

Modulo24 CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Approfondimenti e dottrina

Direzione scientifica:

Antonio Iorio, Laura Ambrosi

**Verso la riforma della giustizia tributaria,
le proposte di legge
della Commissione interministeriale**

Direzione scientifica

*Antonio Iorio
Laura Ambrosi*

Comitato Scientifico

*Paola Coppola
Francesco Falcone
Giuseppe Melis
Francesco Pistolesi*

Modulo24 CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Anno I - n. 1

Direttore Responsabile Roberto Esposito

Responsabile di redazione Irene Chiappalone

Coordinamento editoriale Sandra Ravaglioli

Redazione Carmen Parrotta, Paolo Spiga

Sede Viale Sarca, 223 - 20126 Milano.

GRUPPO **24 ORE**

Sede legale e Direzione Viale Sarca, 223
- 20126 Milano.

Proprietario ed Editore Il Sole 24 ORE Spa

Presidente Edoardo Garrone

Vicepresidente Carlo Robiglio

Amministratore Delegato Giuseppe Cerbone

Pubblicità Il Sole 24 Ore Spa System

Direzione e amministrazione: Viale Sarca,
223 - 20126 Milano. Tel. 02 30221

- Fax 0230223214 e-mail:
segreteria@direzionesystem@ilsole24ore.com

Il Sole 24 ORE Spa. Tutti i diritti sono riservati. Le fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume/fascicolo di periodico dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, commi 4 e 5 della legge 22 aprile 1941, n. 633. Le riproduzioni effettuate per finalità

di carattere professionale, economico o commerciale o comunque per uso diverso da quello personale possono essere effettuate a seguito di specifica autorizzazione rilasciata da EDISER Srl, Società di servizi dell'Associazione Italiana Editori, attraverso il marchio CLEARedi, Centro Licenze e Autorizzazioni Riproduzioni Editoriali, Corso di Porta Romana n. 108 - 20122 Milano. Informazioni: www.clearedi.org.

I testi e l'elaborazione dei testi, anche se curati con scrupolosa attenzione, non possono comportare specifiche responsabilità dell'Editore per involontari errori e/o inesattezze; pertanto il lettore è tenuto a controllare l'esattezza e la completezza del materiale utilizzato.

Questo numero è stato chiuso in redazione il 16 dicembre 2021
www.modulo24contenzioso.ilsole24ore.com

SOMMARIO

RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

5 **Strada in salita per il pieno realizzo del diritto al contraddittorio**

— *Giuseppe Melis*

RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

14 **Autotutela, verso un rafforzamento quale strumento di prevenzione del contenzioso**

— *Giuseppe Melis*

RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

21 **Verso un contenzioso "di qualità", la conciliazione su proposta del giudice**

— *Francesco Falcone*

RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

29 **Una nuova definizione agevolata per chiarire i problemi irrisolti con altri settori dell'ordinamento**

— *Francesco Falcone*

RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

37 **Tutela contro gli atti illegittimi, le proposte di modifica nel solco della giurisprudenza**

— *Laura Ambrosi*

RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

43 Non impugnabilità dei ruoli per limitare le controversie strumentali

— *Laura Ambrosi*

RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

49 Il nuovo ruolo dei Caf nel processo tributario

— *Antonio Iorio*

RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

56 Prova testimoniale, l'ammissione condizionata nella proposta di riforma

— *Francesco Pistolesi*

GIUDIZIO DI CASSAZIONE

64 Rinvio pregiudiziale in cassazione e ricorso nell'interesse della legge tributaria, due nuovi istituti per un'uniforme interpretazione della legge

— *Paola Coppola*

Modulo 24 Contenzioso tributario, la nuova rivista debutta con la riforma del processo

Laura Ambrosi e Antonio Iorio

La nuova rivista Modulo 24 Contenzioso tributario è il primo periodico che tratta esclusivamente tematiche sul processo tributario, e, più in generale, sulla giustizia tributaria.

La rivista fa parte di un più ampio e ambizioso progetto on line (www.modulo24contenzioso.ilsole24ore.com) che ha l'obiettivo di creare uno strumento esaustivo per tutti i professionisti impegnati nel contenzioso tributario, i quali, ormai quotidianamente, devono confrontarsi con mutevoli orientamenti giurisprudenziali, numerose novità legislative e le più disparate interpretazioni.

Per tali ragioni il modulo contiene ogni notizia, commento e approfondimento sulla normativa, la giurisprudenza e la prassi che interessa il contenzioso tributario: il lettore avrà così a disposizione sia l'informazione pratica e operativa necessaria per affrontare i vari adempimenti, anche i più banali, all'interno del processo tributario, sia l'approfondimento più attento e critico sulle numerose questioni problematiche.

I contenuti si contraddistinguono da rigore scientifico, garantito dai più illustri professori ordinari di diritto tributario degli atenei italiani, che fanno parte del comitato scientifico, e dalla praticità e concretezza assicurata anche dalla presenza di professionisti che, da decenni, assistono persone fisiche e imprese davanti ai giudici tributari ed alla Corte di Cassazione.

Oltre ai predetti approfondimenti periodici, esclusivi ed originali, redatti dai membri del comitato scientifico e da altri esperti della materia, la completezza dell'informazione si realizza con la presenza delle notizie, dei commenti e degli interventi editi sulle varie testate del Gruppo 24 Ore sul tema del contenzioso che, d'ora in poi, confluiranno anche sul modulo.

L'auspicio finale è di rendere disponibile ai professionisti una "piattaforma" e una rivista specializzata che possa costituire al tempo stesso strumento di confronto con tutti i lettori le cui esperienze quotidiane, osservazioni, interventi e pareri - cui verrà riservato il più ampio spazio - saranno certamente utilissimi e costituiranno indispensabile spunto di approfondimento.

Il primo numero è dedicato alla proposta di riforma della giustizia tributaria elaborata da una Commissione interministeriale costituita ad hoc negli scorsi mesi, senza trascurare ovviamente le novità legislative intervenute negli ultimi giorni in materia che, in qualche modo, hanno anticipato alcune delle citate proposte della commissione.

RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

**Strada in salita
per il pieno realizzo
del diritto
al contraddittorio**

GIUSEPPE MELIS

La proposta della Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria in materia di contraddittorio procedimentale quale strumento di prevenzione del contenzioso, pur costituendo certamente un passo in avanti rispetto all'attuale situazione, non è esente da criticità e difficoltà di attuazione. Sicché la strada che conduce al pieno realizzo del diritto al contraddittorio si dimostra, ancora una volta, in salita.

La proposta della Commissione interministeriale del rafforzamento del contraddittorio

La seconda direttrice di azione indicata nella Relazione finale della Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria al fine di prevenire il contenzioso, oltre a quella di eliminare alcuni ostacoli all'esercizio della potestà di autotutela già commentata di recente (Melis, "Autotutela, verso un rafforzamento quale strumento di prevenzione del contenzioso", *Modulo24 Contenzioso Tributario*, 23 settembre 2021 n. 9, pag. 24), è di rafforzare il contraddittorio all'interno del procedimento tributario.

Onde poter compiutamente apprezzare il contenuto della proposta della Commissione si rende anche qui necessario ricostruire il quadro normativo e giurisprudenziale in materia di contraddittorio.

Il quadro normativo e le oscillazioni giurisprudenziali

È noto come le norme in materia di partecipazione del privato all'attività amministrativa di cui al capo III della legge 241/1990 non si applicano, per espressa previsione del relativo articolo 13, comma 2, ai procedimenti tributari, per i quali "restano ferme le particolari norme che li regolano", e che non vi sono, nell'ordinamento tributario, norme di carattere generale sulla partecipazione che sanciscano il diritto del contribuente al contraddittorio amministrativo, prevedendo il legislatore solo specifiche forme per la partecipazione del contribuente al procedimento tributario.

In ambito europeo, invece, la giurisprudenza si è indirizzata in favore dell'esistenza di un principio generale che attribuisca il diritto al contraddittorio o che, in termini più generali, garantisca la partecipazione del contribuente nell'ottica del "giusto procedimento".

In particolare, per la Corte di giustizia Ue (18 dicembre 2008, C-349/07, *Sopropé*), l'esistenza di un diritto generalizzato al contraddittorio discende dal diritto di difesa che va tutelato anche nell'ambito del procedimento amministrativo.

Il diritto al contraddittorio di fonte unionale va peraltro inteso in senso sostanziale e non meramente formale, nel senso che la sua violazione comporterà “l’annullamento della decisione di cui trattasi soltanto quando, senza tale violazione, il procedimento avrebbe potuto condurre ad un risultato differente” (Cgue, 3 luglio 2014, C-129 e 130/2013, Kamino, punto 80).

Per quanto attiene alla posizione della giurisprudenza di legittimità nazionale in tema di diritto al contraddittorio, si registra un quadro ricostruttivo assai più articolato ed altalenante.

A fronte, infatti, di un tradizionale indirizzo tendenzialmente svalutativo dell’osservanza delle regole procedurali scritte sul contraddittorio, si è successivamente contrapposto un nuovo indirizzo che ha rivalutato il principio del contraddittorio procedimentale, in riferimento sia all’articolo 12, comma 7, della legge 212/2000 (Cass., sez. Un., n. 18184/2013), sia alle forme di accertamento c.d. standardizzato (coefficienti presuntivi, parametri e studi di settore; Cass., sez. Un., n. 26635/2009).

Come noto, il citato articolo 12, comma 7, nel rispetto del principio di cooperazione con l’Amministrazione finanziaria, prevede che il contribuente, nei 60 giorni successivi al rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, può comunicare osservazioni e richieste che “sono valutate dagli uffici impositori”, e che prima della scadenza di tale termine “l’avviso di accertamento non può essere emanato (...) salvo casi di particolare e motivata urgenza”.

Si tratta di una previsione normativa tendente a rafforzare il principio del contraddittorio preventivo tra Fisco e contribuente, nonché quello della cooperazione tra le parti, attraverso l’istituzionalizzazione di un momento d’incontro precedente alla fase dell’accertamento tendente non già alla mera acquisizione di dati e notizie utili ai fini dell’accertamento, quanto ad evitare una non corretta valutazione delle risultanze istruttorie e così prevenire l’emanazione dell’avviso di accertamento e i connessi rilevanti effetti lesivi.

La giurisprudenza si era divisa sulla questione se e a quali condizioni fosse nullo l’avviso di accertamento “emanato” (da intendersi nel senso di “sottoscritto”, essendo la notificazione mera condizione di efficacia e non elemento costitutivo dell’avviso di accertamento: Cass., n. 11088/2015 e n. 5361/2016) dall’Agenzia delle Entrate prima dello spirare del termine dei 60 giorni per la formulazione delle osservazioni, al punto da richiedere l’intervento della Cassazione a sezioni Unite, che, con la richiamata sentenza n. 18184/2013, ha infine ritenuto che l’avviso di accertamento emanato prima dei 60 giorni deve ritenersi nullo ove non sussistano ragioni di urgenza, nonostante la norma non commini alcuna sanzione in tal senso (c.d. nullità virtuale).

Questo rinnovato favor per il contraddittorio pareva aver raggiunto il culmine con due sentenze (le nn. 19667/2014 e 19668/2014, in materia

di iscrizione ipotecaria) con cui le sezioni Unite avevano elevato il “contraddittorio procedimentale” a “principio fondamentale immanente nell’ordinamento cui dare attuazione anche in difetto di una specifica previsione normativa”, quale espressione sia degli articoli 24 e 97 della Costituzione, sia degli articoli 41, 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea.

In effetti, l’articolo 41 della Carta, nel delineare il principio del c.d. giusto procedimento, prevede, oltre al diritto di accesso al fascicolo e ad una decisione motivata, quello ad essere ascoltati prima che venga adottato un provvedimento individuale che rechi pregiudizio alla persona. Diritto che, a sua volta, implica quello di essere prima ancora informati dei fatti e successivamente di adottare ogni comportamento utile a prevenire una decisione con effetti negativi. E trattasi di norma attributiva di un vero e proprio “diritto” (ad una “buona amministrazione”) non solo direttamente azionabile, ma anche suscettibile di ricadute all’interno del diritto tributario non armonizzato, atteso che l’articolo

1 della legge 241/1990, come modificato dalla legge 15/2005, dichiara applicabili i principi di origine europea a tutti i procedimenti amministrativi nazionali, e dunque, deve ritenersi, anche a quelli di natura tributaria.

Non mancavano, tuttavia, posizioni restrittive in materia di contraddittorio nella stessa giurisprudenza di legittimità, come nel caso degli accertamenti bancari, delle iscrizioni a ruolo ex articolo 36-bis del Dpr 600/1973, dell’accertamento con adesione e degli accertamenti c.d. a tavolino: in questi casi, in particolare, la giurisprudenza aveva distinto tra il principio del contraddittorio quale principio del processo e la partecipazione del privato alla formazione del provvedimento amministrativo, quale mera eventualità dipendente dalla rilevanza riconosciuta a tale intervento dalle singole norme di legge che lo prevedono (Cass., n. 14026/2012; n. 3142/2014).

Si registrava, inoltre, più in generale, un orientamento (Cass., n. 3142/2014, n. 5632/2015, n. 16036/2015) riluttante a riconoscere la portata espansiva del principio del contraddittorio, basato peraltro su argomenti – quali l’articolo 13 della legge 241/1990, la differenza tra contraddittorio nel processo e nel procedimento, la declinazione del potere pubblico in termini di esercizio tipico e formale ecc. – incompatibili con le citate modifiche apportate dalla legge 15/2005 alla legge 241/1990. E ciononostante la stessa Corte costituzionale (sent. n. 132/2015), chiamata a valutare la legittimità costituzionale della previsione del contraddittorio nella norma antielusiva di cui all’abrogato articolo 37-bis, del Dpr 600/1973, avesse

fatto leva proprio sulla richiamata giurisprudenza delle sezioni Unite per riconoscere che all'applicabilità del principio generale di partecipazione al procedimento (e alla conseguente sanzione di nullità) non era d'ostacolo la mancanza di una espressa previsione in tal senso.

Tale contrasto aveva condotto i giudici di legittimità (Cass., n. 527/2015) – con riferimento, in particolare, agli accertamenti c.d. a tavolino – a rimettere nuovamente la questione alle sezioni Unite al fine di chiarire l'esistenza o meno di un principio generale del contraddittorio e, in tal caso, quali ne fossero le modalità applicative in mancanza di una disciplina ad hoc, anche in relazione alla precisazione sulla funzione “sostanziale” del contraddittorio contenuta nella sentenza Kamino.

Le sezioni Unite (n. 24823/2015) hanno tuttavia ritenuto di fare un passo indietro. Dopo aver premesso che la statuizione contenuta nelle sentenze nn. 19667 e 19668 del 2014 derivasse dalle particolarità della fattispecie e che tutti gli altri precedenti favorevoli al contraddittorio fossero assistiti comunque da specifici richiami normativi, esse hanno infatti escluso, per i tributi non armonizzati, l'esistenza di una clausola generale di contraddittorio endoprocedimentale, che deve pertanto ritenersi limitato alle specifiche ipotesi previste dalla legge. Diversamente, i tributi armonizzati devono ritenersi governati dal principio generale del contraddittorio di fonte unionale, da accogliersi, come detto, non nel senso formale (quale mera divergenza dal modello legale che impone il contraddittorio), bensì nell'accezione “sostanziale” di cui alla sentenza Kamino. Tale accezione – che la Corte non richiama, invece, con riferimento ai tributi non armonizzati, per i quali rileverebbe pertanto la mera divergenza dal modello legale (così, espressamente, Cass., n. 23050/2015, che esclude anche l'applicabilità dell'articolo 21-octies al diritto tributario) – viene interpretata dalla Suprema corte nel senso che il contraddittorio, se vi fosse stato, non si “sarebbe risolto in puro simulacro, ma avrebbe rivestito una sua ragion d'essere, consentendo al contribuente di addurre elementi difensivi non del tutto vacui e, dunque, non puramente fittizi o strumentali”: con il conseguente onere del contribuente di prospettare in concreto, nel ricorso introduttivo, siffatte ragioni non meramente pretestuose.

Tale giurisprudenza ha posto due problemi: il primo, di comprendere se l'accezione “sostanziale” del contraddittorio ai fini dei tributi armonizzati dovesse trovare applicazione anche nelle ipotesi di cui all'articolo 12, comma 7 (accessi, ispezioni e verifiche); il secondo, di giustificare l'assenza di un principio generale del contraddittorio per i tributi non armonizzati.

Quanto al primo problema, esso ha ricevuto una condivisibile soluzione da parte della giurisprudenza successiva (Cass., n. 1007/2017; n. 701/2019), che ha rilevato come l'articolo 12, comma 7, abbia portata generale, non essendo pertanto necessario, in caso di accessi, ispezioni e verifiche, fornire

la c.d. prova di resistenza per i tributi armonizzati: infatti, il legislatore nazionale, da un lato, non potrebbe assicurare un minor grado di tutela ai diritti riconosciuti ai contribuenti in forza dei principi generali del diritto dell'Unione e, dall'altro, nel fare salve le ragioni di urgenza, esclude che siano compromessi gli effetti della normativa unionale in tema di riscossione dell'Iva.

Quanto al secondo problema, la differenziazione posta dalla Suprema corte non è condivisibile, poiché – oltre a determinare conseguenze aberranti sul piano applicativo (si pensi al caso tipico dell'avviso di accertamento, che, sulla base dei medesimi fatti, effettui rilievi ai fini sia delle imposte dirette che dell'Iva) – da un lato svaluta la portata dell'articolo 97 Cost., atteso che la partecipazione al procedimento dei soggetti coinvolti è finalizzata proprio alla effettiva realizzazione dei principi di buon andamento ed imparzialità dell'azione amministrativa e, dunque, alla corretta formazione della volontà di provvedere da parte della Pubblica amministrazione; e, dall'altro, oblitera di motivare sull'elemento (decisivo) costituito dall'esplicito richiamo ai principi europei sul giusto procedimento operato dalla legge 15/2005. La stessa Consulta ha infine sottolineato l'essenzialità dell'interlocuzione preventiva quando la verifica amministrativa non ha contenuti esclusivamente cartolari (sent. n. 152/2018).

L'invito a comparire di cui al Dl 34/2019 e i suoi limiti

Alla irragionevolezza appena indicata, il legislatore ha inteso recentemente rimediare, inserendo, per gli avvisi di accertamento emessi a decorrere dal 1° luglio 2020, l'obbligo dell'invito a comparire da parte dell'Ufficio nell'ambito del procedimento di accertamento con adesione di cui al Dlgs n. 218/1997 (articolo 4-octies, Dl 34/2019, convertito dalla legge n. 58/2019).

Si tratta di una disciplina che dovrebbe colmare il deficit di contraddittorio in funzione “complementare” delle norme già a tal fine previste – da un lato escludendosene l'applicabilità nei “casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo” (id est, nell'ipotesi di cui all'articolo 12, comma 7), e, dall'altro, lasciando ferme le disposizioni che prevedono la partecipazione del contribuente prima dell'emissione di un avviso di accertamento (ad es., l'articolo 38 del Dpr 600/1973 in materia di accertamenti sintetici ecc.) – ma che in realtà non è idonea a raggiungere in modo soddisfacente tale risultato.

Sotto un primo profilo, diversamente dagli istituti partecipativi in funzione difensiva sopra richiamati, essa colloca il contraddittorio nella fase successiva e non genetica della pretesa tributaria: rappresenta, dunque, un *posterius* – e non un *prius*, come dovrebbe – rispetto al già formato

convincimento dell'Ufficio in ordine al materiale istruttorio unilateralmente vagliato. Più che di un contraddittorio, si tratta, dunque, di un diritto di replica che di fatto sostituisce l'accertamento con adesione successivo all'emanazione dell'avviso di accertamento, precluso dal nuovo istituto.

Sotto un secondo profilo, il nuovo istituto si inserisce, meramente integrandone la disciplina, nell'accertamento con adesione, trovando pertanto una doppia limitazione sia quanto agli atti impositivi di riferimento – nella specie, i soli avvisi di accertamento e quelli ad essi assimilabili – sia quanto ai tributi che ne formano oggetto. L'Agenzia delle Entrate ha in ogni caso invitato gli Uffici ad un'applicazione anche laddove non obbligatoriamente previsto: circ., n. 17/E/2020).

Sotto un terzo profilo, oltre a far salvi i casi di particolare necessità o di fondato pericolo per la riscossione, che escludono l'obbligo di contraddittorio, essa prevede altre rilevanti limitazioni, quali l'espressa previsione della c.d. prova di resistenza ma, soprattutto, l'esclusione nel caso dei c.d. accertamenti parziali (compresi quelli Iva, in palese violazione del diritto Ue), i quali, lungi dal costituire, come in origine, un'ipotesi eccezionale riservata all'incrocio dei dati, hanno subito nel tempo un progressivo ampliamento tale da poter sostanzialmente svilire le potenzialità del nuovo istituto.

L'effettività del contraddittorio

Naturalmente, il contraddittorio, una volta ammesso, deve anche essere effettivo.

Il che significa che l'Amministrazione, prima di emanare l'avviso di accertamento (e mai "a posteriori", una volta cioè che il potere impositivo sia ormai stato esercitato in modo non "partecipato": Cass., n. 24003/2016; n. 23812/2016), deve: i) esternare formalmente le contestazioni che intenderebbe muovere (non essendo sufficiente una mera richiesta di chiarimenti o di documenti); ii) dare un congruo preavviso al contribuente per preparare le sue difese e un congruo tempo per esporle (Cass., n. 21822/2016); iii) riservarsi un congruo tempo per esaminarle ed eventualmente disattenderle, motivando espressamente sul punto (c.d. motivazione rafforzata, espressamente prevista dall'articolo 10-bis della legge 212/2000 e dall'articolo 5-ter del Dlgs 218/1997). A tale ultimo riguardo, deve pertanto condividersi quella giurisprudenza che ha affermato la nullità dell'avviso di accertamento emesso (...) il giorno dopo l'avvenuto deposito delle difese richieste dall'Amministrazione finanziaria (Ctp Emilia, n. 202/3/2013), mentre altrettanto non può affermarsi per quella giurisprudenza della Suprema corte (Cass., n. 15616/2016; n. 21408/2017; n. 1778/2019), secondo cui, ai fini dell'articolo 12, comma.

7, non sussisterebbe l'obbligo di parte dell'Amministrazione finanziaria di motivare sulle osservazioni del contribuente, riducendo così di fatto queste ultime ad un mero flatus vocis (sulla necessità di almeno “valutarle” e sulla nullità dell'atto che abbia espressamente affermato di non averle considerate: Cass., n. 17210/2018 e n. 29487/2018). Peraltro, uno specifico onere di motivazione, finalizzato a far conoscere all'interessato le ragioni del diniego alla sua domanda, è stato sancito dalla Cgue per i tributi armonizzati (Cgue, 5 novembre 2014, C-166/13, Mukarubega, par. 48).

La proposta della Commissione

Nel quadro normativo e giurisprudenziale così delineato si inserisce la proposta della Commissione interministeriale, consistente:

- › in via principale, nell'inserimento all'interno dello Statuto dei diritti del contribuente di un nuovo articolo 6-bis, rubricato “Diritto del contribuente al contraddittorio”, contenente il generale diritto del contribuente a partecipare al procedimento amministrativo diretto alla emissione di un atto di accertamento o di riscossione del tributo, demandando a decreti legislativi delegati le modalità applicative onde “declinare il diritto al contraddittorio con riferimento ai diversi modelli impositivi, bilanciando l'interesse del contribuente con quello ad un efficiente esercizio dell'attività di controllo ed accertamento e soprattutto colmando gli spazi che le attuali frammentarie disposizioni lasciano prive di effettivo presidio” (pag. 111 relazione). L'atto emesso in violazione di tale diritto sarebbe nullo;
- › in via subordinata o anche nelle more della previsione della nuova disposizione statutaria, nella limitazione della preclusione derivante dagli accertamenti parziali a quei soli accertamenti che siano fondati esclusivamente su dati in possesso dell'anagrafe tributaria.

Per quanto sopra esaminato, entrambe le proposte costituiscono certamente un passo in avanti rispetto all'attuale situazione.

La prima lo è in relazione alla sua generalizzata applicazione, vuoi quanto all'ente impositore, vuoi quanto ai tributi che ne formano oggetto, vuoi quanto alle modalità istruttorie (con accesso o meno), vuoi quanto all'eliminazione della “prova di resistenza”, consentita dalla possibilità del legislatore nazionale di accordare una tutela “maggior” ai contribuenti.

La seconda lo è in relazione alla rimozione della preclusione di una causa ostativa resa talmente ampia dalla giurisprudenza da poter fondamentalmente svuotare la previsione di cui all'articolo 5-bis.

Restano tuttavia sul tappeto diverse questioni.

Per quanto attiene alla prima ipotesi, il punto di maggior debolezza è l'assenza delle condizioni che garantiscano, oltre che la necessità del

contraddittorio, anche la sua effettività: profilo, questo, che non pare opportuno lasciare interamente ai decreti legislativi delegati, e che peraltro appare privo di una adeguata copertura nella ipotesi di legge delega.

Per quanto attiene alla seconda ipotesi, restano ferme tutte le ulteriori problematiche evidenziate diverse dalla preclusione derivante dagli accertamenti parziali che si propone di limitare.

Sicché la strada che conduce al pieno realizzo del diritto al contraddittorio si dimostra, ancora una volta, in salita.

L'autore
di questo articolo

GIUSEPPE MELIS

Professore ordinario di diritto tributario nel Dipartimento di Giurisprudenza della LUISS Guido Carli di Roma. Avvocato cassazionista, dottore commercialista e revisore contabile.

RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

Autotutela, verso un rafforzamento quale strumento di prevenzione del contenzioso

GIUSEPPE MELIS

La relazione finale della Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria indica una prima direttrice di azione in quella di prevenire il contenzioso in due modi: rafforzando il contraddittorio all'interno del procedimento tributario ed eliminando alcuni ostacoli all'esercizio della potestà di autotutela.

Ricostruiremo di seguito il quadro normativo e giurisprudenziale per l'istituto dell'autotutela, onde apprezzare il contenuto della proposta della Commissione contenuta nella indicata relazione.

L'istituto dell'autotutela: l'attuale disciplina normativa

Nel diritto tributario, l'istituto dell'autotutela è stato introdotto dall'articolo 68, Dpr 287/1992, abrogato dall'articolo 23, Dpr 107/2001, poi ripreso e ampliato dall'articolo 2-quater, Dl 564/1994 (conv. dalla legge 656/1994), ed infine, in attuazione di quest'ultima disposizione, definitivamente codificato dal relativo regolamento procedurale approvato con Dm 37/1997.

In particolare, il combinato disposto degli articoli 2-quater, Dl 564/1994 e 2, Dm 37/1997 attribuisce testualmente agli Uffici il potere di annullamento (nel caso di vizi di legittimità, ossia vizi di forma o procedurali) e di revoca (nel caso di atti infondati, ossia viziati nel contenuto) dell'atto.

Il ritiro di un precedente atto non si limita tuttavia alla fattispecie del c.d. controatto, avente identica struttura dell'atto precedente ma dispositivo di segno contrario, ma può coinvolgere anche la sua riforma, in cui non si nega il contenuto dell'atto precedente ma lo si sostituisce con uno diverso (c.d. "autotutela sostitutiva").

Al tempo stesso, l'Amministrazione potrà revocare in autotutela anche un proprio precedente atto di autotutela, ma in questo caso non si avrà una riviviscenza dell'atto impositivo originariamente revocato (e ormai definitivamente eliminato dall'ordinamento) dovendosene pertanto emanare uno nuovo entro gli ordinari termini decadenziali (Cassazione n. 22827/2013).

L'articolo 2 del Dm 37/1997 indica, sia pure a titolo esemplificativo («tra l'altro»), le ipotesi di annullamento d'ufficio (o di rinuncia all'imposizione in caso di auto accertamento) per i «casi in cui sussista illegittimità dell'atto o dell'imposizione», ed in particolare: a) errore di persona; b) evidente errore logico o di calcolo; c) errore sul presupposto dell'imposta; d) doppia imposizione; e) mancata considerazione di pagamenti di imposta, regolarmente eseguiti; f) mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini di decadenza; g) sussistenza dei requisiti per fruire di deduzioni, detrazioni o regimi agevolativi, precedentemente

negati; h) errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione.

Quando si verifica la ricorrenza di tali o di altri presupposti (esclusi i vizi di notifica dell'atto: Cassazione n. 24058/2014), l'Ufficio procede all'annullamento anche se: i) l'atto è divenuto ormai definitivo per avvenuto decorso dei termini per ricorrere; ii) il ricorso è stato presentato ma respinto con sentenza passata in giudicato per motivi di ordine formale (inammissibilità, irricevibilità, improcedibilità, ecc.); iii) vi è pendenza di giudizio; iv) non è stata prodotta in tal senso alcuna istanza da parte del contribuente.

L'unico limite all'autotutela è l'emanazione di una sentenza passata in giudicato per motivi di ordine sostanziale. Si è posto poi il problema se un ulteriore limite possa rinvenirsi nel principio processualciviltistico per cui "il giudicato copre il dedotto ed il deducibile". La Cassazione (n. 16776/2005; n. 3608/2006; n. 4372/2011), distinguendo tra vizi originari ed eventi sopravvenuti, ha ammesso la possibilità da parte degli Uffici di procedere all'annullamento in autotutela per vizi diversi da quelli già dedotti nel giudizio conclusosi con il giudicato ed ivi espressamente rigettati.

La tutela giurisdizionale

La natura del potere di autotutela e delle situazioni giuridiche soggettive che vengono in rilievo, nonché la giurisdizione – amministrativa o tributaria – nel caso di silenzio o di diniego di autotutela, costituisce da sempre questione controversa, rispetto alla quale possono individuarsi le seguenti macrotesi.

Ad un primo livello, si pone la tesi di chi ritiene assenti quelle ulteriori esigenze di pubblico interesse (diverse dal mero ripristino della legalità violata) in grado di giustificare l'annullamento dell'atto, attribuendo, dunque, al contribuente un interesse di mero fatto e negando, pertanto, la configurabilità dell'autotutela in caso di provvedimenti definitivi.

Ad un secondo livello, vi è chi riconosce i caratteri di discrezionalità e la titolarità di un interesse legittimo ma solo di natura procedimentale: con la conseguenza che il giudice amministrativo potrebbe solo rilevare l'eccesso di potere ed obbligare l'Amministrazione alla reiterazione dell'atto, ma non con un determinato contenuto.

Ad un terzo livello, vi è chi riconosce nel potere di autotutela i caratteri della discrezionalità ma attribuisce al contribuente una posizione di interesse legittimo a ché l'esercizio del potere di annullamento abbia luogo in modo ragionevole e non arbitrario, con la conseguente possibilità di far valere dinanzi al giudice amministrativo il mancato o cattivo esercizio del potere sub specie di eccesso di potere. In tal caso, il giudice

amministrativo potrebbe procedere ad annullamento ed indicare i criteri cui l'Amministrazione deve uniformarsi nel successivo esercizio della funzione impositiva.

Ad un ultimo livello si colloca, infine, la tesi di chi ritiene che il potere di autotutela si giustifichi con il solo riferimento al ripristino della legalità violata. Mentre nel diritto amministrativo, ai fini dell'esercizio dell'autotutela, la Pubblica Amministrazione deve tener conto dei confliggenti interessi privati e dello stesso interesse pubblico, specifico e diverso da quello del mero ripristino della legalità violata, con obbligo di ponderare anche l'eventuale avvenuto consolidamento di posizioni soggettive conseguenti all'atto illegittimo, nel diritto tributario l'esercizio dell'autotutela, oltre a doversi conformare ai principi di imparzialità, trasparenza e buon andamento, deve tenere conto dei principi costituzionali che presiedono al prelievo tributario e, in particolare, del principio in base al quale tutti devono concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva. Poiché l'esercizio dell'attività impositiva è vincolato, l'Amministrazione deve perseguire solo l'interesse della corretta applicazione della norma impositrice, con la conseguente giurisdizione del giudice tributario.

La giurisprudenza, dal canto suo, dopo un periodo di forti oscillazioni, è approdata (Cassazione, Sezioni Unite, n. 16776/2005) all'affermazione della giurisdizione tributaria in ordine alle impugnazioni proposte avverso il rifiuto espresso o tacito della Amministrazione a procedere ad autotutela, argomentando dal carattere generale della giurisdizione delle Commissioni tributarie.

Per quanto attiene alla proponibilità della domanda, la Cassazione (Cassazione, Sezioni Unite, n. 7388/2007) riconosce che l'articolo 2, Dlgs 546/1992 ha a sua volta comportato un «adeguamento» necessario anche dell'articolo 19, Dlgs 546/1992, relativo agli atti impugnabili e tra cui non compare il diniego di autotutela, dovendosi pertanto procedere ad una interpretazione estensiva anche a motivo della lacuna che altrimenti si verificherebbe, in violazione degli articoli 24 e 113 della Costituzione.

La Cassazione (sempre Sezioni Unite n. 7388/2007) esaminando poi il tema della natura dell'esercizio dell'autotutela, ne ha affermato la natura discrezionale, con una duplice conseguenza. Da un lato, che tale natura comunque non osta alla giurisdizione tributaria, non esistendo una riserva assoluta di giurisdizione sugli interessi legittimi a favore del giudice amministrativo. Dall'altro, che il sindacato del giudice avrà ad oggetto il corretto esercizio del potere discrezionale dell'Amministrazione, nei limiti e nei modi in cui l'esercizio di tale potere può essere suscettibile di controllo giurisdizionale, che non può mai comportare la "sostituzione" del giudice all'Amministrazione in valutazioni discrezionali, né l'adozione dell'atto di autotutela da parte del giudice. Il giudice tributario potrà quindi ordinare all'Amministrazione di procedere, ma non "come" procedere. Il potere di

autotutela non costituisce dunque un mezzo di tutela del contribuente e nel giudizio instaurato contro il rifiuto espresso di esercizio dell'autotutela – ma, per la giurisprudenza più recente, anche sul “silenzio-rifiuto (o diniego)” formatosi su un’istanza volta a sollecitarlo (Cassazione n. 24652/2021; n. 20200/2020; n. 6030/2020; n. 4989/2020; n. 24032/2019; n. 7616/2018; contra, Corte costituzionale n. 181/2017; Cass., n. 23634/2017; n. 7511/2016; n. 7388/2007) – potrà esercitarsi un sindacato, nelle forme ammesse sugli atti discrezionali, soltanto sulla legittimità del rifiuto (ergo, su vizi propri del diniego di autotutela: notifica, mancanza di motivazione, ecc.) e non sulla fondatezza della pretesa tributaria, dandosi altrimenti ingresso ad una controversia inammissibile sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo (Cassazione n. 23805/2020; n. 18992/2019; n. 23765/2015). Il contribuente, da parte sua, dovrà prospettare la ricorrenza di “ragioni di rilevante interesse generale” alla rimozione dell’atto, originarie o sopravvenute, poiché solo esse idonee ad essere bilanciate con l’interesse alla stabilità dei rapporti giuridici (Cassazione, n. 24032/2019; n. 25705/2016; n. 25524/2014).

Si tratta, tuttavia, di una posizione che – oltre a rimettere l’esercizio dell’autotutela ad un ancora non sufficientemente precisato “interesse generale” (Cassazione, n. 4937/2019; n. 23249/2020) – non tiene conto delle specificità del diritto tributario. L’unico interesse rilevante dovrebbe infatti ritenersi quello al ripristino della legalità violata, il che implica in capo all’Amministrazione finanziaria l’assenza di discrezionalità dell’autotutela e la natura vincolata di tale potere. Nell’autotutela tributaria l’interesse pubblico è di ristabilire una giusta imposizione, in luogo di quella in precedenza esercitata in contrasto con l’effettiva capacità contributiva del soggetto passivo del rapporto giuridico tributario. Non è un caso, del resto, che l’articolo 2, Dm 37/1997 non contenga alcun riferimento al requisito dell’interesse pubblico alla rimozione d’ufficio del provvedimento viziato.

Sennonché, è rimasta isolata quella giurisprudenza di legittimità secondo cui l’autotutela è obbligatoria e non vi è spazio per la “mera discrezionalità, poiché essa verrebbe necessariamente a sconfinare nell’arbitrio, in palese contrasto con l’imparzialità, correttezza e buona amministrazione che sempre devono informare l’attività dei funzionari pubblici” (Cassazione n. 6283/2012), e ciò nonostante una siffatta prospettiva si armonizzerebbe anche con il principio del pieno diritto all’autotutela che vige nei casi di violazione del diritto Ue (Corte di giustizia Ue, 13 gennaio 2004, C-453/00, Kuhne & Heitz), oltre ad essere sostenuta persino dalla stessa Amministrazione finanziaria nella Circ. n. 198/1998, secondo cui i) occorre prescindere dalle vicende processuali (fatto salvo il giudicato), ii) non vi è discrezionalità e iii) l’esercizio dell’autotutela costituisce una componente del corretto comportamento dei dirigenti degli Uffici, da valutare dal punto di vista disciplinare e professionale.

Purtroppo, anche la Consulta, chiamata a valutare la legittimità costituzionale della normativa in esame nella parte in cui non prevede l'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di adottare un provvedimento espresso sull'istanza di autotutela, né l'impugnabilità del silenzio tacito su tale istanza, ha assunto una posizione restrittiva, affermando la natura "pienamente discrezionale" dell'annullamento di ufficio e così escludendo qualsiasi dovere per l'Amministrazione medesima di pronunziarsi sull'istanza presentata in mancanza di una previsione legislativa di autotutela obbligatoria, pur astrattamente possibile (n. 181/2017). Viene così legittimata l'adozione di comportamenti omissivi, privando di significato l'unico limite posto all'attività di autotutela previsto dalla legge e rappresentato dal giudicato "sostanziale".

La condivisibile proposta della Commissione

Nel contesto così delineato si inserisce la Proposta della Commissione, che, muovendo dalla possibilità di una previsione legislativa ad hoc di autotutela obbligatoria sancita dalla Consulta, ne rinviene la necessità non solo in funzione di un ripristino di un rapporto di correttezza tra Fisco e contribuente, ma anche in funzione deflativa, posto che il contribuente è costretto ad impugnare l'atto proprio perché consapevole che, decorsi 60 giorni, lo stesso diverrà definitivo senza alcuna garanzia di un suo successivo annullamento anche nel caso di manifesta infondatezza.

Si prevede, in particolare, l'introduzione di una nuova disposizione (l'articolo 10-ter) all'interno dello Statuto dei diritti del contribuente, cui si aggiunge la previsione, all'interno dell'articolo 19, Dlgs 546/1992 di una nuova fattispecie di atto impugnabile consistente nel «rifiuto espresso o tacito all'istanza di autotutela di atti definitivi nei casi previsti dall'articolo 10-ter della legge 27 luglio 2000, n. 212», nonché, all'interno dell'articolo 21, Dlgs 546/1992, di un termine per l'impugnazione del rifiuto tacito di autotutela che rimanda a quello previsto dal precedente comma 2 nel caso di rifiuto tacito della restituzione di tributi.

Per quanto attiene al contenuto del nuovo articolo 10-ter, si attribuisce rilevanza alle sole ipotesi di "evidente illegittimità dell'atto", considerando tali quelle di cui all'articolo 2, Dm 37/1997, che vengono pertanto "legificate" ma in ogni caso ritenute non esaustive delle possibili ipotesi di "evidente illegittimità". In questi casi, l'obbligo di autotutela sussiste anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi, con il limite dei (soli) motivi sui quali sia intervenuta una sentenza passata in giudicato, nonché del decorso di due anni dalla intervenuta definitività.

La tutela giurisdizionale – importante non già per la previsione testuale, poiché già riconosciuta dalla giurisprudenza, ma soprattutto per la chiara

previsione dell'impugnabilità anche del rifiuto tacito – è in ogni caso accordata per i soli atti divenuti definitivi, sussistendo altrimenti un autonomo giudizio già incardinato contro l'atto che avrà il proprio esito, e lo stesso si estenderà al merito della pretesa trattandosi di attività vincolata priva di spazi di discrezionalità.

Alla luce dell'attuale contesto giurisprudenziale, si tratta in conclusione di una proposta assolutamente condivisibile e assai ben articolata che, a distanza di un quarto di secolo, non fa che recepire quanto in realtà già sostenuto dall'Amministrazione finanziaria con la circolare 198/1998, mai veramente applicata.

**L'autore
di questo articolo**

GIUSEPPE MELIS

Professore ordinario di diritto tributario nel Dipartimento di giurisprudenza della LUISS Guido Carli di Roma. Avvocato cassazionista, dottore commercialista e revisore contabile.

RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

Verso un contenzioso “di qualità”, la conciliazione su proposta del giudice

FRANCESCO FALCONE

Le proposte della Commissione interministeriale della giustizia tributaria si pongono l'obiettivo di migliorare la qualità della risposta giudiziaria e di ridurre i tempi del processo tributario. Da una parte, potenziando l'offerta complessiva di giustizia con correttivi agli strumenti deflativi del contenzioso e, in particolare, migliorando l'istituto della conciliazione giudiziale. Dall'altra, introducendo meccanismi di definizione agevolata delle liti volti a ridurre le controversie pendenti presso la Cassazione.

La necessità di creare un contenzioso di qualità

La giustizia tributaria è stata attenzionata dal Piano nazionale di ripresa e resilienza (Pnrr).

Per questo motivo alla Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria è stato attribuito il duplice compito di esaminare le criticità esistenti ed elaborare proposte di misure e di interventi legislativi, con l'obiettivo di migliorare la qualità della risposta giudiziaria e di ridurre i tempi del processo. In tale senso la predetta Commissione ha proposto – da una parte – di potenziare l'offerta complessiva di giustizia con correttivi agli strumenti deflativi del contenzioso, in particolare migliorando l'istituto della conciliazione giudiziale. Dall'altra ha sollecitato l'introduzione di meccanismi di definizione agevolata delle liti volti a ridurre il contenzioso pendente presso la Corte di Cassazione.

Queste proposte, se lette in maniera unitaria e sistematica (conciliazione su proposta del giudice per i gradi di merito e definizione agevolata per il giudizio di legittimità), sembrano essere finalizzate a garantire un contenzioso di “qualità”, ossia servono a selezionare, per poi fare arrivare in decisione, solo i giudizi che meritano più attenzione, non fosse altro che per gli importi oggetto di contestazione.

Allo stesso modo, se si opera una interpretazione storica, sembra, per alcuni versi, che sia stato così ripreso quel progetto partito nel 2011 allorquando, sempre per cercare di creare un contenzioso di qualità presso le commissioni tributarie, era stata introdotta – per le nuove cause di valore fino a 20mila euro – la mediazione e per le cause già pendenti – sempre di valore fino a 20mila euro – era stata prevista la possibilità di definirle in maniera agevolata (articolo 39, comma 12, Dl 98/2011).

La proposta della Commissione ora alza questi limiti di valore cercando di intercettare i contenziosi minori (fino a 50mila euro nei gradi di merito e fino a 100mila euro in Cassazione) proponendo correttivi agli strumenti deflativi del contenzioso, quali la conciliazione giudiziale dinanzi alle commissioni tributarie, e proponendo la definizione agevolata in Cassazione.

Prevenire il contenzioso

Questo nuovo limite di valore (50mila euro) con il quale sono state individuate “le liti minori” su cui intervenire per prevenire il contenzioso non nasce a caso, ma riprende proprio quel progetto nato nel 2011 allorquando l’articolo 39, comma 9, del Dl 98/2011 ha introdotto nel Dlgs 546/1992 l’articolo 17-bis, il reclamo e la mediazione tributaria.

COME FUNZIONA LA MEDIAZIONE

L’istituto della mediazione tributaria, così come lo conosciamo noi oggi, è stato il frutto di un percorso a tappe modificato in più occasioni dal legislatore.

E così, ad esempio, solo dal 1° gennaio 2018 riguarda gli atti dell’Ente impositore di valore convenzionale non superiore a 50mila euro, perché originariamente – e fino al 31 dicembre 2017- era stato previsto per un valore della lite non superiore a 20mila euro.

La mediazione si applica a tutti gli atti impugnabili individuati dall’articolo 19 del Dlgs 546/1992.

Il ricorso produce gli effetti del reclamo e può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell’ammontare della pretesa.

Fino al 31 dicembre 2015, la mediazione tributaria è stata applicata ai soli atti emessi dall’Agenzia delle entrate e notificati a partire dal 1° aprile 2012.

A decorrere dal 1° gennaio 2016, a seguito delle modifiche introdotte dal Dlgs 156/2015, la mediazione è applicabile anche alle controversie relative all’Agenzia delle dogane e dei monopoli, agli enti locali e all’Agente e ai concessionari della riscossione (per i ricorsi introduttivi presentati a partire dal 1° gennaio 2016).

Aspetti critici della mediazione

Nel corso delle audizioni, fatte dalla predetta Commissione, è stata da più parti evidenziata l’insoddisfazione per l’attuale struttura del reclamo/mediazione.

In particolare, tale insoddisfazione è nata dal fatto che la mediazione, così come strutturata si porta dietro un peccato originale che riguarda un rapporto di tipo bilaterale (ente impositore e contribuente), con il limite che viene gestita dallo stesso Ente impositore, sia pure – per quanto riguarda ad esempio le Agenzie fiscali – da parte di strutture diverse ed autonome rispetto a quelle che hanno emesso gli atti impugnati.

Tuttavia, dai dati forniti dal Mef alla Commissione è emersa l'effettiva portata deflativa dell'istituto (in quanto circa il 50% dei ricorsi poi non viene iscritto a ruolo in commissione tributaria). A questa previsione mancano, però, i dati relativi alle procedure nelle quali enti impositori sono le Regioni e gli enti locali.

La scelta di potenziare la conciliazione

Queste considerazioni hanno, allora, indotto la Commissione a ritenere che:

i) da un lato, l'attuale reclamo/mediazione meriti di essere mantenuto, anche perché esso comunque induce nell'Ente impositore una rimediazione complessiva dell'atto impugnato ai fini dell'eventuale esercizio del potere di autotutela; ed in ogni caso perché comunque vi è una difficoltà oggettiva a creare ex novo una struttura che trasformi il rapporto da bilaterale a trilaterale con un soggetto terzo ed imparziale all'interno della mediazione e quindi tempi e costi di realizzazione andrebbero a danno del contribuente.

ii) dall'altro, come soluzione, è stato ritenuto opportuno prevedere un potenziamento degli istituti deflativi, all'interno del processo, proprio per quelle controversie di valore fino a 50mila euro che "sopravvivono" al tentativo di mediazione, rafforzando con una diversa configurazione (su proposta del giudice) la conciliazione giudiziale (accanto a quella attuale, su istanza di parte, che resterebbe anche per le controversie di valore superiore).

La conciliazione nel rito tributario

Come è noto attualmente, benché la legge disciplini separatamente la conciliazione stragiudiziale (o fuori udienza articolo 48) e quella giudiziale (articolo 48-bis), quella attuale è pur sempre una conciliazione ad iniziativa di parte, che si differenzia sostanzialmente solo per essere sottoscritta presso l'ufficio fiscale, ovvero davanti al giudice.

Come funziona la conciliazione

Già l'articolo 10, comma 1, lettera a), della legge delega n. 23 del 2014 aveva richiesto il rafforzamento e la razionalizzazione della conciliazione nel processo tributario anche ai fini di deflazione del contenzioso e di coordinamento con la disciplina del contraddittorio fra il contribuente e l'Amministrazione nelle fasi amministrative di accertamento del tributo, con

particolare riguardo ai contribuenti nei confronti dei quali sono configurate violazioni di minore entità.

E così, il decreto di riforma del processo tributario (Dlgs 156 del 24 settembre 2015) ha operato una riscrittura della conciliazione giudiziale con un nuovo articolo 48 del Dlgs 546/1992 (conciliazione fuori udienza) ed inserendo i nuovi articoli 48-bis (conciliazione in udienza) e 48-ter (disposizione per la definizione ed il pagamento delle somme dovute).

Una prima rilevante novità introdotta nel 2015 è stata rappresentata dalla possibilità di conciliare anche le liti che si trovano nella fase di appello e non solo – come accadeva sotto la previgente disciplina – le controversie tributarie pendenti nel primo grado di giudizio.

Il legislatore ha, invece, escluso l'opzione di estendere la conciliazione anche al grado di cassazione stante la particolare natura di tale giudizio, dal quale sono esclusi gli accertamenti in fatto.

Un'altra novità apportata nel 2015 ha riguardato la possibilità di conciliare anche le controversie che ricadono nell'ambito di applicazione dell'istituto del reclamo/mediazione di cui all'articolo 17-bis del Dlgs 546, cioè le cause tributarie di valore non superiore a 50mila euro (fino al 31 dicembre 2017 il limite era di 20mila euro), oppure relative ad operazioni catastali, instaurate a seguito di rigetto dell'istanza di reclamo ovvero di mancata conclusione dell'accordo di mediazione.

La conciliazione “fuori udienza”. L'articolo 48 prevede che “se in pendenza di giudizio le parti raggiungono un accordo conciliativo, presentano istanza congiunta sottoscritta personalmente o dai difensori per la definizione totale o parziale della controversia”.

La conciliazione fuori udienza si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo.

La conciliazione “in udienza”. L'articolo 48-bis prevede che ciascuna delle parti possa presentare un'istanza per la conciliazione totale o parziale della controversia, entro il termine previsto dall'articolo 32, comma 2, del Dlgs 546 per il deposito delle memorie illustrative, cioè entro dieci giorni liberi prima della data di trattazione, riferibile sia al primo sia al secondo grado di giudizio. La conciliazione si perfeziona con la redazione del processo verbale.

La riduzione delle sanzioni. L'articolo 48-ter disciplina il pagamento delle somme dovute per effetto dell'intervenuto accordo conciliativo, nonché le modalità di pagamento e di recupero delle somme non versate. Queste regole si applicano sia alla conciliazione “fuori udienza” che a quella “in udienza”. Per quanto concerne la riduzione delle sanzioni, la relativa disciplina è contenuta nel comma 1 dell'articolo 48-ter, che stabilisce la

riduzione al 40 per cento del minimo previsto dalla legge, qualora l'accordo intervenga nel primo grado di giudizio; la percentuale è elevata al 50 per cento se la conciliazione avviene in appello.

La conciliazione giudiziale su proposta del giudice

La proposta della Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria configura, invece, una conciliazione giudiziale su proposta del giudice, mutuando (fatti gli opportuni cambiamenti) lo schema dell'articolo 185-bis del Codice di procedura civile che prevede che «Il giudice formula alle parti ove possibile, avuto riguardo alla natura del giudizio, al valore della controversia e all'esistenza di questioni di facile e pronta soluzione di diritto, una proposta transattiva o conciliativa».

Secondo la proposta il tentativo di conciliazione (che è una facoltà del giudice) potrà essere esperito anche per le controversie per le quali l'Ente impositore è rimasto inerte nella fase di reclamo/mediazione, ovvero ha opposto dinieghi in qualche misura non giustificati, con il decisivo ausilio del giudice chiamato a formulare una equilibrata proposta.

La formulazione della proposta potrà così avvenire tanto fuori udienza (anche precedentemente alla prima udienza), quanto nel corso della prima udienza.

La proposta andrà formulata per iscritto, ove sia predisposta fuori udienza, ovvero verbalizzata in udienza. La mancata comparizione di una o delle parti non precluderà la conciliazione: è infatti previsto che la proposta sia comunque comunicata alle parti.

Il giudice potrà rinviare la causa alla successiva udienza per l'eventuale perfezionamento dell'accordo conciliativo. Ove l'accordo non si perfezioni, si procederà nella stessa udienza alla trattazione della causa.

Si è ritenuto opportuno, da un lato, attribuire al giudice un ambito valutativo piuttosto ampio sulla formulazione della proposta e dall'altro comunque delimitare i casi in cui una tale proposta è limitata alle "questioni di facile e pronta soluzione" per non creare indebite commistioni tra la funzione conciliativa e quella decisoria.

A tal proposito è stato osservato come la proposta di conciliazione non possa costituire motivo di ricsuzione o astensione del giudice, analogamente a quanto disposto dall'articolo 185-bis del Codice di procedura civile. Ed invero, dato che la formulazione della proposta è limitata alle questioni di facile e pronta soluzione, è stato ritenuto che la precomprensione del giudice rispetto al merito della causa non sia qualitativamente diversa da quella che consente l'adozione delle misure cautelari (nel quale la commissione, valutando ad esempio il *fumus boni iuris*, fa un giudizio prognostico e/o probabilistico sull'esistenza del diritto

che non è detto coincida con la valutazione finale che si avrà nel merito in sentenza).

La Commissione ha ritenuto, tra l'altro, che nell'ipotesi di adozione di un meccanismo di rinvio pregiudiziale alla Corte di cassazione (si veda l'articolo della Prof.ssa Coppola a pag. 61), questo strumento consenta di dare rapida applicazione al principio di diritto fissato dalla Corte in tutte le controversie aventi analogo oggetto.

Conclusioni

La proposta di inserire, anche nel processo tributario, una conciliazione su proposta del giudice va sicuramente salutata con favore.

Prima di tutto perché, se letta in armonia con le modifiche apportate al processo tributario nel 2011 e nel 2015, serve a potenziare quegli strumenti atti a selezionare un contenzioso di "qualità" consentendo così alle cause più importanti di avere la giusta valorizzazione.

In secondo luogo completa quel percorso teso a migliorare e potenziare gli istituti deflativi del contenzioso sempre iniziato nel 2011 con l'introduzione della mediazione e proseguiti nel 2015 allorché è stata riformulata, in senso più favorevole per il contribuente, la determinazione delle sanzioni dovute a seguito dell'accordo conciliativo. In particolare, il criterio di determinazione delle sanzioni a seguito di conciliazione, ora è basato sul minimo previsto dalla legge ed è lo stesso stabilito in caso di conclusione dell'accertamento con adesione e dell'accordo di mediazione (fatta salva la diversa percentuale della riduzione delle sanzioni, prescritta per l'accertamento con adesione al 30% e per la mediazione al 35%).

Alla conciliazione su proposta del giudice ora spetta il compito di riequilibrare il rapporto (portandolo da bilaterale a trilaterale) tra contribuente ed ente creditore.

Ed infatti, per la Commissione, sul piano istituzionale, nel rapporto tra i contribuenti e l'Amministrazione, compete al giudice tributario un ruolo moderatore, di cui va compresa sino in fondo l'utilità sociale. Tale utilità non si esaurisce nel risolvere una lite, ma si estende fino alla possibilità di giungere – ai sensi dell'articolo 9 del Dlgs 156/2015 - a una soluzione mediante cui il contribuente può ottenere una definizione più sollecita e una riduzione delle sanzioni amministrative. Poiché è nell'interesse dell'ordinamento promuovere un'ordinata composizione delle liti che non impegnano gli uffici giudiziari, si può favorire il ricorso alla conciliazione mediante incentivi e disincentivi.

In tal senso, è stato proposto dalla Commissione che, alla parte che, senza giustificato motivo, rifiuta la proposta formulata dal giudice o dall'altra parte, possono essere addossate le spese di giudizio, con una maggiorazione

che può spingersi fino alla metà. Proprio come succede per la mediazione (articolo 15, comma 2-septies, Dlgs 546/1992).

Al fine di attuare la richiesta di migliorare la qualità della risposta giudiziaria e di ridurre i tempi del processo è auspicabile – se questo istituto dovesse trovare attuazione – che venga anche previsto un limite temporale nel quale la proposta di conciliazione del giudice possa essere formulata (come ad esempio è stato previsto dagli articoli 27 e 47 comma 5-bis del Dlgs 546/1992 rispettivamente per l'esame preliminare dei ricorsi e per la decisione sulla istanza di sospensione).

Questo in quanto è possibile, proprio perché si tratta di cause di valore fino a 50.000 euro, che (fatta salva l'applicazione della sospensione feriale) dopo la notifica dell'atto sia stata, prima, esperita la procedura di accertamento con adesione (che sospende per 90 giorni il termine di impugnazione) e, poi, sia seguito il tentativo obbligatorio di mediazione (che sospende per 90 giorni il termine per l'iscrizione della causa a ruolo).

L'autore
di questo articolo

FRANCESCO FALCONE

Avvocato, si occupa prevalentemente di contenzioso tributario e penale tributario. Svolge attività convegnistica e pubblicistica, collaborando assiduamente con le principali riviste di settore.

RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

Una nuova definizione agevolata per chiarire i problemi irrisolti con altri settori dell'ordinamento

FRANCESCO FALCONE

La definizione agevolata sembra uscire da quelle misure destinate ad attuare la riforma della giustizia tributaria. Questo in quanto il rischio che venga vista come un condono mascherato è troppo alto. Si evidenzia però come solo all'interno di una riforma strutturale si sarebbero potute apportare delle integrazioni che riguardano gli effetti che ogni definizione agevolata delle liti tributarie produce sugli altri settori dell'ordinamento giuridico e che non hanno trovato ancora una soluzione normativa.

La riforma strutturale della giustizia tributaria

Non è escluso che una parte delle misure destinate a portare a casa la riforma della giustizia tributaria – probabilmente quelle destinate a influire sull'arretrato della Cassazione – vada nella legge di Bilancio, così da attuare a stretto giro i principi contenuti nel Piano nazionale di ripresa e resilienza (Pnrr). Il resto, invece, potrebbe finire nel disegno di legge delega, annunciato con il deposito della nota di aggiornamento al documento di economia e finanza (Nadef, si veda il pezzo di Ivan Cimmarrusti, pubblicato su *Il Sole 24 Ore* del 25 ottobre 2021, pag. 6)

Sembra uscire, però, la definizione agevolata che era stata già inserita nella delega fiscale, per essere sfilata, poi, all'ultimo minuto. Questo in quanto il rischio che venga vista come un condono mascherato è troppo alto.

In realtà la Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria aveva ritenuto che è solo all'interno d'una riforma strutturale che si possono pienamente giustificare alcuni interventi legislativi (come quello della definizione agevolata) volti a ridurre il contenzioso pendente presso la Corte di cassazione. E, proprio all'interno di una riforma strutturale, si sarebbero potute apportare delle integrazioni che riguardano gli effetti che ogni definizione agevolata delle liti tributarie produce sugli altri settori dell'ordinamento giuridico e che non hanno trovato ancora una soluzione normativa.

Il perimetro della definizione agevolata

Obiettivo del progetto di riforma della giustizia tributaria è stato quello di ridare centralità alla Cassazione e di restituirle la funzione ordinamentale centrale che le spetta ex articoli 111 della Costituzione e 65 della legge sull'ordinamento giudiziario, anche, nel delicato e strategico settore delle liti fiscali.

In questo modo potrebbero essere proprio le questioni di facile e pronta soluzione ed i principi di diritto che la Cassazione potrebbe formulare a seguito dell'istituto del rinvio pregiudiziale (istituto proposto sempre dalla

Commissione), che sicuramente daranno una spinta alle risoluzioni delle controversie. Ma per fare questo è necessario alleggerire la Cassazione dal carico delle pendenze attuali (circa 55mila fascicoli). In tal senso è stato ritenuto che è solo all'interno d'una riforma strutturale che si possono pienamente giustificare alcuni interventi legislativi volti a ridurre il contenzioso pendente presso la Corte di cassazione. Uno di questi, per la Commissione, potrebbe essere costituito dall'introduzione di meccanismi di definizione agevolata delle liti.

Il problema rilevato è, però, che la scelta del legislatore di prevedere un condono è sempre delicata, in quanto (se non equilibrata), può apparire come un regalo in favore dei contribuenti più litigiosi ed indirettamente contribuire alla crescita del contenzioso (per l'aspettativa di future analoghe misure di condono e anche per l'aumento delle liti da condono, in caso di diniego).

Se, allora, la finalità è quella di ridurre il pesante carico arretrato di controversie della sezione Tributaria della Corte di cassazione, la Commissione ha ritenuto opportuno trovare il giusto punto di equilibrio fissando un limite di valore alle cause condonabili, che porti ad una riduzione rilevante dell'arretrato, lasciando che le cause di importo maggiore vengano decise nel merito dalla Corte (senza una sospensione dei giudizi indiscriminata).

È stato così evidenziato che una definizione delle liti di valore fino a 100mila euro interesserebbe circa il 63,89% ossia i 2/3 (un totale di 33.337 controversie) dei ricorsi tributari in Cassazione.

Ma affinché la definizione possa avere un effetto deflattivo di rilievo questa deve avere anche un appeal tutto nuovo, atteso che un'altra definizione si è conclusa da poco (lo scorso 31 maggio 2019, cfr. l'articolo 6, comma 9, del Dl 119/2018).

Per questo motivo la Commissione ha proposto che, a differenza di tutti i precedenti condoni, il legislatore preveda non solo che dagli importi dovuti per condonare “si scomputano quelli già versati a qualsiasi titolo in pendenza di giudizio”, ma anche che l'eventuale eccedenza debba essere restituita al contribuente, altrimenti i contribuenti che hanno perso in Ctr potrebbero non avere interesse ad aderire avendo già pagato tutto o quasi tutti gli importi in contestazione. Inoltre si potrebbe creare una disparità di trattamento in situazioni processuali identiche, a favore dei contribuenti che non hanno spontaneamente versato quanto dovuto in sede di riscossione graduale, rispetto a quelli che hanno tempestivamente provveduto al pagamento.

L'INTRODUZIONE
DI MECCANISMI
DI DEFINIZIONE
AGEVOLATA DELLE LITI
DOVREBBE RIDURRE IL
CONTENZIOSO PENDENTE
IN CASSAZIONE

Allo stesso tempo, è stata segnalata dalla Commissione la necessità di prevedere aliquote che garantiscano un gettito adeguato e quindi, tolte sanzioni ed interessi, è stata proposta una definizione:

- › al 30% del tributo (senza interessi e sanzioni), qualora il contribuente sia risultato vittorioso nel giudizio davanti alla Ctr;
- › al 60% del tributo (senza interessi e sanzioni), qualora il contribuente sia risultato soccombente nel giudizio davanti alla Ctr.

Trattasi di importi comunque convenienti per i contribuenti, tenuto conto della eliminazione di interessi e sanzioni, che porta spesso ad un dimezzamento dell'aliquota reale, se rapportata all'intero credito (in quanto in ambito tributario la sanzione collegata è quasi sempre tanto quanto l'imposta richiesta e pertanto, di fatto, la definizione si attesterebbe rispettivamente al 15% e 30% del valore complessivo della causa).

Se dovesse essere proposta una definizione liti a queste percentuali e a queste condizioni, chi rientra in questo perimetro è chiamato a fare più di un pensiero sulla possibile adesione.

I nodi da risolvere

Proprio perché si tratta di una definizione che si andrebbe ad inserire in una riforma strutturale della giustizia tributaria ed in un disegno di legge delega, andrebbero anche risolti alcuni effetti che l'adesione alla definizione agevolata alle liti tributarie porta negli altri settori dell'ordinamento giuridico e che scattano a seguito della notifica di un accertamento tributario.

GLI EFFETTI DELLA ELIMINAZIONE DI SANZIONI ED INTERESSI SUI RAPPORTI CON IL PROCESSO PENALE

E così, se è pur vero che il procedimento penale per i reati tributari è del tutto autonomo rispetto a quello amministrativo di accertamento ed al processo tributario, in quanto il giudice penale non è vincolato né dall'ammontare dell'imposta evasa determinata dall'Ufficio, né tantomeno dall'esito positivo o negativo che sia del contenzioso tributario, tuttavia l'estinzione del debito tributario, in determinate situazioni e a determinate condizioni, può avere riflessi favorevoli ai fini penali.

È necessario a questo proposito ricordare che nel 2015 è stato emanato il Dlgs 158/2015, il cui articolo 11 ha sostituito l'originario articolo 13 del Dlgs 74/2000.

In particolare, con la riforma del 2000 il legislatore aveva riservato al pagamento del debito tributario e delle sanzioni amministrative ad esso

collegate solo il ruolo di una attenuante nella convinzione che altrimenti avrebbe ridotto la funzione intimidatrice della sanzione penale. A seguito dell'attuazione della legge delega di cui alla legge 23/2014 il legislatore ha modificato tale orientamento ed ha introdotto – collegata con il pagamento del debito tributario, degli interessi e delle sanzioni amministrative – una causa di non punibilità dei reati di omesso versamento delle ritenute certificate, di omesso versamento dell'Iva, di indebita compensazione (limitatamente all'ipotesi di cui al comma 1 dell'articolo 10-quater) qualora il pagamento avvenga prima dell'apertura del dibattimento.

Il senso di questa scelta è facilmente intuibile e si inquadra nella condivisibile tendenza attuale a favorire l'adempimento spontaneo.

Il problema che si può porre (e che probabilmente si porrà) nelle cause nelle quali è stata convenuta l'Agenzia delle Entrate, e che hanno ad oggetto l'omesso versamento delle ritenute certificate, dell'Iva, e l'indebita compensazione (limitatamente all'ipotesi di cui al comma 1 dell'articolo 10-quater), è se la definizione della lite pendente (che non comporta il pagamento delle sanzioni amministrative e degli interessi successivi al tempo dell'accertamento) può essere ritenuta utile o meno ai fini della causa di non punibilità.

Sicuramente, la ratio del nuovo orientamento attuato con riforma del 2015 (di favorire la respiscenza) e le ragioni che hanno indotto il legislatore a consentire la definizione agevolata delle liti pendenti inducono a valorizzare il fatto che chi decide di chiudere la lite e di pagare solo le imposte sta esercitando un diritto che la legge gli riconosce, per cui questo profilo dovrebbe essere determinante e prevalente nella valutazione della fattispecie della causa di non punibilità.

Da ciò dovrebbe derivare che – anche se l'articolo 13 prevede per configurare la causa di non punibilità il pagamento delle sanzioni amministrative e degli interessi – l'esercizio di un diritto (quale è quello di definire la lite pagando solo l'imposta) dovrebbe costituire una forma di scriminante legittima, idonea per ottenere il risultato favorevole anche in sede penale. Questo perché, ciò che è lecito sul piano tributario non può poi diventare di ostacolo sul piano penale.

Non si può escludere, però, che un'interpretazione letterale e rigorosa della norma potrebbe portare al risultato opposto e negativo dal momento che di fatto, in questa situazione, il contribuente non ha pagato né le sanzioni amministrative né gli interessi ulteriori, per cui formalmente gli elementi costitutivi della fattispecie della causa di non punibilità non si verificano.

Questa stessa problematica si può porre per chi, dopo avere definito il giudizio attraverso la definizione della lite pendente, voglia ottenere l'attenuante prevista dall'attuale articolo 13-bis, comma 1, del Dlgs 74/2000 (sia per avere uno sconto di pena che va fino alla metà e sia per non subire

le sanzioni accessorie), o per chi dovesse chiedere il patteggiamento. In entrambe queste ipotesi, infatti, l'articolo 13-bis parla anche delle sanzioni amministrative e degli interessi.

GLI EFFETTI DELLA RIDUZIONE DELLA PRETESA FISCALE SUI MAGGIORI CONTRIBUTI PREVIDENZIALI RICHIESTI

Si pone, anche, il problema degli effetti della definizione agevolata della lite tributaria sull'obbligazione contributiva previdenziale e dell'esito dell'accertamento da cui è derivata la maggiore pretesa contributiva previdenziale.

La chiusura delle liti non prevede alcun tipo di pagamento per i contributi Inps eventualmente indicati negli atti di accertamento.

La prassi. E così l'Inps chiede il 100% dei contributi accertati dall'Agenzia delle Entrate senza in alcun modo considerare la definizione fatta dal contribuente (cfr. circolare Inps 140/2016).

Anche per l'Agenzia delle Entrate (cfr. circolare 6/2019) le controversie relative a tali contributi e premi, instaurate nei confronti degli enti previdenziali, rientrano nella giurisdizione del giudice ordinario (Giudice del Lavoro e della Previdenza) e, quindi, le controversie riguardanti i contributi non sono definibili in maniera agevolata.

La giurisprudenza. Anche per la sezione Lavoro della Cassazione (sentenza 23301/2019) la definizione agevolata della lite tributaria, con pagamento di una percentuale ridotta dell'imposta in contestazione, non incide sul calcolo dei contributi Inps, la cui pretesa rimane impregiudicata e ferma sul maggior reddito richiesto nell'accertamento che permane nell'ordinamento giuridico (cfr. sul punto anche ordinanza 17652/2020).

In particolare, per la Cassazione la definizione concordata non incide in alcun modo sul contenuto dell'atto di accertamento dell'Agenzia delle Entrate e non importa definitività, propriamente detta, dell'accertamento compiuto dall'Agenzia ai sensi dell'articolo 1 del Dlgs 462/1997, la cui efficacia, ai fini extrafiscali del calcolo dei contributi Inps a percentuale sul maggior reddito, rimane impregiudicata.

La necessità di un intervento normativo. La soluzione adottata dalla Cassazione lascia qualche dubbio. In primo luogo, la definizione delle liti tributarie presuppone che ci sia la pendenza della lite, ossia che ci sia una contestazione sulla legittimità da parte del contribuente della pretesa del fisco. In secondo luogo gli articoli 24 e 25 del Dlgs 46/1999 prevedono che l'iscrizione a ruolo dei crediti previdenziali, se l'accertamento effettuato dall'ufficio è impugnato davanti all'autorità giudiziaria, è eseguita in presenza di provvedimento esecutivo del giudice (articolo 24); e l'iscrizione va effettuata, a pena di decadenza, per i contributi o premi dovuti in forza di accertamenti effettuati dagli uffici, entro il 31 dicembre dell'anno successivo

alla data di notifica del provvedimento ovvero, per quelli sottoposti ad impugnazione, entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello in cui il provvedimento è divenuto definitivo (articolo 25).

Le sezioni Unite della Cassazione con la sentenza 3673/2010 hanno affermato che le definizioni agevolate dei contenziosi tributari autorizzano l'amministrazione finanziaria a "transigere" l'esito (sempre incerto) della lite a determinate condizioni, che rappresentano i limiti dell'offerta di "disponibilità" alla transazione. In questo modo le parti risolvono positivamente, ciascuna rispetto al proprio interesse, il conflitto (sez. Un. 3676/2010).

La conclusione logica, allora, è che: se l'accertamento non è divenuto definitivo i maggiori redditi non possono essere considerati quali definitivamente accertati ovvero conseguiti a fini fiscali; il pagamento di una somma forfettaria, senza alcun riconoscimento nel merito, non rende in alcun modo definitivo l'accertamento restando, anzi, fermo il reddito originariamente dichiarato dal contribuente. Non può essere, quindi, richiesta una maggiore contribuzione previdenziale su redditi che non sono stati accertati in modo definitivo.

È necessario, a questo punto, che sia il legislatore a chiarire definitivamente i termini degli effetti della definizione liti tributarie in ambito previdenziale.

— GLI EFFETTI DEL PAGAMENTO RATEALE SUL CERTIFICATO DI REGOLARITÀ CONTRIBUTIVA

In questo senso, risolutivo è stato l'intervento del legislatore nel momento in cui nel 2016, con la previsione dell'articolo 80 del Dlgs 50/2016 (Codice dei contratti pubblici), ha reso meno restrittiva la disciplina prevista dall'articolo 38 del Dlgs 163/2006 in ordine al rilascio, alla stazione appaltante, dell'attestazione di regolarità fiscale dell'operatore economico interessato a partecipare ad una procedura d'appalto.

In particolare, se si prende la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 41/E del 3 agosto 2010 si legge che "l'irregolarità fiscale deve, peraltro, considerarsi venuta meno (e, dunque, non rappresentare causa ostativa alla partecipazione) nel caso in cui, alla data di richiesta della certificazione, il contribuente abbia integralmente soddisfatto la pretesa dell'amministrazione finanziaria, anche mediante definizione agevolata".

Le parole contenute nella circolare, appena riproposta, richiedevano – quindi ed in modo restrittivo – il pagamento integrale del debito tributario, anche di quello dovuto a seguito di definizione agevolata.

Ora, l'articolo 8 del Dl 76/2020, nell'aver introdotto quale causa di esclusione dalla partecipazione ad una procedura di appalto pure la mancata ottemperanza degli obblighi relativi al pagamento delle imposte e

tasse o dei contributi previdenziali anche “non definitivamente” accertati, ha tuttavia previsto che si può ottemperare anche “impegnandosi in modo vincolante a pagare le imposte o i contributi previdenziali dovuti”.

A questo punto sebbene la nuova previsione sia più restrittiva, nel senso che fa rientrare anche pretese non definitivamente accertate, tuttavia esclude che per il rilascio sia avvenuto l'integrale pagamento nel momento in cui ammette un impegno vincolante, quale può essere quello del pagamento rateale a seguito di adesione alla definizione agevolata alla definizione della lite tributaria (l'ultima ha previsto il pagamento rateale in un massimo di 20 rate trimestrali).

L'autore
di questo articolo

FRANCESCO FALCONE

Avvocato, si occupa prevalentemente di contenzioso tributario e penale tributario. Svolge attività convegnistica e pubblicistica, collaborando assiduamente con le principali riviste di settore.

RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

Tutela contro gli atti illegittimi, le proposte di modifica nel solco della giurisprudenza

LAURA AMBROSI

Illegittimità degli atti conseguenti ad accessi non autorizzati: i giudici non potranno considerare gli elementi acquisiti in violazione di diritti costituzionalmente garantiti. Tra le novità suggerite dalla Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria, spicca sicuramente la modifica della norma per le conseguenze dei provvedimenti fondati su notizie ed informazioni illegittimamente acquisite.

I poteri di accesso

La verifica fiscale costituisce, da sempre, una rilevante espressione del potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria, che genera non poche preoccupazioni nei contribuenti.

Il nostro ordinamento disciplina con regole abbastanza stringenti gli accessi, distinguendo se si tratti della sede dell'attività, dell'abitazione ovvero di locali promiscui adibiti cioè sia ad attività sia ad abitazione.

La presenza fisica dei verificatori, infatti, consente il controllo, oltre che in ogni locale dell'immobile presso il quale è iniziata la verifica, anche sulla persona, sui suoi effetti personali, sulla corrispondenza e, più in generale, su tutto ciò ritenuto meritevole di indagine.

Sussiste pertanto una chiara interferenza con diritti sanciti dalla Costituzione, della libertà, del domicilio, della riservatezza della corrispondenza (articoli 13, 14 e 15), tutelati anche dalla Carta europea dei diritti dell'uomo. Tuttavia, proprio in tali spazi privati potrebbero celarsi informazioni, dati o comunque indizi di possibile evasione.

In tale contesto, quindi, è necessario contemperare ed equilibrare le esigenze di tutela delle entrate erariali, consentendo all'Amministrazione finanziaria di poter scoprire frodi o illeciti, con la possibile violazione degli spazi privati del contribuente.

L'utilizzabilità degli elementi illegittimamente acquisiti

Attualmente non esiste alcuna norma tributaria che esclude l'utilizzo ai fini del controllo del reddito imponibile di dati o informazioni illegittimamente acquisiti.

Secondo la giurisprudenza di legittimità, l'acquisizione irrituale di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale non comporta la loro inutilizzabilità e pertanto gli organi di controllo possono fondare la rettifica su tutti i documenti dei quali siano venuti in possesso.

L'unica eccezione riguarda la tutela di diritti fondamentali di rango costituzionale, come l'inviolabilità della libertà personale o del domicilio, i

quali se violati escludono che il conseguente accertamento possa fondarsi sulle informazioni così acquisite (cfr. Cass., 2082/2021, ord. 612/2020, 673/2019, 10275/2019, 13711/2018, 958/2018, 4066/2015, 6836/2009, 4001/2009, 26454/2008, sez. Un. 16424/2002).

L'applicazione di tali principi comporta così che sono inutilizzabili solo gli elementi acquisiti in violazione di diritti costituzionalmente garantiti, mentre tutte le altre violazioni delle norme tributarie non comportano alcuna nullità. In concreto, attualmente nell'ordinamento solo per l'accesso nei locali promiscui ovvero adibiti esclusivamente ad abitazione privata e relative pertinenze occorre l'autorizzazione, oltre che del capo dell'Ufficio, del Procuratore della Repubblica. Più precisamente per i locali promiscui si tratta di una sorta di atto dovuto, in quanto non sono necessari particolari requisiti per il suo rilascio. Diversamente, per i locali adibiti esclusivamente ad abitazione privata del contribuente l'autorizzazione deve essere rilasciata soltanto in caso di "gravi indizi" di violazioni delle norme tributarie.

L'intervento del Pm e la presenza di tali gravi indizi di violazione delle norme tributarie (per l'accesso alla sola abitazione) costituiscono così requisiti essenziali per la legittimità dell'accesso.

Si tratta di garanzie dirette a tutelare l'inviolabilità del domicilio privato.

Ne consegue così che tutti gli elementi eventualmente scoperti nel corso dell'accesso illegittimo sono inutilizzabili, non potranno cioè fondare l'accertamento del maggior reddito.

La proposta di riforma

La Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria ha suggerito di inserire nell'attuale articolo 7 del Dlgs 546/1992 una disposizione che codifichi il principio secondo cui il giudice tributario "*non può porre a fondamento della propria decisione elementi di prova acquisiti in violazione di diritti fondamentali di rango costituzionale*".

Ne conseguirebbe così che spetterà al giudice tributario verificare in via incidentale l'avvenuta violazione delle regole normative che disciplinano l'esercizio dei poteri di indagine.

Alcune considerazioni

La proposta, da salutare certamente con favore ove fosse contenuta nella norma riformata, merita più di qualche riflessione, soprattutto di carattere pratico.

Innanzitutto, la giurisprudenza di legittimità ormai da tempo ha applicato il principio e pertanto per tutte le ipotesi di accessi illegittimi

è conseguita la nullità dell'atto impositivo conseguentemente emesso. Tuttavia, è singolare che nonostante la Commissione abbia attentamente valutato i principi affermati dalla Corte di giustizia e dalla Corte europea dei diritti dell'uomo, non abbia valutato una proposta più conforme.

Va premesso che la nozione di “domicilio” disciplinata dal primo paragrafo dell'articolo 8 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo ha un'estensione più ampia rispetto alla nostra concezione. Infatti, essa comprende non solo l'abitazione e gli altri luoghi di privata dimora, ma anche quelli in cui l'interessato esercita la propria attività economica, quali i locali in cui si svolge l'attività di impresa, la sede legale e le unità locali delle società e lo studio professionale.

Il paragrafo 2 dell'articolo 8 stabilisce che le “*intromissioni*” in tali ambiti debbano essere previste dalla legge e devono essere necessarie alla sicurezza nazionale, alla pubblica sicurezza, al benessere economico del Paese, alla difesa dell'ordine e alla prevenzione dei reati, alla protezione della salute o della morale o alla protezione dei diritti e delle libertà altrui. Inoltre, dev'essere in ogni caso rispettato il principio generale di proporzionalità.

In tale contesto, si inserisce l'articolo 7 della Carta dei diritti fondamentali dell'Ue che tutela il diritto al rispetto della vita privata e familiare, includendo espressamente anche il “domicilio”, ovviamente inteso secondo la definizione di cui al citato articolo 8.

Va da sé che, attesa la maggior portata del concetto di “domicilio”, occorreva forse una modifica più strutturale che ne definisse (o ampliasse) la nozione.

Applicando, infatti, i principi unionali nel nostro ordinamento, ne dovrebbe astrattamente conseguire che anche irregolarità legate all'autorizzazione per l'accesso allo studio professionale o alla sede dell'impresa potrebbero determinare l'inutilizzabilità degli elementi proprio perché irrivalentemente acquisiti.

Più in generale, poi, tali considerazioni inducono ad una successiva riflessione sulla assenza di una previsione di nullità in caso di inosservanza da parte dell'Amministrazione finanziaria e dei verificatori delle relative regole. Valga per tutti lo Statuto dei diritti dei contribuenti: dalla sua emanazione, risalente ormai a più di vent'anni fa, si assiste ad un progressivo “svuotamento” dei suoi contenuti essenziali e sostanziali.

Ne è un esempio, il diritto al contraddittorio, che di fatto solo in conseguenza dell'intervento delle sezioni Unite è obbligatorio in caso di accesso, mentre è occorsa una nuova e specifica norma per prevedere un obbligo più generalizzato; o ancora: la durata delle verifiche, sebbene sia espressamente disciplinata dallo Statuto, in assenza di una previsione di nullità, può essere pacificamente derogata. Anche l'obbligo di convocare il contribuente prima dell'iscrizione a ruolo è stato “interpretato” in misura

particolarmente favorevole all'Amministrazione. Così come, nonostante esista la previsione di inderogabilità dei termini di decadenza, soprattutto negli ultimi tempi, si assiste a continue modifiche talvolta da parte del legislatore, talora solo quale conseguenza di una "interpretazione" della giurisprudenza di legittimità. È il caso del controllo sulle componenti pluriennali, per le quali, secondo la Cassazione è corretto che l'Amministrazione possa rettificare tali elementi anche se per l'anno di prima imputazione sia già decaduto il potere di accertamento.

Sono ovviamente moltissimi gli altri esempi che si potrebbero citare tutti a dimostrazione dello scarso valore attribuito allo Statuto, a suo tempo evidentemente introdotto solo per una piena tutela del contribuente nei confronti del potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

L'irrilevanza di questa come di altre norme deriva esclusivamente dalla mancata espressa previsione di una sanzione di nullità del conseguente provvedimento. Vale a dire che il legislatore avrebbe dovuto prevedere esplicitamente che la violazione di una determinata disposizione da parte dell'Amministrazione comporti la nullità dell'atto impositivo comunque emesso.

Per rimediare a tale necessità nell'ambito della riforma del contenzioso sarebbe stato sufficiente prevedere che il giudice tributario non potesse porre a fondamento della propria decisione elementi di prova acquisiti in violazione, più in generale, di diritti del contribuente, senza cioè limitare tale divieto ai soli diritti di rango costituzionale. A tal fine, l'interessato dovrebbe evidenziare la norma ritenuta violata e le conseguenze subite a causa del comportamento adottato dai verificatori.

Si tratterebbe di una sorta di prova di resistenza, lasciata alla valutazione del giudice.

Una tale modifica normativa imporrebbe così, sebbene indirettamente, un obbligo generalizzato di rispetto delle norme in materia di controlli fiscali da parte degli organi accertatori.

Verosimilmente, peraltro, contribuirebbe anche al rapporto di parità delle parti: attualmente, infatti, solo la violazione del contribuente di una qualunque norma comporta il pagamento di rilevanti sanzioni o la decadenza da specifici benefici; quando è invece l'Ufficio a violare una o più disposizioni, salvo rarissime eccezioni, non esiste alcuna conseguenza, né sanzione di nullità tanto meno per responsabilità del funzionario.

Quand'anche, infatti, vengano confermate le ragioni del contribuente ed annullato l'atto impositivo illegittimo, non ci sono concrete conseguenze, tanto è che gli Uffici di regola proseguono contenziosi fino in Cassazione. Se invece il giudice fosse obbligato a valutare in capo ad entrambe le parti il rispetto delle norme, le violazioni sarebbero sanzionate con la nullità del provvedimento e con l'eventuale responsabilità di chi ha commesso l'errore.

Certo è che per introdurre una simile modifica normativa,

apparentemente semplice, ma di ampissima portata, occorre la concreta volontà di riformare l'attuale sistema processuale tributario che forse in questo momento non è sussistente. Si consideri, infatti, che nonostante sia stata istituita tale specifica commissione interministeriale proprio per riformare il contenzioso tributario, nella delega fiscale non è stato previsto nulla a tal fine.

È auspicabile un ripensamento del legislatore, poiché, ormai da tempo, è indubbia la necessità di una sostanziale e concreta riforma che, considerate le somme in gioco, forse non è più differibile.

In caso contrario rimarrà ancora una volta il rammarico che nel nostro Paese una giustizia come quella tributaria tanto rilevante sia sempre e comunque trascurata.

**L'autore
di questo articolo**

LAURA AMBROSI

Ragioniera, è consulente fiscale e del lavoro. Opera nel Dipartimento Contenzioso tributario e Reati economici di Legalitax, studio legale e tributario. Si occupa prevalentemente di assistenza e difesa dei contribuenti nell'accertamento e nel contenzioso tributario.

RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

Non impugnabilità dei ruoli per limitare le controversie strumentali

LAURA AMBROSI

Tra le proposte di riforma del processo tributario formulate dalla Commissione per la riforma del contenzioso, la non impugnabilità degli estratti di ruolo è stata subito recepita in un provvedimento normativo. Infatti, con la legge di conversione al DI 146/2021, è stato espressamente escluso tra gli atti impugnabili l'estratto di ruolo. La nuova norma, inoltre, prevede l'impugnazione di ruolo e cartella invalidamente notificata solo in specifiche ipotesi.

Premessa

L'estratto di ruolo formato dall'Agente della Riscossione è il documento informatico contenente gli elementi del ruolo reso esecutivo dall'ente creditore, trasfusi nella cartella di pagamento. Si tratta di un documento che non costituisce un atto di riscossione e non contiene una diretta pretesa nei confronti del contribuente.

Le sezioni Unite (n. 19704/2015) hanno affermato il principio secondo il quale è *“ammissibile l'impugnazione della cartella (e/o del ruolo) che non sia stata (validamente) notificata e della quale il contribuente sia venuto a conoscenza attraverso l'estratto di ruolo rilasciato su sua richiesta dal concessionario (...)”*.

Secondo le sezioni Unite per far valere l'invalidità della notifica di un atto del quale il contribuente sia venuto legittimamente a conoscenza, anche attraverso il rilascio dell'estratto del ruolo, non è necessario aspettare la notifica di un atto successivo per impugnarlo poi unitamente a quest'ultimo. Il contribuente può così far valere tale invalidità anche prima, ossia dopo aver ricevuto un estratto della sua posizione debitoria, nel doveroso rispetto del suo diritto a non vedere senza motivo compresso, ritardato o reso più difficile ovvero più gravoso il proprio accesso alla tutela giurisdizionale.

Tuttavia, l'alto consesso ha precisato che l'ammissibilità dell'impugnazione avverso l'estratto di ruolo è legata alla mancata (ovvero invalida) notifica della cartella di pagamento o dell'accertamento esecutivo prodromico.

Le sezioni Unite di Cassazione, sul punto, hanno affermato che il destinatario dell'atto ha l'interesse di provocare la verifica della validità della notifica: ove l'atto prodromico risultasse validamente notificato, il ricorso proposto risulterebbe tardivo e quindi inammissibile.

Si tratta evidentemente di una prova, pur se richiesta dal contribuente nel proprio ricorso, a carico dell'amministrazione la quale nel corso del giudizio deve dimostrare che l'atto è stato regolarmente notificato e non è stato presentato ricorso contro di esso nei termini.

Se, invece, l'amministrazione non fornisce questa prova la valutazione della legittimità del ruolo si tradurrà nella valutazione circa la legittimità dell'atto impositivo.

La proposta della Commissione interministeriale

In conseguenza di tale pronuncia, si è assistito ad un aumento esponenziale delle cause dinanzi alle Commissioni tributarie.

In particolare, secondo l'analisi svolta dalla Commissione interministeriale per la riforma del contenzioso tributario, c'è stata un'enorme proliferazione, negli ultimi anni, di controversie *strumentali* di impugnazione degli estratti di ruolo radicate dai debitori. Dai dati della relazione, sembra che circa il 40% delle cause contro l'agente della Riscossione consegue all'impugnazione di estratti di ruolo relativi a crediti affidati fin dall'anno 2000, riportati in oltre 137 milioni di cartelle di pagamento e che determina ingenti costi gestionali ed amministrativi per il presidio dei relativi contenziosi.

Solo nel 2020 – anno contraddistinto dalla pressoché totale inerzia dell'agente della Riscossione a causa della sospensione delle attività, derivante dalla situazione sanitaria emergenziale – il 40,6% dei ricorsi (ossia circa 55mila ricorsi su 135mila complessivi), trae origine dall'impugnazione di estratti di ruolo.

Tuttavia, la Commissione ha evidenziato che l'estratto di ruolo non costituisce un atto di riscossione, non contiene una pretesa impositiva e non lede direttamente la sfera patrimoniale del debitore.

Per tale ragione, quindi, al fine di contenere le controversie la Commissione proponeva di rimodulare la relativa impugnabilità, limitandola a determinate specifiche ipotesi.

In particolare, ha suggerito l'inserimento di una specifica norma nel decreto disciplinante il processo tributario, secondo la quale non è ammessa in alcun caso l'impugnazione dell'estratto di ruolo, salvo per evitare di incorrere:

- a. in sede di partecipazione a una procedura di appalto, nell'esclusione dalla medesima, ai sensi dell'articolo 80, comma 4, del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50;
- b. in presenza di pagamenti derivanti da rapporti in essere con i soggetti pubblici di cui all'articolo 1, comma 1, lett. a), del decreto ministeriale 18 gennaio 2008, n. 40, negli effetti delle verifiche di cui all'articolo 48-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602;
- c. nella perdita di un beneficio nei rapporti pendenti con una pubblica amministrazione.

Nell'ipotesi in cui la cartella di pagamento non fosse stata validamente notificata al contribuente è comunque riconosciuto il diritto di impugnazione unitamente al primo atto successivo notificato dall'agente della Riscossione.

La nuova norma

La legge di conversione del Dl 146/2021, recependo, sebbene in differente formula, il suggerimento della Commissione interministeriale per la riforma del contenzioso tributario, ha previsto una modifica dell'articolo 12 del Dpr 602/1973 (formazione e contenuto dei ruoli).

In particolare, in base alla nuova norma:

1. l'estratto di ruolo non è impugnabile;
2. il ruolo e la cartella di pagamento che si assume invalidamente notificata possono essere direttamente impugnati solo nei casi in cui il debitore che agisce in giudizio dimostri che dalla iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio per:
 - a. la partecipazione a una procedura di appalto, per quanto previsto nell'articolo 80, comma 4, del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50;
 - b. la riscossione di somme allo stesso dovute dai soggetti pubblici di cui all'articolo 1, comma 1, lett. a), del decreto ministeriale 18 gennaio 2008, n. 40, per effetto delle verifiche di cui all'articolo 48-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602;
 - c. la perdita di un beneficio nei rapporti con una pubblica amministrazione.

Ne consegue così, che in tutti gli altri casi (molti dei quali possono riguardare violazioni stradali, tributi locali ecc.) sarà di fatto impugnabile solo il primo atto con cui si manifesta la misura cautelare o esecutiva.

La nuova norma esclude così, senza deroghe, l'impugnabilità dell'estratto di ruolo ed inoltre, prevede che il ruolo e la cartella invalidamente notificata si possano impugnare solo nelle tre ipotesi individuate dal legislatore di "evidente pregiudizio" (partecipazione ad un appalto, blocco di pagamenti da parte della PA; perdita di un beneficio con una PA).

Il risvolto pratico della nuova norma

La nuova disposizione viene introdotta, da quanto si apprende dalla lettura degli atti parlamentari, per ridurre i numerosi procedimenti promossi dai contribuenti che immotivatamente avrebbero finora impugnato l'estratto di ruolo.

Tuttavia, pare non siano stati concretamente considerati i risvolti della nuova norma che rischia di danneggiare proprio i contribuenti vittima di errori dell'agente della Riscossione e ciò anche nelle tre ipotesi individuate dal legislatore.

Si pensi ad un'impresa che prima di avviare la partecipazione ad un bando per un appalto verifichi dall'estratto di ruolo la sussistenza di eventuali debiti (per cartelle mai notificate), che pregiudicano tale

partecipazione. L'impresa non potrà impugnare l'estratto, bensì il ruolo e la relativa cartella mai notificata.

Difficilmente, però, tale controversia verrà decisa prima della scadenza del bando: considerando, infatti, i tempi per l'impugnazione dell'atto, la costituzione in giudizio dell'agente della riscossione, e soprattutto i tempi di giacenza dei procedimenti presso commissioni tributarie e tribunali, va esclusa la tempestiva trattazione della lite.

Un possibile rimedio, nelle more, potrebbe essere la richiesta di sospensiva, la quale però, non esclude o annulla il relativo debito.

Peraltro, però, molte commissioni sono restie a sospendere in via d'urgenza tali atti, in altre le udienze di sospensiva vengono raramente fissate nei termini (ordinatori) previsti e talvolta addirittura ignorate.

In concreto quindi, i contribuenti pur impugnando il ruolo e la cartella non notificata per una delle ipotesi espressamente previste dal legislatore, rischiano la misura cautelare prima del pronunciamento del giudice e comunque di non risultare idonei per il bando di interesse.

Analoghe conclusioni sono verosimili per il blocco pagamenti o la perdita di un beneficio con la PA, ossia le altre ipotesi previste dalla nuova norma per l'impugnazione diretta del ruolo e della cartella non notificata.

Per ovviare a tali circostanze, le imprese che intrattengono rapporti con la PA dovrebbero monitorare costantemente e con largo anticipo la propria posizione, proponendo, se del caso ricorso per segnalare l'errata notifica.

Occorre però qualche riflessione anche per i contribuenti (forse la stragrande maggioranza) che non rientrano nelle tre ipotesi di deroga.

Si pensi ad una cartella non notificata, scoperta con un estratto di ruolo. Se l'interessato non partecipa a gare e non ha rapporti con la PA, potrà ricorrere solo contro il primo atto che riceverà (preavviso di fermo o di ipoteca, pignoramento presso terzi, atto di intimazione).

Tuttavia, i tempi della giustizia tributaria non impedirebbero la prosecuzione dell'azione cautelare/esecutiva intrapresa. Ed infatti, considerando i tempi per la predisposizione del ricorso, per la costituzione dell'agente della Riscossione, per la fissazione dell'udienza va esclusa la conclusione del giudizio e quindi anche la sospensione dell'azione esecutiva.

Il preavviso di fermo, ad esempio, concede "solo" 30 giorni prima che sia eseguita la misura, con l'ovvia conseguenza che l'agente della Riscossione potrà comunque agire, in assenza di una pronuncia giurisdizionale che "blocchi" il fermo.

Anche in questo caso, il contribuente potrebbe richiedere la sospensiva ma difficilmente potrebbe essere concessa (ed addirittura trattata) prima dei termini di esecuzione da parte dell'Agenzia.

In concreto, quindi, il contribuente subirebbe le azioni senza alcuna possibilità di difesa.

Considerazioni conclusive

La nuova norma (sebbene nella versione della Commissione fosse limitata esclusivamente all'estratto di ruolo) era stata proposta dall'amministrazione finanziaria per la riforma del contenzioso tributario, al fine di ridurre le controversie asseritamente proliferate nell'ultimo periodo, considerate immotivate.

Innanzitutto, sembra quanto meno singolare che tra tutte le proposte della commissione, il vero problema per riformare il contenzioso tributario sia l'impugnabilità dell'estratto di ruolo tanto da indurre un inserimento urgente in sede di conversione di un decreto (Dl 146/2021).

Tutte le proposte di riforma, infatti, non hanno avuto alcun seguito.

La novella non considera comunque che il contribuente per avviare una lite, in primo luogo anticipa le spese per la propria difesa e normalmente, quando è soccombente è condannato alla refusione delle spese legali in favore della controparte.

Evidentemente tale ipotesi si verifica ancor più se il giudice considerasse la lite immotivata.

Va da sé che già da queste ovvie considerazioni, appare davvero inverosimile la sussistenza di tante controversie immotivate avverso gli estratti di ruolo.

In ogni caso poi, affinché la nuova norma non cagioni danni agli interessati, occorrerà che i giudici tributari e civili dispongano le udienze e decidano in tempi brevissimi.

Tuttavia, il legislatore non ha previsto alcun obbligo per commissioni e tribunali di organizzarsi di conseguenza e quindi, sorge il fondato dubbio che questa modifica sia stata soltanto finalizzata a favorire (ulteriormente) una parte processuale a danno dei contribuenti, i quali, concretamente risulteranno lesi nel proprio diritto di difesa.

È auspicabile un ripensamento su tale disposizione, o quanto meno una previsione che tuteli immediatamente (ed effettivamente) il contribuente.

L'autore
di questo articolo

LAURA AMBROSI

Ragioniera, è consulente fiscale e del lavoro. Opera nel Dipartimento Contenzioso tributario e Reati economici di Legalitax, studio legale e tributario. Si occupa prevalentemente di assistenza e difesa dei contribuenti nell'accertamento e nel contenzioso tributario.

RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

Il nuovo ruolo dei Caf nel processo tributario

ANTONIO IORIO

Tra le modifiche suggerite dalla Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria vi è anche un parziale ampliamento della platea dei soggetti abilitati alla difesa del contribuente davanti alle commissioni tributarie per le cause di minor valore, con particolare riguardo ai Centri di assistenza fiscale. Le motivazioni addotte a supporto della proposta non mancano di destare qualche perplessità.

Vi è anche un parziale ampliamento della platea dei soggetti abilitati alla difesa del contribuente innanzi alle commissioni tributarie per le cause di minor valore.

Una delle proposte della commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria riguarda la possibilità che i centri di assistenza fiscale – che già da qualche anno possono assistere in giudizio per il tramite di propri dipendenti per controversie derivanti dagli adempimenti fiscali posti in essere dallo stesso Caf – possano estendere detta assistenza a qualsivoglia contribuente (anche non assistito dal Caf per liti fino a 3mila euro).

In alternativa, viene proposto che il direttore del Caf abbia almeno la facoltà di autentica di firma per la procura rilasciata a favore dei dipendenti, in relazione ai ricorsi sottoscritti dal responsabile stesso.

Gli attuali difensori tributari

Vediamo innanzitutto il contesto normativo in cui si inserirebbero tali proposte che obiettivamente lasciano perplessi per le ragioni che si esporranno in seguito.

L'articolo 12 del Dlgs 546/1992 prevede l'obbligo per i contribuenti di farsi assistere in giudizio da un professionista/difensore abilitato, fatta eccezione per le controversie tributarie di valore pari o inferiore a 3mila euro.

L'assistenza tecnica è affidata ai sensi dell'articolo 12, comma 3, Dlgs 546/1992:

- › agli avvocati, ai dottori commercialisti iscritti alla sezione A del relativo albo e ai consulenti del lavoro. Questi professionisti sono abilitati alla difesa in tutte le controversie tributarie, a prescindere dalla materia del contenzioso attivato;
- › agli ingegneri, gli architetti, i geometri, i periti industriali, i dottori agronomi e forestali, gli agrotecnici, i periti agrari, gli spedizionieri doganali che risultino iscritti all'albo di pertinenza ai sensi dell'articolo 12, commi 5 e 6, del Dlgs 546/1992. La loro abilitazione è limitata ai contenziosi che vertono su specifiche materie, individuate all'articolo 2, comma 2, primo periodo, del Dlgs 546/1992.

Il titolo abilitativo all'assistenza tecnica dei soggetti sopra indicati discende dall'iscrizione al relativo albo. Non necessitano pertanto di un'autorizzazione amministrativa.

In aggiunta ai sopra citati professionisti, vi sono poi ulteriori soggetti che possono svolgere il ruolo di “difensore tributario” ma che, rispetto ai precedenti, necessitano di un'apposita abilitazione per poter esercitare la difesa innanzi alle commissioni.

Rientrano in tale ulteriore categoria:

- a. i soggetti di cui all'articolo 63, comma 3, del Dpr 600/1973, ovvero gli ex impiegati della carriera dirigenziale, direttiva e di concetto degli enti impositori e del Ministero dell'Economia e delle finanze nonché gli ex ufficiali e ispettori della guardia di finanza, se cessati dall'impiego dopo almeno venti anni di effettivo servizio di cui gli ultimi dieci prestati a svolgere attività connesse ai tributi;
- b. i soggetti già iscritti al 30 settembre 1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle Camere di commercio, in possesso della laurea magistrale in giurisprudenza o economia, oppure del diploma in ragioneria, limitatamente alle controversie concernenti le imposte di registro, di successione, i tributi locali, l'Iva, l'Irpef, l'Irap e l'Ires (lett. e);
- c. i funzionari delle associazioni di categoria che, alla data di entrata in vigore del Dlgs 545/1992, risultavano iscritti negli elenchi tenuti dalle ex Intendenze di finanza ai sensi dell'articolo 30, comma 3, del Dpr 636/1972;
- d. i dipendenti delle associazioni delle categorie rappresentate nel Cnel e delle imprese o loro controllate, anch'essi in possesso della laurea magistrale in giurisprudenza o economia ovvero del diploma in ragioneria e della relativa abilitazione professionale, rispettivamente per le controversie in cui sono parti le stesse associazioni o imprese;
- e. i dipendenti dei Caf e delle relative società di servizi, sempre se in possesso della laurea magistrale in giurisprudenza o economia ovvero del diploma in ragioneria e della relativa abilitazione professionale, per le controversie in cui sono parti i propri assistiti e con riferimento ad adempimenti per i quali il Caf ha prestato attività di assistenza.

I soggetti, appartenenti alle categorie citate, possono chiedere l'abilitazione all'assistenza tecnica a difesa dei contribuenti, presentando apposita richiesta alla Direzione della giustizia tributaria. L'abilitazione conseguita consente di poter esercitare la difesa innanzi alle commissioni tributarie sull'intero territorio nazionale.

Per questi soggetti, è stato previsto a far tempo dall'1 aprile 2020 un Elenco unico nazionale tenuto dal Dipartimento delle Finanze del Mef.

Tutti coloro che alla data del 31 marzo 2020, risultavano già iscritti negli ex elenchi tenuti dalla Direzione della giustizia tributaria e dalle Direzioni Regionali dell'Agenzia delle Entrate ai sensi della previgente normativa,

sono transitati di diritto nelle rispettive sezioni dell'Elenco unico nazionale, (entrato in vigore il 1° aprile 2020).

La difesa dei Caf

L'estensione ai dipendenti dei Caf e delle relative società di servizi in possesso di determinati requisiti (vgs scheda) – se titolari di un contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato – della difesa dei contribuenti nelle commissioni tributarie è stata prevista con le ultime modifiche alla normativa sul processo tributario contenute nel Dlgs n. 156/2015 in attuazione della legge delega n. 23/2014.

Requisiti dipendenti a tempo indeterminato dei Caf per iscrizione

Elenco Nazionale Unico (Sezione V)

- › diploma di laurea magistrale in Giurisprudenza o in Economia e Commercio ed equipollenti, oppure del diploma di Ragioneria;
NB: per laurea si intende alternativamente:
 - *il diploma di laurea riferito ad un corso di studi di durata non inferiore a quattro anni, secondo l'ordinamento didattico previgente al Dm n. 509/1999;*
 - *la laurea magistrale riferita ai corsi di studio individuati dall'ordinamento didattico di cui al citato D.M. n. 509/1999. I titoli sopra indicati devono essere conseguiti presso Università pubbliche o altri Istituti equiparati della Repubblica Italiana, ovvero rilasciati da un Paese dell'Unione europea, purché il titolo sia stato dichiarato equipollente con provvedimento della Presidenza del Consiglio dei Ministri – Dipartimento della Funzione Pubblica, sentito il Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca.*

› abilitazione necessaria per l'iscrizione al relativo albo professionale. L'abilitazione di questi soggetti non ha carattere di generalità, ma è attualmente limitata alla difesa dei contribuenti assistiti dal Caf di cui l'abilitato è dipendente, nell'ambito del contenzioso tributario riguardante controversie derivanti dagli adempimenti fiscali posti in essere dallo stesso Caf in favore del soggetto assistito.

In questi anni, tuttavia, tale previsione disposizione ha avuto scarsissima applicazione perché non sempre i dipendenti dei Caf sono in possesso dei requisiti soggettivi richiesti (riportati nella citata scheda). Ed infatti, mentre i responsabili dei Caf debbono essere iscritti nell'albo professionale dei commercialisti e ragionieri, anche se lavoratori subordinati, analoghi requisiti – ovvero anche la semplice abilitazione professionale – non

debbono necessariamente possedere, i dipendenti dei Caf e dei relativi centri di servizio.

Da qui verosimilmente la rara applicazione della previsione introdotta nel 2016.

Le proposte della Commissione

La Commissione interministeriale ritiene, innanzitutto, che la possibilità di difesa da parte dei Caf, unitamente ad altre norme contenute nel Dlgs 546/1992 quale, ad esempio la difesa in proprio per le controversie fino a 3mila euro, derivi dalla necessità di dare piena attuazione al diritto di difesa sancito dall'articolo 24 della Costituzione.

Tuttavia la necessità del possesso dei titoli di cui si è detto, in capo ai dipendenti dei Caf ha comportato in questi anni che la maggior parte di essi non possa essere iscritta negli elenchi dei difensori tributari.

Tuttavia, analogamente a quanto avviene per l'apposizione del visto di conformità, la materiale predisposizione degli atti processuali può essere demandata dal responsabile ai dipendenti dei Caf o dei centri di servizio.

In ogni caso il dipendente non iscritto negli elenchi non può partecipare, quale difensore, all'udienza salvo non sia munito di procura con firma autenticata (ai sensi dell'articolo 11, comma 1, Dlgs n. 546/1992, in base al quale la parte può stare in giudizio, e dunque anche partecipare all'udienza, mediante procuratore speciale).

In relazione a tali (asseriti) ostacoli la Commissione interministeriale formula due proposte:

1. Al responsabile del Caf verrebbe attribuita facoltà di autentica di firma per la procura rilasciata, ex articolo 11, a favore di dipendenti dei Caf o dei centri di servizio per la loro partecipazione alle udienze, in relazione ai ricorsi sottoscritti dal responsabile stesso.

Tale modifica consentirebbe un'efficace applicazione dell'assistenza tecnica, da parte dei Caf, nei processi relativi agli atti impositivi attinenti agli adempimenti curati dai Caf per i propri assistiti.

2. La seconda proposta, ritenuta più soddisfacente rispetto alla precedente, consisterebbe invece, nell'ampliare l'abilitazione alla difesa tecnica dei Caf, con il meccanismo previsto nella prima proposta, alle controversie di valore fino a tremila euro, anche se non relative ad adempimenti curati per i propri assistiti.

A fattor comune la relazione rileva che l'accesso dei contribuenti, per le liti minori, ad una difesa di qualità a costi ragionevoli, possa disincentivare il ricorso a liti "strumentali", instaurate solo per compiacere la propensione ad opporsi del contribuente anche quando non ne sussistono ragionevoli motivi e, per il difensore, per la prospettiva del compenso.

Per tale ragione, ferma la facoltà del contribuente di stare in giudizio senza assistenza tecnica per le controversie di valore fino a tremila euro, la semplificazione dell'accesso dei contribuenti ai soggetti che possono prestare assistenza (Caf e società di servizi collegate), perseguirebbe il duplice obiettivo di assicurare una difesa di buona qualità tecnica (in ciò ricomprendendosi anche il fatto di disincentivare l'impugnazione di atti impositivi che si palesano legittimi) ad un costo ragionevole.

Alcune riflessioni

Va detto preliminarmente che la proposta in commento è irrilevante rispetto ai (veri) problemi della giustizia tributaria e, sinceramente, non si comprendono le (reali) motivazioni.

Peraltro concerne le controversie fino a 3mila euro.

La Commissione, in estrema sintesi, propone la possibilità:

- › per i Caf e le società di servizi collegate di assistere presso le commissioni tributarie i contribuenti per controversie fino a 3mila euro;
- › per il direttore del Caf di rilasciare procura speciale al proprio dipendente affinché partecipi all'udienza in sua vece

Le ragioni (dichiarate) sono individuate in buona sostanza:

- › na effettiva attuazione del diritto di difesa dell'articolo 24 della Costituzione,
- › la garanzia da un lato di un'assistenza in giudizio di qualità (da parte dei Caf) e dall'altro un disincentivo delle impugnazioni di atti impositivi che si palesano legittimi;
- › la rimozione degli attuali ostacoli alla diffusa applicazione della norma rappresentati dall'impossibilità per il direttore del Caf di rilasciare procura speciale ai propri dipendenti per la partecipazione alle udienze.

Come detto si tratta di motivazioni che destano qualche perplessità.

Innanzitutto non si comprende il rapporto tra l'effettiva e piena attuazione del diritto di difesa costituzionalmente garantito e la possibilità per i Caf di assistere in giudizio i contribuenti anche per questioni non trattate in precedenza dallo stesso Caf.

È sufficiente esaminare anche superficialmente le modalità di assistenza in giudizio negli altri processi (diversi da quelli tributari) dove certo non viene negato il diritto di difesa per comprendere che tale proposta è abbastanza estranea al disposto dell'art. 24 della Costituzione.

Peraltro da più parti (e da tempo) si discute (e di questo ne dà atto anche la relazione interministeriale) che il novero dei soggetti che possono assistere il contribuente è obiettivamente ampio, vieppiù ove, come si spera, venga istituito in futuro un giudice tributario professionale.

Appare poi alquanto singolare imputare l'attuale insuccesso della norma

sull'assistenza in giudizio da parte dei Caf, al fatto che i dipendenti non possano recarsi in udienza (pubblica) con la procura del proprio direttore.

È sufficiente ricordare al riguardo, che l'udienza pubblica è una richiesta del contribuente (in difetto della quale il processo si svolge regolarmente in camera di consiglio) e, se la discussione orale viene ritenuta necessaria, potrebbe onerarsi dell'adempimento chi ha sottoscritto il ricorso (il direttore del Caf) ovvero, se impossibilitato può delegare un dipendente con procura speciale nelle forme e con le modalità previste dalle vigenti disposizioni.

Da ultimo, sfugge per quali ragioni l'allargamento dell'assistenza ai Caf possa fungere da filtro positivo alle impugnazioni inutili degli atti attualmente influenzate "per la prospettiva del compenso" del difensore.

Sembrerebbe quindi che i Caf non abbiano alcuna prospettiva di compenso e, circostanza ancor più singolare, che in ogni caso tale deleteria prospettiva di compenso per impugnazioni ritenute inutili coinvolga evidentemente tutte le attuali categorie dei difensori tributari... ma non i Caf.

L'autore
di questo articolo

ANTONIO IORIO

Avvocato e revisore legale, Docente a contratto di Criminalità ed economia presso l'Università della Tuscia di Viterbo. Si occupa principalmente di contenzioso tributario e penale tributario.

RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

Prova testimoniale, l'ammissione condizionata nella proposta di riforma

FRANCESCO PISTOLESI

L'esclusione della prova per testi nel giudizio tributario non è facilmente comprensibile, considerando tra l'altro che in questo tipo di giudizio trovano ingresso elementi probatori aventi natura analoga alla prova testimoniale ma non acquisiti con le cautele e le garanzie del rispetto del contraddittorio. È quindi apprezzabile che la Commissione interministeriale abbia assunto l'iniziativa volta a elidere questa anomalia del processo tributario.

La disciplina attuale

Il vigente articolo 7, comma 4, del Dlgs 546/1992 non ammette il giuramento e la prova testimoniale.

Se l'inammissibilità del giuramento, nelle varie forme che può assumere nel processo civile, è comprensibile, siccome incompatibile con la natura non disponibile – per la parte pubblica – del credito tributario controverso, non può dirsi altrettanto per l'esclusione della prova per testi. Infatti, nel giudizio tributario trovano ingresso elementi probatori aventi natura analoga alla prova testimoniale ma non acquisiti con le cautele e le garanzie del rispetto del contraddittorio che invece caratterizzano, nel processo civile, l'assunzione della prova vietata. Si tratta delle dichiarazioni di terzi sulle vicende di causa raccolte – generalmente prima e comunque fuori del giudizio – essenzialmente dall'ente impositore e talora pure dal contribuente.

Quelle prodotte dal privato rivestono solitamente la forma della dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, ai sensi dell'articolo 47 del Dpr 445/2000, che ne attesta la provenienza dal soggetto che l'ha resa.

La giurisprudenza (cfr. Corte costituzionale, 21 gennaio 2000, n. 18 e, più di recente, Cassazione, sez. V, 2 ottobre 2019, n. 24531 e Cassazione, sez. V, 27 maggio 2020, n. 9903) ritiene che tali dichiarazioni siano meri indizi, dovendosi perciò a esse affiancare prove ulteriori per dimostrare quanto ne forma oggetto; inoltre, occorre che il giudice ne disponga la verifica se sorgono contestazioni in proposito. Impostazione, questa, che non convince nell'assumere la limitata efficacia probatoria delle dichiarazioni di terzi: esse, viceversa, sono prove tipiche del nostro processo poiché le varie leggi tributarie ne prevedono l'acquisizione nell'istruttoria che precede la formazione degli atti impugnati.

Il giudice, che se ne voglia servire per risolvere la lite, deve riscontrarne l'attendibilità, nel rispetto del contraddittorio: per l'esattezza, stando alla sentenza n. 18/2000 della Corte costituzionale, ove le dichiarazioni introdotte dall'ente impositore siano messe in discussione, la Commissione tributaria – se non reputi la pretesa controversa confortata da altri mezzi di

prova – “potrà e dovrà far uso degli ampi poteri inquisitori riconosciutigli dal comma 1 dell’articolo 7 del D.L.vo n. 546 del 1992, rinnovando e, eventualmente, integrando – secondo le indicazioni delle parti e con garanzia di imparzialità – l’attività istruttoria svolta dall’ufficio”.

Tuttavia, siamo ben lungi dall’acquisizione di una prova che offra le garanzie di quella testimoniale. Basta pensare che solo il giudice individua i soggetti da sentire e formula le richieste di chiarimenti: ciò rende palese l’incondivisibilità di questo divieto, che si pone in contrasto con i principi del “giusto processo” e risulta lesivo dell’effettività del diritto di difesa, costituzionalmente tutelato.

È il caso di aggiungere che è inapplicabile anche la testimonianza scritta, disciplinata dall’articolo 257-bis del Codice di procedura civile. Essa rappresenta solo una diversa modalità di assunzione della testimonianza orale, come si ritrae dall’ultimo comma dell’articolo 257-bis, secondo cui “il giudice, esaminate le risposte o le dichiarazioni, può sempre disporre che il testimone sia chiamato a deporre davanti a lui o davanti al giudice delegato”. Pertanto, dato che è esclusa l’operatività della testimonianza orale, non v’è modo di poter ricorrere a quella scritta. Né si può immaginare di impiegare questa disposizione per acquisire le dichiarazioni di terzi, che trovano ingresso nel nostro giudizio. L’articolo 257-bis presuppone che l’assunzione della prova testimoniale avvenga nel corso del processo, mentre le dichiarazioni di terzi che ci interessano sono generalmente anteriori all’avvio del giudizio tributario. A tutto concedere, si potrebbe immaginare di fare ricorso alla norma in esame per verificare tali dichiarazioni se ne viene contestato il contenuto.

Insomma, l’esclusione della prova testimoniale non convince. Non v’è alcun motivo, d’ordine sistematico o logico, che la sorregga. Non solo, al posto di questo mezzo istruttorio se ne impiega un altro – la dichiarazione del terzo, appunto – che ne è una sorta di succedaneo, del tutto inadeguato alla luce dei valori costituzionali del diritto di difesa e del “giusto processo”. Se poi si considera quanto è diffuso nella prassi il ricorso alle presunzioni semplici, ci si avvede che la prova testimoniale potrebbe essere utilmente impiegata dalla parte – di regola, il contribuente – contro cui dette presunzioni vengono fatte valere per contrastarne la valenza probatoria. Si ravvisa, dunque, una ragione ulteriore per dolersi della preclusione all’utilizzo della prova per testi.

La proposta della Commissione interministeriale

Alla luce dei rilievi che precedono, va espresso sincero apprezzamento per il fatto che la Commissione interministeriale abbia assunto l’iniziativa volta a elidere questa anomalia del processo tributario. Fra l’altro, appaiono

pienamente condivisibili le ragioni addotte nella relazione finale della Commissione per confortare la determinazione assunta:

- › la prova testimoniale è strumento generale e indispensabile di accertamento della verità in ogni processo del nostro ordinamento;
- › vi sono numerosi tributi contraddistinti da presupposto e base imponibile per appurare i quali, in sede probatoria, la testimonianza può svolgere un ruolo significativo, stante l'insufficienza dei documenti e delle massime d'esperienza;
- › attraverso le verifiche fiscali fanno sempre più di frequente ingresso nel giudizio tributario le dichiarazioni di terzi, sulle quali ci siamo soffermati poc'anzi;
- › il timore di "comportamenti omertosi contro il Fisco" può considerarsi ormai storicamente superato e, comunque, compete al giudice, come avviene in ogni processo, farsi garante a fronte di eventuali abusi nell'impiego della prova per testi e vagliare, in base al proprio prudente apprezzamento, la veridicità delle deposizioni testimoniali;
- › l'impossibilità di avvalersi della prova testimoniale si risolve, in conclusione, in un indebito ostacolo al compiuto esercizio del diritto di difesa, senza che possa invocarsi quale adeguata giustificazione un'asserita "specialità" del processo tributario e la rilevanza che ivi riveste la prova documentale (cui il legislatore ha riconosciuto un ruolo preminente, ritenendola il mezzo più indicato per provare i fatti controversi e facilitandone l'acquisizione, tant'è che – stante la natura spiccatamente documentale dell'istruttoria processuale – non è stata disciplinata, nel Dlgs 546/1992, una vera e propria fase dedicata all'espletamento delle prove).

La lettura degli argomenti appena esposti avrebbe fatto pensare all'ammissione, piena e incondizionata, della prova testimoniale nel nostro processo. Così, però, non è stato.

Difatti, secondo la proposta della Commissione, il nuovo comma 4 dell'articolo 7 del Dlgs 546/1992, dovrebbe risultare così formulato: "Non è ammesso il giuramento. Su istanza del ricorrente il giudice può autorizzare la prova testimoniale assunta in forma scritta ai sensi del codice di procedura civile su circostanze oggetto di dichiarazioni di terzi contenute in atti istruttori".

I meriti della proposta della Commissione interministeriale e una nota critica

Fermo restando il plauso per l'iniziativa volta a sopprimere l'anacronistico divieto della prova per testi nel giudizio tributario, la Commissione avrebbe, per così dire, potuto osare di più. Vero è che, nella gran parte dei casi, la necessità della prova testimoniale emerge allorché nell'istruttoria condotta

dall'ente impositore o dalla Guardia di finanza vengono rese dichiarazioni da parte di soggetti terzi rispetto al contribuente.

Tuttavia, l'esigenza di assumere una testimonianza può sorgere anche in altre circostanze.

Si faccia il caso in cui l'Agenzia delle Entrate contesti la fittizietà di determinate fatture adducendo – come di frequente avviene – la mancanza di struttura organizzativa del venditore dei beni o servizi e/o la non congruenza dei prezzi praticati. In un contesto del genere, potrebbe essere importante chiamare a teste il dipendente dell'acquirente che ha seguito le operazioni contestate e/o l'agente che ha messo in contatto i contraenti e/o un esperto operatore del settore merceologico cui sono riconducibili dette operazioni. Oppure si pensi alla controversia relativa alla determinazione sintetica del reddito, nel cui ambito potrebbe risultare significativa la testimonianza del familiare del contribuente che ha provveduto a sostenerne determinate spese o gli ha elargito denaro contante. O, ancora, si consideri la causa vertente sulla pretesa di collocare in Italia la residenza fiscale di una persona fisica, traente origine – come, di nuovo, l'esperienza insegna – da corrispondenza o documenti che ne collocherebbero nel nostro Paese il centro dei relativi interessi personali e/o economici: anche qui potrebbero assumere decisivo rilievo le testimonianze di coloro che hanno avuto continuativi rapporti all'estero con tale individuo.

Gli esempi potrebbero proseguire, ma è agevole rendersi conto che, una volta intrapresa la meritoria strada della soppressione del divieto di acquisizione della prova testimoniale, sarebbe stato preferibile non porre una limitazione del genere di quella che si legge nell'ipotizzato nuovo comma 4 dell'articolo 7, del Dlgs 546/1992.

Appare, invece, più che ragionevole la scelta di riservare la prova per testi al contribuente, dal momento che l'ente impositore – se vuole – può, nel corso dell'istruttoria che precede l'adozione degli atti impositivi, assumere informazioni e dichiarazioni da parte del contribuente medesimo e dei terzi. Ammettere che detto ente possa sviluppare la propria attività istruttoria nella fase processuale attraverso l'utilizzo della prova per testi avrebbe contraddetto la regola, che si ritrae dal vigente quadro normativo, secondo cui l'atto impositivo rappresenta – in linea di principio e salvi i casi dell'avviso "parziale" e della sopravvenuta conoscenza di elementi antecedentemente non conoscibili, che legittima l'adozione dell'atto "integrativo o modificativo" – l'espressione compiuta e definitiva del procedimento di accertamento. E ciò – si noti bene – non vale solo a preservare il contribuente da un'indebita reiterazione di pretese a suo carico, ma tutela anzitutto l'economicità e l'efficienza dell'azione amministrativa di repressione degli illeciti fiscali.

Anche l'impiego della testimonianza in forma scritta è condivisibile, in

quanto più adatta all'assetto del giudizio tributario in cui manca una vera e propria fase istruttoria.

Il testo del nuovo comma 4 dell'articolo 7, proposto dalla Commissione interministeriale, consente di applicare, per quanto compatibile, l'articolo 257-bis c.p.c.

Perciò, in sintesi:

- › la Commissione tributaria potrà ammettere la testimonianza scritta, ancorché faccia difetto l'accordo delle parti di cui si legge nel comma 1 dell'articolo 257-bis: infatti, nel processo civile, la testimonianza scritta è alternativa rispetto a quella orale, mentre nel nostro giudizio essa è l'unica forma in cui questo mezzo istruttorio sarà ammesso;
- › la Commissione tributaria, ritenuta ammissibile la prova, disporrà che il contribuente predisponga il modello di testimonianza sui fatti necessitanti di essere accertati e lo notifichi al testimone;
- › il testimone compilerà il modello di testimonianza, rispondendo separatamente a ciascuno dei quesiti posti e precisando, indicandone la ragione, a quali non è in grado di rispondere;
- › il testimone sottoscriverà la deposizione apponendo la propria firma autenticata su ogni facciata del modello di testimonianza e lo spedisirà in busta chiusa con plico raccomandato o lo consegnerà alla segreteria della Commissione tributaria;
- › il testimone che si avvarrà della facoltà di astensione, ai sensi dell'articolo 249 del codice di rito civile (che, a sua volta, richiama gli artt. 200, 201 e 202 c.p.p., relativi alla facoltà di astensione dei testimoni nel processo penale), dovrà comunque compilare il modello di testimonianza, indicando le proprie complete generalità e i motivi di astensione;
- › qualora il testimone non spedisca o non consegnerà le risposte scritte nel termine stabilito, il giudice potrà condannarlo alla pena pecuniaria non inferiore a 100 euro e non superiore a 1.000 euro, contemplata dall'articolo 255, comma 1, c.p.c.;
- › per quanto attiene al processo civile, la disciplina del modello di testimonianza e delle relative istruzioni di compilazione si rinviene nell'articolo 103-bis disp. att. c.p.c. e nel Dm 17 febbraio 2010; ovviamente, occorrerà adattare tali disposizioni attuative al giudizio tributario attraverso l'adozione di un apposito regolamento;
- › infine, e come anticipato in precedenza, se il giudice – a seguito dell'esame delle risposte – lo riterrà necessario, potrà sempre disporre che il testimone sia chiamato a deporre dinanzi a lui: quindi, l'introduzione della testimonianza scritta tramite il richiamo all'articolo 257-bis non esclude che la Commissione tributaria, seppur nella sola evenienza testé descritta, possa assumere questo mezzo istruttorio attraverso la diretta audizione del testimone, applicando – per quanto di ragione – gli articoli 244 e seguenti del codice di procedura civile.

L'istanza per l'acquisizione della testimonianza scritta potrà essere contenuta nel ricorso introduttivo della lite tributaria o anche in un successivo atto difensivo, non ostandovi alcuna preclusione. Tuttavia, qualora tale istanza venga avanzata con la memoria di cui all'articolo 32, comma 2, del Dlgs 546/1992 o in occasione della discussione in pubblica udienza e la controparte non abbia la possibilità di svolgere i conseguenti rilievi o iniziative istruttorie, la Commissione tributaria dovrà disporre un differimento della trattazione della controversia, onde consentire l'adeguato svolgimento del contraddittorio.

Qualora il contribuente non formuli l'istanza di cui trattasi nel primo grado del processo, l'articolo 58, comma 1, del Dlgs 546/1992 consentirà l'assunzione della testimonianza scritta in appello solo se costui dimostri di non averla potuta chiedere nella precedente fase per causa a esso non imputabile oppure ove il giudice ritenga questo mezzo istruttorio "necessario" per decidere la lite. Espressione, quest'ultima, da intendersi come attributiva della facoltà alla Commissione tributaria regionale di valersi di nuove prove solo se risultino essere le uniche – poiché non surrogabili con altri esperimenti istruttori – idonee a dirimere le incertezze esistenti sui fatti decisivi per la soluzione della causa. Sicché, di regola, sarà ben ardua l'ammissione in appello della testimonianza scritta non invocata in primo grado.

Nel giudizio di rinvio c.d. prosecutorio, a seguito dell'annullamento da parte della Corte di cassazione della sentenza impugnata per i motivi enunciati dall'articolo 360, comma 1, n. 3) (violazione o falsa applicazione di norme di diritto) e n. 5) (omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio formante oggetto di discussione tra le parti) c.p.c., la testimonianza scritta non richiesta nelle pregresse fasi di merito non potrà essere acquisita. Lo si ritrae dall'articolo 63, comma 4, del Dlgs 546/1992, che preclude nel processo di rinvio la formulazione di richieste diverse da quelle prese nel giudizio in cui è stata pronunciata la sentenza cassata. Unica eccezione può essere rappresentata dal caso in cui la Cassazione fornisca una diversa impostazione giuridica della controversia che renda rilevanti fatti diversi da quelli precedentemente allegati dalle parti nelle fasi di merito. In tale peculiarissima circostanza potrebbe ipotizzarsi l'assunzione della testimonianza scritta non richiesta precedentemente.

Diverso è il discorso per il giudizio di rinvio c.d. restitutorio, allorché la sentenza impugnata sia stata cassata per uno degli altri motivi di ricorso per cassazione, ossia per ragioni attinenti alla giurisdizione, per violazione delle norme sulla competenza e per nullità della sentenza o del procedimento. In questo caso, le parti possono avvalersi di tutte le facoltà di cui non hanno potuto fruire nel giudizio di merito a causa del vizio riscontrato dalla Corte Suprema. Pertanto, volendo fare un esempio, se – a seguito dell'esame preliminare del ricorso in primo grado – fosse stato rilevato il difetto di

giurisdizione del giudice tributario e la Commissione tributaria regionale lo avesse confermato, la cassazione della sentenza d'appello non escluderebbe, nel conseguente giudizio di rinvio, la proposizione dell'istanza di acquisizione della testimonianza scritta.

Per terminare, tirando le fila delle considerazioni svolte, se la norma suggerita nella relazione finale della Commissione interministeriale vedesse effettivamente la luce, vi sarebbe comunque ragione di esserne lieti.

Il divieto di prova testimoniale ha mostrato una tale resistenza, che sarebbe in ogni caso un risultato importante l'averne ottenuto l'eliminazione, seppur con la rilevata nota critica sulla compressa estensione di siffatto mezzo istruttorio.

**L'autore
di questo articolo**

FRANCESCO PISTOLESI

Avvocato, è professore ordinario di diritto tributario nel Dipartimento di Giurisprudenza dell'Università degli Studi di Siena. È presidente di ANTI - Associazione Nazionale Tributaristi Italiani - Sezione Toscana.

GIUDIZIO DI CASSAZIONE

**Rinvio pregiudiziale
in cassazione
e ricorso nell'interesse
della legge tributaria,
due nuovi istituti
per un'uniforme
interpretazione
della legge**

PAOLA COPPOLA

La Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria per dare una risposta al sempre più avvertito bisogno di certezza, univocità e coerenza degli indirizzi giurisprudenziali ha proposto due nuovi istituti processuali che potrebbero generare un impatto positivo sul contenimento dei ricorsi alla Corte di cassazione, influire sulla riduzione della durata del processo e rivestire, al contempo, un ruolo deflattivo significativo per prevenire la moltiplicazione dei conflitti e con essa la formazione di contrastanti orientamenti territoriali.

La proposta della Commissione interministeriale

La Relazione finale della Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria ha indicato, tra le priorità legate agli obiettivi del Pnrr, quella della valorizzazione della funzione nomofilattica della Corte di cassazione per assicurare l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della legge, favorire il sorgere di indirizzi giurisprudenziali univoci e coerenti, e soddisfare l'esigenza, sempre più avvertita, della prevedibilità delle decisioni e deflazione del contenzioso. A tal fine, la Commissione ha proposto due nuovi istituti processuali da inserire nella legge delega di riforma del processo tributario che potrebbero applicarsi, "in via aggiuntiva o sostitutiva, e senza ricorrere alla legislazione delegata", che potrebbero generare "un impatto positivo sul contenimento dei ricorsi alla Corte di cassazione, influire sulla riduzione della durata del processo e rivestire, al contempo, un ruolo deflattivo significativo per prevenire la moltiplicazione dei conflitti e con essa la formazione di contrastanti orientamenti territoriali".

Il tema resta quindi di viva attualità, potendo i due nuovi istituti processuali essere introdotti anche senza attendere la legge delega di riforma del processo tributario che, a dire il vero, non pare essere più all'attenzione del Governo che, nelle more, ha approvato (4 ottobre) la proposta di legge delega sulla riforma fiscale in cui c'è solo un accenno al tema della giustizia nella previsione dell'emanazione di decreti delegati per attuare una codificazione "coordinata" delle tante disposizioni vigenti per garantire "la certezza dei rapporti giuridici e la chiarezza del diritto nel sistema tributario".

Vediamo il contenuto delle due proposte.

Il rinvio pregiudiziale in cassazione (articolo 62-ter del Dlgs 546/1992)

Il rinvio pregiudiziale in cassazione, nell'articolato proposto dalla commissione, può essere disposto dal giudice della commissione tributaria

provinciale o regionale in presenza di una questione di diritto (i) nuova, o comunque non trattata in precedenza dalla Corte di cassazione, (ii) di particolare rilevanza, che (iii) presenti particolare difficoltà interpretative, e che appaia probabile, (iv) per l'oggetto o per la materia, che sia suscettibile di presentarsi o si sia presentata in numerose controversie dinanzi il giudice del merito (comma 1).

Il giudice, ove ravveda gli indicati presupposti, potrà chiedere con ordinanza al primo presidente della commissione (provinciale o regionale) di disporre il rinvio alla Corte. Nel caso disponga il rinvio, il giudice del merito assegna alle parti un termine non superiore a 40 giorni per il deposito di memorie contenenti osservazioni sulla questione di diritto. Con l'ordinanza che formula il quesito, "il giudizio tributario è sospeso fino alla decisione della Corte di cassazione" (comma 2) ex articolo 39 del Dlgs 546/1992.

Una volta ricevuta l'ordinanza, il primo presidente potrà dichiarare con decreto, entro 90 giorni dalla richiesta, inammissibile la domanda, ove dovesse valutare insussistenti i presupposti (comma 3); oppure potrà disporre la trattazione del rinvio pregiudiziale dinanzi le sezioni Unite in pubblica udienza per l'enunciazione del principio di diritto (comma 4). Il provvedimento con il quale la Corte di cassazione definisce la questione di diritto principio assumerà valore "vincolante nel procedimento nell'ambito del quale è stata rimessa la questione, e conserva tali effetto, ove il processo si estingue, anche nel nuovo processo che sia instaurato con la riproposizione della domanda" (comma 5).

Il ricorso nell'interesse della legge tributaria (articolo 363-bis del c.p.c.)

Con il "ricorso nell'interesse della legge in materia tributaria", invece, è il Procuratore generale presso la Corte di cassazione, analogamente a quanto indicato nel rito civile (articolo 363 c.p.c.), a formulare al Primo presidente della Suprema corte la richiesta di rimessione alle sezioni Unite di una questione di diritto che: (i) presenti particolari difficoltà interpretative, anche per pronunce contrastanti delle Commissioni Tributarie Provinciali o Regionali; (ii) sia nuova, o perché avente ad oggetto una norma di nuova introduzione, o perché non trattata in precedenza dalla Corte di Cassazione; oppure che (iii) per l'oggetto o per la materia, sia suscettibile di presentarsi o si sia presentata in numerose controversie dinanzi ai giudici di merito (comma 1).

Il ricorso del Procuratore generale è rivolto direttamente al Primo presidente, il quale con proprio decreto, lo dichiara inammissibile quando mancano una o più delle condizioni sopra indicate (comma 2). Se non dichiara l'inammissibilità, il Primo presidente dispone la trattazione

del ricorso nell'interesse della legge dinanzi alle sezioni Unite per l'enunciazione del principio di diritto (comma 3). La pronuncia della Corte, in questo secondo caso, non ha effetto diretto sui provvedimenti dei giudici tributari (comma 4).

I presupposti, le modalità di attuazione e gli effetti in termini di vincolatività del precedente a raffronto

I due istituti si fondano, pertanto, sui medesimi presupposti, da intendersi alternativi tra loro, che la Commissione illustra nei seguenti termini:

- i) la “novità” della norma oggetto di interpretazione “per l’assenza di precedenti espressi dalla giurisprudenza di legittimità, anche su normative anche meno recenti, ma non ancora esaminate dal giudice di legittimità”;
- ii) la particolare rilevanza della questione, l’oggettiva difficoltà di interpretazione della norma e il formarsi di orientamenti contrastanti nella giurisprudenza di merito, “per l’oscurità del testo di legge, ovvero l’esistenza di disposizioni contrastanti che regolano la medesima materia, ovvero ancora le difficoltà di coordinamento della legge nazionale con disposizioni di fonte comunitaria o internazionale”;
- iii) la serialità della questione, quando “la norma ha generato un rilevante contenzioso o sia astrattamente idonea ad essere applicata in un numero indeterminato di controversie, in modo tale da definire in modo rapido e per quanto possibile uniforme le stesse”.

Si tratta, come appare, di presupposti alquanto ampi e vaghi che andrebbero, quindi, più puntualmente declinati; e ciò anche in considerazione degli strumenti procedurali (articolo 10 della legge 212/2000; articolo 6, comma 2, del Dlgs 472/1997) e processuali (articolo 8 del Dlgs 546/1992) vigenti già posti a presidio della chiarezza interpretativa delle norme ai fini della non applicabilità delle sanzioni.

Cambiano, invece, le modalità di attuazione e gli effetti di vincolatività del principio di diritto espresso dalle sezioni Unite dei due istituti.

Il rinvio pregiudiziale è rimesso, infatti, al prudente apprezzamento del giudice tributario per la risoluzione del caso controverso, dopo che il contraddittorio tra le parti è stato instaurato, ed è soggetto ad un filtro di ammissibilità del Primo presidente delle commissioni che, in quest’opera, potrà farsi coadiuvare dell’ufficio del Massimario, per evitare il rischio di un eccesso di ordinanze di rinvio. Siffatta previa indagine sull’ammissibilità della richiesta potrà avvenire, peraltro, come indica la relazione: “senza oneri motivazionali in caso di restituzione al Giudice nel caso di insussistenza dei presupposti legittimanti il rinvio”.

Non c'è bisogno, invece, di alcun filtro nel caso del ricorso nell'interesse della legge tributaria, non potendosi configurare un rischio di abuso dell'istituto, stante il suo affidamento alla Procura generale della Corte di cassazione per l'autorevolezza istituzionale dell'A.G. richiedente.

Quanto al valore del precedente e quindi, del principio di diritto espresso della Corte di cassazione "in via anticipata" su richiesta delle Commissioni (provinciale/regionale), la proposta indica che questo sarà "vincolante" nel caso del rinvio pregiudiziale "per il giudice nel procedimento nel cui ambito è stato disposto il rinvio", anche se, ultimo periodo del comma 5 dell'articolo 62-ter, si legge che siffatto principio di diritto "conserva tale effetto, ove il processo si estingue, anche nel nuovo processo che sia instaurato con la riproposizione della domanda". Il che, a dire il vero, andrebbe del pari meglio precisato posto che nel processo tributario, diversamente da quanto avviene nel processo civile, com'è noto, non è possibile l'instaurazione del processo "con la riproposizione della domanda".

In tutti gli altri casi, l'interpretazione offerta dalla Corte, ferma la vincolatività del principio enunciato nel giudizio nel cui ambito è stato disposto il rinvio, così come accade per ogni altro istituto di rinvio pregiudiziale conosciuto dall'ordinamento (per questioni di costituzionalità, o rinvio alla Corte di giustizia) costituirà, invece, un "autorevole precedente" al quale il giudice del merito potrà far riferimento per decidere, con l'avvertenza indicata nella relazione della Commissione che al precedente: "difficilmente il giudice potrà discostarsi, sicuramente con un onere motivazionale supplementare. Una decisione del giudice di merito "difforme" dai precedenti della Cassazione, soprattutto se pronunciati dalle Sezioni Unite, "immotivata", o "gratuita" o "immediata" potrà, quindi, comportare conseguenze in termini di responsabilità a carico del giudice di merito".

Con la previsione dei due istituti in rassegna, la Commissione ha, quindi, certamente potenziato/valorizzato la funzione nomofilattica della Corte, ma al contempo ha impresso un'accentuazione del ruolo del precedente chiamato a spiegare la sua forza in via anticipata nel "vincolare" le decisioni del giudice del merito nel procedimento nel corso del quale è stato disposto il rinvio (articolo 62 ter, comma), ma anche nell'"orientare" i giudizi di merito successivi e, quindi, le decisioni che saranno adottate in futuro dalle commissioni, al fine dichiarato dalla Commissione dell'introduzione dei due nuovi istituti per "l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della legge, il sorgere di indirizzi giurisprudenziali coerenti ed univoci, e ridurre la durata dei processi".

Ebbene, al là dei possibili e concreti risvolti sulle riduzioni/smaltimento del carico pregresso e della risoluzione delle alterne vicende decise delle corti di merito, si propongono talune riflessioni per verificare la concreta

e proficua applicazione di detti istituti nella specificità della materia tributaria.

La prevedibilità del diritto e l'efficacia vincolante del precedente nel nostro ordinamento

A tal fine, può osservarsi che, in linea di principio, “la prevedibilità” delle decisioni è certamente un aspetto strutturale del diritto e che, del pari, il valore del precedente, anche negli ordinamenti di civil law, è uno degli elementi essenziali del fenomeno giuridico giacché poter riporre aspettative sui comportamenti altrui e fare affidamento su future decisioni giudiziali tutela e stabilizza le pratiche sociali di interazione dotate di regolarità e si riconnette, quindi, al valore della certezza del diritto.

Solo per inciso, la “prevedibilità” è cosa diversa dalla “calcolabilità” del diritto di cui pure tanto oggi si discute. Il diritto pensato in termini di calcolabilità si identifica con l'idea che sia possibile predeterminare in modo certo e preciso, con l'uso dell'intelligenza artificiale (IA), l'esito di un processo che è, sicuramente, un'idea suggestiva ma che, a ben vedere non si attaglia bene alla specificità del fenomeno giuridico per le sue caratteristiche di complessità e porosità. L'uso dell'IA nel processo potrà costituire, al più, un valido supporto al giudice (ed alle parti), ma nulla ha a che vedere con la prevedibilità della decisione che riguarda, invece, il giudizio attività, ovvero quello che opera il giudice e che si conclude con una decisione che pone fine autoritativamente ad una data controversia. Il “giudizio attività” si caratterizza per l'elemento “autorità” e, quindi, per la responsabilità del giudice tenuto ad operare scelte tra i modelli normativi esistenti, esaminando i fatti dedotti e le prove fornite dalle parti e che, per queste ragioni, è intriso di momenti di “soggettività” conoscitiva e interpretativa. Non a caso, nel nostro ordinamento, il giudice è informato ai principi del libero convincimento e della libera valutazione delle prove (articoli 192 c.p.p. e 116 c.p.c.), che il giudice è tenuto a rispettare con regole di razionalità nella prospettazione delle ragioni che giustificano la sua decisione (in motivazione) ricorrendo, per ciò che ci occupa, se ritenuto necessario, anche a precedenti pertinenti.

L'utilizzo del precedente, a questi fini, può essere analizzato sotto un duplice aspetto. Chi fa ricorso al precedente si rivolge “dal presente al passato” nel momento in cui si riconnette ai precedenti di giudizi pertinenti, mentre quando chi si assume la responsabilità di vincolare il futuro con la forza persuasiva della sua decisione guarda “dal presente al futuro” nella consapevolezza di poter influenzare le decisioni di giudici successivi. Ricorrere al precedente, o formulare un principio di diritto idoneo ad orientare/vincolare i giudizi successivi implica, quindi, una complessa

operazione di confronto tra la ricostruzione giuridica e fattuale operata nel caso anteriore, e quella che si intende applicare nel caso successivo, fatte salve deroghe ed eccezioni. La regola del precedente non è, infatti, tra quelle assolute nel nostro ordinamento, ma tra quelle defettibili, ovvero che possono essere derogate o superate da eccezioni in considerazione della diversità dei fatti in causa da regolare e/o o della prevalenza di altre fonti normative applicabili (ad, quelle sovranazionali).

Qualche riflessione sulla prevedibilità delle decisioni e l'uso del precedente in materia tributaria

C'è allora molto da riflettere sull'applicazione concreta della prevedibilità delle decisioni e sull'efficacia vincolante del precedente nei giudizi tributari, fermo restando l'ausilio/supporto del principio di diritto che dovesse essere enunciato dalle sezioni Unite per il giudice del merito "nel procedimento nel cui ambito è stato disposto il rinvio pregiudiziale" (comma 5 dell'articolo 62-ter). E ciò per una serie di ragioni.

Il diritto tributario, in primis, è caratterizzato da un'ipertrofia (meglio sarebbe dire, un'"alluvione") di norme che si susseguono nel tempo, apportando continue novità, modifiche, integrazioni alle preesistenti, minando costantemente la stabilità, e dunque la possibilità concreta per i contribuenti e per l'Amministrazione di poter fare affidamento sulla prevedibilità dell'esito di una data controversia. Nello sviluppo del precedente intervengono, come si diceva, giudici diversi, con competenze diverse che ragionano, in modi diversi per cui i giudici del merito, nell'applicare il precedente al caso successivo, devono fare i conti, innanzitutto, con la "temporaneità" delle norme di riferimento per applicarli al caso concreto e, quindi, ai fatti/prove agli atti di causa.

Ma le norme tributarie non sono stabili, hanno vita breve, a volte molto breve e, quindi, di norma, non possono ritenersi estensibili per regolare altre fattispecie (successive). È inutile sottolineare il fatto che tutto cambia se il precedente di diritto, pur enunciato dalle sezioni Unite dopo il rinvio pregiudiziale, o con il ricorso nell'interesse della legge, a fronte di una norma "nuova, rilevante, incerta, oscura, di dubbia interpretazione, seriale" dovesse scontrarsi con la soppressione o modifica di quella norma, nelle more intervenuti, e semmai in tempi anche ravvicinati.

Le norme tributarie, inoltre, non si attagliano nello stesso modo ai casi concreti, specifici, peculiari che richiedono, di caso in caso, la valutazione del giudice nel limite dei fatti dedotti in giudizio e delle prove (certe dirette, presuntive) allegare in giudizio, per cui le decisioni "secondo diritto", potrebbero essere diverse (e quindi non prevedibili, e non estensibili) se cambiano, come di norma accade, i fatti e le prove di altro processo

(successivo) pur nell'ipotesi di una "serialità" di controversie similari. Ne è prova la giurisprudenza di legittimità di segno, tante volte, contrario pur se riferibile a casi analoghi.

Deve aggiungersi, ma solo accennando alla questione, che nell'attività del giudice tributario la riconduzione della norma ai criteri giuridici di interpretazione, è molto complessa dovendosi ricorrere non solo ai tradizionali criteri di interpretazione giuridica (letterale, logico sistematica), ma ad altri criteri di rilevanza costituzionale per l'attuazione concreta delle norme (si pensi all'abuso/elusione). Questo profilo, tra l'altro, assume ulteriore complessità, se si ragiona sul fisiologico utilizzo, nella legge tributaria, di concetti, nozioni ed istituti appartenenti ad altri rami del diritto o dell'economia, anche aziendale per definire la fattispecie imponibile.

Il che, evidentemente, interpone nella questione propriamente di interpretazione della legge tributaria, l'attività "ad essa strumentale" del giudice del merito, di interpretazione e qualificazione negoziale e/o di interpretazione e qualificazione di altri istituti o criteri che può divergere di caso in caso (si pensi, tra tutti, ai casi di derivazione semplice o rafforzata di cui all'articolo 83 del Tuir per determinare il reddito d'impresa dei soggetti non obbligati, o obbligati al bilancio). L'applicazione concreta di queste regole multidisciplinari richiede, quindi, una elevata competenza tecnica di "colui che giudica" che, per quello che qui ci occupa, limita e imbriglia la forza cogente del precedente in ambito tributario, al di là della previsione ex lege della "vincolatività" del principio di diritto enunciato (in via anticipata) nel caso di rinvio pregiudiziale per il giudice che lo ha sollevato.

Senza dire che le norme tributarie sono, molto spesso, di complessa applicazione tecnica e quindi di difficile interpretazione proprio e spesso per "l'oscurità del testo di legge", per "l'esistenza di disposizioni contrastanti che regolano la medesima materia", o per "le difficoltà di coordinamento della legge nazionale con disposizioni di fonte comunitaria o internazionale" con la conseguenza che il giudice del merito potrebbe, in linea di principio, essere propenso, "il più delle volte", a formulare la richiesta di rinvio pregiudiziale in cassazione, a prescindere dalla ricorrenza o meno degli altri presupposti (alternativi) della "novità" o "serialità" delle questioni, con il rischio di vedersi allungare l'iter del processo a discapito del prefigurato più celere funzionamento della giustizia tributaria.

C'è, in buona sostanza, il rischio concreto che – nonostante l'auspicio di una deflazione del contenzioso – la Suprema corte possa essere oberata, nel caso del rinvio pregiudiziale, da casi "dubbi" (in aggiunta al carico pregresso) sollevati dai giudici tributari (togati o non togati, qui non se ne discute), pur se mitigato dalla previa ammissibilità del rinvio da parte del Presidente delle corti di merito.

Ma quando pure non dovesse correre questo rischio, c'è un altro

aspetto che andrebbe considerato per non aggravare ulteriormente il funzionamento della giustizia, l'operato degli uffici, quello dei difensori, a danno/pregiudizio soprattutto dei contribuenti.

Ove dovesse essere disposto il rinvio pregiudiziale, il giudice del merito, dopo che si è attivato il contraddittorio con le parti, come si diceva, “sospende il giudizio” (ex articolo 39 del Dlgs 546/1992) in attesa di poter applicare al caso trattato il principio di diritto enunciato dalle sezioni Unite, secondo la previsione del comma 2 dell'articolo 62-ter, ma non è sospeso, nelle more, anche l'atto impugnato (impoesattivo), o l'esecutività della sentenza di primo (o secondo grado), ove il rinvio pregiudiziale venisse richiesto in grado di appello (o nella pendenza del giudizio di cassazione). Ne segue che nell'attesa che venga pronunciato il precedente “vincolante” al caso trattato, la riscossione provvisoria ex articolo 68 del Dlgs 546/1992 andrebbe avanti, salvo che la parte privata debba/possa anche chiedere, nelle more della decisione delle sezioni Unite, la sospensione dell'atto impugnato, o della sentenza al ricorrere dei presupposti ex articoli 47, 52, 62-bis, del Dlgs 546/1992.

A questo punto andrebbe apportata una modifica alla proposta dell'articolo 62-ter del Dlgs 546/1992, per dare al difensore la possibilità di formulare istanza di sospensione dell'atto (primo grado) e della sentenza (in secondo) nelle more del rinvio, ove il giudice formuli la questione al Primo presidente della commissione (provinciale/regionale) e questi disponga, d'ufficio, dopo averne ravvisato i presupposti, la sospensione del processo fino alla decisione delle sezioni Unite. In mancanza di siffatta modifica, ogni difensore allo stato dovrebbe/potrebbe formulare la richiesta di sospensione dell'atto/sentenza in ogni causa, pur in assenza del periculum in mora, non potendo sapere, una volta superato il vaglio di ammissibilità della richiesta, se il Primo presidente decida o meno di rinviare (d'ufficio) la causa in Cassazione. Anche qui sarebbe necessario un coordinamento tra le norme indicate, per evitare un vulnus di tutela e/o un abuso di richiesta di sospensione degli atti impugnati (o delle sentenze di primo/secondo grado).

Un'ultima osservazione. Anche l'Agenzia delle Entrate sta elaborando, in questi tempi, “principi di diritto”. In attuazione del principio di trasparenza, l'Agenzia può dare, infatti, pubblicità alle risposte alle istanze di interpello ex articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212 e alle istanze di consulenza giuridica (provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 185630 del 7 agosto 2018) rendendo pubblici i “principi di diritto” espressi nella risposta, omettendo qualsiasi riferimento alla fattispecie oggetto del quesito, quando la pubblicazione possa recare pregiudizio concreto ad un interesse pubblico o privato.

Ebbene, a parte la discutibile definizione di “principio di diritto” al contenuto di un parere di consulenza giuridica/risoluzione/interpello

dell’Agenzia, la domanda da porci è che succede se la risposta al contribuente posta su una questione (del pari) “nuova, rilevante, di difficile interpretazione, personale”, secondo il procedimento attivato (di interpello), che venisse fornita con l’elaborazione di un principio “di diritto” dell’Agenzia, dovesse trovarsi in contrasto con il principio di diritto disposto, sulla medesima questione, dopo il ricorso nell’interesse della legge, oppure dopo il rinvio pregiudiziale disposto dal giudice del merito sull’eventuale causa che lo stesso richiedente avesse deciso di introdurre, nonostante la risposta dell’Agenzia.

Non si discute certo di quale dei due principi “di diritto” sarebbe applicabile, non potendo che applicarsi l’unico e solo principio enunciato dalla Corte, ma del fatto che occorrerebbe stabilire, anche qui, per legge, se in questi casi di conflitto, restino o meno confermate le garanzie del procedimento di interpello al richiedente in termini di sanzioni ed interessi, per evitare un altro caso di scollamento tra le regole processuali e quelle procedurali.

Conclusioni

In definitiva, alla luce di quanto osservato, appare difficile pensare che con il rinvio pregiudiziale o il ricorso nell’interesse della legge possa essere garantito un esito, un filtro interpretativo “univoco” di legittimità da offrire, “stabilmente”, come soluzione, anche deflattiva, ai giudici del merito tributari “successivi” e da cui, per di più, come indica la Commissione, i giudici del merito “non potrebbero/dovrebbero discostarsi”, salvo (in linea teorica) distaccarsene “indicandone le ragioni”, sapendo che potrebbero essere ritenuti, tuttavia, “responsabili” della diversa decisione adottata.

Eppure, come indica la Commissione, occorre dare una risposta al sempre più avvertito bisogno di certezza, uniformità di giudizi di merito, anche ai fini della deflazione del contenzioso, di fronte alla perdurante emanazione di norme tributarie “oscurе, incerte, di dubbia interpretazione”.

Si aggiunga che, come si diceva in premessa, nel testo di legge delega sulla riforma fiscale di recente approvato, si è prevista l’emanazione di uno o più decreti delegati per la codificazione “coordinata” delle disposizioni legislative vigenti al fine (medesimo) di assicurare “la certezza dei rapporti giuridici e la chiarezza del diritto nel sistema tributario”.

Resta, quindi, un dato. Per sopperire al così avvertito bisogno di certezza

VA DATA UNA RISPOSTA
AL SEMPRE PIÙ
AVVERTITO BISOGNO
DI CERTEZZA E DI
UNIFORMITÀ DI GIUDIZI
DI MERITO

e chiarezza in materia dovrebbe essere il legislatore, ovvero chi lo “forma il diritto”, a farsi carico di emanare norme chiare, comprensibili e stabili mentre, allo stato, per tamponare il bisogno, e colmare questa mancanza, fermo l’incerto sviluppo dei lavori della Commissione su una effettiva Riforma della giustizia tributaria, la scelta che si è adottata appare diretta più a promuovere la “prevedibilità” delle possibili interpretazioni delle norme. Il che, allo stato, non sembra soddisfare le garanzie e le aspettative delle parti (privata/pubblica) di esercitare, appieno, il proprio diritto costituzionalmente garantito di difesa nel processo.

L'autore
di questo articolo

PAOLA COPPOLA

Professore ordinario di diritto tributario presso il Dipartimento di Economia Aziendale della Federico II, Napoli. Avvocato cassazionista, dottore commercialista e revisore contabile.