



COMMISSIONE TRIBUTARIA DI II GRADO DI TRENTO

ANNO GIUDIZIARIO 2016

***RELAZIONE DEL PRESIDENTE DELLA COMMISSIONE TRIBUTARIA
DI II GRADO***

Dott. Corrado Pascucci

Indirizzi di saluto e ringraziamento

Rivolgo il mio saluto a tutti coloro che hanno voluto essere presenti a questo appuntamento che si inserisce oramai stabilmente nel panorama delle inaugurazioni dei distinti anni giudiziari, con la forza e l'autorevolezza derivante dal sempre più crescente rilievo della giurisdizione tributaria.

Saluto, poi, i magistrati tutti delle Commissioni Tributarie di I e II grado di Trento, il rappresentante del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, il rappresentante del Ministero dell'Economia e delle Finanze, i rappresentanti degli ordini degli avvocati e dei ragionieri-commercialisti di Trento e di Rovereto, il Garante del contribuente per la Provincia di Trento, il Direttore Provinciale della Agenzia delle Entrate, i rappresentanti dell'associazionismo giudiziario tributario.

Dopo i saluti, i doverosi ringraziamenti.

Ringrazio, dapprima, il Sindaco di Trento che ha messo a disposizione la prestigiosa sala comunale in cui oggi siamo riuniti.

Ringrazio il Presidente della Giunta della Provincia Autonoma di Trento per il supporto economico essenziale ai fini dell'organizzazione di questa cerimonia, curata in modo impeccabile dal personale di segreteria di questa Commissione, sotto la regia attenta della dott.ssa Santoro.

Ringrazio tutti i colleghi per l'impegno, lo scrupolo, la competenza e l'entusiasmo con cui svolgono la delicata funzione giurisdizionale che gli è affidata.

Ringrazio i direttori amministrativi delle Commissioni Tributarie di I e II grado e il personale amministrativo tutto per l'attività quotidianamente svolta nei rispettivi ruoli e per il contributo essenziale ai fini dell'esercizio complessivo della giurisdizione.

Ringrazio la prof.ssa Alessandra Magliaro e, tramite essa, l'Università degli studi di Trento, per la preziosa ed insostituibile opera di massimazione delle sentenze delle Commissioni Tributarie di I e II grado di Trento.

....

Questa cerimonia di inaugurazione vuole continuare ad essere, oltre ogni ritualità, un momento di riflessione collettiva, uno spazio piccolo ma prezioso di apertura ad un pubblico confronto sui molteplici nodi della giustizia tributaria.

E dunque, nella consapevolezza che il tema della discussione è la qualità, l'efficacia e l'efficienza della risposta giurisdizionale all'azione intrapresa dal contribuente contro un provvedimento ritenuto lesivo, a vario titolo, del suo diritto alla corretta tassazione, l'oggetto di questa mia relazione sarà:

- dapprima, la *comunicazione* di quanto e di come abbiano operato nell'anno trascorso le Commissioni Tributarie di I e II grado di Trento;
- successivamente, l'*evidenziazione* di taluni aspetti problematici della normativa tributaria e della conseguente attività interpretativa;

Le opinioni, osservazioni, anche critiche, che invito quest'assemblea ad esprimere, saranno utilmente impiegate per una migliore progettazione e programmazione dei lavori per il nuovo anno giudiziario che si apre.

Andamento delle Commissioni Tributarie

Le Commissioni di primo e secondo grado di Trento hanno operato con risultati che si possono ritenere complessivamente buoni.

Essi risultano esaurientemente illustrati, sul piano dei numeri, dalle rilevazioni statistiche che, pedissequamente riprodotte in quadri sinottici, si vanno qui sinteticamente ad esaminare.

Le controversie pendenti davanti alla Commissione Tributaria di I grado al 31 dicembre 2014 erano **1025**.

I ricorsi pervenuti entro il 31.12.2015 sono stati **409**.

Ne sono stati definiti **447**, con una conseguente giacenza al 31.12.2015 di **987**. Come si può notare, sia pure in ragione di un numero (**409**) di

ricorsi pervenuti nel corso del 2015 inferiore al numero **(462)** di ricorsi pervenuti nel 2014 vi è stato un abbattimento dell'arretrato di **38** procedimenti **(1025-987)**.

Le richieste di sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato per il possibile pregiudizio di un danno grave ed irreparabile pervenute nell'anno 2015 sono state **176**.

Pur in presenza di un contenzioso che riguarda pressoché tutti i tipi di tributi, si segnalano per frequenza e contenuto economico i ricorsi dei professionisti volti ad ottenere il rimborso dell'IRAP, l'impugnazione delle rendite catastali e delle imposte comunali che da esse dipendono in relazioni a centrali idroelettriche nonché i ricorsi avverso gli accertamenti basati sulla c.d. "esterovestizione", vale a dire il presunto omesso pagamento in Italia delle imposte da parte di imprese che hanno sede legale all'estero ma che si assume abbiano sede effettiva nel nostro paese. I procedimenti pendenti al 31 dicembre 2014 presso la Commissione Tributaria di II grado erano **232**.

Nel corso del 2015 ne sono pervenuti **139** e ne sono stati definiti **128**, con una pendenza al 31 dicembre 2015 di **243**.

Nel caso della Commissione di II grado, dunque, i procedimenti definiti **(128)** sono stati (di poco) superiori a quelli definiti nel 2014 e leggermente inferiori a quelli sopravvenuti **(139)**.

Va detto che sia la Commissione di I che quella di II grado hanno scontato la scopertura dei loro organici di giudici (meno **uno** la Commissione Tributaria di I grado e meno **quattro** la Commissione Tributaria di II grado, che è priva di due vicepresidenti e due giudici, la cui presenza in organico, per contro, determinerebbe un aumento del numero di udienze e, quindi, delle cause trattate).

La Commissione di I grado opera con n. 11 giudici, distribuiti in tre sezioni, di cui una composta da un vicepresidente e da un giudice, con la necessità di applicazioni interne per consentire la formazione dei collegi.

La Commissione di II grado opera attualmente con due sezioni, ciascuna formata da quattro giudici, a fronte dei 12 previsti in organico (mancano due giudici e due vicepresidenti di sezione).

Un dato che può essere significativo è quello relativo al valore complessivo delle imposte oggetto delle controversie.

Nel 2015 i **409** ricorsi presentati presso la Commissione Tributaria di I grado hanno riguardato imposte, al netto delle sanzioni e degli interessi, del valore di € **41.310.984,66**.

I **447** ricorsi definiti hanno riguardato imposte del valore di € **32.937.003,72**.

Il valore delle sole imposte relative ai **139** appelli pervenuti davanti alla Commissione Tributaria di II grado è stato di € **25.944.646,82**.

Le controversie decise hanno riguardato imposte del valore di € **17.334.889,69**.

La consistenza del valore delle imposte evidenzia indirettamente, ma drasticamente, la sempre maggiore complessità delle cause, il cui aumentato singolo valore economico è anche conseguenza non secondaria della positiva applicazione (per le controversie inferiore al valore di € 20.000,00) dell'istituto del reclamo di cui all'art. 17/bis del D.Lgs. 546/1992 e del procedimento che ne segue.

Quanto all'esito dei gravami, sono di qualche utilità i seguenti numeri.

Le sentenze della Commissione Tributaria di I grado sono state **281**, di cui favorevoli all'Ufficio **73**, favorevoli al contribuente **63**, con esiti intermedi **38**, cessata materia del contendere **43**, estinzione **32**, conciliazione **9** e altro **23**.

Le sentenze della Commissione Tributaria di II grado sono state **110**, di cui **56** favorevoli all'Ufficio, **36** al contribuente, **10** con esito intermedio, **6** definite per cessazione della materia del contendere, **2** inammissibili o improcedibili.

Nell'anno 2013 sono state impugnate per cassazione il 23,72% delle sentenze della Commissione Tributaria di II grado, nel 2014 il 29,17% e fino al giugno 2015 il 34%.

Considerazioni generali

Alla giustizia tributaria è assegnato il compito di risolvere le controversie fiscali; quelle controversie, cioè, che vedono in conflitto il contribuente con l'autorità impositiva tributaria.

Questo scontro (per fortuna puramente processuale) è reso oggi ancor più acuto da una serie di ragioni, la più importante delle quali è la dirompente e drammatica crisi economico-sociale che stiamo vivendo oramai da anni (almeno dal 2008), che ha costretto ad imporre maggiori tasse ed imposte e ha ristretto, talvolta drammaticamente, le risorse necessarie per le politiche sociali di sostegno.

A ciò occorre aggiungere la globalizzazione dei mercati che ha dettato in senso letterale un governo mondiale transnazionale di tipo esclusivamente economico-finanziaria, con la conseguente scelta da parte dei governi nazionali di draconiane misure di austerità imposte, nel caso dell'Europa, da organismi tecnico-burocratici non elettivi e pilotate dagli esclusivi voleri dei creditori, di cui si fanno inflessibili interpreti le banche, le società di rating, i fondi sovrani ecc.

La macchina dell'economia (mossa da poteri privati), non controbilanciata da uno spazio politico all'altezza dei poteri del mercato, insomma, non ammette di essere ostacolata e, anzi, pretende sempre più leggi (anche di carattere costituzionale) che siano adeguate alla sua logica.

Questa pressione condiziona e riduce l'operatività della sfera pubblica, mettendo in forse quello che sin qui era l'autosufficienza del diritto.

Compito del giudice (di quello tributario, nel nostro caso) è, dapprima, governare con un *processo giusto* il ribollente conflitto tra l'amministrazione ed il contribuente, acuito anche da una sempre più

confusa ma non per questo meno radicale sentimento d'insofferenza nei confronti delle autorità terze di controllo.

Occorre poi risolverlo, tale processo, con una decisione che sia una scelta ragionata, ponderata e motivata delle ragioni che facciano ritenere fondata ed immune da censure la pretesa tributaria o che, per contro, ritenga accoglibili le obiezioni di fatto e di diritto opposte dal contribuente avverso detta richiesta.

Non si tratta, quindi, di un atto di Giustizia in sé, non di ripristinare un valore etico violato ma, più semplicemente, di decidere su una controversia insorta tra le parti sulla base del diritto vigente, non tanto con la logica implacabile del calcolo giuridico, quanto con la forza dell'argomentazione che, però – come è facile capire – è sempre assediata dalla possibilità di un errore.

Soluzione del conflitto sulla base del diritto, quindi, e non su quella delle compatibilità economiche.

Si sta facendo, infatti, strada il pensiero che il giudice debba, nella scelta di più soluzioni, tenere conto dei costi-benefici, assicurare cioè un equilibrio tra democrazia, mercato e diritti.

Ma è del tutto evidente che le scelte del giudice debbano esulare da tali equilibrismi econometrici, dovendo essere recintate nei limiti insuperabili del diritto.

Certamente non può tacersi che le sentenze che attualmente si pronunciano si collocano sul terreno minato di letture sempre più antagonistiche della realtà che, nella sua vertiginosa accelerazione, imponendo un sistema normativo sempre più complesso e farraginoso, determina inevitabilmente, in sede di applicazione, conflitti interpretativi non ovviabili.

Nel nostro paese mancano leggi tributarie generali, contenenti principi validi per tutti i tributi.

Ciò perché, tradizionalmente, la legislazione tributaria era affidata ai diversi rami dell'amministrazione finanziaria.

Ciò ha comportato che si siano rincorse discipline diverse difficilmente integrabili tra di loro.

Manca, cioè, nell'ordinamento tributario, quella che da uno storico del diritto romano, a proposito dell'elaborazione giuridica romana, viene definita la *"smagliante persuasività regolatrice di una tradizione giuridica prestigiosa"*.

Occorre essere consapevoli di questa difficoltà aggiuntiva.

E, tuttavia, il Giudice non può sottrarsi al compito di decifrare comunque, nella selva di orientamenti diversi a seconda del tributo di cui si tratta, la strada più corretta, sapendo che essa è ardua ed oggetto di critiche.

Potrà naturalmente sbagliare, ma ciò che deve distinguerlo è l'impegno, la dedizione, l'umiltà nella ricerca e quindi l'assenza di ogni arroganza cognitiva, la trasparenza nelle decisioni, l'indifferenza agli interessi in gioco, l'autorevolezza derivante dal suo essere ed apparire neutrale.

Si gioca molto il giudicante in tutto questo, ma è solamente tale investimento soggettivo, etico e professionale, ciò che lo potrà elevare all'altezza del compito terribile che la società gli affida, rendendolo immune anche dalle inevitabili critiche, spesso preconcepite e strumentali, talvolta fondate su un sovraccarico di aspettative ma, più spesso, derivanti da conoscenze approssimative e per di più inquinate da fini di parte.

Novità legislative

La Legge n.23 dell'11 marzo 2014 (rubricata "Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente ed orientato alla crescita") ebbe a delegare il Governo all'introduzione di norme per il rafforzamento della tutela giurisdizionale del contribuente e per l'incremento della funzionalità della giurisdizione tributaria.

Tra i principi e criteri direttivi vi erano:

- la revisione delle soglie in relazione alle quali il contribuente può stare in giudizio anche personalmente;

- l'uniformazione e generalizzazione degli strumenti di *tutela cautelare* nel processo tributario.

In attuazione della delega, il D.Lgs. 24 settembre 2015 n.156 ha apportato modifiche alle disposizioni contenute nel D.Lgs. 1992/546.

È rimasta la regola generale dell'obbligatorietà, per la parte privata, dell'assistenza tecnica nelle controversie tributarie, ad eccezione delle controversie di modico valore, in relazione alle quali la possibilità dell'assistenza non tecnica è stata estesa, a far data dal 1° gennaio 2016, alle cause di valore non superiore ad € 3.000,00.

Nel caso in cui la parte privata non abbia nominato un difensore, trova applicazione l'art.182 c.p.c. in base al quale, quando venga rilevato un difetto di rappresentanza, di assistenza o di autorizzazione, il giudice assegna alla parte un termine perentorio entro il quale sanare il vizio.

Più significative sono le novità in materia di tutela cautelare.

La tutela cautelare, nella forma della sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato, fino all'entrata in vigore del decreto legislativo, poteva dispiegarsi soltanto nel primo grado di giudizio.

Peraltro, l'art.49 del D.Lgs. 546/1992 stabiliva che alle impugnazioni delle sentenze delle Commissioni Tributarie non si applicava l'art.337 c.p.c. (che prevede che l'esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell'impugnazione, salve le disposizioni di cui agli artt.283 e 373 c.p.c.).

La Corte di Cassazione, a seguito di interventi della Corte Costituzionale, aveva sentenziato che, nel caso di ricorso per cassazione avverso sentenze delle Commissioni Tributarie di II grado, quest'ultime, su istanza di parte e qualora dall'esecuzione potesse derivare grave ed irreparabile danno, potevano disporre con ordinanza non impugnabile che l'esecuzione della sentenza fosse sospesa.

Rimaneva il problema della sospendibilità delle sentenze di primo grado e della sospensione dell'atto da parte della Commissioni Tributarie di II grado.

Si era osservato che le disposizioni non rispondevano ai requisiti richiesti dall'art.111 della Costituzione sul giusto processo e che sarebbe occorso prevedere in ogni stato e grado del giudizio la tutela cautelare per il danno grave (anche quando non irreparabile) derivante dalla messa in esecuzione del provvedimento ablatorio dell'Amministrazione.

Per effetto delle recenti modifiche normative, fatto salvo il potere del contribuente-ricorrente di chiedere alla Commissione Tributaria di I grado la sospensione dell'esecuzione dell'atto, se dallo stesso può derivargli grave ed irreparabile danno, lo stesso ricorrente, appellante avverso la sentenza della Commissione di I grado, può chiedere alla Commissione di II grado di sospendere in tutto od in parte l'esecutività della sentenza impugnata se sussistono *gravi e fondati motivi*.

Il contribuente può comunque chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto, se da questa può derivargli un *danno grave ed irreparabile*.

Le stesse regole valgono per le sentenze impugnate per cassazione.

I presupposti della sospensione sono: il *fumus boni iuris* e cioè la fondatezza, a prima vista, dei motivi di ricorso ed il *periculum in mora*, ossia il pericolo di danno grave ed irreparabile che dall'esecuzione dell'atto deriverebbe.

È del tutto evidente che, nel valutare se concedere o meno la sospensione dell'atto o della sentenza, il giudice dovrà considerare *anche* (non esclusivamente) l'interesse dell'ente impositore, che può essere tutelato, nel caso si ritenga che sussistano i presupposti per l'accoglimento, anche parziale, dell'apposita istanza del contribuente, mediante prestazione a suo carico di idonea garanzia in favore dell'ente.

In definitiva il decreto di riforma recepisce l'orientamento consolidatosi in capo alla giurisprudenza costituzionale e di legittimità.

La legge di riforma ha operato, poi, una riscrittura della conciliazione giudiziale.

La più importante novità è rappresentata dalla possibilità di conciliare anche le liti pendenti in grado di appello e non solamente quelle pendenti in primo grado.

Il legislatore, per contro, non ha esteso la conciliazione anche alle liti pendenti in Cassazione, in ragione della particolarità del giudizio che, come è noto, è di esclusiva legittimità.

E' stata introdotta, poi, la possibilità di conciliare anche le controversie che rientrano nell'ambito del c.d. reclamo/mediazione, le cause cioè di valore non superiore ad € 20.000,00, non essendo stata riproposta l'alternatività tra reclamo/mediazione e conciliazione.

La conciliazione può essere perfezionata in udienza oppure fuori udienza. L'accordo in caso di conciliazione fuori udienza ed il processo verbale in caso di conciliazione in udienza costituiscono titolo per la riscossione delle somme.

Per effetto dell' accordo conciliativo le sanzioni amministrative si applicano in misura ridotta.

Questioni di diritto

Come ho già accennato, il tema della residenza fiscale delle società ha assunto particolare rilevanza negli ultimi anni con l' introduzione di norme di contrasto del fenomeno della c.d. esterovestizione societaria.

In particolare, si ricorda l' introduzione nel 2006 del comma 5/bis all'art.73 del D.P.R. 917/1986 (TUIR), disposizione che ha – appunto - l'obiettivo di contrastare pratiche di esterovestizione societaria da parte di soggetti nazionali, al fine di sottrarre alla potestà impositiva dello Stato i redditi tassabili in Italia.

Al concetto di esterovestizione si riconducono due fattispecie.

La prima fattispecie (c.d. esterovestizione di fatto) si configura ogniqualvolta sia possibile ravvisare nel territorio italiano la sede legale, la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale della società.

Allorquando sia possibile rinvenire in Italia la sede effettiva di un soggetto formalmente residente all'estero, la residenza fiscale estera di quest'ultima viene considerata dall'Agenzia delle Entrate fittizia o, comunque, viene contestata, ritenendosi decisivo e prevalente il collegamento con la nostra giurisdizione.

La prova circa la sussistenza della residenza in Italia e non all'estero è, nell'estero vestizione di fatto, a carico dell'Amministrazione finanziaria.

Tale onere della prova deve necessariamente verte su fatti e circostanze concreti, atti a provare il difetto di autonomia giuridica, contrattuale, economica e finanziaria, ma soprattutto funzionale della sede estera rispetto alle attività esercitate in Italia.

La seconda fattispecie (esterovestizione di diritto), disciplinata dall'art.73, comma 5/bis del TUIR, dispone che si *presumono* residenti in Italia, salvo prova contraria, le società (ed Enti) che, pur avendo sede legale, sede dell'amministrazione, ovvero l'oggetto principale, al di fuori del territorio dello Stato, detengano partecipazioni di controllo in società (o enti commerciali) residenti soggetti all'Ires e, alternativamente:

- a) siano controllate da soggetti-persone fisiche, società o Enti residenti in Italia;
- b) siano amministrate da un Consiglio di amministrazione, o altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza da consiglieri residenti nel territorio dello Stato.

In questa seconda fattispecie, al fine di superare la presunzione di residenza in Italia, è necessario che il soggetto estero dia prova, con idonea documentazione, che la sua sede amministrativa è situata nel paese estero in cui ha sede legale e che, dunque, è di fatto amministrata all'estero.

Sinteticamente si può dire che, nel caso della esterovestizione di fatto, la prova è a carico dell'Amministrazione finanziaria, mentre nel caso della esterovestizione di diritto, la prova è a carico del soggetto estero.

Ciò posto, si deve rilevare che, nell'ambito di accertamenti volti a contestare fenomeni di estero vestizione societaria, che coinvolgono - in particolare - società residenti in altri Stato appartenenti all'Unione Europea, è rilevante considerare la questione della esterovestizione anche alla luce dei principi di diritto comunitario di mutuo riconoscimento e leale collaborazione tra i diversi membri.

A tal proposito va precisato che, a seguito di formale denuncia presentata dall'Associazione Italiana Dottori Commercialisti alla Commissione Europea per presunta violazione, tra gli altri, del principio di libero stabilimento da parte della normativa nazionale, la Commissione Europea ebbe ad avviare il procedimento EU Pilot/2010/777 TAXU, volto ad ottenere chiarimenti dall'Amministrazione Finanziaria italiana.

L'Agenzia delle Entrate ebbe a fornire chiarimenti su un punto, che è la ragione di questo mio intervento.

Il punto è il ricorso, da parte delle Autorità Italiana, agli strumenti dell'assistenza amministrativa al fine di accertare l'effettiva residenza di un soggetto ritenuto estero vestito, confrontandosi con l'Amministrazione estera.

In particolare, l'Agenzia sostenne che, laddove in sede di controllo del contribuente, si ravvisino elementi idonei a far operare la presunzione di cui all'art.73 comma 5/bis del TUIR, viene di prassi attivata l'assistenza amministrativa con gli Stati Membri dell'Unione Europea, ai sensi della Direttiva 77/799/CE e delle Convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni in vigore tra l'Italia e gli Stati Membri.

Le richieste di informazioni indirizzate alle autorità competenti saranno volte ad appurare se, nonostante i citati presupposti di applicabilità della norma, esistono elementi di fatto idonei a dimostrare un concreto radicamento della direzione effettiva nello Stato estero, vale a dire se la società non residente è di fatto amministrata al di fuori del territorio italiano.

Si tratta di un indirizzo operativo importante, che ove costantemente applicato, anche nell'ambito della c.d. esterovestizione di fatto, permette all'Agenzia delle Entrate di avere riscontri obiettivi ed affidabili per esaminare una questione che ha profili fattuali complessi da acquisire e valutare.

È vero che la certificazione di residenza fiscale non è riconosciuta dall'Agenzia delle Entrate di per sé stessa esaustiva per il superamento della presunzione di fittizia localizzazione della residenza in Stati diversi dall'Italia, e tuttavia, in tali casi (ma, come ho appena detto anche nell'ipotesi di esterovestizione di fatto) lo strumento della cooperazione fiscale tra le amministrazioni finanziarie deve assumere, a mio parere, sempre più una rilevanza centrale nel doveroso rispetto dei principi del diritto comunitario.

Un'istruttoria di questo tipo, peraltro, è utile anche per evitare/diminuire contenziosi tributari, giacché la controversia può essere talora risolta già in fase amministrativa, senza appesantimenti della fase giurisdizionale.

Un'altra questione che ha affaticato i giudici è stata quella del c.d. contraddittorio endoprocedimentale.

È stato così posto alle Sezioni Unite della Corte di Cassazione il quesito se le garanzie, di carattere procedimentale, predisposte dall'art.12 comma 7 L.212/2000 (Statuto del contribuente) e cioè, formazione di un verbale di chiusura delle operazioni; rilascio di copia del medesimo al contribuente; facoltà del contribuente di comunicare osservazioni e richieste e corrispondente dovere dell'Ufficio di valutarle; divieto per l'Ufficio di emettere avviso d'accertamento prima della scadenza del termine dilatorio di 60 giorni dal rilascio di copia del verbale, salva la ricorrenza di particolare e motivata urgenza, si applichino soltanto agli accertamenti emessi in esito ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali ove si esercita l'attività imprenditoriale o professionale del contribuente; ovvero se esse, in quanto espressione di un generalizzato obbligo di contraddittorio nell'ambito del procedimento amministrativo di formazione

dell'atto fiscale, eventualmente riferibile a dati normativi aliunde desumibili nell'ordinamento nazionale o in quello dell'Unione europea, operino pure in relazione agli accertamenti conseguenti ad ogni altro tipo di verifica fiscale e, in particolare, in relazione agli accertamenti derivanti da verifiche effettuate presso la sede dell'Ufficio, in base alle notizie acquisite da altre pubbliche amministrazioni, da terzi ovvero dallo stesso contribuente, in conseguenza della compilazione di questionari o in sede di colloquio (c.d. verifiche a tavolino).

Tutto ciò con la richiesta, ove si fosse acceduto alla soluzione della generalizzata applicazione della garanzia del contraddittorio procedimentale, della indicazione delle concrete modalità di sua attuazione in relazione alle verifiche non direttamente contemplate dalla disposizione sopra citata nonché delle conseguenze della sua inosservanza.

L'ordinanza di rimessione alle Sezioni Unite dava atto che, in presenza di una pressoché univoca giurisprudenza della sezione tributaria in senso contrario, contenuti della sentenza a S.U. n.19667/14 (e 19668/14) evocavano, sia pure decidendo in materia di iscrizione ipotecaria, l'esistenza di un principio generale, immanente all'ordinamento anche per derivazione comunitaria, che imponeva l'osservanza del contraddittorio endoprocedimentale in rapporto a qualsiasi atto dell'Amministrazione fiscale lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente, indipendentemente dal fatto che la necessità del contraddittorio sia specificamente sancita da una norma.

Orbene, con sentenza del 9.12.2015 la Corte di Cassazione a S.U. così si è espressa: *“Differentemente dal diritto dell'Unione Europea, il diritto nazionale, allo stato della legislazione, non pone in capo all'Amministrazione fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione l'invalidità dell'atto.*

Ne consegue che, in tema di tributi non armonizzati, l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito.

Per i tributi armonizzati i supremi giudici hanno sentenziato la nullità dell'atto in assenza di contraddittorio endoprocedimentale purchè *"in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbero potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di tali ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio) si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale per le quali è stato predisposto"*.

Si tratta di un principio di diritto convincente sotto vari profili, che fa anche giustizia di quello che era oramai divenuto ripetitivo e meccanico rincorrersi di motivi d'impugnazione dell'atto per la sola pretesa violazione formale dello Statuto del contribuente, indipendentemente dalla contestazione dello stesso per motivi sostanziali e dall'apporto di elementi probatori utili per vulnerarlo in tutto od in parte.

....

La Suprema Corte ha anche vanificato le censure oramai pedissequamente mosse agli avvisi d'accertamento perché firmati da dirigenti per così dire illegittimi perché privi di qualifica dirigenziale.

La Corte ha infatti sentenziato che, essendo la materia tributaria governata dal principio di tassatività delle cause di nullità degli atti e non occorrendo, ai fini della validità degli atti, che i funzionari (delegati o deleganti) possiedano qualifiche dirigenziali, ne consegue che la sorte degli atti impositivi formati anteriormente alla sentenza n.37 della Corte Costituzionale, sottoscritti da soggetti al momento rivestenti funzioni di capo ufficio, ovvero da funzionari della carriera direttiva, appositamente

delegati e, dunque, da soggetti idonei ai sensi dell'art.42 del D.P.R. 600/1973, non è condizionata dalla validità o meno della qualifica dirigenziale attribuita per effetto della censurata disposizione di cui all'art.8, comma 24 del D.L. 16/2012.

::

Un'altra questione di grande interesse è quella relativa al contributo unificato.

La Legge di stabilità per il 2013 (Legge 228/2012) ha introdotto nel D.P.R. 115/2002 (Testo Unico sulle spese di giudizio) il comma 1/quarter all'art.13, stabilendo che "quando l'impugnazione, anche incidentale, è respinta integralmente od è dichiarata inammissibile od improcedibile, la parte che l'ha proposta è tenuta a versare un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per la stessa impugnazione principale od incidentale".

In tali casi, il giudice dà atto nel provvedimento della sussistenza dei presupposti per il versamento di un ulteriore importo a titolo di contributo unificato e l'obbligo del pagamento sorge al momento del deposito dello stesso.

Va preliminarmente precisato che l' art.13 del D.P.R. 115/2002 fa parte del titolo I della norma che reca l'indicazione "Contributo unificato nel processo civile, amministrativo e tributario".

Tale dichiarazione dell'esistenza dei presupposti per il raddoppio del contributo unificato in caso di soccombenza totale (integrale) o di dichiarazione di improcedibilità od inammissibilità del gravame è stata operata da varie Commissioni Tributarie, tra cui quella di secondo grado di Trento.

Di recente la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, con sentenza n.3740/2015 ha deciso che il contributo unificato previsto dal comma 1/quarter dell'art. 13 del D.P.R. 115/2002 si applica solo al giudizio ordinario civile ed a quello tributario davanti alla Corte di Cassazione.

E ciò sulla base della lettura dell' art.261 del citato D.P.R. 115/2002 che reca l'intitolazione "Spese processuali nel processo tributario davanti alla Corte di Cassazione" e che si esprime nel senso che, al ricorso per Cassazione e al relativo giudizio, si applica la disciplina prevista dal presente testo unico per il processo civile.

Va aggiunto che, in un articolo apparso sul quotidiano "Il Sole 24 Ore" l'1 febbraio 2016, si legge che in occasione del c.d. Telefisco, si sarebbe chiarito da parte del MEF che il raddoppio del contributo unificato in caso di soccombenza integrale od inammissibilità od improcedibilità dell'impugnazione è applicabile esclusivamente ai giudizi resi nell'ambito del processo civile e non anche a quelli resi nell'ambito del processo tributario.

La questione è assai delicata: da una parte c'è il diritto del contribuente soccombente in un grado di giudizio di percorrere gli altri gradi dello stesso senza la minaccia di un ulteriore aggravio in caso di soccombenza; dall'altro il tentativo di evitare, anche nel giudizio tributario, analogamente a quello civile ordinario, impugnazioni solamente dilatorie: ma appare quanto meno eccentrico che a dettare la linea interpretativa sia stata una delle parti del processo.

Occorrerà, pertanto che sia la Cassazione a proporre la linea di lettura corretta della norma.

Considerazioni conclusive

Il bilancio complessivo dell'anno di attività appena trascorso deve ritenersi, senza compiacenze di sorta e pur tenendo presenti le criticità sopra esposte, nel complesso positivo, spero confortato in tale diagnosi da coloro che professionalmente frequentano le aule della giustizia tributaria come, naturalmente, dai cittadini che abbiano avuto la ventura di doverla attivare.

Sono estranee, infatti, in questo territorio le inefficienze, anche non volute, che invece affliggono gli altri uffici del territorio italiano.

Vi sono in definitiva i presupposti per guardare l'anno tributario che stiamo andando a celebrare con l'ottimismo della volontà, non privo però del necessario realismo critico.

Trento, 27 febbraio 2016

Il Presidente
Dott. Corrado Pascucci