria nel rispetto del Nostro Paese, della società civile e delle legittime esigenze e delle giuste e doverose aspettative di tutti i giudici tributari.

Con i sensi della più alta considerazione e stima.

Roma 23 gennaio 2023

Daniela GOBBI



## **Il Convegno nazionale di AMT**

Si è tenuta ad Orvieto il 16 e 17 dicembre scorso l'assemblea nazionale dell'AMT presieduta dal Presidente Ennio Sepe, a cui hanno partecipato oltre alla Presidente Daniela Gobbi, al V. Presidente Vicario Salvino Pillitteri, l'intera Giunta nazionale e buona parte del Comitato Direttivo Centrale, nonché numerosi soci.

All'o.d.g. la modifica dello statuto.

Tra le principali novità l'introduzione del Collegio dei Saggi, organo di assistenza e consulenza tecnico-giuridica del Comitato Direttivo Centrale; la partecipazione del Presidente delle Sez. regionali alle riunioni del CDC nazionale, senza diritto di voto tranne che non si discuta di questioni che riguardano le sezioni regionali; E' stata elevata a cinque anni la durata in carica del CDC che pertanto scadrà a fine 2023.

Durante i lavori l'on. Maurizio Leo, Viceministro dell'Economia e Finanze, in collegamento da Roma, dopo avere illustrato alcune modifiche fiscali che il nuovo Governo vuole porre in essere, ha assicurato lo slittamento di un anno delle finestre di cessazione dell'incarico dei giudici delle Corti di Giustizia Tributaria.

Tale impegno è stato mantenuto infatti il provvedimento di proroga è stato inserito nel decreto "*milleproroghe*".

Inoltre ha manifestato la propria disponibilità a incontrare i vertici dell'AMT, per discutere su eventuali proposte di modifica della Legge 130/22 anche con riguardo all'aspetto economico.

Tale ultimo aspetto è stato approfondito. Sono stati effettuati studi e verifiche anche sulla perdita del potere di acquisto derivante dal mancato adeguamento alla semplice rivalutazione monetaria ai fini ISTAT. Sono state elaborate anche tabelle di calcolo per verificare se in base all'incremento previsto dalla legge 130/2022 del 130% sul compenso fisso ci fossero sperequazioni tra le varie funzioni ed eventuali ulteriori danni economici rispetto ai compensi pregressi. Solo sulla base di un dossier documentato da dati effettivi, posti a fondamento di una legittima pretesa, è possibile fare delle richieste che possano trovare un riscontro nelle giuste sedi, ed è su questi presupposti che la AMT sta lavorando

Sarà chiesto un incontro con il CPGT per un confronto su alcuni provvedimenti che il CPGT dovrà prendere sulla base del L.130/22.

## **Concluso lo stage formativo**

Concluso con le relazioni dei Tutor interni della Commissione Tributaria Regionale della Sicilia, oggi Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Sicilia, Prof. Gianfranco Amenta, Avv. Silvana Giallombardo, Dott. Dino Comella, Avv. Mariano Guzzo, lo stage formativo tenuto dall'Ufficio del Massimario a cui hanno partecipato alcuni studenti della facoltà di giurisprudenza della Università degli Studi di Palermo

## **Convenzione con le scuole**

La nostra Associazione, rappresentata dalla Presidente Daniela Gobbi, ha stipulato con l'Istituto I.T.E.T. "*E. Fermi*" di Barcellona Pozzo di Gotto e con l'Istituto Statale "*Pascasino*" di Marsala, rappresentati rispettivamente da Antonietta Amoroso e da Anna Maria Angileri, una convenzione

in attuazione della normativa scuola lavoro.

In particolare AMT, quale referente del progetto “*Fisco e Legalità*” si impegna a coordinare a titolo gratuito 20 studenti/studentesse in attività PCTO – Percorsi per le competenze trasversali e l’orientamento- su proposta degli istituti convenzionati.

L’attività di docenza/coordinamento del progetto è svolta da AMT attraverso i referenti regionali di progetto.

Le attività verranno svolte in ambito scolastico; potranno essere realizzate eventuali trasferte per le visite ai luoghi in cui si amministra la Giustizia tributaria

## **Copertura sanitaria**

Stipulata convenzione con la “*CAMPA - Mutua Sanitaria Integrativa*” che consente ai giudici tributari aderenti alla AMT di avere una copertura sanitaria completa.

L’iscrizione è possibile fino al compimento di 75 anni se l’iscrizione avviene entro il 28/02/23.

Dopo tale termine il limite ultimo per aderire è fissato a 70 anni.

## **CALENDARIO DEGLI ESODI**

Se, come si dice, la proroga di 1 anno riguarda i termini previsti dall'art. 8 comma 1, il nuovo meccanismo di cessazione dal servizio dovrebbe essere il seguente:

- 1) 1.1.2024 cessano i giudici tributari che hanno compiuto 74 anni entro il 31 dic. 2023, ovvero al compimento dei 74 anni nel corso del 2024.
- 2) 1.1.2025 cessano quelli che hanno compiuto i 73 anni entro il 31 dic. 2024 ovvero al compimento dei 73 anni nel corso del 2025.
- 3) 1.1.2026 cessano quelli che hanno compiuto i 72 anni entro il 31 dic. 2025 ovvero al compimento dei 72 anni nel corso dell'anno 2026.
- 4) 1.1.2027 cessano quelli che hanno compiuto 71 anni entro il 31 dic. 2026 ovvero al compimento di 71 anni nel corso dell'anno 2027.

## **RICEVIAMO E PUBBLICHIAMO**

### **I cinquant’anni dell’iva**

L’IGE, Imposta generale sull’entrata, istituita nel 1940, era, come l’IVA, un’imposta sui consumi (quella legata ai consumi ed a carico dei consumatori) , ma era un sistema (imposta plurifase sul valore pieno) che comportava tantissimi problemi, principalmente nel settore della concorrenza e nel caso di esportazione delle merci, visto che, con tale forma di tributo, non si era in grado di conoscere l’ammontare dell’imposta (sui consumi) che, al momento dell’uscita dal territorio italiano, andava rimborsata (dall’Intendenza di Finanza) onde permettere di porre il corrispettivo di tutta la merce all’esportazione al pari di quello che, nel Paese straniero di destinazione, avrebbe avuto anche a seguito dell’applicazione dell’imposta sui consumi locale.

L'IVA, invece, introdotta con il D.P.R. 26 Ottobre 1972n. 633 ed entrata in vigore il 1<sup>a</sup> gennaio 1973, ha eliminato, principalmente per espresso volere dell'Europa, i preesistenti problemi di concorrenza e di corrispettivi all'esportazione, avendo assunto, pur rimanendo un'imposta sui consumi (come detto, vuol dire che alla fine grava sul consumatore finale), la forma di "Imposta plurifase sul valore aggiunto".

E' facile capire che un cambiamento così repentino e sostanziale ha comportato tantissima confusione tra i contribuenti. Ma anche nella stessa Amministrazione Finanziaria la quale, allora, emanava telegrammi e fax quasi ogni giorno, cercando di precisare gli obblighi ai quali i contribuenti (imprenditori, artisti e professionisti) da un momento all'altro sono stati obbligati, peraltro con l'introduzione di una specifica contabilità alla quale prima non si era mai fatto molta attenzione.

Sembrava complicata la compilazione della prima dichiarazione, ma non si sapeva quanto complicata e "lunare" sarebbe diventata quella di oggi.

Alla data del 1<sup>a</sup> gennaio 1973 io c'ero e, nel nuovo Ufficio IVA di Palermo, con l'allora Direttore Scaglione (e poi Lo Verso), con uno sparuto numero di funzionari, cominciammo ad organizzare il nuovo ufficio (compreso il SAC, il Servizio Autonomo di Cassa, il reparto che gestiva la fase della riscossione dell'IVA (ancora non affidata all'agente della riscossione) ed a studiare il nuovo tributo, principalmente per fornire chiarimenti alla massa di cittadini che allo sportello dell'ufficio di Via Alessandro Volta di Palermo si rivolgevano per avere informazioni e chiedere il numero di partita IVA.

Allora il tributo sembrava difficilissimo da applicare e chi scrive era convinto che, per una normalizzazione del nuovo sistema tributario, era necessario un periodo non inferiore a cinque anni.

Evidentemente mi sbagliavo, visto che, dopo cinquant'anni, la confusione è "tale e quale", molto probabilmente maggiore.

La presentazione delle dichiarazioni IVA, base per l'applicazione del tributo, avveniva direttamente all'ufficio o tramite posta, con tutti i problemi che tali sistemi comportano inevitabilmente.

C'erano peraltro, oltre alla dichiarazione annuale, anche le dichiarazioni trimestrali, con una quantità di carta da riempire a cura dei contribuenti, che rendeva la gestione del tributo veramente difficile.

L'acquisizione ed un primo controllo meramente aritmetico delle dichiarazioni presentate avveniva tramite appositi macchinari, le Auditronic 770 IVA, i quali – di fatto – non facevano altro che acquisire le dichiarazioni per rilasciare un certificato di presentazione. E null'Altro.

Il controllo vero e proprio, infatti, era fatto "a naso" o "a scandaglio", senza nessuna regola, circostanza che di fatto aveva i suoi rischi e poneva cittadini contribuenti in posizioni diverse a seconda del volume d'affari o dell'attività esercitata.

Non si dimentichi che, all'inizio, c'era una fascia di totale esenzione (il vecchio articolo 31 del D.P.R. 633/72) che prevedeva la completa esenzione da qualunque adempimento fiscale in

materia di IVA per i contribuenti con volume d'affari non superiore a due milioni di Lire (poi diventati cinque). Evidentemente in quella fascia si nascondevano soggetti evasori i quali, dispensati dal "presentarsi" al fisco, potevano fare quello che volevano.

C'era pure un regime forfettario per i contribuenti con volume d'affari non superiore a 18 milioni di lire.

Esenzioni ed agevolazioni che rendevano poco efficaci i controlli.

Alla dichiarazione annuale (quando si doveva presentare obbligatoriamente), in verità, si dovevano allegare gli "elenchi clienti e fornitori". Un sistema di controllo, quest'ultimo che, allora, "fatto a mano" diventava impossibile da attuare se si voleva scoprire una evasione o addirittura una frode.

Infatti, se il soggetto Alfa, che aveva dichiarato nell'elenco clienti di avere fatturato al soggetto Beta 10milioni delle vecchie lire, e poi nell'elenco fornitori del soggetto Beta risultava una cifra enormemente inferiore o addirittura zero, il risultato era che o si era trattato di emissione di fatture per operazioni inesistenti da parte di Alfa, oppure di una evasione di Beta il quale aveva venduto, "in nero", la merce effettivamente acquistata.

Ma, come già detto, essendo l'informaticaproprio agli albori, tale sistema risultò comunque utile, specialmente nel controllo delle richieste di rimborso IVA, ma impossibile da attuare, per cui alla fine tale adempimento, ossia l'obbligo di presentare gli elenchi clienti e fornitori, fu abolito.

Le fatture, allora, dovevano essere emesse "a mano" nel momento dell'effettuazione dell'operazione (momento impositivo), mentre i corrispettivi giornalieri, per i soggetti dispensati dalla fatturazione, dovevano essere registrati nell'apposito libro previsto dall'articolo 24 entro il giorno non festivo successivo.

Le dichiarazioni di opzione dovevano essere presentate, direttamente in ufficio o per posta, prima della realizzazione della scelta del regime prescelto, con tanti problemi che scatenarono enormi contenziosi non avendosi mai la certezza della reale presentazione della dichiarazione di opzione.

Anche in materia di presunzioni il sistema faceva acqua da tantissime parti.

Non si dimentichi, poi, che, fino a quel momento, si riteneva che "la contabilità" fosse uno strumento veramente idoneo ad evitare l'evasione. Poi, invece, si capì che, alla fine, la contabilità (quanto meno quella tenuta "formalmente bene") rappresentava un muro rispetto ai tentativi di controllo dell'Amministrazione Finanziaria, motivo per cui si preferirono sistemi "catastalizzati" di controllo come gli studi di settore e tutti gli altri sistemi che si sono susseguiti nel tempo, fino agli attuali ISA (indici sintetici di affidabilità fiscale).

Nel frattempo, non solo dopo i cinque anni originariamente ipotizzati da chi scrive, ma dopo ben cinquant'anni dalla sua introduzione, la situazione resta confusa, molti controlli inefficacie e, cosa ancora più grave, risulta quasi azzerato il dialogo ("confronto") tra l'ufficio ed il cittadino il quale, spessissimo, pur in presenza di errori evidentissimi, deve presentare ricorso in Corte di Giustizia o sperare in un'istanza in autotutela, magari chiedendo l'intervento del Garante del Contribuente.

E' vero, le opzioni ora si fanno con il "comportamento concludente" e la semplice comunicazione nel quadro "O" della dichiarazione annuale.

Le presunzioni hanno trovato una più precisa definizione e disciplina nel nuovo (si fa per dire)

articolo 53 del D.P.R. 633/72.

Le dichiarazioni vengono presentate dai soggetti abilitati.

I pagamenti si fanno anche in modo telematico (col modello F24).

La fatturazione deve avvenire in modo telematico, entro il termine di 12 giorni dalla data di effettuazione dell'operazione. Ciò permette anche il controllo incrociato (specialmente per evitare le frodi IVA) tra le operazioni fatturate e dichiarate telematicamente e quelle che l'acquirente indica nella sua dichiarazione nel quadro destinato a contenere gli acquisti e l'IVA relativa.

I corrispettivi vanno pure trasmessi telematicamente all'Agenzia delle Entrate pure telematicamente e pure entro 12 giorni.

Ma la semplificazione delle norme e degli adempimenti, da troppo tempo annunciata e considerata unanimemente il vero strumento "antievasione", ancora non arriva.

Si spera in un intervento, successivo alla riforma del contenzioso tributario, legato al PNRR.

Sono stati solo "pannicelli caldi" tutte le norme che, chiamate di semplificazione, di fatto non hanno fatto altro che complicare la vita dei contribuenti.

Riempiono più di 50.000 pagine le norme, le circolari e le risoluzioni che ogni cittadino dovrebbe conoscere benissimo per pensare di essere in regola.

Si aspettano, in particolare, gli annunciati "Testi Unici", nei quali il cittadino possa trovare facilmente l'adempimento fiscale al quale è tenuto e la modalità per adempiere ed eventualmente regolarizzare l'errore.

Sarà utopia? Speriamo di no.

Oggi, però, ricordiamo che l'IVA compie cinquant'anni, più del precedente tributo sui consumi (l'IGE). Una sopravvivenza che, probabilmente, più che dalla volontà della Politica, dipende dalla necessità di essere conformi alle direttive dell'Unione Europea.

E dopo mezzo secolo, il diritto dei contribuenti di avere una legislazione fiscale facile da interpretare e da applicare appare a tutti ineludibile.

Come già detto, l'unica soluzione efficace per ridurre l'evasione (comprese le frodi IVA), è la "tax compliance", ossia la realizzazione di un concreto dialogo (contraddittorio preventivo obbligatorio generalizzato), nonché la semplificazione delle norme e degli adempimenti, al fine di attrarre verso i propri doveri fiscali i contribuenti che "ne stanno alla larga" anche per paura o per la difficoltà di applicare le norme, e magari convincere i contribuenti che finora sono voluti rimanere al di fuori della legalità a fare i loro doveri, quel dovere che rappresenta un elemento indispensabile non solo per l'Amministrazione Finanziaria, ma per tutta la Collettività che, dai tributi, trae la fonte dei servizi ai quali tutti noi aspiriamo.

Salvatore Forastieri

## **Riforma della giustizia tributaria: dal 1° gennaio 2023 il giudice monocratico decide le cause fino a 3.000 euro**

*1.Premessa ~ 2. Il dato normativo – 2.1. La competenza del giudice monocratico–2.2. Modalità di discussione delle udienze del giudice monocratico – 2.3. Le assegnazioni del giudice monocratico ~ 3. Le osservazioni conclusive sulla ratio della norma*

### *1. Premessa*

Il comma 4 dell'art. 8 della L.n.130 del 2022 ha previsto che la giurisdizione affidata al Giudice tributario unico per le liti tributarie, che hanno un valore della controversia non superiore a tremila euro, si applica ai ricorsi notificati a partire dal 1° gennaio 2023.

A tal proposito, giova anticipare che il “valore della controversia” deve far riferimento all'importo del tributo al netto di sanzioni e interessi, in ossequio a quanto disposto dall'art.12, comma 2 del D.lgs. n. 546/1992.

Tuttavia, la giurisdizione del giudice monocratico non rappresenta una novità assoluta nel processo tributario, atteso che già l'art.70 del D.lgs n.546/1992 prevede al comma 10-bis la giurisdizione del giudice unico per il giudizio di ottemperanza avente a oggetto il pagamento di somme dell'importo fino a ventimila euro e comunque per il pagamento delle spese di giudizio.

### *2. Il dato normativo*

#### *2.1. La competenza del giudice monocratico*

Art. 4, comma 1, lettera b)

*(Competenza del giudice monocratico)*

1. Al decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, sono apportate le seguenti modificazioni:

b) dopo l'articolo 4 è inserito il seguente:

Art. 4-bis. – (Competenza del giudice monocratico)

1. Le corti di giustizia tributaria di primo grado decidono in composizione monocratica le controversie di valore fino a 3.000 euro. Sono escluse le controversie di valore indeterminabile.

2. Per valore della lite si intende quello determinato ai sensi dell'articolo 12, comma 2. Si tiene conto anche dell'imposta virtuale calcolata a seguito delle rettifiche di perdita.

3. Nel procedimento davanti alla corte di giustizia tributaria di primo grado in composizione monocratica si osservano, in quanto applicabili e ove non derogate dal presente decreto, le disposizioni ivi contenute relative ai giudizi in composizione collegiale.

La legge n. 130 del 31 agosto 2022, di riforma del processo tributario, ha apportato una modifica sostanziale a tale giudizio, introducendo per la prima volta la figura del giudice monocratico.

Nello specifico, dal 1° gennaio 2023, le controversie il cui valore non supererà i 3.000 euro, saranno decise da un giudice monocratico.

In breve, le controversie tributarie di modico valore saranno tutte automaticamente devolute a un unico giudice.

In realtà, come precisato in premessa, nel processo tributario c'era già una competenza del giudice in composizione monocratica, ma solo nel giudizio per ottemperanza.

Pertanto, il legislatore, per realizzare tale intento, con l'art. 4, comma 1, lettera b) della predetta legge n. 130/2022, ha introdotto un nuovo articolo 4-bis nel D.lgs. n. 546 del 1992.

Più nel dettaglio, il comma 1 del nuovo art. 4-bis, rubricato *“Competenze del giudice monocratico”*, attribuisce al giudice *“unico”* la competenza sulle controversie entro il limite di 3.000 euro di valore ed esclude esplicitamente, dall'ambito di competenza del medesimo giudice, le controversie il cui valore non sia determinabile.

Inoltre, il comma 2 del citato art. 4-bis effettua un rinvio all'art. 12, comma 2, del D.lgs. n. 546/1992, secondo cui il valore si calcola considerando l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; di converso se la lite è relativa all'irrogazione di sanzioni il valore è costituito dalla somma delle sanzioni stesse.

Per di più, si deve prendere in considerazione (secondo una modifica introdotta nel corso dell'esame presso le Commissioni riunite), dell'imposta virtuale calcolata a seguito della rettifica di perdite.

E ancora, sull'argomento, appare opportuno precisare che la prima parte del citato art. 12, cui rinvia l'art. 4-bis, dispone che: *“Per le controversie di valore fino a tremila euro le parti possono stare in giudizio senza assistenza tecnica...”*, ovvero hanno la facoltà di curare da se stessi i propri interessi in sede giudiziaria.

Infine, il comma 3 del novello art. 4-bis cit. stabilisce che: *“Nel procedimento davanti alla corte di giustizia tributaria di primo grado in composizione monocratica si osservano, in quanto applicabili e ove non derogate dal presente decreto, le disposizioni ivi contenute relative ai giudizi in composizione collegiale”*.

In sintesi, il processo tributario presso il giudice monocratico seguirà le medesime regole generali stabilite dal D.lgs. n. 546/1992 per le udienze collegiali.

Alla luce di tanto, il giudizio tributario dinanzi al giudice monocratico si differenzia dal giudizio tributario collegiale poiché ha a oggetto controversie tributarie c.d. di *“modico valore”*; da ciò ne discende che:

- anche il giudizio davanti al giudice monocratico non verrà svolto in pubblica udienza a meno che una delle parti ne faccia espressa richiesta;
- anche il giudicato di primo grado depositato dal giudice monocratico potrà essere appellato in sede di gravame al pari delle sentenze pronunciate dall'organo collegiale.

L'*intentio legis* di applicare al giudizio davanti al giudice tributario unico i principi generali, così come enucleati dal [D.lgs. n. 546/1992](#), si evince chiaramente dal dato letterale del comma 3 dello stesso [art. 4 bis](#) del D.lgs. n. 546/1992 in cui è espressamente disposto: *“nel procedimento davanti alla corte di giustizia tributaria di primo grado in composizione monocratica, si osservano, in quanto applicabili e ove non derogate dal presente decreto, le disposizioni ivi contenute relative ai giudizi in composizione collegiale”*.

Appare evidente la volontà del legislatore tributario di equiparare il giudizio tributario svolto davanti al giudice unico a quello tenuto davanti all'organo collegiale, essendo entrambi i procedimenti assoggettati ai principi normativi disposti dal [D.Lgs. n. 546/1992](#).

## 2.2 Modalità di discussione delle udienze del giudice monocratico

Art. 4, comma 4

*(Video udienze)*

4. Il comma 4 dell'articolo 16 del decreto legge 23 ottobre 2018, n.119, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2018, n.136, è sostituito dai seguenti:

«4. La partecipazione alle udienze di cui agli articoli 33 e 34 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, da parte dei contribuenti e dei loro difensori, degli enti impositori e dei soggetti della riscossione, dei giudici e del personale amministrativo delle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, può avvenire mediante collegamento audiovisivo tale da assicurare la contestuale, effettiva e reciproca visibilità delle persone presenti nei diversi luoghi e di udire quanto viene detto. Il luogo dove avviene il collegamento da remoto è equiparato all'aula di udienza. La partecipazione alle udienze di cui all'articolo 34 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, secondo le modalità previste nel primo periodo del presente comma può essere richiesta dalle parti nel ricorso, nel primo atto difensivo o in apposita istanza da depositare in segreteria almeno venti giorni liberi prima della data di trattazione. L'udienza si tiene a distanza se la richiesta è formulata da tutte le parti costituite nel processo, trovando altrimenti applicazione la disciplina dell'udienza da tenere presso la sede delle corti di giustizia tributaria contenuta nell'articolo 34 del decreto legislativo n. 546 del 1992. Le udienze di cui all'articolo 34 del decreto legislativo n. 546 del 1992, tenute dalla corte di giustizia tributaria di primo grado in composizione monocratica, e quelle di cui agli articoli 47, comma 2, e 52, comma 3, del medesimo decreto legislativo n. 546 del 1992 si svolgono esclusivamente a distanza, fatta salva la possibilità per ciascuna delle parti di richiedere nel ricorso, nel primo atto difensivo o nell'appello, per comprovate ragioni, la partecipazione congiunta all'udienza del difensore, dell'ufficio e dei giudici presso la sede della corte di giustizia tributaria. Il giudice decide sulla richiesta di cui al periodo precedente e ne dà comunicazione alle parti con l'avviso di trattazione dell'udienza. In ogni caso in cui l'udienza si tenga a distanza è comunque consentita a ciascun giudice la partecipazione presso la sede della corte di giustizia tributaria. Le regole tecnico-operative per consentire la partecipazione all'udienza a distanza sono disciplinate dal decreto del direttore generale delle finanze 11 novembre 2020, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 285 del 16 novembre 2020. Il direttore generale delle finanze, d'intesa con il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria e sentiti il Garante per la protezione dei dati personali e l'Agenzia per l'Italia digitale, può in ogni momento modificare il suddetto decreto, anche tenuto conto dell'evoluzione tecnologica.

4/bis. Le disposizioni di cui al comma 4 si applicano ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, con ricorso notificato dal 1° settembre 2023».

L'articolo 4, comma 4, della legge di riforma n. 130/2022, interviene sul comma 4 dell'articolo 16 del decreto-legge n. 119 del 2018 (conv. legge n. 293 del 2018) il quale ha, di fatto, previsto per la prima volta la possibilità per le parti del processo tributario di partecipare alla c.d. udienza da remoto.

Sul punto giova precisare che, l'art. 16, comma 4, del D.L. 119/2018 (convertito in legge, con modifiche, dalla L. 17.12.2018, n. 136 con decorrenza dal 19.12.2018), ha disciplinato, per la prima volta, nel 2018, la possibilità di partecipare alle udienze pubbliche o camerali "a distanza", ossia mediante collegamento audiovisivo tale da assicurare la contestuale, effettiva e reciproca visibilità, equiparando il luogo dove avviene il collegamento da remoto all'aula di udienza.

Nello specifico, con l'art. 4, comma 4 della legge di riforma n. 130/2022 in commento, il legislatore è intervenuto proprio sull'art. 16, comma 4 del decreto-legge n. 119 del 2018, modificando il decreto legislativo n. 546 del 1992 sul processo tributario e introducendo disposizioni più analitiche sulla digitalizzazione e sulla possibilità per le parti di partecipare all'udienza da remoto.

Pertanto, attualmente, il comma 4 dell'articolo 16, così come novellato dalla legge di riforma n. 130/2022, dispone che le udienze di cui all'articolo 34 del D.lgs n.546/1992, tenute dalla Corte di giustizia tributaria di primo grado in composizione monocratica, nonché quelle di trattazione della istanza di sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato (art. 47, comma 2 del D.lgs. n. 546 del 1992) e quella di trattazione della istanza di sospensione in caso di appello davanti alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado (art. 52, comma 3, del D.lgs. n. 546 del 1992) si svolgono esclusivamente a distanza, fatta salva la possibilità per ciascuna delle parti di richiedere nel ricorso, nel primo atto difensivo o nell'appello, per comprovate ragioni, la partecipazione in presenza congiunta all'udienza del difensore, dell'ufficio e dei giudici presso la sede della Corte di giustizia tributaria. Il giudice decide sulla richiesta e ne dà comunicazione alle parti con l'avviso di trattazione dell'udienza.

In ogni caso in cui l'udienza si tenga a distanza è comunque consentita a ciascun giudice la partecipazione presso la sede della Corte di giustizia tributaria. Quanto disposto dal citato comma 4 dell'art. 4 della L. n. 130/2022 si applica ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, con ricorso notificato dal 1° settembre 2023.

### 2.3. Le assegnazioni al giudice monocratico

Art. 1, comma 1, lettera h)

*(Assegnazioni al giudice monocratico)*

Al decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, sono apportate le seguenti modificazioni:

h) all'articolo 6:

1. al comma 1-bis, dopo il primo periodo è aggiunto il seguente: «I presidenti delle corti di giustizia tributaria di primo grado assegnano il ricorso al giudice monocratico nei casi previsti dall'articolo 4-bis del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546»;
2. dopo il comma 1-bis è inserito il seguente:  
«1-ter. Nel caso in cui il giudice, in composizione monocratica o collegiale, rilevi che la controversia ad esso assegnata avrebbe dovuto essere trattata dalla corte di giustizia tributaria in altra composizione, la rimette al presidente della sezione per il rinnovo dell'assegnazione»;

3. al comma 2, dopo le parole: «ciascun collegio giudicante» sono inserite le seguenti: «ovvero ciascun giudice monocratico».

Il legislatore con l'art. 1, comma 1, lettera h) della legge di riforma n. 130/2022, ha voluto apportare delle modifiche all'articolo 6 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545.

Nello specifico, predetta disposizione disciplina la modalità di assegnazione al giudice monocratico dei ricorsi di primo grado: ossia che sono i presidenti delle Corti di giustizia tributaria di primo grado ad assegnare il ricorso al giudice monocratico nei casi previsti dall'articolo 4-bis del Decreto Legislativo n. 546 del 31 dicembre 1992.

Il comma 1-ter prevede, altresì, che nel caso in cui il giudice, in composizione monocratica o collegiale, rilevi che la controversia a esso assegnata avrebbe dovuto essere trattata dalla Corte di giustizia tributaria in altra composizione, egli stesso dovrà rimetterla al presidente della sezione per il rinnovo dell'assegnazione.

Pertanto, a seguito del deposito telematico del fascicolo di parte, spetta al Presidente della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado assegnare la controversia al giudice tributario monocratico dopo aver effettuato la verifica del valore corrispondente, ovvero, non superiore a tremila euro.

Qualora la controversia tributaria dovesse per errore essere assegnata dal Presidente al giudice monocratico anziché all'organo collegiale, il primo, contestualmente alle verifiche d'ufficio, rimetterà la lite tributaria al Presidente, il quale assegnerà la stessa all'organo collegiale, trattandosi nel caso *de quo* di una controversia che supera il limite minimo dei tre mila euro come espressamente previsto dalla norma succitata.

### 3. Osservazioni conclusive sulla ratio della norma

La *ratio legis* dell'[art. 4 bis](#) del D.Lgs. n. 546/1992 rubricato "*Competenza del giudice monocratico*" è quella di deflazionare quanto più possibile il contenzioso dinanzi alle Corti di Giustizia tributaria, qualora le controversie siano di modico valore, escludendole dal giudizio collegiale.

Allo stato attuale appare difficile comprendere se la novella disposta dal succitato art.4-bis sarà efficace nel deflazionare il contenzioso tributario.

Difatti, seppur la figura del giudice "unico" sia nata con il dichiarato fine di deflazionare il contenzioso delle Corti di giustizia tributaria di primo grado, in tale contesto non può non segnalarsi qualche perplessità, in considerazione del fatto che la soglia del valore di 3.000 euro, obiettivamente, risulta molto ridotta e, solo in minima parte, idonea a contribuire alla riduzione delle cause tributarie di primo grado.

Inoltre, si rileva che il ritenere che le controversie di modico valore demandate al giudice monocratico possano scoraggiare ad attivare un possibile contenzioso potrebbe essere smentita nella prassi, atteso che la maggior parte delle controversie tributarie riferite ai tributi locali rientrerebbe nel limite dei tremila euro previsto dal legislatore per la giurisdizione del giudice monocratico.

In ultimo, si aggiunge che le controversie tributarie aventi a oggetto i tributi locali costituiscono una considerevole fetta del contenzioso tributario a cui i contribuenti destinatari

di tali atti impositivi difficilmente rinunceranno ad adire l'autorità giudiziaria competente.

Lucia Morciano

Maurizio Villani

## L'onere della prova nel novellato processo tributario

L'art. 6 della legge 130/2022 sulla riforma del contenzioso tributario ha inserito il comma 5 bis all'art. 7 del d.lgs. 546/1992, che testualmente recita:

“L'Amministrazione (Finanziaria) prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato.

Il giudice (tributario) fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo

- se la prova della sua fondatezza manca
- o è contraddittoria
- o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni.

Spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati”

- 1. La novella legislativa principia statuendo che “le violazioni contestate con l'atto impositivo devono essere provate in giudizio”: ciò presuppone inevitabilmente che gli elementi costitutivi della motivazione dell'atto impositivo vanno prodotti dalla Amministrazione Finanziaria nel processo tributario, e pertanto da ciò ne discende una piena coincidenza tra motivazione e prova da produrre in giudizio (1)

Infatti secondo il costante orientamento giurisprudenziale “l'art. 7 della legge 212/2000 n. 212 prescrive espressamente che negli atti dell'Amministrazione Finanziaria devono essere indicati i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'Amministrazione”, poiché “il contribuente deve avere contezza delle ragioni dell'Amministrazione Finanziaria e quindi essere messo in grado di valutare l'opportunità di fare o meno acquiescenza al provvedimento e, in caso di ricorso, di approntare le difese con piena consapevolezza, nonché per impedire alla Amministrazione, nel quadro di un rapporto di leale collaborazione, di addurre in un eventuale contenzioso ragioni diverse rispetto a quelle enunciate - pertanto - la motivazione dell'atto impositivo mira a delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'Ufficio nella successiva fase contenziosa ed altresì consentire al contribuente l'esercizio del diritto di difesa” (2)

Pertanto la novella legislativa ha recepito l'orientamento giurisprudenziale ormai consolidato, secondo il quale l'atto di accertamento non è una semplice *provocatio ad opponendum*, ma esso deve contenere esplicitamente i motivi della pretesa tributaria desunti dagli elementi di fatto in possesso dell'A.F. e costituenti essi stessi elementi di prova da produrre, in una eventuale successiva controversia processuale, a sostegno dell'atto di accertamento posto in essere.

- 2. Come si è già sopra evidenziato, sempre nella prima alinea della predetta novella si fa carico all'Amministrazione Finanziaria di provare in giudizio le violazioni contestate con l'atto

impugnato.

In tal modo il legislatore recepisce l'orientamento giurisprudenziale secondo il quale l'Amministrazione Finanziaria, pur rivestendo la veste di convenuto nel processo tributario, è sostanzialmente nel giudizio tributario attore, e pertanto in quanto attore deve necessariamente – in conformità al disposto dell'art. 2697 c.c. – “provare i fatti che ne costituiscono il fondamento”

Alle prove addotte dalla A. F., il contribuente, per contrastare la pretesa tributaria, deve a sua volta produrre prove di segno contrario fondate sostanzialmente sulla esistenza di fatti modificativi o estintivi di quelli posti a fondamento dell'atto impugnato, e ciò in conseguenza di quanto statuito nel secondo comma dell'art. 2697 c.c.

Pertanto la regolamentazione dell'onere della prova di cui al predetto art. 2697cc è consequenziale ed imprescindibile dall'attività processuale e non è soppiantata da una presunta regola per cui è soltanto l'Amministrazione Finanziaria a provare tutti i fatti posti a fondamento della pretesa tributaria sia quelli costitutivi che impeditivi, secondo il pensiero di qualche commentatore, come meglio più avanti si chiarirà.

- 3. L'annullamento dell'atto impositivo impugnato contenente la pretesa tributaria – recita testualmente la novella- può essere pronunciato soltanto se “gli elementi di prova che emergono nel giudizio – e non già esclusivamente se le prove addotte dalla A F- siano comunque insufficienti a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni.”

Pertanto l'effetto giuridico (annullamento dell'atto impositivo) non è collegato alla carenza o insufficienza delle prove prodotta da A. F., bensì all'insieme delle prove emerse nello svolgimento del processo tributario.

Nel quale processo tributario – è opportuno ricordarlo - confluiscono sia le prove prodotte dalla A. F. sia le prove fornite dal contribuente, nonché quelle eventualmente acquisite dal giudice tributario, ad esempio attraverso la prova testimoniale.

Quindi può accadere che una prova carente o insufficiente dell'A.F. venga integrata da altre prove prodotte dal contribuente o acquisite dal giudice tributario.

In questo caso la mancanza della prova (ab origine) da parte A F. non determina di per se sola ed ipso iure l'annullamento dell'atto impositivo emesso da A F, ma occorre che sia invece l'insieme delle prove formatesi nel processo tributario a determinare l'effetto giuridico consistente nello annullamento dell'atto impositivo.

- 4. la novella legislativa recita che l'A.F. deve provare in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato: da ciò qualche commentatore ha dedotto la conseguenza giuridica che la disciplina sull'onere della prova regolata dall'art. 2697 c.c. non sia più applicabile, Pertanto dal 16 settembre 2022 la prova della pretesa impositiva graverebbe per intero in capo all'A.F. e la distinzione tra fatti costitutivi, impeditivi, modificativi ed estintivi previsti nel predetto art. 2697 c.c. non troverebbe più applicazione nel processo tributario. (3)

Questa interpretazione ci appare poco convincente perché si sofferma soltanto su quanto affermato dal legislatore nel primo periodo del comma 5 bis aggiunto all'art. 7 del d.p.r. 546/11992 e cioè che l'A.F. prova in giudizio le violazioni contestate e non anche sul successivo periodo del predetto comma 5 bis il quale dispone che il giudice tributario fonda la propria decisione sull'insieme degli elementi di prova che emergono nel giudizio.

Pertanto il giudice tributario pronuncia la propria decisione attingendo all'esito della istruttoria dibattimentale e prescindendo da chi sia la parte tenuta all'onere probatorio.

Ciò in quanto le prove prodotte dall'A.F. non sono esclusive e le sole a determinare l'esito del processo tributario, ma ad esse vi concorrono tutte le altre prove acquisite nel processo tributario e pertanto una o più prove possono essere determinanti ai fini della decisione indipendentemente dalla parte processuale che l'abbia prodotta.

E ciascuna parte processuale intervenuta nel processo tributario dovrà fornire gli elementi costitutivi della prova che produce o gli elementi modificativi della pretesa tributaria oggetto del giudizio, in ottemperanza al disposto normativo di cui all' art. 2697 c.c.

- 5. Si sostiene anche da parte di qualche commentatore che il legislatore con la novella, laddove afferma che l'A.F. prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato, abbia voluto superare quell'orientamento giurisprudenziale consolidatosi nel tempo che inverte in favore della A.F. l'onere della prova, ponendola questa a carico del contribuente, in tema ad esempio di inerenza dei costi, detrazione IVA e agevolazioni fiscali (4)

In merito va precisato che anteriormente alla novella legislativa la giurisprudenza in maniera unanime e consolidata riteneva che l'A. F. rivestiva nel giudizio tributario la veste di attore e non di convenuto, e ciò nonostante – in maniera anch'essa unanime e consolidata – in materia di onere della prova affermava “nel quadro dei generali principi che governano l'onere della prova, spetta all'A.F. dimostrare l'esistenza dei fatti costitutivi della maggiore pretesa tributaria azionata, fornendo quindi la prova di elementi e circostanze a suo avviso rivelatori dell'esistenza di un maggiore imponibile; mentre grava sul contribuente l'onere della prova circa l'esistenza di fatti che diano luogo ad oneri e/o a costi deducibili, ed in ordine ai requisiti dell'inerenza degli stessi all'attività professionale o di impresa svolta “ e pertanto il giudice di merito è tenuto ad accertare “se la pretesa tributaria dedotta in giudizio derivi dall'attribuzione al contribuente di maggiori entrate oppure dal disconoscimento di costi o oneri deducibili esposti dallo stesso, perché solo l'esatta individuazione della parte tenuta per legge a dare la prova afferente, consente al giudice di porre a carico di essa le conseguenze giuridiche derivanti dall'accertata inosservanza di detto onere. (5)

E d'altronde che la prova dei costi sostenuti dal contribuente e della loro relativa inerenza all'attività economica esercitata incombe sul contribuente viene giustificata anche dalla circostanza che quest'ultimo può disporre della necessaria documentazione probatoria (6)

Ciò premesso, in primo luogo va osservato che l'orientamento giurisprudenziale affermatosi nel senso su indicato, si è instaurato, pur presupponendo la stessa giurisprudenza che l'A.F. nel giudizio tributario riveste sostanzialmente la veste di attore: la qualcosa il legislatore ha ribadito sic et simpliciter con la novella legislativa. E, pertanto, non essendo mutato il contesto normativo di riferimento, non si comprende come la giurisprudenza in merito consolidatasi, possa essere ritenuta in contrasto con il nuovo dettato normativo e quindi suscettibile di essere mutata.

In secondo luogo non va oltretutto dimenticato che l'art. 109 comma 5 del d.p.r. 917/1986 statuisce che: “le spese e gli altri componenti negativi ..... sono deducibili (ovviamente dal contribuente) se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concernono a formare il reddito”

E più segnatamente proprio dalla statuizione contenuta nel predetto art.109 la

giurisprudenza ha posto a carico del contribuente, - il quale dichiara la esistenza di costi e/o di altri componenti negativi - l'onere di fornire la prova al riguardo: anche in forza del c.d. criterio di "vicinanza della prova" di cui gode il contribuente per il semplice fatto di disporre della necessaria documentazione.(7)

- 6. Concludendo si ritiene che la novella legislativa non abbia alcun effetto novativo in tema di onere della prova, ma sia piuttosto una mera ricognizione di un panorama giurisprudenziale già esistente, in forza del quale la dimostrazione dell'onere della prova avviene combinando l'art. 2697 c.c. e il criterio della vicinanza della prova (8)

Una prima conferma che la novella legislativa nulla abbia innovato in tema di onere della prova è venuta da parte della Cassazione con Ordinanza n°. 31878 del 27 dicembre 2022 secondo la quale " E' appena il caso di sottolineare che il comma 5 bis dell'art.7 d.lgs. n.546/1992, introdotto con l'articolo 6 della legge n. 130/2022, ha ribadito, in maniera circostanziata, l'onere probatorio gravante in giudizio sull'amministrazione finanziaria in ordine alle violazioni contestate al contribuente, per le quali, come nel caso di specie, non vi siano presunzioni legali che comportino l'inversione dell'onere probatorio. Pertanto, la nuova formulazione legislativa, non stabilisce un onere probatorio diverso o più gravoso rispetto ai principi già vigenti in materia, ma è coerente con le ulteriori modifiche legislative in tema di prova, che assegnano all'istruttoria dibattimentale un ruolo centrale.

Ed invero la novella legislativa, per accertare giudizialmente la fondatezza o meno della pretesa tributaria, assegna un ruolo centrale all'istruttoria dibattimentale, ove le prove prodotte dalle parti processuali intervenute nel processo tributario, venendo a confronto tra di loro, sono risolutive delle sorti dell'atto impugnato.

Bernardo Comella

## **NOTE**

- (1) in tal senso Dotto e Lo Vecchio "*L'Amministrazione prova in giudizio i rilievi contenuti nell'atto impugnato*" in Il Fisco n. 39/2022 pag. 3717 secondo i quali sussiste una "osmosi" tra procedimento e processo per cui gli elementi probatori devono far parte del provvedimento tributario; e che nel " processo tributario si esercita il controllo della funzione tributaria, nel senso che in esso si verifica la pretesa accertata nel procedimento amministrativo " vedi Falcone G., Valutazione della prova e riforme in Bollettino Tributario 2022 pag.1359
- (2) ex multis Cassazione Ordinanza n. 26606/21
- (3) In tal senso Glendi C. il cui pensiero è riportato da G. Falcone" "in Bollettino Tributario 2022 n. 19 pag 1362)
- (4) in tal senso Pasquale Formica e Caterina Guarnaccia in Riforma del processo tributario: intendimenti apprezzabili, ma istruttoria processuale da migliorare, Il Fisco n.° 41/2022 pag 3916
- (5) Cass. n. 11205/2007- ed in senso conforme ex multis Cass. 4554/2010
- (6) Cass n. 16198/2001 c.d. criterio della vicinanza della prova
- (7) nel senso che "*la prova dei costi non documentati e della relativa inerenza incombe sul contribuente che allega le relative circostanze e che può disporre della necessaria documentazione probatoria*" cfr Cass n. 16198/2001 - E nel senso che "*l'utilizzazione specifica*

*ovvero la destinazione dei beni alle finalità delle imprese deve essere verificata in base alle prove offerte da chi allega la deducibilità: pertanto quando sia contestato l'inerenza all'impresa del bene acquistato, spetterà al contribuente provare in applicazione dell'art. 2697 c.c. il fatto giuridico da cui discende il suo preteso diritto e quindi gli elementi necessari alla sua nascita, che costituiscono le condizioni positive per il suo esercizio" cfr Cass. n. 3419/1992*

(8) In tal senso cfr Eugenio della Valle, La nuova disciplina dell'onere della prova in Il Fisco 2022 n. 40 pag. 3810

## **RASSEGNA DI GIURISPRUDENZA**

### **Gli orientamenti della C.T.R. Sicilia e le conferme della cassazione (B. Comella)**

#### **1) Cass. 13492/2022 - CTR Sicilia 2298/2020/02**

**Processo tributario - morte dell'unico difensore della parte costituita in giudizio- mancata conoscenza dell'avvenuto decesso da parte del giudice- deduzione della causa interruttiva in sede di legittimità dalla parte colpita dall'evento- ammissibilità – rilevazione di ufficio da parte del giudice ed eccezione di controparte - non proponibili -**

La C.T.R. Sicilia con sentenza n. 2298/2020/02 pronunciata in data 11.02.2020 e depositata il 27.04.2020 (*Presidente Lazzara Maria Pina e Relatore Trovato Nunzio*) su un atto di appello depositato il 1.10.2013 decideva nel merito una controversia in tema di IRPEF, IVA e IRAP relativa allo anno 2004.

Nel ricorso per Cassazione proposto avverso la sentenza resa dalla C.T.R. Sicilia veniva eccepita la violazione dell'art.301 c.p.c. per non essere stata dichiarata l'interruzione del processo tributario per morte del proprio unico difensore, avvenuta dopo la proposizione dell'atto di appello, ma anteriormente alla pronuncia della sentenza della C.T.R. Sicilia e ovviamente non eccepita dalla parte ricorrente in sede dibattimentale.

La Cassazione con Ordinanza n. 13492/2022 pronunciandosi sul ricorso proposto avverso la decisione del giudice di secondo grado afferma (e ribadisce) il principio di diritto secondo il quale *«La morte dell'unico difensore della parte costituita, che intervenga nel corso del giudizio, determina automaticamente l'interruzione del processo, anche se il giudice e le altre parti non ne abbiano avuto conoscenza, e preclude ogni ulteriore attività processuale, con la conseguente nullità degli atti successivi e della sentenza eventualmente pronunciata.-*

*Ove, tuttavia, il processo sia irritualmente proseguito, nonostante il verificarsi dell'evento morte, la causa interruttiva può essere dedotta e provata in sede di legittimità, ai sensi dell'art. 372 c.p.c., mediante la produzione dei documenti necessari, ma soltanto dalla parte colpita dal predetto evento, a tutela della quale sono poste le norme che disciplinano l'interruzione, non potendo essa esser rilevata d'ufficio dal giudice, né eccepita dalla controparte come motivo di nullità della*

sentenza»

## 2) Cass 13550/2022 - CTR Sicilia 940/14/20

### **Riscossione – debiti tributari del de cuius- mera chiamata all'eredità - non sufficiente-accettazione dell'eredità - necessita- prova a carico del Fisco**

La C.T.R. Sicilia sez 14 (*presidente Pillitteri Salvatore relatore Lo Torto Giuseppe*) con sentenza depositata il 17.02.2020 e pronunciata in tema di adempimento di obbligazioni assunte in vita dal de cuius - nella specie debiti derivanti dalla omessa contabilizzazione e dichiarazione di ricavi derivanti dall'espletamento di una attività commerciale - affermava che il pagamento dei debiti tributari in testa al de cuius può essere richiesto da parte del Fisco agli eredi del de cuius e non già nei confronti dei chiamati all'eredità.

E poiché i ricorrenti non erano divenuti eredi del de cuius non avendo provveduto all'accettazione dell'eredità, essi erano estranei al rapporto fiscale.

Inoltre il Collegio affermava che incombeva alla Agenzia delle Entrate l'onere di provare che i ricorrenti avessero accettato espressamente o tacitamente l'eredità a fronte della dichiarazione di questi ultimi di non essere divenuti eredi.

Il predetto pronunciamento è stato confermato dalla Cassazione con Ordinanza n. 13550/2022, secondo la quale:

*“La delazione che segue l'apertura della successione, pur rappresentandone un presupposto, non è di per sè sola sufficiente all'acquisto della qualità di erede, perché a tale effetto è necessaria anche, da parte del chiamato, l'accettazione mediante 'aditio' oppure per effetto di 'pro heredegestio' oppure per laricorrenza delle condizioni di cui all'art. 485 c.c..*

*In considerazione di ciò, spetta a colui che agisce in giudizio nei confronti del preteso erede per debiti del de cuius, l'onere di provare, in applicazione del principio generale contenuto nell'art.2697 c.c. l'assunzione da parte del convenuto della qualità di erede, qualità che non può desumersi dalla mera chiamata all'eredità, non essendo prevista alcuna presunzione in tal senso, ma consegue solo all'accettazione dell'eredità, espressa o tacita, la cui ricorrenza rappresenta un elemento costitutivo del diritto azionato nei confronti del soggetto evocato in giudizio nella sua qualità di erede”.*

*Anche in materia tributaria l'assunzione delle obbligazioni del de cuius richiede l'accettazione dell'eredità; e, d'altro lato, che, a fronte dell'esercizio del diritto di rinuncia, è onere della parte pubblica provare l'insussistenza dei relativi presupposti e la decadenza dal medesimo;*

*Né può affermarsi che l'amministrazione finanziaria sia priva di strumenti volti a fronteggiare l'incertezza, nella realizzazione della pretesa impositiva, derivante dal protratto stato di delazione ereditaria; spettando ad essa, in quanto creditrice, la potestà di far fissare un termine per l'accettazione, ovvero di far nominare un curatore dell'eredità giacente.*

*E neppure l'assunzione della qualità di erede può desumersi dalla mera chiamata all'eredità, nè*

*dalla denuncia di successione, che ha valore di atto di natura meramente fiscale.*

### **3) Cass. n. 18172/2022 C T R Sicilia 297/34/14**

**IVA- compravendita di beni immobili – versamento di acconto- emissione di fattura prima del passaggio di proprietà dell’immobile – data della fattura o del pagamento limitatamente all’importo pagato- costituisce momento impositivo**

Una società immobiliare aveva trasferito dei beni immobili nell’anno 2007, ma aveva proceduto a riscuotere degli acconti sul pagamento del corrispettivo pattuito antecedentemente al passaggio di proprietà degli stessi, e precisamente nell’anno 2006.- l’Agenzia delle Entrate sottoponeva a imposizione gli incassi riscossi nell’anno 2006, ma con avviso di accertamento a valere per l’anno 2007.

La CTR Sicilia sezione staccata di Catania con sentenza n. 297/34/14 depositata il 29.01.2014 (*presidente Macrì Giovanni Battista relatore Torchia Salvatore*) annullava l’atto di accertamento affermando che il tributo IVA - doveva essere accertato per l’anno 2006 e non già per l’anno 2007, in quanto l’avviso di accertamento per l’anno 2007 non poteva includere gli incassi conseguiti nell’anno 2006

La predetta sentenza veniva confermata dalla Cassazione con Ordinanza n 18172/2022, la quale riconfermando il proprio orientamento giurisprudenziale ha ribadito che *“in tema di Iva, il versamento di un acconto sul prezzo con emissione della relativa fattura in relazione a un contratto di compravendita immobiliare costituisce operazione imponibile ex art.6 co. 4 dpr 633/1972 in base al quale, ove il pagamento del corrispettivo avvenga in tutto o in parte anteriormente al momento del passaggio di proprietà, il presupposto impositivo si verifica alla data della fattura o a quella del pagamento e limitatamente all’importo pagato, sicché è a questo momento che deve farsi riferimento per la determinazione del periodo di imposta “*

### **4) Cass. n. 17867/2022 CTR Sicilia n. 2249/6/2020**

**Imposta di registro- - agevolazione prima casa – trasferimento della residenza entro 18 mesi nel Comune di ubicazione dell’immobile agevolato – necessita- omissione – conseguente decadenza dell’agevolazione- - mancata ultimazione dello immobile in costruzione- non costituisce causa di forza maggiore del mancato trasferimento della residenza**

La CTR Sicilia con sentenza n. 2249/6/2020 (*presidente Schininà Giabattista, relatore Arezzo Domenico*) aveva affermato che la decadenza dell’agevolazione prima casa non si verifica, allorquando il trasferimento entro 18 mesi della residenza nel Comune ove è ubicato l’immobile, non sia avvenuto per causa di forza maggiore sopravvenuta, imprevedibile e non addebitabile al contribuente.

Statuiva altresì che non costituisce comunque causa di forza maggiore la mancata ultimazione dei lavori di ristrutturazione dell’immobile tali da non potere abitare l’immobile, atteso che l’elemento costitutivo della fattispecie è il trasferimento della residenza, non già nella prima casa, bensì nel Comune in cui essa si trova.

Pronunciandosi la Cassazione sulla controversia con la Ordinanza n. 17867/2022 affermava che *“la residenza dell'acquirente nel comune in cui si trova l'immobile è un elemento costitutivo del beneficio 'prima casa', che viene provvisoriamente accordato anche quando l'acquirente risieda altrove, ma, nell'atto di acquisto, dichiararsi di voler trasferire in quel comune la sua residenza”*.

In quest'ultimo caso, *“l'acquirente assume nei confronti del fisco l'obbligo di provvedere ad effettuare tale trasferimento nel termine di diciotto mesi, determinandosi, in caso di inadempimento, la decadenza dal beneficio”*.

Invero – sottolinea la Corte Suprema – *“l'acquirente assume un vero e proprio obbligo verso il fisco con la dichiarazione di voler stabilire la propria residenza nel comune in cui è sito l'immobile, da adempiere nel termine perentorio, e non sollecitatorio, di diciotto mesi dalla stipula dell'atto, comportando il suo inadempimento la decadenza dal beneficio, anticipato al momento della registrazione, salva la configurabilità della forza maggiore”*.

E atteso che il menzionato trasferimento costituisce un obbligo del contribuente, assumono rilievo gli eventuali ostacoli nell'adempimento che non siano ad esso imputabili, e conseguentemente *“ la decadenza può, dunque, essere esclusa se il mancato trasferimento della residenza nel termine indicato sia dovuto a causa di forza maggiore, da intendersi come evento non prevedibile, che sopraggiunge inaspettato e sovrastante la volontà del contribuente”*.

Conforme a tali principi – conclude il Supremo Collegio – è la decisione impugnata, avendo la CTR ritenuto legittima la revoca della agevolazione prima casa, essendo i contribuenti decaduti da quest'ultima per non avere trasferito la propria residenza nel comune di ubicazione dell'immobile nel termine di diciotto mesi dalla stipula dell'atto di permuta, senza che la mancata ultimazione dei lavori dell'alloggio rilevasse ai fini della decorrenza del detto termine, atteso che - come precisato dal giudice di appello- *elemento costitutivo della fattispecie è il trasferimento della residenza non nella prima casa, ma nel comune in cui essa si trova.”*

#### **5) Cass. 17413/2022 - CTR Sicilia 7189/03/2019**

**Accertamenti bancari- presunzione legale a favore del Fisco- prova contraria a carico del contribuente- a mezzo di presunzioni semplici - ammissibilità-incasso in contanti di compensi per una somma superiore a quella dei versamenti contestati dall'Ufficio- rilevanza**

Qualora l'accertamento effettuato dall'Ufficio finanziario si fonda su verifiche di conti correnti bancari, l'onere probatorio dell'amministrazione è soddisfatto, secondo l'art. 32 del d.p.r. 600/1973 attraverso i dati e gli elementi risultanti dai conti predetti. Incombe al contribuente (inversione dell'onere della prova) dimostrare con una prova non generica, ma analitica per ogni versamento bancario che gli elementi desumibili dalla movimentazione bancaria non sono riferibili ad operazioni imponibili.

Nella controversia decisa dalla C.T.R della Sicilia con sentenza n.°7189/03/2019 (*presidente Mattarella Bernardo relatore Liotta Giuseppe*) un professionista – nella specie un notaio- aveva incassato in contante parcelle di ammontare complessivamente superiore a quello del versamento contestato dal Fisco,

La predetta situazione di fatto, pur costituendo una presunzione semplice è stata ritenuta prova sufficiente - sia dalla C.T.R. Sicilia con l'arresto su indicato e sia dalla Cassazione con l'Ordinanza n.° 17413/2022 - a superare la presunzione legale in favore del Fisco di cui all'art. 32 d.p.r. 600/1973.

In particolare secondo l'Ordinanza della Cassazione n°17413/2022, che ha confermato quanto deciso dalla C.T.R Sicilia *“il contribuente può fornire la prova contraria anche attraverso presunzioni semplici, dovendo il giudice di merito individualmente individuare i fatti noti dai quali dedurre quelli ignoti, correlando ogni indizio (purché grave, preciso e concordante) ai movimenti bancari contestati, il cui significato deve essere apprezzato nei tempi, nell'ammontare e nel contesto complessivo, senza ricorrere ad affermazioni apodittiche, generiche, sommarie o cumulative.”*

#### **Le ultime dalla Cassazione (a cura di Gianfranco Amenta)**

*A fronte della condivisione manifestata dai lettori, si prosegue nel fornire l'indice delle sentenze del giudice di legittimità che appaiono meritevoli di attenzione, invitando alla disamina dell'integrale statuizione.*

#### **Cass. Sezioni Unite Sent. 16986/2022 - Notifica della cartella – Maturarsi della prescrizione nella fase successiva alla notifica della cartella – mancata definitività della cartella - questione non meramente esecutiva – competenza giudice tributario.**

Nell'ipotesi in cui il contribuente ponga come tema demandato all'esame del giudice la definitività o meno della cartella, prospettando la prescrizione del debito, pur a fronte di una valida notifica della cartella, la giurisdizione è di spettanza del giudice tributario in quanto l'insussistenza della definitività della cartella di pagamento contrasta con la qualificazione delle questioni meramente esecutive proponibili innanzi al giudice dell'esecuzione.

#### **Cass. Ord. 24178/2022 - Compensazione delle spese di lite – Insufficiente la generica motivazione di particolarità della situazione – Necessarie le gravi ed eccezionali ragioni.**

Con la modifica, dal 1 gennaio 2016, dell'art. 15 comma 2 del d. lgs. 546/92, la compensazione anche solo parziale delle spese può essere disposta solo nell'ipotesi di soccombenza reciproca o quando concorrono altre gravi ed eccezionali ragioni, esplicitamente indicate nella motivazione.

#### **Cass. Ord. 24353/2022 – Accertamento sintetico – Ricorso del contribuente – Circostanze di fatto a confutazione della ripresa- Obbligo di specifica valutazione del giudice di merito.**

Il giudice di merito ha l'onere di valutare specificatamente tutti quegli elementi di fatto offerti dal contribuente avverso la quantificazione formulata a seguito di un accertamento sintetico effettuato dall'ufficio, ove utili ad annullare o a diminuire la pretesa.

**Cass. Ord.24912/2022 – Avviso accertamento – emissione prima del termine di cui all’art. 12 c 7 L.212/2000 – Impossibilità di sanatoria.**

L’inosservanza del termine di cui all’art. 12 comma 7 legge 212/2000, stante la mancata specificazione delle ragioni d’urgenza, determina l’illegittimità dell’atto impositivo stante che detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva (Cass. S U. 18184/2013)

**Cass. Ord. 24972/2022 – Spese processuali – condanna anche senza richiesta della parte vittoriosa – Per la congruità della liquidazione il giudice deve provvedere d’ufficio.**

Il regolamento delle spese di lite è consequenziale ed accessorio rispetto alla definizione del giudizio e pertanto la condanna alle spese può essere emessa in danno del soccombente anche d’ufficio, pur se difetti una esplicita richiesta in tal senso della parte vittoriosa.

In mancanza di nota spese, ai fini del controllo di congruità, il giudice dovrà provvedere d’ufficio sulla base degli atti di causa.

**Cass. Ord. 25677/2022 – Coniugi – Dichiarazione congiunta – solidalmente responsabili.**

Sussiste la responsabilità solidale dei coniugi conviventi che abbiano presentato dichiarazione congiunta ove l’ufficio effettui accertamenti anche se addebitabili ad uno solo di essi.

**Cass. Ord. 26245/2022 - Richiesta di specifica documentazione – avvertenza sulle conseguenze – Tipologia di verifica - Non producibilità in giudizio dei documenti non esibiti.**

Secondo la tipologia di verifica, qualora la richiesta di documenti sia stata avanzata attraverso questionari con avvertenza della conseguenze della mancata risposta ovvero in sede di accessi, ispezioni e verifiche, ove non siano esibiti i documenti richiesti deve essere dichiarata l’inutilizzabilità in sede processuale dei documenti tardivamente esibiti. (Conforme Cass. Ord. 36094/2022)

**Cass. Sent. 26477/2022 - Frodi carosello – onere prova a carico ufficio – Esame prove fornite dal contribuente – Verifica da parte del giudice.**

L’ufficio deve dimostrare, nell’ipotesi di frodi carosello, la fittizietà del fornitore nonché la consapevolezza del contribuente in relazione alla frode. Spetta al giudice di merito la valutazione che il precedente abbia dimostrato tali presupposti e valutare le prove fornite dal contribuente. Il mancato riscontro da parte del giudice di merito rende meramente apparente la motivazione della sentenza e quindi censurabile.

**Cass. Ord. 26523/2022 - Conoscenza di un debito tributario - Mancata regolare notifica atto impugnabile - Richiesta di autotutela o di rateizzazione non determina acquiescenza ma termine da cui far decorrere l’impugnazione.**

La conoscenza di una pretesa tributaria acquisita attraverso un atto non ricompreso tra quelli di

cui all'art. 19 d. lgs. 546/92, ove quest'ultimo non sia stato regolarmente notificato non costituisce acquiescenza ma termine da cui fa partire la tempestività del ricorso.

**Cass. Ord 27249/2022 - Decisione con ordinanza di parte della controversia – Inammissibilità-Definitività della sentenza tributaria.**

L'art. 35 c.3 del d. lgs. 546/92 deroga dall'art.279 del c.p.c. e pertanto risulta preclusa una pronuncia provvisoria, su parte della controversia, che non disponga in modo definitivo sulla vicenda.

**Cass. Sent. 27920/2022 – Frodi carosello – valutazione elementi soggettivi non contrapponibili elementi oggettivi – Insussistenza onere prova a carico fisco.**

Il giudice, nella valutazione della fondatezza di un accertamento fondato sull'utilizzo di fatture soggettivamente inesistenti, non deve assumere a conforto elementi della valutazione oggettiva. Il fisco può offrire, anche in via presuntiva, la consapevolezza che il contribuente fosse a conoscenza della frode ovvero avrebbe dovuto esserlo usando l'ordinaria diligenza.

**Cass. Ord. 29008/2022 – Atto notificato in sede secondaria – Notifica nulla non inesistente – Sanabile con costituzione contribuente.**

Le ipotesi di inesistenza sono eccezionali e si riducono ai casi in cui la notifica dell'atto tributario sia stata eseguita in luogo ea persona del tutto sconnessi dal destinatario. La notifica di un atto presso la sede secondaria della società destinataria non integra ipotesi di inesistenza ma di nullità sanabile, per raggiungimento dello scopo, ove sia proposto ricorso contro l'atto impositivo.

**Cass. Ord. 29063/2022 - Onere della prova - Applicabilità anche al processo tributario - Affermazioni della parte - Elementi di prova a proprio favore - Esclusione - Fondamento – Conseguenze.**

Il principio dell'onere della prova positivizzato nell'art. 2697 c.c., applicabile anche al processo tributario, prescinde dal grado di intrinseca attendibilità delle affermazioni che una parte faccia a suo favore, cosicché, per effetto della struttura dialettica del giudizio, che pone le parti in identica posizione, occorre necessariamente che la verifica dei fatti posti a fondamento della domanda (o delle eccezioni) passi attraverso il vaglio di elementi diversi dalla mera affermazione che di essi faccia la parte a proprio vantaggio.

**Cass. Sent. 29988/2022 - Accertamento -Raddoppio termini per violazioni penali -Successivo abbassamento della soglia – Irrilevanza.**

L'emersione, al momento dell'accertamento, di elementi penalmente rilevanti consente in maniera automatica il raddoppio dei termini.

L'abbassamento della soglia di punibilità non rileva ove sia successivo all'ordinario termine di decadenza dell'accertamento. Un diverso orientamento contrasterebbe con i principi generali del sistema penale stante la non punibilità del fatto non costituenti reato all'epoca della loro commissione.

**Cass. Ord. 30665/2022 – Avviso accertamento nei confronti del socio derivante da quello effettuato nei confronti della società- Sentenza di merito che si pronuncia solo su quello emesso nei confronti della società – Violazione del principio di cui all’art. 112 c.p.c. – Rinvio al primo giudice.**

Viola il principio tra chiesto e pronunciato la sentenza che statuisce la legittimità dell’avviso presupposto, diretto alla società, anziché su quello conseguente emesso nei confronti del socio, per cui è causa, al quale si riferivano sia la decisione di primo grado che l’appello del contribuente.

**Cass. Ord. 32272/2022 – Rimborso IRAP – Fatturazione da studio associato per incarico di sindaco, amministratore di società e consulente tecnico - carenza di prova di chi attua la prestazione. - Diniego.**

Contro il diniego di rimborso dell’IRAP, versata dall’associazione professionale, quest’ultima avrebbe dovuto dimostrare che gli incarichi di sindaco, amministratore di società e consulente tecnico, conferiti ai componenti dell’associazione professionale, siano stati attribuiti al singolo e non anche in ragione dell’organizzazione dello studio né che il professionista si sia avvalso, nell’espletamento dell’incarico, dell’organizzazione di studio.

**Cass. Ord. 32747/2022 – Produzione di documenti anche in grado d’appello – Obbligo di valutazione delle prove – Omissione da parte del giudice di merito – Riforma della sentenza.**

Qualora il giudice stili il proprio giudizio mostrando di prescindere totalmente dalle allegate, anche in grado d’appello, circostanze fattuali, privando il discorso motivazionale della necessaria unità argomentativa, rende la statuizione censurabile per l’omesso esame di un fatto decisivo

**Cass. Ord. 32506/2022 – Debito erariale – fermo amministrativo - sussistenza e proporzionalità del credito – Insussistenza. Sussistenza quale figura afflittiva.**

Secondo il disposto dell’art. 86 dpr 602/1973 il fermo amministrativo può essere disposto indipendentemente dall’ammontare e dalla esigibilità del credito erariale, avendo l’istituto una ratio afflittiva volta a indurre al pagamento il contribuente.

**Cass. Sent. 33083/2022–Sentenza motivata con i contenuti dell’atto impositivo- Carenza di una autonoma e adeguata ratio decidendi – Difetto di motivazione.**

Qualora la sentenza impugnata si limiti a riportare le ragioni esposte nell’atto impositivo ovvero nelle controdeduzioni dell’ufficio senza prendere in considerazione quelle contrapposte esternate nei motivi di impugnazione risulta censurabile in quanto oggettivamente incompleta.. (Cass. S.U. 642/2015).

E’ stato altresì statuito che nelle varie ipotesi di redazione per relationem della sentenza non può prescindere da una effettiva valutazione critica, da parte del giudice dell’impugnazione, dei motivi di gravame.

**Cass. Ord. 35412/2022 – TARI – Sequestro penale dell’immobile – Imposta dovuta dall’occupante.**

Il sequestro preventivo di cui all’art. 321 c.p. limita la libera disponibilità del bene ma non produce necessariamente e automaticamente la perdita immediata della facoltà di continuare ad occupare o detenere il bene oggetto del provvedimento restrittivo.

**Cass. Sent. 37064/2022 – Successione – presentazione dichiarazione- accettazione eredità – Insussistenza- Rinunzia - effetto retroattivo.**

L’apertura della successione non comporta l’acquisto della qualità di erede in favore dei chiamati sia ex lege che testamentari, anche se abbiano presentato la denuncia di successione. Soltanto ove avvenga l’accettazione, espressa o tacita, il chiamato si considera erede.

In caso di richiesta di adempimento di debiti del de cuius nei confronti del preteso erede è onere del richiedente provare la sussistenza della qualità di erede, considerando che il chiamato –ove non abbia accettato- ha la possibilità di rinunciare, entro dieci anni dalla morte del de cuius, ed è considerato come se non fosse mai stato chiamato.

**Cass. Ord. 37389/2022 – Richiesta di rateizzazione del debito tributario – Mancato disconoscimento del debito – Interruzione prescrizione.**

La rateizzazione ed il pagamento del debito tributario produce una interruzione della prescrizione, qualora non venga rinnegato il debito nella domanda di rateizzazione.

**Cass. Ord. 37840/2022 - Onere del contribuente di comunicare la variazione di indirizzo – Obbligo del fallito di cui all’art. 49 l.f.**

Il contribuente ha l’onere di comunicare il proprio domicilio fiscale e le variazioni all’ufficio fiscale, al pari dell’ipotesi prevista ai sensi dell’art. 49 l. fall. nei confronti dell’organo concorsuale escludendosi che l’ufficio abbia l’onere di ricercare il contribuente.

**Cass. Ord. 37911/2022 – Uso promiscuo dei locali – Mancata autorizzazione della procura - Mancata indicazione nel pvc – Prova della contiguità-dei locali - Non necessaria la proposizione della querela di falso.**

L’accertamento effettuato in locali aventi uso promiscuo senza la necessaria autorizzazione della procura della repubblica ed in carenza di un pvc che attesti la contiguità dei locali, può essere contestato con semplice documentazione catastale o con altri mezzi di prova (foto dei luoghi) che dimostrino la comunicazione dei locali, senza proporre querela di falso.

