

Commissione Tributaria
Regionale di Venezia

INAUGURAZIONE
ANNO GIUDIZIARIO
TRIBUTARIO
2016

Sala Congressi Intesa Sanpaolo
(ex Cassa di Risparmio di Venezia)

Mestre-Venezia, 26 febbraio 2016

Finito di stampare nel mese di febbraio 2016
presso Xxxxx xxxxxxxxx

RELAZIONE DEL PRESIDENTE DELLA COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DEL VENETO

Autorità, gentili Signore e Signori

In apertura di questa cerimonia mi sia consentito porgere un sentito saluto ed un ringraziamento agli intervenuti anche da parte dei Presidenti delle Commissioni Tributarie Provinciali, dei Giudici di primo e secondo grado, nonché quello della Direzione amministrativa e del Personale che vedono in questa presenza un segno di particolare attenzione ed apprezzamento verso coloro che approfondono il proprio quotidiano impegno nella giustizia tributaria.

Un particolare ringraziamento al sig. Prefetto di Venezia Domenico Cuttaia che ci onora della sua presenza e conferisce particolare importanza alla cerimonia odierna.

Devo ringraziare la Cassa di Risparmio di Venezia e la Camere di Commercio di Venezia per il fattivo contributo che ha consentito la realizzazione di questa cerimonia.

Non posso esimermi dal rivolgere un sentito apprezzamento nei confronti del personale amministrativo delle Commissioni Tributarie del Veneto e ringraziare tutti per il lavoro che viene svolto con professionalità e dedizione in un difficile contesto organizzativo, peculiare della Pubblica Amministrazione, nel quale le condotte personali sono determinanti al fine di evitare disagi ai contribuenti e conferire efficienza al sistema.

La situazione delle CT nel Veneto

In occasione dell'inaugurazione del 2015 è stata sottolineata la situazione particolarmente difficile della Commissione Tributaria Regionale che ha visto ridursi in modo considerevole il numero delle Sezioni operanti a seguito del naturale esodo dovuto a trasferimenti, promozioni e pensionamenti senza il verificarsi di un auspicabile e naturale ricambio.

Particolarmente avvertita è la mancanza di giudici tributari che rende estremamente difficile formare i collegi giudicanti.

A questo si aggiunga la necessità di mantenere in vita la Sezione Staccata di Verona, come recentemente ribadito dal Consiglio di presidenza della Giustizia Tributaria, cosa che dovrà essere risolta a breve ma che non potrà non comportare ulteriori difficoltà per il funzionamento della Commissione Tributaria Regionale.

Altra questione riguarda la mancanza del Presidente della CTR il cui ultimo titolare è andato in pensione alla fine del 2011 e per la cui effettiva sostituzione si dovrà aspettare ancora a lungo e la stessa situazione vale anche per la Commissione Tributaria Provinciale di Venezia.

Di qui è agevole una banale considerazione: uffici così importanti non possono essere retti per tanti anni da Presidenti f.f., per motivi a tutti evidenti, se si ritiene di dover risolvere in modo adeguato i problemi che pongono le specifiche realtà territoriali.

Sotto il profilo statistico l'inaugurazione dell'anno giudiziario costituisce l'occasione per un bilancio dell'attività svolta nel decorso anno e fissare gli obiettivi per un possibile miglioramento di quella futura.

Risulta diminuito il numero dei ricorsi depositati in primo grado al 30 giugno 2015, mentre il numero degli appelli alla CTR, pur diminuito di 200 fascicoli, è rimasto pressoché invariato.

Sono stati definiti con sentenza n. 7.890 ricorsi in primo grado e n. 2.422 in appello, con una media di sentenze riformate pari al 37%.

Appare in aumento la tendenza alla presentazione di istanze di sospensione dell'esecutività delle sentenze, motivate prevalentemente dalle difficoltà economiche derivanti dalla situazione finanziaria delle imprese caratterizzata, tra l'altro, da scarsa liquidità.

Troppo spesso i ricorsi in appello tendono a riproporre pedissequamente le motivazioni svolte in primo grado, incorrendo nell'inevitabile inammissibilità del gravame, per pura trascuratezza dei motivi di censura che devono essere posti a base dell'impugnativa.

Del pari va contenuta l'eccessiva prolissità degli atti.

La palese violazione del dovere di chiarezza e sinteticità espositiva è stata stigmatizzata dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione (Cass. Civ. n. 18137/2012, n. 2058930 settembre 2014) con pronuncia di inammissibilità.

Anche la più recente codificazione processuale italiana, il codice del processo amministrativo (v. decreto legislativo 2 luglio 2010, n. 104, di attuazione dell'articolo 44 della legge 18 giugno 2009, n. 69, recante delega al governo per il riordino del processo amministrativo) abbia introdot-

to nel “processo” (art. 3) un Principio comune ad altre Codificazioni Europee: il “dovere di motivazione e sinteticità degli atti”, sia del giudice che delle parti.¹

E', infatti, opinione diffusa, anche in dottrina, che un'esposizione eccessivamente prolissa costringe il Collegio a leggere l'intero atto, comprese le argomentazioni già ampiamente esposte negli atti del precedente grado di giudizio e nei documenti allegati, andando così a gravare inutilmente sia l'organo giudicante, sia la controparte, di un impegno eccessivo e palesemente superfluo.

Tuttavia il sistema funziona nella misura in cui esso preveda adeguati e specifici rimedi - come previsto per gli atti di parte - anche nel caso in cui sia il giudicato a violare il principio di sinteticità e chiarezza di cui all'art. 132, 2° co., n. 4 c.p.c., problema la cui soluzione è, come facile immaginare, alquanto complicata.

Si rileva la difficoltà a stare in giudizio da parte dell'Amministrazione Finanziaria che, pur avvalendosi di funzionari molto preparati, per difetti organizzativi e di coordinamento con gli uffici territoriali, non mette i propri funzionari in condizione di svolgere una adeguata difesa delle ragioni del Pubblico Erario, a fronte di una assistenza tecnica molto agguerrita da parte dei contribuenti specialmente nelle cause di elevato valore economico.

Per contro, in alcuni casi è dato rilevare una persistenza nel contenzioso da parte dall'Amministrazione Finanziaria dovuta a pura inerzia burocratica, che finisce per riversare sul contribuente un onere aggiuntivo, oltre a quello di un accertamento rivelatosi ingiusto, ed aggravare le Commissioni di un lavoro inutile che potrebbe essere evitato.

Le novità del processo tributario

L'articolo 10 della legge 11 marzo 2014, n. 23, al comma 1 lettere a) e b), ha delegato Governo all'introduzione di *“norme per il rafforzamento della tutela giurisdizionale del contribuente, assicurando la terzietà dell'organo giudicante”*.

¹ Codice del processo amministrativo

Art. 3 **Dovere di motivazione e sinteticità degli atti**
In vigore dal 16 settembre 2010

1. Ogni provvedimento decisorio del giudice è motivato.

2. Il giudice e le parti redigono gli atti in maniera chiara e sintetica.

In attuazione della suddetta delega il Titolo II del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 1562 (di seguito: decreto di riforma), pubblicato sul supplemento ordinario n. 55/L alla Gazzetta Ufficiale del 7 ottobre 2015, ha apportato rilevanti modifiche ad alcune disposizioni contenute nel decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.²

Tra le novità di maggior rilievo si segnalano:

Reclamo e mediazione

Nell'ottica di adottare nuovi strumenti deflattivi del contenzioso, dal 1° gennaio 2016 per tutte le controversie di valore inferiore ai 20.000 euro è stato introdotto l'istituto del reclamo finalizzato alla mediazione, con estensione anche alle controversie di natura catastale, così modificando l'art. 17-bis del Dlgs 546/1992.

Altra novità riguarda l'estensione della platea di soggetti contro i quali vanno esercitati il reclamo e la mediazione che ora prevede anche gli agenti della riscossione.

Conciliazione giudiziale

Un ulteriore strumento deflattivo del contenzioso è previsto dalla conciliazione giudiziale che potrà essere realizzata da un accordo tra le parti

¹ Circolare N. 38/E Agenzia Entrate. In sintesi, le più importanti modifiche relative al decreto n. 546 riguardano:

- l'estensione dell'ambito di applicazione della conciliazione al giudizio di appello e alle controversie soggette a reclamo/mediazione;
- l'estensione dell'ambito di operatività del reclamo/mediazione alle controversie dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, a quelle degli enti locali, degli agenti della riscossione e dei soggetti iscritti all'albo di cui all'articolo 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, nonché alle controversie catastali;
- la rivisitazione della disciplina della tutela cautelare, che è stata estesa a tutte le fasi del processo, codificando in tal modo i principi stabiliti in materia dalla giurisprudenza costituzionale e di legittimità;
- l'esecutività immediata delle sentenze non definitive concernenti i giudizi promossi avverso gli atti relativi alle operazioni catastali e di quelle, sempre non definitive, recanti condanna al pagamento di somme a favore dei contribuenti, eventualmente subordinato alla prestazione di idonea garanzia in caso di somme di importo superiore a 10.000 euro;
- il mantenimento del criterio della riscossione frazionata del tributo in pendenza di giudizio;
- la previsione del giudizio di ottemperanza come unico meccanismo processuale di esecuzione delle sentenze, siano esse definitive o meno, escludendo la possibilità di ricorso all'ordinaria procedura esecutiva, contemplata dal vigente testo del decreto n. 546;
- l'affidamento alla commissione tributaria, in composizione monocratica, della cognizione dei giudizi di ottemperanza instaurati per il pagamento di somme di importo non superiore a 20.000 euro e, in ogni caso, per il pagamento delle spese di giudizio;
- l'innalzamento del valore dei giudizi in cui i contribuenti possono stare personalmente, senza l'assistenza di un difensore abilitato, che viene portato dagli attuali 2.582,28 euro, a 3.000,00 euro;
- l'ampliamento della categoria dei soggetti abilitati all'assistenza tecnica, nella quale sono stati inseriti i dipendenti dei CAF, in relazione alle controversie che derivano da adempimenti posti in essere dagli stessi CAF nei confronti dei propri assistiti.

“fuori udienza” che , previa verifica dell’ammissibilità da parte della Commissione Tributaria, darà luogo ad una pronuncia di cessazione della materia del contendere ovvero, in caso di parziale conciliazione, il collegio stabilirà con ordinanza la continuazione del giudizio per la parte non conciliata e la cessazione parziale per il rimanente.

Altra importante novità è prevista dalla **“conciliazione in udienza”** ora esperibile anche dinanzi alla Commissione Tributaria Regionale ai sensi degli artt. 48 e 48-bis per cui non sussiste più il limite previgente del comma 2 dell’art. 48.

Inoltre la conciliazione giudiziale potrà essere proposta anche in sede di reclamo/mediazione per le controversie non superiori a 20.000 euro.

Immediata esecutività delle sentenze

Con l’art. 67-bis, modificativo del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 è stato introdotto il principio della immediata esecutività delle sentenze delle Commissioni Tributarie con indubbi vantaggi per il contribuente in caso di sentenza favorevole anche se non definitiva.

Lo stesso contribuente, anche in ipotesi di assenza di passato in giudicato della sentenza, potrà ricorrere al giudizio di ottemperanza nell’ipotesi in cui l’Amministrazione finanziaria venga meno all’obbligo di adempimento.

Regolazione delle spese di lite

La modifica dell’art. 15 del D.lgs. 546/92, introdotta dalla riforma, restringe l’ipotesi di compensazione delle spese di giudizio solo ai casi di *soccombenza reciproca o qualora sussistano gravi ed eccezionali ragioni che devono essere espressamente motivate*, rinviando al giudice di legittimità l’esame delle motivazioni adottate in merito dai giudici di merito il cui margine di discrezionalità risulta fortemente limitato.

Parimenti l’applicabilità della responsabilità aggravata nel giudizio tributario, ai sensi dei commi primo e terzo c.p.c., introduce una clausola di tutela volta a scongiurare comportamenti scorretti nel processo.

Comparsa in giudizio senza assistenza tecnica

E’ stato elevato a € 3000, dall’art. 12 secondo comma, il limite del valore delle controversie per le quali le parti possono stare in giudizio senza assistenza tecnica.

Non appare una grande innovazione ma tiene conto probabilmente dell’esigenza di una maggiore economicità e accessibilità della difesa in giudizio a favore del contribuente.

La questione morale

Le novità introdotte nel giudizio tributario sono la dimostrazione evidente dell'importanza che questa giurisdizione ha assunto in un generale contesto di difficoltà economiche e finanziarie che il paese sta attraversando.

L'impegno della collettività e delle sue istituzioni per uscire dalla crisi degli ultimi anni non può prescindere da un sistema tributario efficiente, che assicuri le necessarie entrate evitando insopportabili pressioni nei confronti dei contribuenti onesti ed ingiustificate scappatoie per i più agguerriti evasori.

La giustizia tributaria svolge un ruolo chiave in questo quadro complesso che fatica a trovare il giusto equilibrio per storiche arretratezze e radicate diffidenze difficili da eliminare.

E' avvertita l'esigenza di fornire una precisa identità ai giudici tributari, che garantisca una effettiva indipendenza sottraendo al MEF il controllo della giustizia tributaria nel suo insieme.

E' necessario uscire dall'ambiguità di fondo di una magistratura onoraria costituita da soggetti già impegnati in una diversa attività professionale.

I recenti scandali verificatisi a Catania, Milano e Napoli, con gli arresti di alcuni giudici tributari, sono la spia di un malessere diffuso che non giustifica le condotte illecite ma pone il problema di una riforma strutturale seria, meditata e rispondente alle esigenze dei contribuenti e dei giudici stessi.

Oggi le Commissioni Tributarie decidono su questioni di grande rilevanza economica e di assoluta complessità sotto il profilo tecnico giuridico, che richiedono elevata professionalità e specializzazione nella materia tributaria, oggetto di interventi del legislatore spesso originati da impellenti esigenze di cassa e quindi caratterizzati da scarsa chiarezza e notevoli difficoltà interpretative.

Un cattivo legislatore è fonte di contenzioso e causa di ingiustizia sociale.

Un giudice inadeguato danneggia l'intera collettività.

Viene addossata al giudice tributario una responsabilità di non poco momento, che richiede una necessaria riflessione ed un preciso impegno politico sulla assoluta esigenza di una riforma non più rinviabile di questa giurisdizione.

Purtroppo una simile prospettiva, per quanto auspicabile, non appare realistica, per cui è facile prevedere che il sistema continuerà a poggiare sull'impegno e sul senso morale dei singoli giudici senza fornire loro strumenti adeguati, compensi dignitosi e status corrispondente alle funzioni svolte.

Giunto al termine della mia breve relazione

DICHIARO

aperto l'anno giudiziario 2016.

Dott. Carmine Scarano

DATI RELATIVI COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE

TEMPISTICA DI DEPOSITO			TEMPISTICA DI DISCUSSIONE		
SEZIONE	N° FASCICOLI	GIORNI / MEDI	SEZIONE	N° SENTENZE	GIORNI / MEDI
1	208	36	1	197	329
4	0	-	4	0	-
5	126	55	5	117	361
6	154	54	6	149	273
7	161	41	7	173	405
8	145	43	8	159	351
15	192	42	15	178	306
16	1	314	16	0	-
18	97	42	18	124	543
19	157	32	19	146	420
21	26	27	21	35	402
22	129	34	22	127	353
24	169	22	24	173	279
25	129	35	25	115	457
26	219	47	26	206	298
29	107	64	29	101	312
30	197	28	30	194	167
31	133	32	31	135	245
TOTALI	2350	40	TOTALI	2329	333

Tipologia	PARTICOLARITA'								
	BELLUNO	PADOVA	ROVIGO	TREVISO	VENEZIA	VERONA	VICENZA	C.T.R. VE	
REVOCAZIONI								18	
OTTEMPERANZA		1						3	
NOMINE CTU		3	0	1		4		6	
SOSPENSIVE	totali	80	460	127	710	651	483	727	CASS.
	decise	67	442	127	634	402	385	652	70
	accolte	34	242	41	436	246	203	351	ALTRE
	respinte	33	200	86	198	156	182	301	
questione di legittimità costituzionale									
C.T.R.	SENTENZE APPELLATE RIFORMATE								37%
	SENTENZE APPELLATE CONFERMATE								63%
RINUNCE AUTOTUTELA									16
periodo di riferimento: 01/07/2014- 30/06/2015									

Attività delle Commissioni Tributarie del Veneto												
Commissione Tributaria	ricorsi pendenti al 30/6/14 (A)	ricorsi pervenuti 01/07/14-30/06/15 (B)	ricorsi definiti con provvedimento (C)						Ricorsi definiti con Ordinanza o Decreto	totale ricorsi definiti (D)	totale ricorsi pendenti 01/07/15 (E)	udienze tenute (F)
			ricorsi definiti con sentenza									
			totale	Pubblica Udienza	%	Camera di Consiglio	%					
BELLUNO	114	163	154	143	92,86%	11	7,14%	10	164	113	34	
PADOVA	2.811	1.329	1521	1303	85,67%	218	14,33%	91	1612	2528	139	
ROVIGO	693	264	238	226	94,96%	12	5,04%	9	247	710	72	
TREVISO	1.298	1.198	1363	1257	92,22%	106	7,78%	32	1395	1101	194	
VENEZIA	3.531	1.350	1257	1175	93,48%	82	6,52%	76	1333	3548	91	
VERONA	1114	938	1009	902	89,40%	107	10,60%	141	1150	902	131	
VICENZA	1.979	1.581	1116	1.035	92,74%	81	7,26%	16	1132	2428	158	
CTR	2532	2237	2383	2230	93,58%	153	6,42%	39	2422	2347	401	
C.T.C.		definiti	decisione	ordinanza	decreti							

Legenda

- A) Colonna comprensiva dei ricorsi già posti in udienza per i quali la sentenza non è stata ancora depositata;
- B) Ricorsi depositati nel periodo considerato;
- C) Ricorsi con provvedimento depositato; le sentenze depositate vengono distinte a seconda della trattazione del ricorso in udienza;
- D) Sommatoria colonna “totale” e colonna ricorsi esauriti con “Ordinanza o Decreto” del punto C);
- E) A + B – D;
- F) Totale udienze svoltesi nel periodo 01/07/2014– 30/06/2015.

Suddivisione dei ricorsi definiti con sentenza depositata nel periodo 01/07/2014 - 30/06/2015 in relazione all'**esito del giudizio**

ricorsi DEFINITI con sentenza											
Commissione Tributaria	Favorevole Contribuente	Favorevole Ufficio	Giudizio Intermedio	Cessata Materia	Rinuncia Ufficio	Rinuncia Contribuente	Inammissibile	altro esito	Rinvio provinciale	Difetto giurisdizione	Totale
BELLUNO	56	61	10	25			2				154
PADOVA	428	492	331	206	0	3	61				1521
ROVIGO	75	102	27	25	0	1	8	0			238
TREVISO	472	349	271	207	0	3	93	0			1395
VENEZIA	292	368	266	330		20	57				1333
VERONA	269	487	142	59		1	51	0			1009
VICENZA	750	840	475	85	0	0	90				2240
REGIONALE	968	947	289	90	13	3	81	16	12	3	2422

Suddivisione dei ricorsi esauriti con sentenza depositata sotto il profilo della
materia del contendere 2014-2015

Tipologia	Ricorsi definiti con sentenza depositata								
	BELLUNO	PADOVA	ROVIGO	TREVISO	VENEZIA	VERONA	VICENZA	C.T.R. VE	TOTALE
CLASSAMENTO	6	46	4	51	22	16	81	32	258
ICI	10	90	3	103	77	96	90	115	584
PUBBLICITA'	5	20		21	1	20	10	11	88
RIFIUTI-TIA	8	14	43	20	8	20	1	8	122
ACQUE	0	1		1	0		0		2
DOGANE	0	23		9	80	16	6	56	190
IRAP	15	186	21	171	148	209	120	477	1347
SANZIONI	2	11	2	0	1		15		31
REGISTRO	4	120	10	56	45	90	101	183	609
IVA	28	251	39	227	193	93	225	318	1374
IMPOSTE DIRETTE	61	688	99	619	472	415	340	1034	3728
IMPOSTE DIRETTE + I.V.A.								6	6
VARIE	15	70	17	117	286	34	91	182	812
totale	154	1.520	238	1.395	1.333	1.009	1.080	2.422	

RELAZIONE DEL CONSIGLIERE DELEGATO DAL CONSIGLIO DI PRESIDENZA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

Saluto le Autorità Istituzionali presenti, i magistrati tributari e quelli degli altri ordini giudiziari, le autorità politiche, gli esponenti del mondo accademico, i rappresentanti del libero Foro, dell'Ordine dei Commercialisti e dell'Avvocatura dello Stato, i rappresentanti delle Associazioni dei magistrati con particolare attenzione a quelle che operano nella magistratura tributaria, il personale delle segreterie e degli uffici delle Commissioni tributarie.

Non è possibile tracciare un bilancio delle attività consiliari di questo secondo anno di insediamento senza preliminarmente ricordare l'intervento del Consiglio nell'ambito dei lavori di attuazione della delega fiscale approvata con L.11.3.2014 n.23 cui ha fatto seguito il D.lgs. 24.9.2015 n.156 sulla revisione del contenzioso tributario che ha rafforzato la tutela del contribuente su almeno tre fonti:

-l'ampliamento degli istituti deflattivi del contenzioso (conciliazione giudiziale anche in appello, mediazione/reclamo estesi-pur nei conservati limiti di valore- ad ogni genere di tributo ,rigorosa regolamentazione delle spese processuali fondata sul principio di soccombenza derogabile solo in casi eccezionali);

-la generalizzazione dello strumento cautelare(utilizzabile anche in appello contro l'atto fiscale e altresì-nel doppio grado -contro gli effetti esecutivi della sentenza impugnata);

-l'equo bilanciamento degli interessi delle parti (immediata esecutività della sentenza a favore del contribuente al pari di quella a favore dell'ente impositore ed assogettabilità a ottemperanza senza attenderne il passaggio in giudicato) .

Hanno invece incontrato una fase di stallo i lavori paralleli per l'approvazione del nuovo codice del processo tributario(progetto Glendi-

Pagliari)che voleva ridisegnare , semplificare ,omogeneizzare molti istituti processuali con valorizzazione -al vertice -della giurisdizione tramite l'istituzione di nuova Corte di Cassazione tributaria(vero collo di bottiglia nell'esaurimento della litigiosità e non sempre punto di riferimento nomofilatico).

Invero una riforma radicale del sistema processuale richiede una rivisitazione globale che il Dlgs 156/2015 non ha affrontato al di là dei ricordati interventi di "manutenzione straordinaria" .

Comunque l'accoglimento di queste misure tecnico procedurali -al quale il Consiglio ha contribuito con proposte adesive (pur rappresentando talune criticità come- ad esempio -sul ventilato regime di monocraticità per il contenzioso minore di fatti poi riservato solo al giudizio di ottemperanza)segna un passaggio significativo nell'evoluzione della giustizia tributaria soprattutto sul piano delle garanzie difensive e della parità delle armi.

In questo scenario di riforme ,purtroppo non hanno avuto successo i reiterati tentativi di modificare l'attuale quadro ordinamentale che vede la giustizia tributaria ancora ancillare –almeno nell'assetto organizzativo del funzionamento dei servizi (oltre che nella gestione contabile/finanziaria) -al dicastero titolare degli interessi oggetto delle controversie fiscali: assetto non certo superato nei compiti di vigilanza dall'attribuzione al Presidente della Commissione di un mero potere segnalatorio .

Il sistema resta dunque imperfetto se l'indipendenza del giudice è fatta transitare solo dal momento decisionale e non anche dalla organizzazione dei servizi che debbono essere di supporto all'esercizio di una giurisdizione "piena" sotto ogni profilo.

Proprio questi aspetti che mettono in gioco i principi del giusto processo ed il rispetto dell'art.6 della Convenzione dei diritti dell'Uomo hanno costituito oggetto dell'ordinanza di rimessione alla Corte Costituzionale della Commissione provinciale di Reggio Emilia sin dal Settembre 2014 e si attende a breve la calendarizzazione della questione.

La madre di tutte le riforme di cui ha bisogno oggi la giustizia tributaria e' il suo inquadramento autonomo , sullo stesso piano di quanto avviene per la giustizia amministrativa e quella contabile che possono esserle assimilate.

Come dicevo, i tentativi svolti in questa direzione dal Consiglio non sono andati a buon fine non essendosi riusciti neppure a far mutare la denomina-

zione delle Commissioni tributarie in Tribunali e Corti di appello tributarie (indicazione che si rinviene da tempo in tutti i progetti di riforma del contenzioso e che non comporterebbe -tra l'altro- impegni di spesa a carico del bilancio dello Stato) :tanto al fine di eliminare definitivamente ogni implicito riferimento alle passate funzioni giustiziali/amministrative assicurando la "terzieta" dell'organo giudicante e ristabilendo, sia pur nominalmente, la dignità della funzione.

Dignità della funzione che transita – e questo è un secondo punto da mettere a fuoco - dal riconoscimento di un giusto trattamento economico.

Il Consiglio , in occasione della delega fiscale, aveva prospettato una rimodulazione della remunerazione(fissa e variabile) in misura più equa e razionale.

Un giusto compenso svolge infatti un ruolo decisivo per la indipendenza ed autonomia del giudice come affermato dalla Risoluzione della Commissione europea del Comitato dei ministri il 17 .11.2010 che, senza fare distinzione tra giudici togati o laici , ha stabilito che “ la retribuzione deve essere commisurata al loro ruolo professionale, alle loro responsabilità ed essere di livello sufficiente per renderli immuni da qualsiasi pressione volta ad influenzarne la decisione”

Come e' noto gli aumenti retributivi transitano oggi solo dal gettito derivante dal contributo unificato ma i meccanismi di calcolo e le variabili che sottendono le procedure di assegnazione con complicate ed immancabili ritardi nell'erogazione (è stato per il momento distribuito solo il premio c.d. "a pioggia" per le annualità 2011 e 2012 ed a breve verrà distribuito il compenso destinato alle c.d. Commissioni "virtuose" ,che comunque il Consiglio ha già individuato anche per il 2013) hanno suggerito di proporre un utilizzo globale di tali somme per incrementare indistintamente la retribuzione dei giudici tributari.

Il tema dell'adeguatezza del *quantum* coinvolge necessariamente la problematica sullo *status* del giudice tributario che taluni vorrebbero tecnico/specialistico esclusivamente in prime cure riservando alle Corti ordinarie l'ulteriore corso della giurisdizione ed altri invece - previa abolizione dell'attuale sistema - inquadrato in sezioni specializzate dell'AGO; senza peraltro considerare che la prima ipotesi già trova aggancio nella prevista presenza di 2/3 della magistratura togata nelle Commissioni regionali (e di con-

seguenza nella composizione dei collegi giudicanti) mentre la seconda appare del tutto irrealizzabile stante il carico di pendenze del giudice ordinario.

Certo è che i progetti futuri rimandano ormai alla figura di un giudice professionale che garantisca stabilità al servizio ed alla funzione con affrancamento dalla attuale onorarietà anche se il Consiglio è dell'opinione che vada comunque preservata nel corpo giudicante la "multidisciplinarietà" in considerazione dei multiformi profili tecnici da valutare nelle controversie fiscali.

Proprio in vista di queste aspettative, assume particolare rilievo la qualificazione professionale dei giudici tributari ed il potenziamento dell'attività formativa loro dedicata.

L'aggiornamento professionale dei giudici per dotarli di un corredo tecnico giuridico di alto profilo idoneo ad affrontare con la dovuta preparazione la controversia fiscale e' da sempre obbiettivo primario per il Consiglio oggi vieppiù sentito alla luce della disciplina sulla responsabilità civile dei magistrati (L. 117/88 come modificata dalla L.18/2015) applicabile ai componenti delle Commissioni tributarie ,la quale nel concetto di "colpa grave" annovera tra l'altro –con riferimento ai giudici togati-la violazione manifesta della legge nazionale e del diritto europeo con obbligo di rivalsa dello Stato in caso di "negligenza inescusabile" .

La attività formativa direttamente organizzata e dispensata dal Consiglio ha privilegiato la c.d. "formazione decentrata" con articolazione su sedi regionali accompagnata dalla pubblicazione preventiva sul sito di tutti gli interventi dei relatori.

Sono state promosse collaborazioni permanenti con Atenei (tra cui la Luiss di Roma e l'Università degli studi di Milano), firmati protocolli di intesa con gli ordini professionali(UNCAT e CNDCEC)per attuare una formazione congiunta su comuni tematiche e con il MIUR per promuovere nelle scuole il tema della legalità fiscale, sono state allacciate relazioni dirette con la Corte costituzionale e la Scuola superiore della magistratura per far crescere qualità e rigore scientifico della magistratura tributaria , è stato creato un portale giuridico specializzato, *Il Tributario.it* a cui la magistratura può per quest'anno accedere gratuitamente, sono state stati elaborati programmi di formazione congiunta con la Amministrazione delle Finanze che ha già stanziato somme considerevoli da utilizzare anche per abbattere i costi delle iniziative didattiche, primi fra tutti quelli di trasporto ed alloggio dei giudici partecipanti al fine di favorire un aggiornamento gratuito ma al tempo stesso obbligatorio a valere come titolo preferenziale per i trasferimenti e le pro-

gressioni in carriera.

In questo contesto di aggiornamento permanente si iscrive anche l'avvio del processo telematico onde modernizzare la gestione del contenzioso tributario semplificando e velocizzando le procedure ; allo scopo sono stati predisposti -d'intesa con la Direzione della Giustizia tributaria e la Sogei - corsi di apprendimento con un calendario di massima che vede come "apripista" due regioni pilota (Umbria e Toscana).

Ancora va ricordata l'importanza che il Consiglio assegna alla pratica di redazione dei Massimari delle Commissioni regionali , inestimabili patrimoni di conoscenza ed utili strumenti di lavoro per i giudici e difensori nell'individuazione degli orientamenti di giurisprudenza locale estremamente utili ove manchino precedenti di legittimità.

Inutile segnalare che la conoscenza della giurisprudenza tributaria di merito ed in particolare delle Commissioni tributarie del proprio distretto ha assunto un rilievo sempre più incisivo -anche extragiudiziario-potendo orientare la mediazione delle controversie di minore entità e risultare risolutiva per il contribuente nel decidere se adire o meno le vie giudiziarie.

Il Consiglio all'uopo ha creato un apposito spazio sul proprio sito istituzionale destinato alla ricezione del materiale di tutti i massimari regionali ripartito e classificato sotto voci omogenee ai fini di istituire un *Repertorio generale di giurisprudenza di merito*; non solo ma ha anche stipulato un convenzione con la Corte di Cassazione per l'inserimento di tale giurisprudenza su *Italgjure* (che ne è attualmente carente) onde fornire ai giudici-con un avanzato motore di ricerca - l'accesso gratuito al "dato giuridico globale" grazie alla molteplicità di banche dati che detto sito contiene.

Per passare ora alla durata dei giudizi tributari ,va subito detto che le pendenze non raggiungono i noti livelli civilistici che si misurano a milioni di giacenze perché lo smaltimento del contenzioso avviene in tempi accettabili su tutto il territorio nazionale.

Gli affari pendenti al 31 dicembre del 1915 sono stati 538.000 e 260.000 le sopravvenienze; gli affari decisi sono stati 300.000 per cui l'arretrato risulta efficacemente aggredito a comprova del buon tasso di produttività della magistratura tributaria (superiore a quello di altre giurisdizioni)nonostante una scopertura di magistrati in servizio (3253 su 4668)di oltre il 30% ;divario che si auspica venga colmato a breve con l'apertura di una nuova procedura concorsuale "esterna" anche per selezionare più specifiche professionalità e ringiovanire le fila della magistratura tributaria (come già in parte avve-

nuto con l'ingresso dei c.d. "sovranumerari")

La giustizia tributaria ,nei due gradi di merito, mediamente fornisce una risposta alle domande di giustizia entro poco più di tre anni ,dunque nei limiti temporali del giusto processo che la tengono al riparo dalla legge Pinto (L.89/2001) cui il comparto tributario (per la predominanza della natura pubblica del rapporto) solo in parte resta indifferente, posto che nella materia civile e penale presa in considerazione dalla legge ben possono rientrare gli aspetti consequenziali alla determinazione del tributo (così il giudizio di ottemperanza del giudicato tributario) e le controversie riguardanti l'applicazione di sanzioni amministrative ove assimilabili ,nell'afflittività, a quelle penali.

Si innesta a questo punto il controllo della deontologia del magistrato che si abbina ai principi di autonomia ed indipendenza e che merita alcune riflessioni al di là dei dati statistici .

Il Consiglio ha fatto costante applicazione delle regole che sottendono il regime delle incompatibilità che rispondono all'esigenza - avvertita anche dall'opinione pubblica - di assicurare l'imparziale esercizio della funzione giurisdizionale che potrebbe risultare-specie per il giudice laico - indirettamente condizionato da interessi di natura professionale, da rapporti di parentela e quant'altro.

Il Consiglio ,al riguardo, ha svolto una verifica attenta e capillare delle dichiarazioni sostitutive di atto di notorietà relative al triennio 2015-18 presentate dai giudici tributari eliminando -una volta accertate- le posizioni di incompatibilità mediante comminatoria della decadenza ovvero individuando la diversa sede cui trasferire il giudice.

Sul piano più propriamente disciplinare il Consiglio ,poi, ha fissato i criteri per intensificare la vigilanza ed il controllo sull'attività delle Commissioni rafforzando i propri servizi ispettivi - in via ordinaria e straordinaria - specie alla luce delle riprovevoli condotte criminose di alcuni magistrati tributari che con il loro operato hanno danneggiato quello specchiato delle migliaia di magistrati che operano con diligenza e sacrificio.

A tal proposito va segnalata l'approvazione del nuovo Regolamento sul procedimento disciplinare che ha rimodulato il sistema delle sanzioni tipizzando le condotte illecite e dettagliando le misure cautelari (sospensione facoltativa od obbligatoria dall'incarico)per meglio perseguire gli illeciti , introducendo la nuova sanzione dell' "incapacità di esercitare un incarico direttivo per grave e reiterata interferenza del Presidente Commissione o di

sezione nell'attività giurisdizionale di altro giudice” , configurando in modo più funzionale uno degli illeciti più frequenti quali il tardivo deposito delle sentenze che non richiede più farraginose messe in mora .

Vorrei concludere questo resoconto sull'attività rilevante del Consiglio ricordando ancora una volta come in tutti i settori di competenza questi abbia da sempre operato in funzione del riconoscimento alla giustizia tributaria del ruolo effettivo di IV[^] giurisdizione dello Stato sotto l'egida del suo organo di autogoverno e dunque avendo come punto di riferimento privilegiato la garanzia di “terzietà” dell'organo giudicante come del resto proclamato (ma non del tutto attuato)nella stessa delega fiscale.

La giustizia tributaria è deputata a vagliare importanti beni giuridici ,da un lato, proprietà e ricchezza privata guardate per il tramite della capacità contributiva, dall'altro il diritto di credito dello Stato portatore del c.d. “interesse fiscale” esercitato con lo strumento dell'obbligazione d'imposta.

Per realizzare il giusto temperamento di questi interessi occorre perciò un modello forte di giudice moderno ed al tempo stesso autonomo e indipendente da ogni controllo e condizionamento esterno .

Lavorare con chiarezza ed idee innovative in questa direzione è l'imperativo del Consiglio per promuovere – in un clima collaborativo con l'Amministrazione delle Finanze - un serio disegno riformatore dell'ordinamento .

Con questo auspicio concludo il mio intervento e ringrazio dell'attenzione il Presidente della Commissione tributaria regionale del Veneto che mi ha dato la parola e tutti i presenti.

Dott. Massimo Scuffi

RELAZIONE DEL DIRIGENTE DI SEGRETERIA

Rivolgo un saluto a tutte le Autorità, al rappresentante del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, ai Signori Giudici, al Sig. Garante del Contribuente, al Corpo della Guardia di Finanza, all'Arma dei Carabinieri, alle Autorità Militari, ai rappresentanti delle Agenzie Fiscali e degli Uffici Finanziari, degli Ordini Professionali e delle altre Istituzioni e Associazioni oggi presenti. Il saluto viene anche dal Direttore Generale delle Finanze – dr.ssa Lapecorella – e dal Direttore della Giustizia Tributaria – dr. Sirianni – che, nell'impossibilità di partecipare direttamente a questa cerimonia, rivolgono per il mio tramite i saluti, i ringraziamenti per i risultati ottenuti e l'augurio di un buon lavoro per quest'anno.

Un saluto particolare è rivolto, anche a nome di tutto il Personale di Segreteria, al dr. Carmine Scarano che ha assunto da poco la presidenza della CTR di Venezia, a tutti i Presidenti e i Direttori delle Commissioni Tributarie Provinciali del Veneto oggi presenti.

Ringrazio anche il gruppo Intesa San Paolo che mette a nostra disposizione questa sala fin dalla prima edizione dell'Inaugurazione dell'Anno Giudiziario Tributario, facendola diventare simbolicamente la sede istituzionale e alla quale oramai ci siamo abituati e affezionati. Ringrazio inoltre la Camera di Commercio di Venezia per il generoso contributo.

Il mio intervento oggi sarà breve e solo per rappresentare a tutti i presenti l'apporto che la segreteria della CTR ha dato nel corso del 2015, e che è chiamata a dare anche quest'anno, all'attuazione delle linee guida impartite dal Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria e dal Dipartimento delle Finanze contribuendo a realizzarne il contenuto, ad illustrare le iniziative svolte dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, a presentare i risultati conseguiti nell'attività di gestione e funzionamento dei servizi, anche telematici, nonché di supporto alla funzione giurisdizionale nell'ambito appunto della Giustizia Tributaria.

Con gli articoli 9 e 10 del D. Lgs. n. 156/2015 il Governo ha esercitato la delega conferita con la Legge n. 23/2014 in materia di “*rafforzamento della*

tutela giurisdizionale del contribuente, assicurando la terzietà dell'organo giudicante (...)”, nonché l’*“incremento della funzionalità della giurisdizione tributaria”*. Numerosi e significativi sono stati gli interventi del legislatore delegato sia sul D. Lgs. 545/1992 recante l’ordinamento degli organi speciali di giurisdizione tributaria ed organizzazione degli uffici di collaborazione, che sul D. Lgs. 546/1992 recante invece disposizioni sul processo tributario.

Per quanto qui di interesse per le segreterie delle Commissioni Tributarie si evidenzia che l’art. 11 del D. Lgs. 546/1992, in materia di capacità di stare in giudizio degli uffici impositori, prevede la difesa diretta degli uffici di segreteria, anche per il secondo grado di giudizio, nelle controversie relative al contributo unificato. In relazione a tale fattispecie sorge la questione attinente i recuperi del contributo unificato omesso o carente sui ricorsi in Cassazione in materia tributaria che la cancelleria della Suprema Corte demanda alle segreterie delle CC.TT.RR..

Considerando difficilmente ipotizzabile che la Cancelleria della Cassazione possa coltivare procedimenti sparsi su tutto il territorio, appare plausibile che gli uffici di segreteria delle Commissioni regionali, che materialmente formano gli atti di recupero, debbano curare anche l’eventuale relativo contenzioso. Tuttavia, essendo il tributo controverso di spettanza della Cancelleria romana, sorge spontanea la domanda se la C.T.R. possa stare in giudizio in virtù di propria autonoma capacità processuale, ovvero sia necessaria apposita delega della Cancelleria della Corte di Cassazione.

L’art. 12 relativo all’*“assistenza tecnica”* è stato completamente sostituito evidenziando principalmente un’esposizione più ordinata dei soggetti abilitati alla difesa tributaria. Una novità riguarda, a mente del quarto comma, l’istituzione di un elenco *“degli altri soggetti abilitati”* da tenersi a cura del Dipartimento delle Finanze presso il MEF e da pubblicarsi sul sito internet dello stesso Ministero, che provvederà altresì ad emanare apposito decreto che ne regolerà le modalità di tenuta, nonché i casi di incompatibilità, diniego, sospensione e revoca dell’iscrizione anche sulla base dei principi contenuti nel codice deontologico forense.

Particolare rilievo assumono, per la diretta rilevanza nell’attività degli uffici di segreteria, le modifiche introdotte in tema di comunicazioni. Al di là delle variazioni nominali dei legittimati passivi, anche qui individuati come già per l’assistenza tecnica, è stato abrogato il comma *1bis* dell’art. 16 per introdurre l’art. 16 *bis* rubricato *Comunicazione e notificazioni per via telematica*.

Sembra potersi affermare, anche in virtù dell'imminente introduzione del *processo tributario telematico*, che il mezzo ordinario di effettuazione delle comunicazioni e notificazioni sia la posta elettronica certificata. L'utilizzo della pec è obbligatorio per tutte le comunicazioni da effettuarsi alle amministrazioni pubbliche, mentre per gli altri soggetti sussiste l'obbligo di indicazione dell'indirizzo pec all'interno del ricorso o del primo atto difensivo. Nei casi in cui il contribuente stia in giudizio personalmente (valore di causa fino a € 3.000,00) occorre distinguere se questi sia un imprenditore o professionista, nel qual caso il relativo indirizzo pec è rilevabile dagli elenchi pubblici, ovvero sia un privato cittadino che non ha l'obbligo di essere munito di posta elettronica certificata. In tale evenienza è facoltà del contribuente indicare un indirizzo di posta elettronica (ordinaria-non certificata) al quale ricevere le comunicazioni; in caso contrario si dovrà utilizzare il servizio postale.

Inoltre, per i ricorsi notificati a decorrere dal 25.6.2014, in caso di mancata indicazione dell'indirizzo pec o di mancata consegna del messaggio di posta elettronica certificata per cause imputabili al destinatario, le comunicazioni andranno eseguite "esclusivamente" mediante deposito in segreteria della Commissione tributaria.¹

E' opportuno quindi, sulla scia delle novità introdotte, segnalare anche l'avvio del processo tributario telematico. Questo è stato implementato dal 1° dicembre scorso nelle regioni Toscana ed Umbria e nel corso del 2016 verrà ampliata la platea delle CC.TT. presso le quali si potranno inviare telematicamente atti giudiziari previa registrazione al Sistema Informativo delle Giustizia Tributaria (SIGIT).²

Peraltro mi prego di anticipare che la regione Veneto, insieme alla regione Emilia Romagna, è candidata all'avvio del processo telematico il prossimo 1° luglio.

Anche le cancellerie stanno quindi mutando adeguandosi all'avvio del processo telematico. In uno scenario che si evolve, il processo telematico non

¹ Per la presentazione delle novità introdotte con l'esercizio della delega fiscale da parte del Governo si ringrazia il Sig. Francesco Staltari.

² Si veda il Decreto del 04.08.2015 del Ministero dell'Economia e delle Finanze recante la disciplina dell'uso di strumenti informatici e telematici nel processo tributario in attuazione delle disposizioni contenute nell'art. 39, comma 8, del D.L. n. 98/2011 convertito con modificazioni dalla Legge n. 111/2011.

può che costituire un obiettivo comune verso il quale convergere per la semplificazione delle procedure tecnico-amministrative e per la realizzazione di importanti risparmi di spesa conseguenti alla razionalizzazione di metodi e processi di lavorazione, nonché come strumento urgente per garantire la riduzione dei tempi medi di durata dei processi.

Seppure quindi dalle esperienze già avviate nelle regioni pilota è emerso qualche iniziale problema, peraltro fisiologico, è auspicabile convogliare con fermezza tutte le energie all'efficacia del nuovo progetto con atteggiamento positivo e propositivo di tutti i soggetti coinvolti, non ultimi i giudici tributari. Di concerto con il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria e del Ministero dell'Economia e delle Finanze saranno organizzate giornate e momenti formativi con gli Ordini professionali, con l'ANCI e con gli uffici finanziari dell'Agenzia delle Entrate e dell'Agenzia delle Dogane e Monopoli.

La segreteria diventa all'evidenza parte attiva e promotrice nell'implementazione degli strumenti informatici e nel fornire il necessario supporto al personale giudicante in questa fase di preparazione all'avvio del processo tributario telematico. Il portale "*giustiziatributaria.gov.it*", presentato in occasione della cerimonia di inaugurazione dello scorso anno giudiziario, è finalmente decollato. Esso infatti oltre a costituire portale di accesso per le caselle nominali dei giudici tributari e piattaforma per le procedure di deposito degli atti telematici e per la loro consultazione, è stato arricchito da informazioni relative alle CC.TT. e da una rassegna di giurisprudenza quindicinale delle sentenze di maggior interesse depositate presso le CC.TT.RR..

Dal portale "*giustiziatributaria.gov.it*", nella prospettiva di promuovere la trasparenza nella P.A., è inoltre consultabile la "Carta dei servizi delle Commissioni Tributarie" che consente al cittadino che affronta il processo tributario, di conoscere i servizi offerti dalle Commissioni tributarie e le modalità e tempi di erogazione degli stessi. Ciò consentirà al cittadino di valutare l'operato delle segreterie e promuovere di conseguenza le necessarie iniziative di miglioramento dei servizi offerti in un'ottica di collaborazione tra Pubblica Amministrazione e utenza. La carta dei servizi è disponibile dal 24 novembre 2015 anche nel sito del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Nel corso del 2016, inoltre, il portale verrà arricchito anche della possibilità per le CC.TT. di pubblicare notizie e comunicazioni realizzando quindi il progetto, da più parti auspicato, di una vetrina *web* dei singoli uffici di segreteria.

In chiusura, e per lasciare spazio agli altri interventi, sotto il profilo strettamente amministrativo non posso non evidenziare i grandi sforzi compiuti dal Personale della CTR del Veneto e di tutte le CC.TT.PP. per mantenere elevati livelli di efficienza organizzativa e di efficacia dell'azione amministrativa. E' sempre costante e qualificato il supporto del Personale di segreteria ai Giudici e all'utenza nel rispetto dei propri ruoli e delle rispettive prerogative, sapendo anche accettare nuove e più moderne metodologie di lavoro in linea con gli obiettivi che la struttura si vede assegnati e che talvolta richiedono competenze e conoscenze non afferenti esclusivamente la cancelleria. . Va da sé quindi che non posso non ringraziare tutto il Personale delle CC.TT. del Veneto per il prezioso lavoro che continua a svolgere e che è apprezzato da tutti gli interlocutori dei nostri uffici. Nello scenario di un processo tributario che si evolve e si modernizza, ai Direttori delle CC.TT.PP. e a tutti i Dipendenti delle Commissioni del Veneto va riconosciuto il merito di saper gestire con professionalità e competenze il cambiamento in essere, cercando di vincere le resistenze e di fornire pronte soluzioni in termini organizzativi e di risposta all'utenza in considerazione anche dei limitati mezzi per l'attività di formazione e dei vincoli strutturali degli applicativi in uso.

Auspico che anche per il 2016 l'impegno e gli sforzi di tutti convergano verso la direzione del raggiungimento degli obiettivi comuni.

Auguro a tutti buon lavoro e passo la parola agli altri relatori.

Dott.ssa Annalisa Spina

RELAZIONE DELL'ASSOCIAZIONE DEI MAGISTRATI TRIBUTARI

Vi porto i saluti del Presidente Nazionale Ennio Sepe, del Segretario Generale Daniela Gobbi e di tutti i Colleghi della AMT del Veneto e miei personali, con l'augurio che la giornata odierna non sia solo un mero riepilogare nel bene e nel male gli annosi problemi della Giustizia Tributaria, ma un momento di riflessione tra tutti gli operatori del settore nella prospettiva di ulteriori cambiamenti che si spera siano più positivi.

L'ultimo anno è stato denso di novità. L'accadimento più rilevante per la giustizia tributaria è stato l'approvazione del decreto legislativo 24 settembre 2015 n. 156 in attuazione dell'art. 10 della legge – delega 11 marzo 2014 – n. 23. Detto intervento normativo ha deluso le aspettative e ignorato i gravi problemi che affliggono le Commissioni Tributarie e non ha risolto il loro rapporto di dipendenza dal Ministero dell'Economia e delle Finanze che provvede all'amministrazione del personale e alla gestione delle risorse necessarie al funzionamento degli uffici.

Va evidenziato come l'art. 10, il quale proclamava “*il rafforzamento della tutela giurisdizionale del contribuente, assicurando la terzietà dell'organo giudicante*”, non ha ricevuto concreta esplicitazione. Sono peraltro aspetti positivi della riforma, la temporaneità degli incarichi direttivi, il ripristino dell'anticipazione delle funzioni, introdotto nel 2001 nell'art. 11 del D.Lgs. 545/1992 non riprodotto, per mera dimenticanza, nella nuova stesura del medesimo articolo operata dal d.l. 203/2005, e la restituzione al Presidente di Commissione del potere di vigilanza sull'andamento dei servizi di segreteria, ingiustamente abrogato dal d.l. 98/2011.

Fuori dalla delega è risultata la regolamentazione della responsabilità disciplinare inserita nel decreto delegato, informata al principio di tipizzazione dell'illecito disciplinare, che ha sostituito la clausola generale prevista dall'art. 15 comma 2, D.Lgs. 545/1992, che prevedeva soltanto, quale fonte di responsabilità disciplinare per i componenti delle Commissioni Tributarie i “*comportamenti non conformi a doveri o alla dignità del proprio*

ufficio” cui oggi può attribuirsi una portata soltanto residuale. Il Consiglio di Presidenza aveva con delibera 10 giugno 2014 già introdotto la tipizzazione degli illeciti disciplinari, ma non era infondato il dubbio sulla legittimità di tale provvedimento amministrativo, dovendosi ritenere la materia disciplinare riguardante i magistrati oggetto di riserva di legge. L’Associazione Magistrati Tributarî si è costantemente impegnata seguendo i lavori di attuazione della delega, contrastando la ipotizzata redistribuzione dei Giudici Tributarî sul territorio, con la probabile soppressione delle sezioni distaccate della CTR e l’accorpamento delle CTP gravate da minor carico di lavoro, nonché l’istituzione in via generale del Giudice monocratico per le controversie di modico valore, principi che non hanno trovato attuazione in norme delegate.

Sono già oltre 15 anni (compiuti nel 2015) che l’Associazione è al fianco dei Giudici Tributarî e si è battuta in difesa delle loro prerogative. Ci sono state delle voci critiche, ma queste stesse voci si dovrebbero chiedere quale sarebbe stata oggi la condizione del Giudice Tributarîo in assenza di una forte azione associativa a fronte di ripetuti tentativi del MEF di “normalizzare” la giustizia tributaria quasi fosse il braccio armato dell’amministrazione.

Tantissimi sono stati gli interventi della AMT. Ricordiamo tra questi l’aver scongiurato il principio della temporaneità dell’incarico con l’obbligo di trasferimento in altra Commissione alla scadenza del novennio. L’azione congiunta della AMT e del CPGT scongiurò una tale modifica che avrebbe indotto alle dimissioni molti Giudici ottenendo la sostituzione della rotazione fra Commissioni con la rotazione fra sezioni della stessa Commissione.

All’azione della AMT si deve l’abrogazione delle tabelle “E” ed “F” per i concorsi interni così valorizzando soprattutto l’esercizio della funzione giudiziaria tributaria in attuazione del principio della pari dignità. Su intervento dell’AMT è stato abolito l’obbligo di residenza nell’ambito della Regione che oltre ad acconsentire l’esercizio della funzione in Commissioni viciniori, site fuori dalla Regione, ha reso possibile il superamento di situazioni di incompatibilità senza la necessità di trasferimento di residenza. Decisiva ancora è stata l’azione dell’AMT per evitare che fosse introdotta nell’art. 47 del D.Lgs. 546/92 la previsione di un termine per la decisione dell’istanza di sospensione, trascorso inutilmente il quale sarebbe scattata a carico del Giudice Tributarîo l’azione disciplinare con la possibilità di un ulteriore

azione di responsabilità contabile per danno erariale. Ricorderà ancora la componente dei liberi professionisti che è stato sventata dal tempestivo intervento dell'Associazione e del CPGT l'introduzione della norma che prevedeva come causa di incompatibilità la mera iscrizione negli albi professionali con conseguenze gravissime per la funzionalità delle Commissioni.

Ancora va ricordato l'intervento dell'AMT che ha provocato lo stralcio dalla legge di stabilità 2014 di due norme, la prima delle quali prevedeva la soppressione dell'autonomia contabile CPGT e la seconda la sostanziale soppressione della figura del garante del contribuente, con attribuzione delle relative funzioni al Presidente della Commissione Tributaria Regionale. Ancora si deve all'iniziativa dell'Associazione il pagamento entro il 2015 del premio aggiuntivo "a pioggia 2011" (II° semestre – 2012), separato da quello previsto dalle Commissioni "virtuose" che invece registra ancora ritardi nella corresponsione, dipesi da problemi veri o presunti nella definizione dei criteri da adottare. Sul piano del trattamento economico la AMT ha messo allo studio un progetto di ristrutturazione del compenso dei Giudici Tributari, senza variazione dell'importo complessivo delle varie componenti oggi previste (fisse, aggiuntive e premiali) per determinare un'indennità unica spettante in ragione della qualifica escludendo il sistema del "cottimo", non rispondente alla dignità della funzione esercitata. L'AMT è inoltre impegnata ad ottenere la riforma sul piano ordinamentale che consenta ai Giudici Tributari non appartenenti ad altre magistrature, in possesso del titolo di laurea e di una sufficiente esperienza, l'accesso alle presidenze di sezione, secondo la formulazione proposta al Governo e al Parlamento fin dal 2011.

Nel corso dell'ultimo anno la Giunta Regionale del Veneto della AMT ha tenuto riunioni aperte a tutti i Giudici Tributari nelle sedi di Venezia, Padova, Verona e Treviso. Da tali incontri con i Colleghi sono emerse altre richieste e proposte che ancora non hanno trovato una soluzione:

la mancanza di alcuna indennità di trasferta per i Giudici che si sobbarcano l'onere di supplire alle carenze di organico e sono applicati a sedi di CT o CTR spesso lontane da quelle di appartenenza e di residenza;

la necessità di superare il sistema dei "facenti funzione" nelle presidenze delle CT, accettabile solo se per brevissimi periodi, assicurando la presenza di un titolare effettivo;

compensi a "pioggia" e "virtuosi" determinati con un calcolo farraginoso e pagati con inammissibile ritardo; detti compensi andrebbero, invece,

determinati per Regione sulla base dei contributi unificati incassati;

mancanza di mezzi informatici personali, mentre le postazioni informatiche di cui sono state dotate alcune Commissioni Tributarie non sono sufficienti a sopperire a tale mancanza poiché la residenza dei Giudici è spesso lontana e non è ipotizzabile che gli stessi debbano percorrere in alcuni casi anche centinaia di chilometri per raggiungerle, per di più senza alcun rimborso dei relativi costi;

Necessità di valorizzare la professionalità e produttività, con equa distribuzione dei carichi di lavoro (c'è chi fa molte udienze e sentenze e chi ne fa poche);

Necessità della introduzione di un obbligo di aggiornamento per i Giudici Tributarie secondo forme da stabilire o mediante la partecipazione obbligatoria a corsi di aggiornamento specifici oppure mediante la previsione di un sistema di crediti in analogia a quelli esistenti per altre categorie professionali;

Assicurare definitivamente il mantenimento della Sezione Distaccata di Verona della CTR alla luce del buon rendimento/funzionamento dimostrato dalla stessa e considerato che si tratta di un servizio ad uno dei territori economicamente più sviluppati della Regione e del Paese.

necessità di prevedere degli organici che assicurino il mantenimento nel Veneto di un numero di Giudici adeguato, tenuto conto del numero non solo quantitativo, ma anche qualitativo delle controversie, superando gli organici stabiliti da tabelle, fino ad ora peraltro non applicate, ma che risultano anacronistiche. Ricordiamo che le CT del Veneto hanno molte sezioni congelate per mancanza di Giudici ed è necessario che si provveda al più presto a sopperire a queste carenze con l'assunzione di nuovi Giudici e al conseguente scongelamento delle Sezioni.

In conclusione il sistema di organizzazione della Giustizia Tributaria, nonostante l'impegno profuso dai Giudici Tributarie, appare sempre più inadeguato in relazione alle esigenze di una società e di un sistema economico moderno e sempre più integrato a livello europeo e mondiale che necessita di un processo tributario efficiente. Anche per questo il dibattito si sta sempre più orientando verso l'istituzione di una vera e propria Magistratura professionale che sappia rispondere alle necessità di maggior professionalità e che sia portatrice di una approfondita conoscenza specialistica di normative sia interne che europee che la funzione di Giudice Tributario oggi richiede. Il reclutamento dovrà avvenire per concorso senza distinzione in

riferimento alle rispettive professionalità di provenienza e nel rispetto della composizione mista degli organi giudicanti. Questa sembra attualmente la prospettiva più rispondente alle prevalenti indicazioni e alternativa all'attribuzione delle controversie tributarie a sezioni specializzate del Giudice ordinario che sia nella riforma del 72 sia nella riforma del 92 era stata ripetutamente prospettata ed è stata anche recentemente ripresa. Però tale scelta è sempre stata esclusa in quanto al Giudice Tributario si richiedono anche cognizioni tecniche che sono estranee alla preparazione giuridica del Giudice ordinario ed inoltre per evitare che, con l'aggiunta del carico del contenzioso tributario, si aggravino ulteriormente i tempi di durata dei processi avanti agli organi di giustizia ordinaria. Da ultimo si rileva come la Corte di Cassazione abbia attualmente dei tempi di definizione di oltre 4 anni. La soluzione a tale problema potrebbe essere trovata, in analogia a quanto avvenuto per la sezione lavoro, con la costituzione di una sezione tributaria prevista per legge con un organico adeguato di Giudici.

In conclusione si ritiene che la Giustizia Tributaria, se dotata di Giudici professionali, oltre che staccata dal MEF, possa essere in grado di fornire risposte adeguate in tempi rapidi ai cittadini, ma anche agli operatori economici sia italiani che stranieri. Un sistema giudiziario che non funziona o che non fornisce sufficienti garanzie di indipendenza, professionalità ed efficienza scoraggia gli investitori, soprattutto esteri, preoccupati di essere invischianti in vicende giudiziarie lunghe e costose o che si tengano di fronte ad organi giudiziari dalla dubbia terzietà. Ne consegue che la Giustizia Tributaria è oggi un settore strategico, anche per favorire lo sviluppo economico, e consentire al paese di attrarre più investimenti, anche esteri, e per questo è sempre più urgente che ad essa vengano destinate maggiore attenzione e risorse.

Dott. Pierantonio Fadel

RELAZIONE DELLA CONFEDERAZIONE GIUDICI TRIBUTARI

Processo tributario novità e criticità

Presidente, autorità, gentili Signore e signori qui convenuti, oggi sarebbe potuto essere un grande giorno per celebrare l'affermazione della Giustizia tributaria, dei suoi Giudici e, conseguentemente, di un processo, appunto quello tributario, che ricordo essere, o almeno dovrebbe, punto di riferimento e garanzia certa per il contribuente e l'impresa avverso gli errori del fisco. Andiamo quindi ad esaminare le cambiamenti su cui, finalmente, è intervenuto il legislatore modificando e integrando il D.Lgs. n. 546 del 31/12/1992.

L'art. 10 della legge 11 marzo 2014, n. 23, ha delegato il Governo ad adottare uno o più decreti legislativi per la revisione del processo del contenzioso tributario, attualmente disciplinato dal decreto 31 dicembre 1992, n. 546.

In attuazione della suddetta delega, il Governo giovedì 24 settembre 2015 ha definitivamente approvato il Decreto Legislativo n.156, pubblicato in Gazzetta Ufficiale n.233 del 07/10/2015 – Supplemento ordinario n. 55.

Il presente decreto legislativo, intervenendo dopo quasi venti anni dall'ultima riforma processual-tributaria, si colloca in un quadro macroeconomico completamente difforme rispetto a quello del 1992 ed in un sistema normativo caratterizzato da una continua evoluzione di alcuni istituti dell'ordinamento tributario generata anche dalle diverse riforme che hanno interessato la maggior parte dei tributi.

Si ritiene preliminarmente opportuno riportare alcuni dati statistici estrapolati dalla relazione annuale sullo stato del processo tributario del Ministero dell'Economia e delle Finanze, che consentono di avere la dimensione dello stato attuale di tale contenzioso sul territorio nazionale.

In primo luogo, il numero dei ricorsi pendenti nei due gradi di giudizio di merito si è progressivamente ridotto, passando da circa 2,4 milioni nel

1996 a circa 570 mila rilevati nell'anno 2014.

I ricorsi presentati nell'anno 2014 presso le Commissioni tributarie riguardano controversie il cui valore ammonta a più di 30 miliardi di euro. In particolare, il valore dei ricorsi di primo grado presentati nel 2014 ammonta ad oltre 17 miliardi di euro; circa il 70% di tali ricorsi ha per oggetto controversie di valore fino a 20.000 euro (valore complessivo 0,5 miliardi di euro). Rispetto ai dati registrati nel 2011 il numero dei ricorsi presentati nel 2014 ha subito una contrazione di circa il 30%. Tale riduzione è stata generata anche dalla introduzione dell'istituto della mediazione di cui all'articolo 17-bis del D.Lgs. n. 546/96, che ha riguardato i soli atti posti in essere dall'Agenzia delle entrate con valore non superiore ai 20.000 euro.

Nel giudizio di secondo grado, il valore degli appelli presentati nel 2014 ammonta a circa 13 miliardi di euro; di questi circa il 54% ha per oggetto controversie di valore fino a 20.000 euro (valore complessivo 0,186 miliardi di euro).

Circa il 56% dei ricorsi instaurati in primo grado presentano un'istanza di sospensione della riscossione dell'atto impugnato e nei due gradi di giudizio le relative spese risultano compensate per oltre il 70% dei casi. L'istituto della conciliazione in primo grado si attesta a circa l'1% delle definizioni complessive (n. 2.238).

La durata media del processo tributario per il primo grado di giudizio è di circa 2 anni e 8 mesi, mentre nel secondo grado è di circa 2 anni.

Il quadro sopra rappresentato mostra chiaramente che l'attuale processo tributario è caratterizzato da un numero elevato di controversie di modesto valore, da una forte richiesta della sospensione degli atti di riscossione da parte del contribuente, da uno scarso utilizzo dell'istituto deflattivo della conciliazione in pendenza di giudizio di primo grado e da un elevato utilizzo della compensazione delle spese di giudizio da parte dei giudici di merito.

In ogni caso, nella fase istruttoria, il difensore continua ad avere dei limiti nell'esercizio del proprio mandato perché non può utilizzare alcuni importanti istituti processuali (testimonianza e giuramento) per cui è auspicabile che tali limiti siano cancellati in un prossimo futuro.

La Corte di Cassazione, ultimamente, ha cercato di attenuare questa limitazione per dare così concreta attuazione ai principi del giusto processo come riformulati nel nuovo testo dell'art. 111 della Costituzione nonché per garantire il principio della parità delle armi processuali e l'effettività del

diritto di difesa, con le seguenti sentenze ed ordinanze:

- Sezione Sesta, ordinanza n. 5018 del 12/03/2015;
- Sezione Tributaria, sentenza n. 11221 del 16 maggio 2007;
- Sezione Tributaria, sentenza n. 7707 del 27 marzo 2013;
- Sezione Tributaria, sentenze n. 9876 del 05 maggio 2011 e n. 27314 del 23 dicembre 2014, che hanno persino ritenuto la dichiarazione di parte come valida prova presuntiva, purchè ricorrano i requisiti di gravità, precisione e concordanza.

L'intervento normativo, volto a superare le predette criticità, si è mosso prevalentemente sulle seguenti principali direttrici, così come è stato chiarito e precisato nella relazione governativa oggetto di analisi e commento nel presente intervento:

- 1. l'estensione degli strumenti deflattivi del contenzioso;**
- 2. l'estensione della tutela cautelare al processo tributario;**
- 3. l'immediata esecutività delle sentenze per tutte le parti, anche se non passate in giudicato;**
- 4. l'ampliamento della difesa personale e delle categorie di soggetti abilitati all'assistenza tecnica dinanzi alle Commissioni tributarie;**
- 5. il rafforzamento del principio di soccombenza nella liquidazione delle spese di giudizio.**

Riguardo al punto 1), si è esteso il reclamo finalizzato alla mediazione (art. 17-bis del decreto) a tutte le controversie indipendentemente dall'ente impositore (finora l'istituto era riservato alle sole cause dell'Agenzia delle Entrate).

In particolare, con l'estensione del reclamo alle controversie degli enti locali, si spera di ottenere una consistente riduzione del relativo contenzioso.

Si è ritenuto al momento di lasciare inalterato il tetto di 20.000 euro di valore delle cause per le quali è obbligatorio il reclamo, anche in considerazione del fatto che il tetto è idoneo a ricomprendere la quasi totalità delle cause degli enti locali (il 75% delle quali è di valore inferiore ai 3.000 euro).

Il reclamo è stato inoltre esteso anche alle controversie catastali (classamento, rendite ecc.) che, a causa del valore indeterminabile ne sarebbero state escluse, e dal punto di vista soggettivo è stato esteso sia agli Agenti della riscossione (Equitalia) che ai soggetti iscritti nell'albo di cui all'art. 53 del D.Lgs. n. 446/1997 (i concessionari della riscossione, per gli enti che non

si avvalgono dell'Agente Equitalia).

Infine, con le modifiche apportate all'articolo 17-bis, anche le controversie proposte avverso atti reclamabili possono essere oggetto di conciliazione; ciò al fine di potenziare gli istituti deflattivi sia nella fase anteriore alla instaurazione del giudizio che in pendenza di causa.

La conciliazione è stata estesa anche al giudizio di appello.

Le relative disposizioni sono state riformulate allo scopo di eliminare dubbi interpretativi e per ricomprensivi espressamente anche i casi di accordi che prevedono pagamenti in favore del contribuente (nelle controversie su rimborsi).

2) La tutela cautelare è stata estesa a tutte le fasi del processo, codificando la giurisprudenza che solo da alcuni anni l'aveva ritenuta pienamente ammissibile, sia della Corte di Cassazione sia della Corte Costituzionale.

È stato così previsto:

- a) che il contribuente può sempre chiedere la sospensione dell'atto impugnato in presenza di un danno grave ed irreparabile;
- b) che le parti possono sempre chiedere la sospensione degli effetti della sentenza sia di primo grado che di appello, analogamente a quanto previsto nel codice di procedura civile;

che il giudice può subordinare i provvedimenti cautelari ad idonea garanzia, la cui disciplina di dettaglio è rimessa a un Decreto Ministeriale; ciò consentirà di eliminare, o quantomeno ridurre notevolmente, le contestazioni tra le parti sulla idoneità della garanzia stessa.

3) L'applicazione del principio di immediata esecutività delle sentenze è stato recepito tenendo conto delle peculiarità del processo tributario, strutturato pur sempre come un giudizio amministrativo di impugnazione di atti autoritativi, ancorchè nei confronti di un giudice che ha cognizione piena del rapporto.

Si è quindi stabilito quanto segue.

a) **L'esecutività riguarda le sole sentenze aventi ad oggetto l'impugnazione di un atto impositivo, ovvero un'azione di restituzione di tributi in favore del contribuente.** Per le altre controversie (invero di numero esiguo), quali ad esempio quelle sulla qualifica di ONLUS, ovvero su esenzioni fiscali, sulle rendite catastali ecc., si è mantenuto, invece, il principio della coincidenza tra esecutività e giudicato. Ciò allo scopo di una maggiore certezza delle situazioni giuridiche. D'altro canto per lo stesso

motivo anche nel processo civile esistono categorie di sentenze (in particolare quelle costitutive o traslative della proprietà) per le quali l'efficacia è subordinata al giudicato.

La giurisprudenza è costante nel ritenere, ad esempio, che nei casi di una controversia sull'esenzione da un tributo, l'Amministrazione, all'esito del giudizio ad essa sfavorevole, deve provvedere d'ufficio al rimborso di quanto versato medio tempore dal contribuente in base all'atto annullato (Cass. 1967/2005; n. 24408/2005; n. 10010/2006).

b) L'esecutività della sentenza in favore dell'Amministrazione avrebbe consentito di esigere l'intero tributo già dopo la sentenza di primo grado (attualmente l'art. 68 del decreto prevede che ne diventino esigibili solo i 2/3). Si è, giustamente, lasciato inalterato il meccanismo della riscossione frazionata del tributo previsto dall'articolo 68, sul presupposto che l'intenzione del legislatore non fosse quella di aggravare la situazione dei contribuenti nell'ambito di un contenzioso ancora "*sub judice*". Tale scelta, inoltre, viene a bilanciare il maggior onere a carico del contribuente per quel che concerne l'esecuzione delle sentenze di rimborso a suo favore.

c) L'esecutività immediata delle sentenze di condanna in favore del contribuente. L'attuazione di tale importante, e del tutto innovativo principio (ad oggi l'esecutività per tali pronunce si realizza solo con il giudicato), ha dovuto tener conto delle peculiarità del giudizio tributario, che vede contrapposti una parte pubblica ed una privata.

Ne consegue che mentre per la prima non vi sono di norma problemi di insolvenza, per la parte privata occorre tener conto di tale possibilità, e cioè del rischio che una volta ottenuto in virtù di una sentenza esecutiva, ma impugnata dall'Amministrazione, il pagamento di una somma a titolo di rimborso, non sia più possibile il recupero delle somme erogate in caso di successiva riforma della sentenza. Da ciò la scelta di subordinare il pagamento di somme in favore del contribuente ad una idonea garanzia, il cui onere graverà comunque sulla parte che risulterà definitivamente soccombente nel giudizio, con le seguenti eccezioni:

- pagamenti di somme fino a **10.000 euro**;
- restituzione delle somme pagate in corso di causa, a norma dell'art. 68, comma 2, del decreto (qualunque sia l'importo).

In questi casi, pertanto, l'esecutività della sentenza sarà incondizionata.

Ovviamente, il contribuente resterà libero di non chiedere l'immediata esecuzione della sentenza (qualora non intenda anticipare gli oneri della

garanzia o anche solo per non dover rischiare di restituire le somme ottenute con gli interessi) e di preferire l'attesa di un giudicato che gli consentirà di ottenere quanto gli spetta, con gli interessi di legge medio tempore maturati, senza fornire alcuna garanzia.

d) Modalità di esecuzione della sentenza.

Sempre la peculiarità del processo tributario ha fatto ritenere preferibile la scelta del giudizio di ottemperanza come esclusivo sistema di esecuzione di tutte le sentenze, definitive e non (novità assoluta).

Si è, pertanto, stabilito che lo strumento previsto dall'art. 70 del decreto sia utilizzabile:

- **per l'esecuzione delle sentenze passate in giudicato;**
- **per l'esecuzione delle sentenze anche solo esecutive;**
- **per ottenere il rimborso delle somme da restituire al contribuente ai sensi dell'art. 68 comma 2.**

Si è, inoltre, previsto che per i rimborsi fino a 20.000 euro e quelli relativi alle spese di lite la Commissione operi in sede di ottemperanza come giudice monocratico (data la relativa semplicità della esecuzione della sentenza, in cui non è necessaria neppure la garanzia), con ciò attuando parzialmente la delega sul punto.

La scelta della esclusività del giudizio di ottemperanza come unico strumento per la esecuzione delle sentenze è giustificata:

- dalla peculiarità delle sentenze emesse nel processo tributario, dove spesso anche il calcolo delle somme dovute a titolo di rimborso di imposta non è agevole, essendo necessaria, comunque, un'attività dell'ufficio per la determinazione degli interessi per i vari periodi interessati; inoltre, la necessità di una garanzia per le condanne in favore del contribuente al rimborso di somme superiori a 20.000 euro, avrebbe creato notevoli problemi alle segreterie per il rilascio delle formule esecutive, non potendosi pretendere da tali uffici un controllo sulla idoneità della garanzia stessa;

- dalla particolare efficacia della procedura di ottemperanza, che consente anche con la nomina di un commissario *ad acta* di ottenere in tempi relativamente brevi l'adempimento dell'Amministrazione, con il rimborso delle relative spese (rinvio ad un mio articolo sull'argomento consultabile sul mio sito);

- dal fatto che l'ordinaria procedura esecutiva (oltre ad aggravare lo stato della giustizia civile), non garantisce spesso il soddisfacimento dell'interesse del contribuente, anche per le note difficoltà di agire in via esecutiva sui

beni dei soggetti pubblici.

Si è deciso, infine, che lo strumento dell'ottemperanza, sia di sentenza definitiva che solo esecutiva, può essere utilizzato anche nei confronti degli Agenti della riscossione e dei soggetti iscritti nell'albo di cui all'articolo 53 del D.Lgs. n. 446/1997, stante la natura pubblica dell'Agente e l'attività oggettivamente pubblica posta in essere dai concessionari (privati).

Per quanto concerne la revisione delle soglie di valore delle controversie in relazione alle quali il contribuente può stare in giudizio anche personalmente, si è previsto l'innalzamento da 2.582,28 euro a 3.000 euro; si è, inoltre, ampliata la categoria dei soggetti abilitati alla difesa tecnica inserendo anche i dipendenti dei CAF per le controversie che scaturiscono da adempimenti posti in essere dagli stessi centri di assistenza fiscale.

Si è poi rafforzato il principio in base al quale le spese di lite seguono sempre la soccombenza, introducendo l'obbligo per il giudice tributario di attenersi alle disposizioni contenute nell'articolo 92, secondo comma, del c.p.c., come modificato dalla legge 10 novembre 2014, n. 162; il suddetto principio è esteso anche alla fase cautelare in cui il giudice è tenuto a decidere anche sulle spese di giudizio.

6) Come detto in precedenza, il legislatore con la presente novella non ha ritenuto di inserire la testimonianza, anche se la Corte Costituzionale con la sentenza n. 18 del 21 gennaio 2000 e la Corte di Cassazione – Sezione VI – con l'ordinanza n. 5018 del 12 marzo 2015 hanno ritenuto la possibilità di introdurre dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale con il valore proprio degli elementi indiziari.

Appunto per questo è auspicabile che quanto prima sia ammessa la testimonianza ed il giuramento nel processo tributario.

Infatti, nell'attuale sistema processuale tributario, nonostante una timida apertura giurisprudenziale, non può certo ritenersi raggiunta una assoluta parità tra le parti processuali pubbliche e private .

Invero, occorre ricordare che, “mentre l'amministrazione finanziaria è fornita di poteri sanzionatori nei confronti dei terzi ai quali rivolgere richieste di <<dati, notizie e chiarimenti>> (che, se contenuti in un processo verbale, godono degli effetti probatori attribuiti agli atti pubblici dall'art. 2700 del codice civile), analoghi poteri non spettano al privato, il quale dovrà sperare nella buona volontà del terzo a sottoscri-

vere una dichiarazione concernente fatti a lui favorevoli” (in tal senso, giustamente, Prof. Avv. Colli Vignarelli, in *Bollettino Tributario* n. 8/2015, pagg. 565-568).

Ecco perché, de iure condendo, è auspicabile un ripensamento sul tema, considerato che per il contribuente potrebbe essere l’unica prova valida a sua disposizione, soprattutto in particolari circostanze.

Disposizioni transitorie

Le disposizioni del presente decreto sono entrate in vigore a decorrere dal 1° gennaio 2016, ad eccezione delle disposizioni sulla immediata esecutività delle sentenze che entrano in vigore dal 1° giugno 2016.

Le nuove disposizioni si applicano a tutti i giudizi pendenti alla data dello 01/01/2016, non essendo stata, giustamente, ritenuta opportuna una previsione di applicabilità limitata ai soli nuovi giudizi.

Infatti, un tale sistema avrebbe creato un nuovo rito che, coesistendo con il vecchio rito per le cause anteriori, avrebbe sicuramente generato pericolose confusioni ed incertezze.

Appunto per questo, l’attuale novella processuale è applicabile anche per i vecchi giudizi tuttora pendenti, indipendentemente da quando sono iniziati.

Infine, a decorrere dal 1° gennaio 2015, i procedimenti giurisdizionali pendenti al 31 dicembre 2014 dinanzi alla cessata Commissione tributaria centrale proseguono innanzi alla Commissione tributaria regionale del Lazio.

Considerazioni conclusive

E’ da accogliere con favore questa parziale riforma del processo tributario dopo oltre venti anni dalla precedente.

In ogni caso, il processo di riforma deve continuare nel senso di consentire la testimonianza ed il giuramento nella fase istruttoria, per non limitare e penalizzare il diritto di difesa e, soprattutto, deve continuare per il riordino generale di tutta la struttura delle Commissioni tributarie che, per il principio di terzietà tassativamente previsto dalla legge delega e dall’art. 111 della Costituzione, non solo devono cambiare il nome in Tribunali tributari e Corti di Appello tributarie ma, in ogni caso, non devono più dipendere dal Ministero dell’Economia e delle

Finanze, che è una delle parti in causa, ma dal Ministero della Giustizia o dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri, con giudici tributari a tempo pieno, specializzati e soprattutto ben pagati (non come oggi a 25 euro lordi a sentenza depositata!), non essendo sufficienti le sezioni specializzate per materia (nuovo art. 6, comma 1, D.lgs. n. 545 del 31/12/1992).

Quindi la fase riformatoria non può dirsi totalmente esaurita. Chissà se in questo Paese prima o poi prevarrà il diritto alla Giustizia o se continueremo a perpetrare, silenti e rassegnati, gli interessi delle lobbies a cui evidentemente interessa una Giustizia che lo scorso anno ha trattato cause per quasi 34 miliardi di euro, di cui circa 22 miliardi in Provinciale e altri 12 in Regionale. Nel frattempo, prima di accomiatami, desidero segnalarvi il nostro Presidente Roberto Rustichelli sta approntando un ricorso all'Alta Corte UE per il riconoscimento dei diritti previdenziali e pensionistici in favore dei giudici tributari.

Cav. Franco Antonio Pinardi

RELAZIONE DEL COMITATO UNICO DI GARANZIA PER LE PARI OPPORTUNITA'

Signor Presidente, Autorità Civili e Militari, Signore, Signori, Colleghi Giudici e rappresentanti degli Uffici Finanziari, porto il saluto del Comitato Consiliare che oggi qui rappresento, della sua Presidente Lucia Picone e dei componenti tutti.

Il CUG Comitato Unico Garanzia, che sostituisce il precedente Comitato Pari Opportunità, fa parte della c.d. **Rete dei Comitati per le Pari Opportunità delle Professioni Legali**, organismo che riunisce la magistratura (sia ordinaria, contabile, amministrativa e militare), l'Avvocatura dello Stato, il Notariato, il libero foro.

La Rete dei Comitati è insediata presso la VI^a Commissione (Affari Costituzionali) del CSM e da questa presieduto e coordinato, perché la materia di cui si occupa è **considerata sostanziale perseguimento dei principi fondamentali di eguaglianza previsti dall'art. 3 della Costituzione italiana**.

I Comitati Unico di Garanzia, sono stati insediati presso tutte le Amministrazioni dello Stato, a seguito della riforma legislativa intervenuta con la **legge 4 novembre 2010 n. 183, con lo scopo di perseguire la valorizzazione del benessere di chi lavora e contro le discriminazioni**

Presso il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, il CUG è stato istituito in data 01.04.2014 in attuazione della L. n° 183/2010, mediante sostituzione del testo vigente all'art. 7-bis del proprio regolamento interno.

Composizione

La composizione del Comitato è mista: ne fanno parte cioè quattro membri del Consiglio di Presidenza (tra cui l'attuale Presidente del Comitato stesso), quattro giudici indicati dalle associazioni di categoria più rappresentative e da un esperto nominato dalla Commissione istituita presso il Dipartimento per le Pari Opportunità della Presidenza del Consiglio dei Ministri.

Attualmente il CUG è rappresentato: per i componenti del Consiglio di Presidenza, nelle persone di Picone Lucia, Presidente, Fregnani Lorella, Scuffi Massimo, Passero Giuliana e dai seguenti giudici tributari: Corradini Grazia, Guzzo Giuseppe Marcellini Adele e Romano Federica.

Il Comitato è inoltre composto anche da altrettanti componenti supplenti, specificatamente nominati in correlazione degli indicati titolari chiamati a partecipare in caso di assenza o impedimento dei rispettivi titolari, in modo da assicurare nel complesso la presenza paritaria di entrambi i generi di rappresentanza.

Obiettivi

Il CUG promuove la cultura delle pari opportunità ed il rispetto della dignità della persona nel contesto lavorativo. E' unico ed esplica le proprie attività nei confronti di tutto il personale appartenente alla magistratura tributaria.

La sua finalità è quella di portare tutti i giudici di estrazione diversa ad un uguale possibilità di carriera, basata non solo sull'anzianità ma anche sulla formazione, intesa non solo come competenza e aggiornamento professionale ma anche come apertura ed interesse verso gli altri, attraverso l'acquisizione di una dimostrata capacità organizzativa. Nei compiti generali, rientra tra le attività del Comitato:

1. Elaborare proposte atte a creare e favorire effettive condizioni di pari opportunità per tutti i magistrati tributari, in riferimento all'accesso alla carriera, alla progressione, alla possibilità di accedere a tutte le funzioni nel rispetto della legge, attivandosi laddove la normativa sia discriminatoria o lacunosa, coordinando le proprie iniziative con gli organismi analoghi operanti a livello istituzionale e/o territoriale;

2. Proporre al Consiglio iniziative previste dalle leggi vigenti;

3. Informare e sensibilizzare l'opinione pubblica sulla necessità di promuovere le pari opportunità anche per i magistrati tributari nella vita lavorativa, nell'aggiornamento e nella formazione;

4. Elaborare codici di comportamento diretti a specificare regole di condotta conformi al principio di parità e ad individuare manifestazioni anche indirette di discriminazione;
5. Promuovere iniziative e confronti tra gli operatori del diritto sulle pari opportunità con idonee iniziative nella Rete delle professioni legali;

6. Individuare forme di sostegno e iniziative volte a promuovere l'aggior-

namento e la formazione dei magistrati tributari in situazione di difficoltà anagrafica, logistica, personale (motivi di salute ecc.), monitorando altresì che la distribuzione delle piante organiche attuali non siano fonte di discriminazioni diretta od indiretta portata da situazioni soggettive od oggettive di disparità per sesso, categoria professionale di provenienza, ecc...

Il CUG è un organo di autogoverno che si è dotato di un proprio regolamento idoneo per evidenziare i mezzi per raggiungere gli obiettivi prefissati attraverso, azioni propositive, azioni consultive, azioni di verifica. Gli studi e decisioni assunti dal CUG sono inoltrati al Consiglio di Presidenza per le successive valutazioni ed effettive adozioni. Fra le azioni propositive, attua:

- analisi e programmazione di genere che considerino le esigenze dei componenti delle Commissioni Tributarie (sia uomini che donne) anche con riferimento alle diverse età della vita lavorativa;
- diffusione delle conoscenze ed esperienze, nonché di altri elementi informativi, documentali, tecnici e statistici sui problemi delle pari opportunità e sulle possibili soluzioni adottate da altre Amministrazioni o Enti, anche in collaborazione con la Consigliera di parità del territorio di riferimento o della presidenza del Consiglio dei Ministri;
- azioni atte a favorire condizioni di benessere lavorativo;
- azioni positive, interventi e progetti, quali indagini di clima, codici etici e di condotta, idonei a prevenire o rimuovere situazioni di discriminazioni o violenze sessuali, morali o psicologiche – mobbing – presso le Commissioni Tributarie di appartenenza dei singoli giudici.

Azioni consultive, mediante:

- progetti di riorganizzazione della Giurisdizione tributaria e sui progetti di riforma in itinere; piani di formazione del personale anche in vista del prossimo processo telematico e dell'impatto delle nuove tecnologie e apparecchiature informatiche sui magistrati tributari con valutazione rispetto alle varie fasce di età ;
- giornate /calendarizzazione - orari delle udienze, forme di flessibilità e interventi di conciliazione;
- criteri di valutazione dei magistrati ai fini dei concorsi e della progressione di carriera;

Azioni di verifica:

- risultati delle azioni positive, dei progetti e delle buone pratiche in mate-

- ria di pari opportunità;
- esiti delle azioni di promozione del benessere organizzativo e prevenzione del disagio lavorativo;
 - esiti delle azioni di contrasto alle violenze morali e psicologiche nei luoghi di lavoro – mobbing;
 - assenza di ogni forma di discriminazione, diretta e indiretta, relativa al genere, all'età, alla funzione, all'orientamento sessuale, alla razza, all'origine etnica, alla disabilità, alla religione o alla lingua, nell'accesso, nel trattamento e nelle condizioni di lavoro, nella
 - formazione professionale, accesso alle funzioni superiori, nella sicurezza sul lavoro.

Attività svolta nel corso del 2015

Nel suo effettivo primo anno di attività, dopo la preliminare indagine conoscitiva relativa alla composizione dei Giudici Tributari già riferita lo scorso anno, le azioni svolte dal CUG sono state dedicate alla predisposizione del proprio regolamento interno, ponendo una particolare attenzione sulle regole di comportamento conformi al principio di parità, nonché ai requisiti essenziali per la permanenza in carica nel comitato stesso da parte di giudici tributari, che necessariamente devono essere ancora in servizio presso le Commissioni stesse, non ritenendo possibile l'espletamento di tale incarico ai componenti delle Commissioni Tributari già in quiescenza, ciò sulla base della caratteristica dei componenti stessi che sono di provenienza mista, sia togati che laici.

Azioni propositive sviluppate dal CUG

Nell'ambito delle azioni propositive, da sottoporre alla ratifica al Consiglio di Presidenza, il CUG, visti i dati evidenziati in relazione alla composizione dell'organico in forza nella magistratura tributaria, ha analizzato una proposta di modifica della normativa del D. Lgs 545/1992 per l'accesso dei laici alle carriere direttive (funzioni apicali), oggi riservata ai soli magistrati in carriera, con lo scopo di offrire la possibilità di raggiungere ai medesimi traguardi anche ai giudici tributari di diversa estrazione.

E' inoltre in corso di studio anche la possibilità di eludere l'ostacolo discriminatorio della preclusione dell'impossibilità per il giudici delle commissioni provinciali di concorrere per i posti disponibili delle commissioni regionali. Tale ostacolo potrà essere rimosso, mediante delibera del

Consiglio di Presidenza, esaminando attentamente le modalità ed i requisiti necessari per accesso ai concorsi attualmente in corso.

E' inoltre in corso di studio, tramite contatti con il Ministero del Lavoro, per l'esame delle problematiche legate all'applicazione delle tutele della L. n° 104/92 e più in generale sul trattamento delle malattie, gravidanza e astensione dal lavoro per i magistrati tributari. Sono state inoltre esaminate le problematiche emerse in relazione ai lavoratori dipendenti giudici tributari, i quali possono trovarsi costretti ad utilizzare ferie per lo svolgimento delle funzioni di giudice tributario, in quanto la funzione di giudice tributario non è considerata quale ufficio pubblico, ma al contempo non ne è specificata la natura. Sussiste infatti in merito un vuoto normativo venutosi a creare nel 2008 con il D. Lgs. n. 112/2008 che ha abrogato la normativa allora in vigore del Regio Decreto del 1937 e pertanto la figura del giudice tributario non risulta chiaramente inquadrabile, con conseguenze nell'ambito dei contratti lavorativi della pubblica amministrazione in relazione ai permessi necessari per l'esercizio della funzione, che esulano dai normali permessi contrattuali. Ne discende una forma di discriminazione dovuta alla necessità, per l'espletamento dell'incarico, di utilizzo di giorni di ferie, in quanto l'amministrazione di appartenenza autorizza l'esercizio della funzione, obbligando la fruizione di giornate di ferie per il suo espletamento. Tale anomalia si è gradualmente aggravata per il massiccio inserimento in seno delle Commissioni Tributarie, dei giudici ordinari a seguito dei recenti concorsi riservati esclusivamente ai magistrati togati.

Precisiamo che per quanto concerne le su accennate proposte relative alla progressione della carriera ed alla estensione dei benefici di cui alla 104, recentemente il Presidente ha incontrato la Consigliera di Parità del Ministero del Lavoro, dott.ssa Francesca Bagni Cipriani, alla quale ha sottoposto i due progetti di modifica/integrazione legislativa ottenendone consenso ed appoggio ed ha altresì contattato alcuni senatori perché questo progetto venga sollevato in aula e quindi devoluto alla commissione parlamentare competente per la sua realizzazione.

Ancora, fra le azioni propositive, in attesa della effettiva attuazione del processo tributario informatico, il CUG sta esaminando un possibile strumento di utilizzo ed accesso alle sentenze già depositate nelle Commissioni di appartenenza, al fine di offrire uno strumento utile di orientamento della giurisdizione di merito emessa nelle materie trattate.

Convegni

Nell'ambito delle attività propositive, il CUG nell'ambito di azioni volte all'informazione e sensibilizzazione e sulla necessità di promuovere le pari opportunità per i magistrati tributari nella vita lavorativa, nell'aggiornamento e nella formazione, nel corso dell'anno è intervenuto a due significativi convegni: il primo nell'ambito delle manifestazioni previste a Torino e a Milano nel mese di giugno 2015 con il patrocinio a "We-Women for Expo" nel quale il CUG ha preso parte alla sottoscrizione della carta dei diritti della Donna;

il secondo, alla partecipazione del "Progetto GERPA – bilancio di genere per le pubbliche amministrazioni" tenutosi a Roma 28 ottobre 2015 con la partecipazione tra l'altro dei rappresentanti del Dipartimento Pari Opportunità della Presidenza del Consiglio dei Ministri nonché del Ministero dell'Economia e Finanze. Si rileva che, pur non potendo verificare gli immediati effetti positivi, preme sottolineare l'elevato interesse degli argomenti trattati nei convegni in quanto la problematica della valorizzazione delle pari opportunità, con particolare tutela della figura femminile, ha ancora una lunga strada da percorrere. Ne sono da esempio la circostanza che ancora spesso si rinviene alla previsione di quote rosa, quasi a testimoniare la continua necessità dell'esigenza di protezione della figura femminile. Necessità che però può anche essere interpretata come una bassa considerazione della capacità delle donne di partecipare alla stregua degli uomini.

Questionario

Nell'ambito delle azioni conoscitive e di verifica, in attuazione delle disposizioni dell' art. 21 della legge n°183/2010, che prevede, fra le competenze del CUG, anche la tutela di eventuali fenomeni di discriminazioni di ogni genere, (età, orientamento sessuale, razza, origine etnica, disabilità, religione o lingua, nell'accesso al lavoro, nel trattamento e nelle condizioni di lavoro, nella formazione professionale, nelle progressioni di carriera e nella sicurezza sul lavoro nonché contrasto ed eliminazione di ogni forma di violenza morale o psichica nell' ambiente di lavoro e contribuzione alla realizzazione del benessere organizzativo).

Pertanto, come già anticipato, per una conoscenza capillare delle eventuali criticità che potessero emergere sul territorio, è stato recentemente inviato, un questionario a mezzo mail, a tutti i componenti della

Commissione Tributaria, evidenziando che la restituzione al Consigli di Presidenza debba avvenire con modalità che tutelino l'anonimato a mezzo le Segreterie delle Commissioni.

In particolare il suddetto questionario, risulta strutturato in due distinte parti: nella prima sezione emergono domande relative ad una generica identificazione delle condizioni professionali e personali del giudice con particolare riguardo soprattutto per quanto concerne le donne, sui carichi familiari che nell'ambito lavorativo molto spesso ne condizionano l'attività. Prosegue, con domande relative all'attività lavorativa e all'aggiornamento professionale al fine di verificarne le modalità e le possibili difficoltà soprattutto nelle sedi periferiche provinciali. Emergono poi domande sia relative al curriculum dei componenti della magistratura tributaria, che tendono a voler conoscere il profilo medio del componente e sulle sue eventuali difficoltà riscontrate; sia domande sulla organizzazione del lavoro, con particolare riferimento alle sedi delle Commissioni ed alle attrezzature messe a disposizione dei giudici. La seconda parte del questionario è strutturata in due sezioni, la prima riservata ai giudici donne al fine di verificare se effettivamente emergono situazioni di pregiudizio o disagio.

Preme sottolineare che la finalità del questionario è quello di genericamente evidenziare quali siano le possibili difficoltà attualmente in corso, al fine di dare l'avvio ad azioni mirate necessarie a seguito di segnalazioni di criticità, ovvero anche secondo l'orientamento o le preferenze dei giudici stessi, cercando di individuare e soddisfare più dettagliatamente e specificatamente (laddove possibile e con i mezzi a disposizione) le necessità e condizioni, personali, familiari, professionali e lavorative dei Giudici in carica. Pertanto è importante la partecipazione da parte dei colleghi, e quindi la restituzione dello stesso, perché pur sottraendo un po' di prezioso tempo per la compilazione delle domande, contribuirà all'essenziale quadro della situazione dei giudici e fornirà utili strumenti per un futuro confronto e per meglio evidenziare la nuova realtà della magistratura tributaria che man mano viene a delinearsi.

Programmi imminenti futuri

Il CUG vuole essere un interlocutore attivo tra i Giudici e il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, basandosi su rapporti improntati su una costante ed efficace collaborazione e formulando proposte al Consiglio stesso sulle materie di competenza. Il Comitato provvederà integrare ed

implementare l'aggiornamento periodicamente un'apposita area dedicata alle attività svolte, che per ora ancora in fase attuazione, sul sito WEB del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, anche in considerazione dei mezzi economici a disposizione.

Il Comitato continuerà la propria attività mettendo a disposizione le informazioni e/o i progetti utili agli organismi ed Uffici del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, a cui resta il compito di realizzare gli interventi inerenti gli argomenti e le materie di competenza del Comitato stesso.

Ringrazio per l'attenzione ed auguro a tutti un buon lavoro in questo anno giudiziario tributario.

Dott.ssa Federica Romano

RELAZIONE DEL GARANTE DEL CONTRIBUENTE

PARTE I

IL CONTRIBUENTE E' CERTO CHE TUTTO E' INCERTO

L'incertezza domina il diritto, l'economia, la politica.

L'incertezza giuridica, cui già ho dedicato precedenti relazioni, rappresenta la negazione dello stato di diritto perché leggi vaghe, oscure e sempre mutanti snaturano la stessa funzione del diritto che serve a disciplinare i rapporti sociali. Ricordo soltanto che le leggi suscettibili di interpretazioni variabili al pari di quelle che lasciano una ampia discrezionalità (sicché non la norma decide bensì che l'interpreta a suo piacimento) favoriscono la corruzione, il malaffare ed il clientelismo.

Tale fenomeno costituisce a sua volta una delle principali cause della incertezza economica alla quale concorrono fattori internazionali (guerre, prezzi delle materie prime, e così via) nonché le indecisioni della classe politica, italiana ed europea.

Manca un chiaro progetto a medio e lungo termine, si preferisce vivere alla giornata fronteggiando le emergenze incombenti e per il resto si rinvia, si proroga, si aspetta, si spera secondo i canoni dell'arte di non decidere.

Dall'esame dei ricorsi dei contribuenti emerge una conferma dell'esattezza di una recente statistica che pone l'Italia al penultimo posto, tra gli Stati sviluppati, nelle conoscenze di economia e finanza; la statistica appare attendibile perché è stata divulgata unitamente al testo delle domande, teoriche e pratiche, sottoposte a un ampio campione di cittadini. Ciò non aiuta a salvaguardare né reddito, né patrimonio, né risparmio.

Accenno soltanto a un caso sempre più frequente in ragione dell'eccezionale decremento di valore degli immobili, al punto che in molti quartieri periferici non si riesce nemmeno a vendere al prezzo di costruzione (essendo sottinteso che il valore del terreno è pari a zero) e che molti appartamenti sono invendibili, restando a carico del proprietario che deve sopportare costi e tasse.

Se dunque pur di vendere, si svende accade che il prezzo della vendita sia inferiore al valore catastale; con la conseguenza che il compratore dovrà pagare la tassa di registro non su quanto ha effettivamente pagato ma sull'astratto valore catastale che risulta maggiore del prezzo corrisposto.

Senza dire che sugli immobili, grandemente diminuiti di valore, la pressione fiscale è esorbitante come se il loro valore fosse ancora quello anteriore alla crisi, il che determina un fenomeno simile a quello del fiscal drag.

Il contribuente, a fronte di tanta insicurezza, resta paralizzato come investitore e come risparmiatore (ci riferiamo all'investitore che pensa al valore sul lungo periodo e non allo speculatore che bada solo al prezzo che – si sa – cambia mille volte al giorno).

La paralisi degenera in catalessia constatando:

Che l'inflazione relativa all'anno 2015 è pari a zero (si noti che dal 1999 al 31.12.2013 è stata pari al 37%);

Che il debito pubblico, al dicembre 2015, ammonta a 2.221,8 miliardi di euro (in aumento rispetto al febbraio 2015 quand'era pari a 2.169);

Che il predetto debito equivale al 132,8% rispetto al PIL : percentuale mai stata così alta dal lontano 1925!

Che il PIL italiano è cresciuto nel 2015 dello 0,8%, esattamente la metà della media della zona euro;

Che dopo anni di recessione tecnica ossia di PIL negativo, nella migliore delle ipotesi, ci vorrà molto tempo per ritornare al PIL anteriore alla crisi dovendosi recuperare tutti gli anni della decrescita;

Che l'impegno di rientro dal debito non è mai stato dato un inizio di attuazione; e cosa succederà quando scadrà la proroga concessa dall'Europa? Si invocherà il proverbio universale che per pagare e per morire c'è sempre tempo?

Per il principio di equivalenza di Ricardo, il consumatore previdente sa che una diminuzione delle tasse oggi (comportando un aumento del debito pubblico) equivale a maggiori tasse in futuro e dunque non tenderà ad aumentare i consumi.

Ma è anche vero – come ha riconosciuto la Banca d'Italia – che una delle principali cause del declino italiano è l'eccesso di tasse. E' evidente che il contribuente, tra l'incudine ed il martello, è alla disperata ricerca di beni rifugio.

PARTE II IL FURTO DI IDENTITÀ

Mentre in alcuni Paesi europei è previsto uno specifico reato che punisce il furto di identità, un crimine sempre più diffuso, in Italia manca uno strumento efficace per colpire tale condotta, insidiosa anche sotto il profilo delle conseguenze fiscali.

Riporto un caso che evidenzia le complicazioni per la vittima del reato.

PROVVEDIMENTO DEL 26.11.2015 – Prot. 820/2015.

All'esposto del Sig. M. pervenuto in data 15.07.2015, la Regione Veneto ha replicato con nota pervenuta in data 05.11.2015.

Sulla competenza per materia del Garante del Contribuente si osserva:

L'art. 1, commi 3 e 4, dello Statuto del Contribuente vincola Regioni ed Enti locali ad adeguarsi ai principi dello Statuto stesso;

L'interpretazione giurisprudenziale dal 2000 ad oggi ha portato ad affermare che la competenza del Garante sia assolutamente eguale a quella delle Commissioni Tributarie, così come definite dall'art. 2 del d.lgs. n. 546/1996 estesa ai "tributi di ogni genere e specie comunque denominati", compresi quelli regionali e locali;

La sentenza n. 21513 del 06.10.2006 della Suprema Corte ha precisato che la tutela dell'affidamento è applicabile anche ai rapporti fra contribuenti ed Ente impositore diverso dall'Amministrazione finanziaria dello Stato;

Dal 2009 una giurisprudenza consolidata della Cassazione ha affermato, altresì, la natura tributaria dei contributi previdenziali (v. tra le molte, la sent. 29755 del 25.06.2013) con conseguente pacifica competenza del Garante anche nei confronti dell'INPS e degli altri Enti previdenziali.

Nel merito si osserva:

Il ricorrente, vittima di più reati, ha presentato denuncia alla Procura della Repubblica di Padova (il caso rientra nel cd. "furto d'identità");

la Regione Veneto rifiuta lo sgravio assumendo che "sarebbe necessario esibire un provvedimento giurisdizionale (ad es. sentenza del Giudice di Pace) che, attestando la truffa subita, stabilisca la perdita di possesso fin dall'inizio dell'intestazione";

tale assunto è infondato perché contrario ai principi in tema di onere della prova;

il ricorrente, con la predetta denuncia raccolta in un atto pubblico da pubblico ufficiale, si è assunto la responsabilità di dire la verità giacché in caso contrario risponderebbe di simulazione di reato e/o di calunnia;

presentata la denuncia alla Procura, non incombe altro onere probatorio sul ricorrente come pacificamente si evince dagli art. 214 s.s. e 221 s.s. c.p.c.;

a tali principi si conformano le amministrazioni pubbliche tant'è che lo stesso ricorrente riferisce che la Regione Emilia Romagna, per il medesimo automezzo, ha subito effettuato lo sgravio;

in un recente caso analogo – si trattava di furto d'identità in relazione ad una utenza telefonica – l'Agenzia delle Entrate di Padova, con nota 79711/2015 del 22.09.2015, comunicava lo sgravio della cartella a carico di R.A. soltanto sulla base dell'allegata denuncia ai Carabinieri di Campodarsego;

P.Q.M.

Raccomanda alla Regione Veneto, rappresentata per l'incombente dal Direttore competente per le tasse automobilistiche, di procedere allo sgravio che costituisce atto dovuto verso il Contribuente.

Dott. Sandro Merz

RELAZIONE DEL PRESIDENTE DELL'ORDINE DISTRETTUALE DEGLI AVVOCATI

Autorità

Gentili ospiti

Signore e Signori

Con immenso piacere porto a tutti Voi il saluto del Consiglio dell'Ordine degli Avvocati di Venezia. Nel corso della cerimonia di apertura dell'anno giudiziario tenutosi recentemente presso la Corte d'Appello di Venezia, ho iniziato il mio intervento ponendo a tutti i presenti la seguente domanda: "siamo sicuri di volere tutti una giustizia efficiente?". La risposta che ne è scaturita è stata tragicamente negativa alla luce della inveterata distrazione della politica al problema, o meglio, al dramma della giustizia denegata. Una simile domanda voglio oggi porre anche a questo auditorio: siamo sicuri di volere una giustizia tributaria efficiente o, meglio ancora, un fisco giusto o, quantomeno, sostenibile? Temo che anche in questo caso la risposta sia un chiaro ed altisonante no. Le norme fiscali in Italia si affastellano una sull'altra così come gli enti che sono deputati ad emetterle. Una tale psicotica, farraginoso normativa fiscale favorisce soltanto lo Stato ed i veri evasori, imbrigliando nelle sue maglie un cittadino a dir poco spaventato da un mostro famelico contro il quale l'unico rimedio appare il ricorso alla giustizia tributaria che, tuttavia, di quel mostro è pur sempre promanazione.

Da anni si è invocato il riconoscimento costituzionale di una funzione così importante in uno Stato che dovrebbe essere dotato di un normale grado di civiltà.

Oggi invece, continuiamo ad assistere alla discriminazione tra Stato e contribuente in un procedimento che dovrebbe vedere acclarata la terzietà del giudice, dotato di quell'autonomia che dovrebbe essergli propria.

Va dunque in primis perseguita l'indipendenza funzionale ed amministrativa della giustizia tributaria dall'Amministrazione, in un processo tributario che deve svolgersi nel contraddittorio tra le parti in condizioni di

parità davanti ad un giudice terzo ed imparziale.

Così oggi non è, in spregio ai fondamentali diritti previsti dagli articoli 24 e 111 della Costituzione.

Nel solco costituzionale, il diritto di difesa del contribuente non deve in alcun caso essere compromesso, consentendogli di poter utilizzare istituti probatori quali le testimonianze ed il giuramento decisorio e suppletorio, ben noti al processo civile.

In buona sostanza, il processo tributario dovrebbe essere ispirato a criteri di semplicità e di chiarezza, al di là degli stessi istituti processuali vigenti nel processo civile, penale ed amministrativo.

Come per la giustizia civile, oltre all'ovvio e necessario improrogabile intervento economico, attentamente programmato in esito alle specifiche necessità, il punto di partenza, o meglio, di recupero, sta in noi ed in primo luogo nella forza che giudici, amministrazione e professionisti avranno nell'estraniarsi dalla mala politica e nella volontà di tutti i soggetti coinvolti nel sistema giustizia di recuperare il proprio ruolo e solo quello senza protagonismi, egoismi, invidie ed inutili e dannosi personalismi nel reciproco rispetto.

In questo ambito l'Avvocatura diviene sempre più soggetto necessario e propositivo.

Ed è proprio l'Avvocatura nel rispetto del ruolo costituzionale che le è proprio che per prima deve farsi portavoce dei diritti del cittadino contribuente, reclamando regole chiare ed uguali per tutti.

Il nostro sistema paese non può attendere oltre e così come per l'inceppata macchina della giustizia civile e penale, il nostro legislatore deve spendere qualche momento del suo preziosissimo tempo anche per risolvere i veri problemi che stanno a cuore ai suoi cittadini, oggi quasi relegati alla figura di sudditi.

Solo un fisco con regole certe e semplici favorisce l'adempimento spontaneo, riduce l'evasione, incentiva gli investimenti anche delle imprese straniere.

Il calcolo dell'incidenza dell'inefficienza del sistema giustizia e del sistema fiscale sull'appetibilità del nostro paese a richiamare investitori stranieri è a dir poco devastante.

Se siamo divenuti terra di conquista e di depauperamento delle migliori energie industriali ed intellettuali lo dobbiamo non solo, ma soprattutto, all'incertezza legislativa con la quale i nostri governanti giocano quotidiana-

mente, a seconda delle utilità politiche che si presentano loro.

È dunque assolutamente necessario razionalizzare il sistema sanzionatorio, amministrativo e fiscale, che dovrà essere ispirato alla reale situazione di fatto e proporzionato alla gravità e al tipo di violazione commessa.

Del pari, si dovrà procedere nell'attuazione della revisione del sistema penale tributario che visti anche i recenti provvedimenti giurisprudenziali, non funge o almeno non sembra in grado di essere deterrente sufficiente ad evitare evasione, elusione o violazione di prescrizioni di carattere fiscale.

La giurisprudenza penale, infatti, è sempre più orientata nel riconoscere alla crisi economica, e mi sia consentito, anche morale, che stiamo vivendo, carattere di esimente. La stessa giurisprudenza si è resa dunque conto come la rapacità fiscale del nostro Stato non sia degna di un paese "civile", ove il fisco non è altro che un esattore insaziabile. In tale contesto non può che essere vista se non come una resa, l'attività di degiurisdizionalizzazione che si va via via affermando.

Pur se favorevoli all'introduzione dell'istituto della conciliazione e delle ADR in generale, dobbiamo altresì essere consapevoli che la giurisdizione pubblica dovrà comunque essere di indirizzo, attraverso consolidati principi di nomofilachia, di eventuali accordi tra fisco e cittadino.

Come detto, tale giurisdizione, proprio in forza del suo carattere pubblicistico, deve assicurare la terzietà degli organi giudicanti, operando il definitivo distacco dal ministero dell'economia e delle finanze, parte necessaria nella quasi totalità dei processi tributari.

In sostanza, gli strumenti deflattivi del contenzioso potranno trovare spazio solo in presenza di provvedimenti giurisdizionali chiarificatori di norme, a volte volutamente formulate in maniera criptica ed oscura per gli stessi operatori del settore.

Non va sottaciuto tuttavia, che i dati positivi sulla riduzione del contenzioso a seguito dell'introduzione della mediazione, devono tenere conto del fatto che i costi della mediazione restano integralmente a carico del contribuente, anche per gli accertamenti che si concludono in suo solo favore. Il ricorso a tali metodi alternativi è altresì favorito dal fatto che ben oltre la metà dei ricorsi, a quanto ci risulta, ha valore entro i ventimila euro, e di questi ben più di un terzo non superano i tremila euro.

In quest'ambito, non possiamo che salutare con favore la riduzione del collegio giudicante per le controversie di minore entità e di minore complessità, riservando a commissioni tributarie a composizione mista con giu-

dici togati e giudici di estrazione professionale, la decisione sulle controversie di maggior rilievo, anche ai fini della creazione di un precedente specifico che possa evitare l'insorgere di ulteriori controversie.

Per quanto concerne, infine, gli aspetti procedurali, un passo avanti si sta facendo, come accade nel processo

civile e con maggior difficoltà nel processo penale, con l'introduzione del processo telematico che dovrebbe, o comunque potrebbe, portare ad un abbattimento dei tempi dell'iter processuale e dei suoi costi.

In quest'ambito dovrà essere posta particolare attenzione al rafforzamento della qualificazione professionale dei componenti delle commissioni tributarie, al fine di assicurarne l'adeguata preparazione specialistica.

Data peraltro, la commistione del sistema tributario con i diritti civile, penale, tributario, nessuno meglio dell'Avvocato può farsi interprete dell'applicazione di tale necessità.

Il Consiglio dell'Ordine di Venezia afferma al riguardo che, diversamente che in passato, assicurare la formazione non è un adempimento eccezionale al quale adeguarsi ma un servizio necessario alla crescita dell'Avvocatura tutta e non solo.

È di tutta evidenza che un avvocato dotato di preparazione e di una formazione costante e qualificata si afferma come interlocutore attendibile e propositivo nei confronti dei magistrati e dei cittadini.

Avviandomi alla conclusione, debbo porre l'accento sul fatto che dovremo sgombrare il campo dal principio, che si è andato viapù affermando di infallibilità del fisco e dei suoi accertamenti.

Le statistiche dimostrano invece il contrario, ove solo si consideri che oltre il 50% dei giudizi dà ragione ai contribuenti, con l'irrimediabile ingiusta conseguenza che costoro si trovano assoggettati ad esecuzioni o iscrizioni a ruolo che rischiano a soprattutto in questi tempi di grave recessione, di far chiudere ingiustamente un'azienda sana. Ma cosa ancor più grave è che a fronte di una tassazione quasi estorsiva, non si ottengono in restituzione servizi almeno in minima parte remunerativi degli sforzi economici fatti dal contribuente onesto. Non esiste la ricetta magica per uno Stato perfetto dove paghino tutti per pagare meno, nel quale le tasse vengano intasate dallo Stato per il beneficio dei tassati, ma credo sia nostro dovere almeno provarci, richiedendo a gran voce una normativa fiscale chiara nei contenuti e nella indicazione degli enti competenti alla sua emanazione così come insistendo nell'ottenere un processo giusto che, nella parità delle parti, possa

dare risposta in tempi celeri al bisogno di giustizia che il cittadino sente e che lo stato deve garantirgli. Come certo a voi noto, Beniamino Franklin ebbe a dire che “*al mondo di sicuro ci sono solo la morte e le tasse*”. Qualcuno aggiunse “*almeno la morte non arriva ogni anno*”.

Buon lavoro a tutti.

Avv. Paolo Maria Chersevani

RELAZIONE DELL'ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI VENEZIA

ELUSIONE E ABUSO DEL DIRITTO PRIMA E DOPO LA RIFORMA

1. Introduzione.

Alfine di esaminare il tema dell'elusione e dell'abuso giova prendere avvio da cinque principi generali che costituiscono una sorta di "bussola interpretativa".

Eccoli:

applicazione dello Statuto dei diritti del contribuente in relazione agli artt. 3, 23, 24, 97 e 111 della Carta Costituzionale (**principio I**);

necessità di tassare il reddito effettivo in relazione all'art. 53 della Carta Costituzionale (**principio II**);

diritto al contraddittorio in relazione agli artt. 24 e 111 della Carta Costituzionale (**principio III**);

principio del giusto processo e della parità d'armi tra le parti del rapporto tributario ai sensi dell'art. 111 della Carta Costituzionale (**principio IV**);

divieto di impiegare le prove acquisite illegittimamente in relazione agli artt. 24, 97 e 111 della Carta Costituzionale (**principio V**).

2. L'elusione e l'abuso prima della riforma.

2.1 Introduzione.

Giova prendere avvio dall'abuso del diritto anteriore alla riforma racchiusa all'art. 10 *bis* della L. n. 212 del 2000 perché, con riguardo al tema in rassegna, la giurisprudenza della Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, ha rotto il diaframma della necessaria presenza di una norma che reprima i comportamenti elusivi.

Leggiamo la sentenza che, dopo le prime pronunce del 2008, apre la nuova epoca.

Si tratta della sentenza resa a Sezioni Unite, n. 30055 del 23 dicembre 2008 ove si afferma: “*Nel merito, ritengono le Sezioni Unite di questa Corte di dover aderire all’indirizzo di recente affermatosi nella giurisprudenza della Sezione tributaria (si veda, da ultimo, Cass. nn. 10257/08, 25374/08), fondato sul riconoscimento dell’esistenza di un generale principio antielusivo; con la precisazione che la fonte di tale principio, in tema di tributi non armonizzati, quali le imposte dirette, va rinvenuta non nella giurisprudenza comunitaria quanto piuttosto negli stessi principi costituzionali che informano l’ordinamento tributario italiano. Ed in effetti, i principi di capacità contributiva (art. 53, primo comma, Cost.) e di progressività dell’imposizione (art. 53, secondo comma, Cost.) costituiscono il fondamento sia delle norme impositive in senso stretto, sia di quelle che attribuiscono al contribuente vantaggi o benefici di qualsiasi genere, essendo anche tali ultime norme evidentemente finalizzate alla più piena attuazione di quei principi. Con la conseguenza che non può non ritenersi insito nell’ordinamento, come diretta derivazione delle norme costituzionali, il principio secondo cui il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall’utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l’operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale.*”

2.3.- *Non contrasta con l’individuazione nell’ordinamento di un generale principio antielusione la constatazione del sopravvenire di specifiche norme antielusive, che appaiono anzi - come questa Corte ha osservato - mero sintomo dell’esistenza di una regola generale (Cass. 8772/08). Che il legislatore, in epoca successiva a quella cui si riferiscono i fatti di causa, introducendo (con l’art. 7-bis del decreto-legge n. 372 del 1992, convertito con modificazioni dalla legge n. 429 del 1992) il comma 6-bis nell’art. 14 del d.P.R. n. 917 del 1986, abbia grandemente ridotto (ma non del tutto eliminato) la convenienza fiscale delle operazioni di dividend washing, espressamente escludendo il credito d’imposta per i dividendi relativamente alle azioni oggetto di acquisto da fondi comuni di investimento o S., successivamente alla delibera di distribuzione degli utili stessi, è infatti circostanza idonea ad offrire indiretta conferma dell’illiceità fiscale di tali operazioni, atteso che, in caso contrario, la norma - che esclude taluni percettori di dividendi da un beneficio fiscale spettante a tutti gli altri - sarebbe palesemente illegittima per violazione del principio di eguaglianza. Il che evidentemente non è, proprio in ragione del fatto che esiste, nell’ordinamento costituzionale, un principio per il quale non è lecito utilizzare abusivamen-*

te, e cioè per un fine diverso da quello per il quale sono state create, norme fiscali (lato sensu) di favore, essendo d'altro canto, nel caso di specie, in re ipsa la elusività dell'operazione. Né siffatto principio può in alcun modo ritenersi contrastante con la riserva di legge in materia tributaria di cui all'art. 23 Cost., in quanto il riconoscimento di un generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario non si traduce nella imposizione di ulteriori obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali”.

Applichiamo dunque i principi sopra introdotti, in particolare il principio che pone al centro la necessità di tassare il reddito effettivo in relazione all'art. 53 della Carta Costituzionale (**principio II**).

E' importante tornarci perché, in questa sentenza, la Corte afferma la prevalenza del principio costituzionale rispetto alla norma ordinaria e questa prevalenza deve essere simmetrica tra le parti del rapporto.

In questa prospettiva, giova richiamare anche il principio del giusto processo e della parità d'armi tra le parti del rapporto tributario ai sensi dell'art. 111 della Carta Costituzionale (**principio IV**).

2.2 I requisiti sostanziali.

I requisiti sono tre e debbono coesistere:

- assenza di valide ragioni economiche;
- aggiramento di obblighi o divieti;
- conseguimento di un indebito risparmio d'imposta.

Al fine di individuare l'intento elusivo, viene richiamato il concetto di assenza di “*valide ragioni economiche*”.

Come spiegato dalla Relazione governativa al D. Lgs. 358/97 e dalla C.M. 19.12.97 n. 320/E (§ 6.2), l'espressione “*valide ragioni economiche*” non sottintende una “*validità giuridica*” dell'operazione, ma una “*apprezzabilità economico-gestionale*”;

Alcune connotazioni della nozione di “*valide ragioni economiche*” sono state individuate dalla Corte di Giustizia UE 17.7.97, causa C-28/95, che richiama l'art. 11 della Direttiva del Consiglio 23 luglio 1990, n. 90/434/CEE relativa al regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni, alle scissioni parziali, ai conferimenti d'attivo ed agli scambi d'azioni concernenti società di Stati membri diversi e al trasferimento della sede sociale di una SE e di una SCE tra Stati membri (in cui si allude espressamente al tema delle ristrutturazioni).

2.2.1. Aggiramento di obblighi o divieti.

La Relazione governativa al D. Lgs. 358/97 precisa che non c'è aggiramento quando il contribuente *“si limita a scegliere tra due alternative che in modo strutturale e fisiologico l'ordinamento gli mette a disposizione... La norma antielusione non può quindi vietare la scelta, tra una serie di possibili comportamenti cui il sistema fiscale attribuisce pari dignità, di quello fiscalmente meno oneroso. In tutti questi casi la scelta della via fiscalmente meno onerosa non è implicitamente vietata dal sistema, ma al contrario esplicitamente o implicitamente consentita, e non è configurabile alcun aggiramento di obblighi o divieti”*.

Poiché, in genere, gli istituti giuridici consentono vantaggi fiscali che non si esauriscono in una sola operazione, ma in una pluralità di atti, fatti o negozi anche tra loro collegati, l'art. 37-bis del DPR 600/73 pone l'accento sul *“disegno elusivo complessivamente architettato dal contribuente”* (Relazione governativa al DLgs. 358/97).

Il fine elusivo può realizzarsi in una concatenazione causale di eventi, nella cui ideale *“continuità”* logico-fattuale si ravvisa la volontà di eludere.

Assumono rilevanza, in particolare, la *“contiguità temporale”* e l'*“interdipendenza logica”* delle operazioni.

2.2.2. Scopo esclusivo dell'ottenimento di un risparmio d'imposta.

Con riguardo al terzo requisito, la Relazione ministeriale di accompagnamento al D. Lgs. n. 358 del 1997 (che ha inserito l'art. 37 bis nel DPR n. 600 del 1973) ha sottolineato che il risparmio di imposta *“si verifica quando, tra vari comportamenti posti dal sistema fiscale su un piano di pari dignità, il contribuente sceglie quello fiscalmente meno oneroso. Non c'è aggiramento fintanto che il contribuente si limita a scegliere tra due alternative che in modo strutturale e fisiologico l'ordinamento gli mette a disposizione. Una diversa soluzione finirebbe per contrastare con un principio diffuso in tutti gli ordinamenti tributari dei paesi sviluppati, che consentono al contribuente di regolare i propri affari nel modo fiscalmente meno oneroso, e dove le norme antielusive scattano solo quando l'abuso di questa libertà dà luogo a manipolazioni, scappatoie e stratagemmi, che - pur formalmente legali - finiscono per stravolgere i principi del sistema”*.

2.2.3. L'onere della prova.

In questo quadro, giova ricordare quale è il criterio di ripartizione dell'onere della prova tra le parti con riguardo al tema in rassegna.

Nel processo tributario, salvo ipotesi particolari quali, ad esempio, le liti di rimborso, l'onere della prova spetta all'Amministrazione finanziaria, e ciò non soffre deroga nel caso dell'abuso del diritto.

Nello specifico, la Corte di Cassazione ha stabilito che l'Amministrazione finanziaria deve indicare:

- quale sarebbe stato l'utilizzo corretto delle forme giuridiche poste in essere;
- in che modo il comportamento del contribuente ne costituisca un aggravamento (Cass. 21.1.2009 n. 1465).

L'Ufficio deve provare l'assenza di valide ragioni economiche, e, soprattutto, i motivi che inducono a ritenere che l'operazione fosse finalizzata al conseguimento di indebiti vantaggi fiscali.

Al contribuente spetta, invece, l'onere di dimostrare le valide ragioni economiche, alternative o concorrenti, giustificanti il comportamento ritenuto elusivo.

Inoltre, i giudici di legittimità hanno precisato che:

- nonostante spetti al contribuente l'onere di dimostrare che l'uso della forma giuridica corrisponde a un reale scopo economico, *“l'individuazione dell'impiego di abusivo di una forma giuridica incombe all'amministrazione finanziaria, la quale non potrà certamente limitarsi a una mera e generica affermazione, ma dovrà individuare e precisare gli aspetti e le particolarità che fanno ritenere l'operazione priva di reale contenuto economico diverso dal reale risparmio d'imposta”*;
- la sussistenza di uno schema abusivo è rilevabile d'ufficio dal giudice, anche in sede di legittimità, in quanto è un principio di rango comunitario anche se l'ufficio non ha formulato una specifica contestazione in tal senso (Cass. 17.10.2008 n. 25374 e Cass. 11.5.2012 n. 7393).

2.3. Sui requisiti procedurali.

Quanto al piano procedimentale, giova ricordare preliminarmente che, ai sensi dell'art. 37 *bis*, quarto e quinto comma, del DPR n. 600 del 1973 *“L'avviso di accertamento è emanato, a pena di nullità, previa richiesta al con-*

tribuyente anche per lettera raccomandata, di chiarimenti da inviare per iscritto entro 60 giorni dalla data di ricezione della richiesta nella quale devono essere indicati i motivi per cui si reputano applicabili i commi 1 e 2. 5.

Fermo restando quanto disposto dall'articolo 42, l'avviso d'accertamento deve essere specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente e le imposte o le maggiori imposte devono essere calcolate tenendo conto di quanto previsto al comma 2.

E' importante ricordarlo, perché si tratta dell'applicazione del principio del diritto al contraddittorio in relazione agli artt. 24 e 111 della Carta Costituzionale (**principio III**).

Ed è importante valutare la coerenza del comportamento adottato dalla giurisprudenza poiché i principi non possono essere impiegati alle esigenze contingenti.¹

¹ Si allude alla ordinanza della Corte di Cassazione n. 24739 del 5 novembre 2013 "Come noto, l'interpretazione di questa Corte si è consolidata nel senso dell'esistenza, nel nostro ordinamento, di un principio generale, ricavabile dalla Costituzione, precisamente dall'art. 53 della stessa, che vieta di conseguire indebiti vantaggi fiscali abusando del diritto (Cass. sez. un. n. 15029 del 2009; Cass. sez. un. n. 30057 del 2008; Cass. sez. trib. n. 10807 del 2012; Cass. sez. trib. n. 22932 del 2005; Cass. sez. trib. n. 20398 del 2005). La fattispecie antielusiva di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis si presenta, perciò, inevitabilmente, come speciale rispetto a quella più generale del cosiddetto abuso del diritto (Cass. sez. trib. n. 12042 del 2009). Come si vede, difatti, in entrambi i casi il fondamento della ripresa è costituito da un vantaggio fiscale che, per mancanza di causa economica, diventa indebito. Tuttavia, irragionevolmente, soltanto per la ripresa antielusiva à sensi dell'art. 37 bis cit. è legge che le forme del preventivo contraddittorio debbano esser seguite sub poena nullitatis. Del resto, ad aumentare l'irragionevolezza della misura in parola, deve essere rilevata l'esistenza di altre norme che, nella comune interpretazione, consentono l'inopponibilità di negozi elusivi, ma senza che però vi sia un'analoga previsione di nullità per difetto di forme del contraddittorio. Tra tutte, per la sua frequenza, si rammenta il D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, art. 20 (Cass. sez. trib. n. 9162 del 2010; Cass. sez. trib. 3571 del 2010; Cass. sez. trib. n. 12042 del 2009; Cass. sez. trib. n. 13580 del 2007; Cass. sez. trib. n. 10273 del 2007). Da ultimo, a completamento, deve essere ricordato che, nell'interpretazione della giurisprudenza, il giudice deve, anche d'ufficio, quando ritenga sussistenti gli elementi della fattispecie abusiva, far applicazione della ripresa antielusiva (Cass. sez. un. n. 30057 del 2008; Cass. sez. un. n. 30055 del 2008; Cass. sez. trib. n. 7393 del 2012; Cass. sez. trib. n. 22932 del 2005; Cass. sez. trib. n. 20398 del 2005). Ciò che, ovviamente, implica l'impossibilità di ogni preventivo contraddittorio. Cosicché, a questo punto, la nullità per irregolarità delle forme di che trattasi risulta irragionevolmente stabilita solo nella residuale ipotesi antielusiva di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis.

6. Va aggiunto, ulteriore parametro della irragionevolezza divisata da questa Corte, questa volta con riferimento all'art. 53 Cost., norma che a tutti impone l'adempimento delle obbligazioni tributarie, che la giurisprudenza ha sempre inteso che il contraddittorio debba avere carattere di effettività sostanziale e non formalistico. Ad esempio, nel campo del processo, ancor più delicato, secondo l'arcinota giurisprudenza, la nullità della notifica dell'atto fiscale si considera sanata, à sensi degli art. 156 c.p.c., comma 3, e D.P.R. n. 600 del 1973, art. 60, cioè per raggiungimento dello scopo, quando il contribuente impugni correttamente l'atto (Cass. sez. trib. n. 14925 del 2011; Cass. sez. trib. n. 10445 del 2011).

7. Serve precisare che non è qui in discussione l'utilità, in qualche modo anche la necessità, di un contraddittorio preventivo tra Amministrazione e contribuente. E' invece in discussione che, nel quadro delineato, il mero difetto di forma del contraddittorio, qui, tra l'altro, particolarmente lieve, giacché l'avviso è stato notificato poco prima dello spirare del termine dilatorio di giorni sessanta, debba comportare l'invalidità dell'atto fiscale, cosa davvero irragionevole, anche, come s'è visto, in relazione alle altre viciniori fattispecie antielusive.

8. Questa Corte conclude annotando che, a suo avviso, in relazione alla perentoria formulazione della denuncia-

La Corte Costituzionale, nondimeno, ha rigettato la questione di costituzionalità dell'ordinanza della Corte di Cassazione n. 24739 del 5 novembre 2013 citata nella nota n. 1.

Inoltre, giova segnalare, prima dell'intervento della Corte Costituzionale, la sentenza n. 406 del 2015 della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione che affronta espressamente l'argomento concludendo che: *“Pertanto deve concludersi che, anche nel caso in cui l'Ufficio finanziario intenda contestare fattispecie elusive, indipendentemente dalla riconducibilità o meno delle stesse alle ipotesi contemplate dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 bis, comma 3, è tenuto a richiedere preventivamente chiarimenti al contribuente e ad osservare il termine dilatorio di gg. 60, prima di emettere l'atto accertativo che dovrà essere specificamente motivato anche in ordine alle osservazioni, chiarimenti, giustificazioni, eventualmente fornite dal contribuente: risultando inficiato dal vizio di nullità l'atto impositivo emesso in difformità da detto modello procedimentale”*.

Con riguardo all'ordinanza di rimessione n. 24739 della Corte di Cassazione, la Corte Costituzionale si è pronunciata con l'ordinanza n. 132 del 2015 che respinge la questione sia sotto il profilo dell'asserita violazione dell'art. 3, sia dell'art. 53 della Carta Costituzionale.²

ta disposizione, la comminatoria di nullità non sembra poter esser, in alcuna maniera, suscettibile di interpretazioni adeguatrici che siano costituzionalmente orientate. In effetti, la sanzione è diretta proprio a protezione delle forme del preventivo contraddittorio.

P.Q.M.

La Corte, visto la L. 11 marzo 1953, n. 87, art. 23, dichiara rilevante e non manifestamente infondata, in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., la questione di legittimità costituzionale del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37 bis, comma 4; ordina la immediata trasmissione degli atti alla Corte Costituzionale; ordina alla Cancelleria che la presente ordinanza sia notificata alle parti e al Presidente del Consiglio dei Ministri e comunicata al Presidente del Senato della Repubblica ed al Presidente della Camera dei Deputati. Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 6 marzo 2013. Depositato in Cancelleria il 5 novembre 2013”.

² Ove si conferma: *“La sussistenza della violazione del principio di eguaglianza, nei termini prospettati dal giudice a quo, presuppone che, per le fattispecie elusive non riconducibili all'art. 37-bis e soggette al solo divieto generale di abuso del diritto, non operi la stessa sanzione della nullità dell'atto impositivo che risulti affetto dallo stesso vizio. Tuttavia, non solo l'ordinanza di rimessione non offre alcuna particolare motivazione sul punto, limitandosi ad affermare che per le fattispecie elusive non disciplinate dall'art. 37-bis non operano regole analoghe, ma l'ipotesi dalla quale muove è contraddetta dalla stessa giurisprudenza di legittimità - sia pure formata in epoca successiva all'ordinanza di rimessione - secondo la quale l'amministrazione finanziaria che intenda contestare fattispecie elusive, anche se non riconducibili alle ipotesi contemplate dall'art. 37-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, è tenuta, a pena di nullità dell'atto impositivo, a richiedere chiarimenti al contribuente e a osservare il termine dilatorio di sessanta giorni, prima di emettere l'avviso di accertamento, il quale dovrà essere specificamente motivato anche con riguardo alle osservazioni, ai chiarimenti e alle giustificazioni, eventualmente forniti dal contribuente (Corte di cassazione, quinta sezione civile, sentenze 14 gennaio 2015, n. 406 e 5 dicembre 2014, n. 25759)”*.

(...)

“Con riguardo alla prospettata violazione dell'art. 53 Cost., si osserva che la nullità dell'avviso di accertamento

Infine, la Corte di Cassazione a Sezioni Unite, con la sentenza n. 9 dicembre 2015 n. 24823, ha confermato che *“si rinvencono, invece, una pluralità di disposizioni, che tale contraddittorio prescrivono, peraltro a condizioni e con modalità ed effetti differenti, in rapporto a singole ben specifiche ipotesi (...) il comma 4 dell’art. 37 bis (introdotto dal dlgs. 358/1997 ed abrogato dall’art. 1, comma 2, dlgs. 128/2015), in merito agli accertamenti in materia di imposte dirette fondati su ipotesi di abuso di diritto (anche innominate: v. sopra sub ii - 4.2); il comma 6 dell’art. 10 bis 212/2000 (introdotto, in sostituzione della disposizione prima esaminata, dall’art. 1, comma 1, DLgs. 128/2015); l’articolo 11, comma 4 bis, DLgs. 374/90 (introdotto dall’art. 92, comma 1, DL 1/2012, convertito in L. 27/2012), in materia doganale”*.

2.4. Sugli effetti.

Il primo effetto derivante dalla condotta elusiva è definito in termini di inopponibilità all’Amministrazione finanziaria degli atti, fatti e negozi elusivi.

per inosservanza del termine dilatorio prescritto dalla norma denunciata è la conseguenza, come si è detto, di un vizio del procedimento, consistente nel fatto di non essere stato messo a disposizione del contribuente l’intero lasso di tempo previsto dalla legge a garanzia della sua facoltà di partecipare al procedimento stesso presentando osservazioni e chiarimenti. Il rispetto del termine dilatorio assolve anche allo scopo di consentire che l’avviso di accertamento sia «specificamente motivato» dall’ufficio tributario, in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente, come prescrive, sempre a pena di nullità, il comma 5 dello stesso art. 37-bis. Dalla considerazione unitaria delle prescrizioni dei commi 4 e 5, che scandiscono in modo rigoroso il procedimento preordinato all’assunzione dell’avviso di accertamento della fattispecie elusiva, emerge in modo ancora più evidente la funzione di tutela effettiva del contraddittorio propria del termine in questione. La sanzione della nullità dell’atto conclusivo del procedimento assunto in violazione del termine stesso trova dunque ragione in una divergenza dal modello normativo che, lungi dall’essere qualificabile come meramente formale o innocua, o come di lieve entità, è invece di particolare gravità, in considerazione della funzione di tutela dei diritti del contribuente della previsione presidiata dalla sanzione della nullità, e del fatto che la violazione del termine da essa previsto a garanzia dell’effettività del contraddittorio procedimentale impedisce il pieno svolgersi di tale funzione. La sanzione prevista dalla norma censurata non è dunque posta a presidio di un mero requisito di forma del procedimento, estraneo alla sostanza del contraddittorio, come assume la rimettente, ma costituisce invece strumento efficace ed adeguato di garanzia dell’effettività del contraddittorio stesso, eliminando in radice l’avviso di accertamento emanato prematuramente. La necessità che al contribuente sia consentito di partecipare al procedimento e la ragionevolezza della sanzione in caso di violazione del termine stabilito per garantire l’effettività di tale partecipazione, sono ancora più evidenti se si considerano le peculiarità dell’accertamento delle fattispecie elusive e il ruolo decisivo che in esso possono svolgere gli elementi forniti dal contribuente, in particolare in vista della valutazione che l’amministrazione è chiamata a compiere dell’esistenza di valide ragioni economiche sottese alle operazioni esaminate. È poi evidente che, ai fini della decisione della questione in esame, non può presentare alcun rilievo la circostanza, richiamata nell’ordinanza di rimessione a sostegno della pretesa irragionevolezza della norma censurata, che nel caso oggetto del giudizio a quo l’avviso fosse stato notificato poco prima dello spirare del termine dilatorio di sessanta giorni. Così come non è pertinente il richiamo, operato dalla rimettente, all’interpretazione giurisprudenziale della regola sulla sanatoria della nullità della notificazione degli atti, sia processuali che impositivi, per raggiungimento dello scopo. Il giudice a quo censura la norma in quanto prescrive la nullità dell’atto per violazione del termine dilatorio, non già perché il termine non sarebbe congruo o perché non sarebbe prevista la sanatoria della nullità così prodotta, sicché entrambi i menzionati argomenti sono da ritenere estranei ai termini della questione di legittimità costituzionale come sollevata. La questione è, quindi, infondata anche in riferimento all’art. 53 Cost.”

Il secondo effetto prevede che l'Amministrazione finanziaria disconosca i vantaggi tributari e possa, quindi, sancire il pagamento delle imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'Amministrazione finanziaria.

E' necessario precisare che l'accertamento dell'elusività non comporta contestazioni sulla validità, sotto un profilo civilistico, degli atti posti in essere dal contribuente, sia nei confronti di altri soggetti, sia nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, implicando, come detto, esclusivamente il disconoscimento di vantaggi fiscali di cui ci si è voluti impropriamente avvalere e la richiesta di versamento della maggiore imposta dovuta. Tuttavia, la risposta all'interpello in oggetto richiede di precisare la nozione di inopponibilità all'Amministrazione finanziaria.

Come detto, questa ha una valenza esclusivamente fiscale, per cui i comportamenti posti in essere dai contribuenti sono, in ogni caso, validi e rilevanti sul piano civilistico.

Inoltre, il riferimento alla nozione di inopponibilità avviene in modo del tutto particolare, cioè senza rispettare l'ordinaria nozione di efficacia (effetto tipicamente connesso alla inopponibilità) poiché quest'ultima ha normalmente portata generale nei confronti del soggetto nei cui confronti si produce; mentre, in questo caso, detta inefficacia è soltanto relativa, giacché l'atto, il fatto o il negozio conserva piena rilevanza effettuale sotto tutti gli altri profili tributari diversi da quelli che attengono al fenomeno elusivo (per esempio, per le imposte indirette).

3. L'elusione e l'abuso dopo la riforma.

3.1 La legge di delega fiscale: l'art. 1 (L. n. 23 del 2014).

Alfine di individuare l'architettura della riforma prendiamo avvio dalla legge delega.

L'art. 1 della L. n. 23 del 2014 stabilisce: *“Il Governo è delegato ad adottare, entro quindici mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, decreti legislativi recanti la revisione del sistema fiscale. I decreti legislativi sono adottati, nel rispetto dei principi costituzionali, in particolare di quelli di cui agli articoli 3 e 53 della Costituzione, nonché del diritto dell'Unione europea, e di quelli dello statuto dei diritti del contribuente di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 212, con particolare riferimento al rispetto del vincolo di irretroatti-*

vità delle norme tributarie di sfavore, in coerenza con quanto stabilito dalla legge 5 maggio 2009, n. 42, in materia di federalismo fiscale, secondo gli specifici principi e criteri direttivi indicati negli articoli da 2 a 16 della presente legge, nonché secondo i seguenti principi e criteri direttivi generali:

a) tendenziale uniformità della disciplina riguardante le obbligazioni tributarie, con particolare riferimento ai profili della solidarietà, della sostituzione e della responsabilità;

b) coordinamento e semplificazione delle discipline concernenti gli obblighi contabili e dichiarativi dei contribuenti, al fine di agevolare la comunicazione con l'amministrazione finanziaria in un quadro di reciproca e leale collaborazione, anche attraverso la previsione di forme di contraddittorio propedeutiche all'adozione degli atti di accertamento dei tributi;

c) coerenza e tendenziale uniformità dei poteri in materia tributaria e delle forme e modalità del loro esercizio, anche attraverso la definizione di una disciplina unitaria della struttura, efficacia ed invalidità degli atti dell'amministrazione finanziaria e dei contribuenti, escludendo comunque la possibilità di sanatoria per la carenza di motivazione e di integrazione o di modifica della stessa nel corso del giudizio;

d) tendenziale generalizzazione del meccanismo della compensazione tra crediti d'imposta spettanti al contribuente e debiti tributari a suo carico”.

3.2 L'attuazione della legge delega.

Appuriamo ora le modalità di attuazione dei succitati principi e criteri direttivi.

Anzitutto, la collocazione all'interno dello Statuto dei diritti del contribuente consente di riferire l'applicazione di questa disciplina tanto alle imposte sui redditi, come finora previsto dall'art. 37 *bis* del DPR. n. 600 del 1973, quanto a quelle indirette, fatta salva la speciale disciplina in materia doganale.

Inoltre, l'inserimento di questa disciplina nell'ambito dello Statuto dei diritti del contribuente conferisce ad essa la forza di principio preordinato alle regole previste nelle discipline dei singoli tributi, come è stato più volte riconosciuto dalla Corte di Cassazione relativamente alle altre disposizioni contenute nello Statuto (v., ad esempio, con riguardo al principio della tutela del legittimo affidamento del cittadino, di cui all'art. 10, dello Statuto, quanto affermato da Cass. n. 9308 del 17.4.2013).

3.3 Una lettura costituzionalmente orientata dell'art. 10 bis della L. n. 212 del 2000.

3.3.1 Introduzione.

Torniamo per un momento ai cinque principi generali sopra individuati³ al fine di individuare un percorso ragionato.

3.3.2 I requisiti dell'abuso.

L'art. 10 bis della L. n. 212 del 2000, introdotto dall'art. 1, primo comma, del D. Lgs. n. 128 del 2015, in attuazione della delega racchiusa nella L. n. 23 del 2014, stabilisce che “*Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni*”.

Vediamo i requisiti richiesti “in positivo” e “in negativo” dai successivi commi della disposizione in rassegna.

Partiamo dai requisiti “in positivo” per configurare un'ipotesi di abuso.

A mente del secondo comma dell'art. 10 bis della L. n. 212 del 2000 “*Ai fini del comma 1 si considerano:*

a) operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato;

b) vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in

³ Eccoli:

- applicazione dello Statuto dei diritti del contribuente in relazione agli artt. 3, 23, 24, 97 e 111 della Carta Costituzionale (**principio I**);
- necessità di tassare il reddito effettivo in relazione all'art. 53 della Carta Costituzionale (**principio II**);
- diritto al contraddittorio in relazione agli artt. 24 e 111 della Carta Costituzionale (**principio III**);
- principio del giusto processo e della parità d'armi tra le parti del rapporto tributario ai sensi dell'art. 111 della Carta Costituzionale (**principio IV**);
- divieto di impiegare le prove acquisite illegittimamente in relazione agli artt. 24, 97 e 111 della Carta Costituzionale (**principio V**).

contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.

Passiamo ora al versante “in negativo”.

A mente del terzo comma dell'art. 10 *bis* della L. n. 212 del 2000 “*Non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente*”.

Tale disposizione recepisce i principi affermati dalla Corte di Cassazione secondo cui (cfr. sentenza n. 439 del 14 gennaio 2015) “*La cautela del Fisco che deve guidare l'applicazione del principio, secondo la giurisprudenza di questa Corte, deve essere massima quando non si tratti di operazioni finanziarie (come avviene, ad esempio, nei casi di dividend washing e di dividend stripping), di artificioso frazionamento di contratti o di anomale interposizioni di soggetti (es. transfer pricing), ma di ristrutturazioni societarie, soprattutto quando le stesse avvengono nell'ambito di grandi gruppi d'impresе (vedasi Cass. 2011/1372, § 4.6)*”.

Infine, quanto al versante in rassegna, giova segnalare che, a mente del quarto comma della disposizione in esame “*Resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale*”, disposizione attuativa del principio costituzionale della libertà di iniziativa economica

Con riguardo a tale previsione giova prendere avvio dalla relazione al D. Lgs. n. 358 del 1997 con cui è stato introdotto l'art. 37 *bis*, dove appunto si precisava che il legittimo risparmio tributario: “*si verifica quando tra vari comportamenti posti dal sistema fiscale su un piano di pari dignità, il contribuente adotta quello fiscalmente meno oneroso. Non c'è aggiramento fintanto che il contribuente si limita a scegliere tra due alternative che in modo strutturale e fisiologico l'ordinamento gli mette a disposizione. Una diversa soluzione finirebbe per contrastare con un principio diffuso in tutti gli ordinamenti tributari dei Paesi sviluppati, che consentono al contribuente di regolare i propri affari nel modo fiscalmente meno oneroso, e dove le norme antielusione scattano solo quando l'abuso di questa libertà dà luogo a manipolazioni, scappatoie e stratagemmi che - pur formalmente legali - finiscono per stravolgere i principi del sistema. La norma antielusione non può quindi vietare la scelta tra una serie di possibili comportamenti cui il sistema attribuisce pari dignità di quello fiscalmente meno oneroso. Tra gli strumenti giuridici fungibili, ma che il siste-*

ma pone su un piano di sostanziale parità si pensi, ad esempio:

- *alla scelta sul tipo di società da utilizzare;*
- *alla scelta tra cedere aziende e cedere partecipazioni sociali;*
- *o al sistema di finanziamento basato su capitale proprio o di debito;*
- *sul periodo d'imposta in cui incassare proventi o pagare spese,*
- *fino ad arrivare alla misura degli ammortamenti, degli accantonamenti e di tutte le altre valutazioni di bilancio...*

In tutti questi casi la scelta della via fiscalmente meno onerosa non è implicitamente vietata dal sistema, ma al contrario esplicitamente o implicitamente consentita, e non è configurabile alcun aggiramento di obblighi o divieti”.

Da questo angolo visuale, recentemente la Corte di Cassazione Penale con sentenza n. 40272 del 2015 ha precisato “*In aderenza al criterio direttivo dell’art. 5, comma 1, lettera b), della legge delega, si ribadisce il principio generale secondo cui il contribuente può legittimamente perseguire un risparmio di imposta esercitando la propria libertà di iniziativa economica e scegliendo tra gli atti, i fatti e i contratti quelli meno onerosi sotto il profilo impositivo. La norma sottolinea, quindi, che l’unico limite alla suddetta libertà è costituito dal divieto di perseguire un vantaggio fiscale indebito. Di qui la già sottolineata delicatezza dell’individuazione delle rationes delle norme tributarie ai fini della configurazione dell’abuso. Ad esempio, non è possibile configurare una condotta abusiva laddove il contribuente scelga, per dare luogo all’estinzione di una società, di procedere a una fusione anziché alla liquidazione. E’ vero che la prima operazione è a carattere neutrale e la seconda ha, invece, natura realizzativa, ma nessuna disposizione tributaria mostra “preferenza” per l’una o l’altra operazione: sono due operazioni messe sullo stesso piano, ancorché disciplinate da regole fiscali diverse. Affinché si configuri un abuso andrà, quindi, dimostrato dall’Amministrazione finanziaria il vantaggio fiscale indebito concretamente conseguito e, cioè, l’aggiramento della ratio legis o dei principi dell’ordinamento tributario. E’ prevista, peraltro, la possibilità per il contribuente di presentare un’istanza di interpello preventivo all’Agenzia delle entrate al fine di conoscere se le operazioni che intende realizzare costituiscano fattispecie di abuso del diritto”.*

3.3.3 L’onere della prova.

Occupiamoci ora, simmetricamente rispetto al quadro previgente, del tema della ripartizione dell’onere della prova tra le parti del rapporto tributario.

Nel processo tributario, salvo ipotesi particolari quali, ad esempio, le liti di rimborso, l'onere della prova spetta all'Amministrazione finanziaria, e ciò non soffre deroga nel caso dell'abuso del diritto.

In questi quadro esaminiamo tale ripartizione con riguardo ai requisiti richiesti "in positivo" e a quelli "in negativo".

Torniamo per un momento, ai fini di confronto, alla vecchia disciplina:

- l'ufficio deve provare l'assenza di valide ragioni economiche;
- al contribuente spetta, invece, l'onere di dimostrare le valide ragioni economiche, alternative o concorrenti, giustificanti il comportamento ritenuto elusivo;
- l'Ufficio deve provare i motivi che inducono a ritenere che l'operazione fosse finalizzata al conseguimento di indebiti vantaggi fiscali;

l'Ufficio deve dimostrare quale sarebbe stato l'utilizzo corretto delle forme giuridiche poste in essere e in che modo il comportamento del contribuente ne costituisca un aggiramento (Cass. 21.1.2009 n. 1465).⁴

Secondo il nono comma dell'art. 10 bis "L'amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva, non rilevabile d'ufficio, in relazione agli elementi di cui ai commi 1 e 2. Il contribuente ha l'onere di dimostrare l'esistenza delle ragioni extrafiscali di cui al comma 3".⁵

Quindi, spetta all'Amministrazione finanziaria l'onere di provare che si è in presenza di:

operazioni prive di sostanza economica
vantaggi fiscali indebiti

⁴ In questa prospettiva, la Corte di Cassazione, nell'ambito della sentenza n. 439 del 14 gennaio 2015 ha confermato che "Il carattere elusivo, sotto il profilo fiscale, di una determinata operazione, nei fondarsi normativamente sul difetto di valide ragioni economiche e sul conseguimento di un indebito vantaggio fiscale, presuppone l'esistenza di un adeguato strumento giuridico che, pur se alternativo a quello scelto dal contribuente, sia comunque funzionale al raggiungimento dell'obiettivo economico perseguito dal contribuente medesimo (Cass. 2012/21390, § 3.2)".

⁵ Il primo e il secondo comma dell'art. 10 bis della L. n. 212 del 2000, a loro volta, stabiliscono:

"1. Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni.

2. Ai fini del comma 1 si considerano:

a) operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato;

b) vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario".

Nel contempo, giova ricordare che, “in negativo”, il terzo comma stabilisce: “*Non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell’impresa ovvero dell’attività professionale del contribuente*”.

Sui requisiti procedurali.

Il quinto dell’art. 10 *bis* della L. n. 212 del 2000 si occupa della fase fisiologica: “*Il contribuente può proporre interpello secondo la procedura e con gli effetti dell’articolo 11 della presente legge per conoscere se le operazioni che intende realizzare, o che siano state realizzate, costituiscano fattispecie di abuso del diritto. L’istanza è presentata prima della scadenza dei termini per la presentazione della dichiarazione o per l’assolvimento di altri obblighi tributari connessi alla fattispecie cui si riferisce l’istanza medesima*”.

A sua volta l’art. 11 dello Statuto è stato sostituito dall’art. 1 del D.lgs. n. 156 del 2015 con efficacia dal 1° gennaio 2016.⁶

⁶ Il nuovo art. 11 della L. n. 212 del 2000 stabilisce:

“1. Il contribuente può interpellare l’amministrazione per ottenere una risposta riguardante fattispecie concrete e personali relativamente a: a) l’applicazione delle disposizioni tributarie, quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza sulla corretta interpretazione di tali disposizioni e la corretta qualificazione di fattispecie alla luce delle disposizioni tributarie applicabili alle medesime, ove ricorrano condizioni di obiettiva incertezza e non siano comunque attivabili le procedure di cui all’articolo 31-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, introdotto dall’articolo 1 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147 e di cui all’articolo 2 del medesimo decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147; b) la sussistenza delle condizioni e la valutazione della idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l’adozione di specifici regimi fiscali nei casi espressamente previsti; c) l’applicazione della disciplina sull’abuso del diritto ad una specifica fattispecie.

2. Il contribuente interpella l’amministrazione finanziaria per la disapplicazione di norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d’imposta, o altre posizioni soggettive del soggetto passivo altrimenti ammesse dall’ordinamento tributario, fornendo la dimostrazione che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non possono verificarsi. Nei casi in cui non sia stata resa risposta favorevole, resta comunque ferma la possibilità per il contribuente di fornire la dimostrazione di cui al periodo precedente anche ai fini dell’accertamento in sede amministrativa e contenziosa.

3. L’amministrazione risponde alle istanze di cui alla lettera a) del comma 1 nel termine di novanta giorni e a quelle di cui alle lettere b) e c) del medesimo comma 1 ed a quelle di cui al comma 2 nel termine di centoventi giorni. La risposta, scritta e motivata, vincola ogni organo della amministrazione con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell’istanza e limitatamente al richiedente. Quando la risposta non è comunicata al contribuente entro il termine previsto, il silenzio equivale a condivisione, da parte dell’amministrazione, della soluzione prospettata dal contribuente. Gli atti, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio difforni dalla risposta, espressa o tacita, sono nulli. Tale efficacia si estende ai comportamenti successivi del contribuente riconducibili alla fattispecie oggetto di interpello, salvo rettifica della soluzione interpretativa da parte dell’amministrazione con valenza esclusivamente per gli eventuali comportamenti futuri dell’istante. 4. Non ricorrono condizioni di obiettiva incertezza quando l’amministrazione ha compiutamente fornito la soluzione per fattispecie corrispondenti a quella rappresentata dal contribuente mediante atti pubblicati ai sensi dell’articolo 5, comma 2.

5. La presentazione delle istanze di cui ai commi 1 e 2 non ha effetto sulle scadenze previste dalle norme tributa-

Si tratta di quello che, nella relazione di accompagnamento, viene definito “interpello anti abuso”.

Detto interpello espande l’interpello previsto dall’art. 21 della L. n. 413 del 1991 in tema di elusione, prima non possibile per l’abuso in assenza di una norma che lo disciplinasse.

Il sesto comma si occupa della fase patologica: *“Senza pregiudizio dell’ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti per i singoli tributi, l’abuso del diritto è accertato con apposito atto, preceduto, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di sessanta giorni, in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto”*.

E il successivo comma del necessario contraddittorio endo-procedimentale: *“La richiesta di chiarimenti è notificata dall’amministrazione finanziaria ai sensi dell’articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, entro il termine di decadenza previsto per la notificazione dell’atto impositivo. Tra la data di ricevimento dei chiarimenti ovvero di inutile decorso del termine assegnato al contribuente per rispondere alla richiesta e quella di decadenza dell’amministrazione dal potere di notificazione dell’atto impositivo intercorrono non meno di sessanta giorni. In difetto, il termine di decadenza per la notificazione dell’atto impositivo è automaticamente prorogato, in deroga a quello ordinario, fino a concorrenza dei sessanta giorni”*.

All’esito del succitato contraddittorio il comma successivo stabilisce: *“Fermo quanto disposto per i singoli tributi, l’atto impositivo è specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alla condotta abusiva, alle norme o ai principi elusi, agli indebiti vantaggi fiscali realizzati, nonché ai chiarimenti forniti dal contribuente nel termine di cui al comma 6”*.

rie, ne’ sulla decorrenza dei termini di decadenza e non comporta interruzione o sospensione dei termini di prescrizione.

6. L’amministrazione provvede alla pubblicazione mediante la forma di circolare o di risoluzione delle risposte rese nei casi in cui un numero elevato di contribuenti abbia presentato istanze aventi ad oggetto la stessa questione o questioni analoghe fra loro, nei casi in cui il parere sia reso in relazione a norme di recente approvazione o per le quali non siano stati resi chiarimenti ufficiali, nei casi in cui siano segnalati comportamenti non uniformi da parte degli uffici, nonché in ogni altro caso in cui ritenga di interesse generale il chiarimento fornito. Resta ferma, in ogni caso, la comunicazione della risposta ai singoli istanti”.

3.3.5 Sugli effetti.

Il primo effetto derivante dalla condotta elusiva è definito in termini di inopponibilità all'Amministrazione finanziaria degli atti, fatti e negozi elusivi.

Il secondo effetto prevede che l'Amministrazione finanziaria disconosca i vantaggi tributari e possa, quindi, sancire il pagamento delle imposte determinate in base alle disposizioni eluse, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'Amministrazione.

E' necessario precisare che l'accertamento dell'elusività non comporta contestazioni sulla validità, sotto un profilo civilistico, degli atti posti in essere dal contribuente, sia nei confronti di altri soggetti, sia nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, implicando, come detto, esclusivamente il disconoscimento di vantaggi fiscali di cui ci si è voluti impropriamente avvalere e la richiesta di versamento della maggiore imposta dovuta. Tuttavia, la risposta all'interpello in oggetto richiede di precisare la nozione di inopponibilità all'Amministrazione finanziaria.

Come detto, questa ha una valenza esclusivamente fiscale, per cui i comportamenti posti in essere dai contribuenti sono, in ogni caso, validi e rilevanti sul piano civilistico.

3.3.6. I profili di natura processuale.

Prima dell'avvento dell'art. 10 bis della L. n. 212 del 2000 la giurisprudenza aveva ritenuto che *“la sussistenza di uno schema abusivo è rilevabile d'ufficio dal giudice, anche in sede di legittimità, in quanto è un principio di rango comunitario anche se l'ufficio non ha formulato una specifica contestazione in tal senso”* (Cass. 17.10.2008 n. 25374 e Cass. 11.5.2012 n. 7393).

L'art. 10 bis della L. n. 212 del 2000 al nono comma stabilisce che *“L'amministrazione finanziaria ha l'onere di dimostrare la sussistenza della condotta abusiva, non rilevabile d'ufficio, in relazione agli elementi di cui ai commi 1 e 2”*.

L'onere per il contribuente di fornire la prova di valide ragioni economiche interviene, ma del resto può configurarsi solo, una volta provata, da parte dell'Amministrazione, la natura abusiva della condotta, ossia l'aggiramento di norme ed il carattere indebito del vantaggio fiscale conseguito. Solo a questo punto, scatta l'onere per il contribuente di fornire la giustifi-

cazione che può “salvare” comunque l’operazione.

A ben vedere sull’Amministrazione grava un ulteriore onere probatorio che è quello disciplinato al comma dodici secondo cui *“In sede di accertamento l’abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie”*.

3.3.7. I profili afferenti la riscossione.

Il piano della riscossione è disciplinato dal decimo comma: *“In caso di ricorso, i tributi o i maggiori tributi accertati, unitamente ai relativi interessi, sono posti in riscossione, ai sensi dell’articolo 68 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, e, successive modificazioni, e dell’articolo 19, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472”*.

Ne consegue l’eliminazione della asimmetria riguardo alle operazioni racchiuse all’art. 37 *bis* del DPR n. 600 del 1973 per le quali già si applicava la riscossione frazionata post sentenza e le operazioni abusive per le quali non si applicava

3.3.8. Il tema sanzionatorio.

Passiamo al versante sanzionatorio, regolamentato dal tredicesimo comma secondo cui *“Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l’applicazione delle sanzioni amministrative tributarie”*.

Quanto alla applicabilità delle sanzioni tributarie, giova, in primo luogo, ricordare che nella sentenza CGCE del 21 febbraio 2006, in causa C-255/02, *Halifax*, espressamente si affermava che *“la constatazione di un comportamento abusivo non deve condurre ad una sanzione, per la quale sarebbe necessario un fondamento normativo chiaro e univoco”*.

Quanto alla applicabilità delle sanzioni tributarie, giova, in secondo luogo, ricordare i principi di carattere oggettivo e soggettivo racchiusi nel D. Lgs. n. 472 del 1997

3.3.9. I profili di natura temporale.

Ai sensi dell’art. 1, quinto comma, del D.L. n. 128 del 2015 *“Le dispo-*

sizioni dell'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, hanno efficacia a decorrere dal primo giorno del mese successivo alla data di entrata in vigore del presente decreto e si applicano anche alle operazioni poste in essere in data anteriore alla loro efficacia per le quali, alla stessa data, non sia stato notificato il relativo atto impositivo”.

Quindi siamo in presenza di un doppio regime:

- accertamenti elevati prima del 1° ottobre 2015 per i quali trovano applicazione i principi illustrati nella prima parte con distinzione tra abuso (non normato) e elusione (normata);
- accertamenti elevati dal 1° ottobre 2015 per i quali trovano applicazione le previsioni racchiuse all'art. 10 *bis* della L. n. 212 del 2000.

Consigliere Segretario Guido Gasparini Berlingieri

RELAZIONE DELLA CAMERA DEGLI AVVOCATI TRIBUTARISTI DEL VENETO

Vi porto come ogni anno il saluto di tutti i Colleghi della Camera degli Avvocati Tributaristi del Veneto, e mio personale.

Svolgerò alcune brevi considerazioni su alcuni temi che ci sono parsi interessanti, sia di ambito locale, sia di ambito nazionale.

Situazione della Commissione Tributaria Provinciale di Venezia.

Un motivo di grave preoccupazione relativamente all'ordinato svolgimento della funzione giurisdizionale tributaria nel Veneto è dato dalla situazione della Commissione Tributaria Provinciale di Venezia, nella quale il numero dei giudici continua a calare ormai in misura preoccupante.

Pochi giorni prima di dimettersi, in un incontro con il relativo dirigente della direzione regionale delle entrate del Veneto e con esponenti della Camera, il precedente Presidente della Commissione Tributaria Regionale aveva lanciato l'idea di accorpate dal punto di vista logistico la Commissione Tributaria Provinciale di Venezia e la Commissione Tributaria Regionale del Veneto, sfruttando gli spazi vuoti disponibili presso la seconda, sulla base dell'idea che la difficoltà logistica di raggiungere il centro di Venezia possa aver contribuito in misura decisiva a dissuadere possibili candidature.

Questa proposta solleva immediatamente alcune riflessioni.

La prima è indubbiamente il dubbio se un tale trasferimento possa avere realmente effetti positivi sulle "vocazioni".

La seconda è incentrata sull'indubbio (sia pur piccolo) contributo che in tal modo verrebbe dato alla progressiva estinzione di Venezia come città viva.

La terza è correlata alla previsione di trasferimento della stessa CTR nella ex Casa del fascio di Mestre in via Kolbe (e alle difficoltà logistiche, per esempio viabilità e parcheggi, che pare ne deriveranno).

La discussione è aperta. Ed è urgente fare qualcosa per la Commissione

Tributaria Provinciale di Venezia.

A prescindere dalla soluzione che si vorrà (o si dovrà) adottare, sconforta dover effettuare una scelta o contro Venezia (anche se Venezia ovviamente non se ne accorgerà) oppure contro la copertura dei posti della Commissione Tributaria Provinciale di Venezia.

Principio di autosufficienza. Conseguenze dell'eccessiva lunghezza degli atti. Protocolli.

Invece confortano un paio di “estinzioni”, immediatamente relative al successivo grado di giudizio ma suscettibili di espandere direttamente o indirettamente la loro efficacia anche ai due attuali gradi del processo tributario di merito.

Si tratta di conseguenze dell'accordo del 17 dicembre 2015 tra il Primo Presidente della Corte di Cassazione e il Presidente del Cnf, relativamente alla lunghezza degli atti.

La prima conseguenza attiene al principio di autosufficienza, radicalmente e concordemente abolito nella sua precedente “incarnazione”, ed ora ridotto a mera esaustività dell'indicazione della precisa collocazione negli atti e documenti di causa dei punti nei quali reperire i dati posti a base delle argomentazioni delle parti. Come per il precedente istituto dei quesiti di diritto, purtroppo travolto dalla irragionevolezza delle concrete modalità applicative, e come il principio di autosufficienza documentale “giustiziato” dalle Sezioni Unite n. 22726 del 2011,¹ il principio di autosufficienza è rimasto vittima della sua trasformazione da principio processuale a mero stratagemma per lo sfrondamento dell'arretrato.

Una seconda conseguenza dell'accordo del 17 dicembre è l'assoluta esclusione che l'eccessiva – e certamente deprecabile – lunghezza degli atti possa avere conseguenze sulla loro ammissibilità.

È invece ampiamente positivo il giudizio sulle modalità di formazione di queste regole processuali, cioè sull'accordo tra le parti del processo realizzatosi con l'accordo del 17 dicembre 2015.

Si auspica quindi che finalmente si sblocchi anche il protocollo veneto, a maggior ragione ora che l'Unione nazionale delle camere degli avvocati tributaristi sta proponendo al consiglio di presidenza della giustizia tributa-

¹ In causa patrocinata da un associato alla Camera degli Avvocati tributaristi del Veneto, l'avv. Piero Bellante.

ria un comune intervento sulla lunghezza e forma degli atti processuali analogo a quello tra Cassazione e Cnf.

Considerazioni a margine del contraddittorio endoprocedimentale.

La questione del contraddittorio endoprocedimentale, è stata nelle ultime settimane

dapprima decisa in senso contrario dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con la sentenza n. 24823 del 9 dicembre 2015, con la quale nel giro di pochi mesi per la terza volta le Sezioni Unite sono tornate sulla questione del, questa volta in senso restrittivo (con una sentenza ordinata e articolata, ma irrimediabilmente e clamorosamente contraddittoria);

ma poi ne è stata molto autorevolmente invocata la decisione in senso favorevole al contribuente da una ordinanza ² di pugno del Presidente della Sezione Quinta Tributaria della Corte di Cassazione (nella sua veste di Presidente della CTR Toscana), la quale il 10 Gennaio 2016 riporta tutto in discussione rimettendo la questione alla Corte Costituzionale ed andando espressamente in contrario avviso rispetto alle Sezioni Unite.

Non si intende in questa sede commentare la questione del contraddittorio endoprocedimentale, ma solo trarne lo spunto per alcune riflessioni.

Si auspica innanzitutto che la Commissione Tributaria Regionale del Veneto sospenda i processi nei quali viene in rilievo la questione, in attesa della pronuncia della Corte Costituzionale.

Sulla sentenza delle Sezioni Unite, ci si limita ad osservare che si tratta di una sentenza molto chiara ed approfondita, meticolosamente ordinata e articolata, ma – a nostro parere - irrimediabilmente viziata dalla inconciliabile contraddizione tra l'affermazione del carattere generale europeo del principio del contraddittorio endoprocedimentale e il generale rimando nella L. 241 ai principi comunitari.

La sentenza infatti si accontenta di citare il secondo comma dell'art. 13 della Legge 7 agosto 1990, n. 241, il quale stabilisce che le disposizioni contenute nel capo III della Legge medesima ³ non si applicano «ai procedimenti tributari per i quali restano parimenti ferme le particolari norme che

² Commissione Tributaria Regionale della Toscana, Sez. I, Pres. e Rel. Mario Cicala, ordinanza 10 Gennaio 2016, n. 736.

³ Capo III (artt. 7-13), intitolato «Partecipazione al procedimento amministrativo», della Legge 7 agosto 1990, n. 241 sulla «Trasparenza degli atti amministrativi».

li regolano», ma non considera adeguatamente – a nostro parere – che, al di fuori del Capo III, l'art. 1⁴ si applica anche ai procedimenti tributari e stabilisce che «*l'attività amministrativa ... è retta ... dai principi dell'ordinamento comunitario*».

«*Principi dell'ordinamento comunitario*» nei quali le Sez. Un. n. 24823 del 9 dicembre 2015 ricomprendono anche il principio del contraddittorio.

* * *

Rivolgo infine, a nome di tutti i Colleghi della Camera degli Avvocati Tributaristi del Veneto, e mio personale, un sincero augurio di buon lavoro al Presidente Scarano.

Avv. Umberto Santi

⁴ Art. 1, comma 1, Legge 7 agosto 1990, n. 241 la cui applicabilità ai procedimenti tributari non è esclusa dal secondo comma dell'art. 13: «*L'attività amministrativa persegue i fini determinati dalla legge ed è retta da criteri di economicità, di efficacia, di imparzialità, di pubblicità e di trasparenza secondo le modalità previste dalla presente legge e dalle altre disposizioni che disciplinano singoli procedimenti, nonché dai principi dell'ordinamento comunitario*».

RELAZIONE DELLA ASSOCIAZIONE NAZIONALE TRIBUTARISTI ITALIANI

CONTRADDITTORIO ENDOPROCEDIMENTALE, DOPO LE RECENTI PRONUNCE GIURISPRUDENZIALI

1. Criticità della sentenza n. 24823/2015 della Corte di cassazione, Sezioni Unite.

Il principio che riconosce il diritto del contribuente al contraddittorio anteriore al provvedimento tributario è di particolare rilievo e attualità, in ambito scientifico e applicativo.

In proposito, l'analisi delle più recenti pronunce giurisprudenziali deve necessariamente prendere le mosse dalla sentenza n. 24823 del 9 dicembre 2015, con cui le Sezioni Unite della Corte di cassazione hanno limitato l'operatività della garanzia alle sole imposte a matrice euro-unitaria (*in primis*, l'IVA, i tributi doganali, buona parte delle accise), mentre sarebbe applicabile in seno a procedimenti afferenti le imposte domestiche solo ove sancito da puntuali disposizioni nazionali.

Così opinando, le Sezioni Unite hanno ritenuto di superare la recente posizione dello stesso massimo collegio, in ordine all'esistenza nel sistema di un principio generale immanente, che esigerebbe l'attuazione della dialettica ante-provvedimentale, pure in difetto di esplicite disposizioni di legge.¹

Il più recente orientamento giurisprudenziale risulta erroneo, per lo meno alla luce delle seguenti considerazioni.

Anzitutto, il diritto al contraddittorio endoprocedimentale è oggetto di un principio generale dell'ordinamento dell'Unione europea, a propria volta mutuato dalle "tradizioni costituzionali degli Stati membri"² e così concepito.

¹ Così, Cass., Sez. Un., 18 settembre 2014, nn. 19667-8, sul contraddittorio anteriore all'iscrizione di ipoteca di cui all'art. 77 del D.P.R. n. 602/1973, anche prima dell'art. 7, comma 2, lett. u-*bis*), del D.L. n. 70/2011, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 106/2011, che l'ha esplicitamente disciplinata

² Cfr., Corte di giustizia, 18 dicembre 2008, causa C-349/07, *Sopropé*, punto 33.

Il pubblico potere che intenda emanare un provvedimento amministrativo lesivo della sfera giuridica del destinatario, ha l'onere di contestargli preliminarmente l'ipotesi di contestazione, di concedergli un arco di tempo sufficiente per replicarvi e di motivare puntualmente le ragioni di un eventuale rigetto delle difese procedurali dell'interessato.³

Appare preferibile ritenere che il principio europeo, con siffatta articolazione, operi *lato sensu* nel nostro ordinamento per l'effetto dell'art. 117, comma 1 Cost., che subordina la potestà legislativa statale e regionale, ai vincoli derivanti dall'ordinamento europeo, senza alcuna distinzione *ratione materiae*.

Simile portata estensiva è, in ogni caso, assicurata dall'art. 1, comma 1 della L. n. 241/1990, in materia di procedimento amministrativo in generale, novellato dalla L. n. 15/2005, il quale afferma perentoriamente che l'attività amministrativa italiana e, dunque, *tutta* l'attività amministrativa "è retta (...) dai principi dell'ordinamento comunitario".

La previsione rappresenta, dunque, la porta d'ingresso dei principi euro-unitari a qualsivoglia procedimento amministrativo, ancorché relativo a tributi domestici.

Realizza un'estensione delle garanzie europee a ogni ambito normativo nazionale, allo scopo di scongiurare patologiche "discriminazioni a rovescio", ossia situazioni di disparità di trattamento, lesive del principio di eguaglianza di cui all'art. 3, comma 1 Cost., in danno dei cittadini di uno Stato membro, o delle sue imprese, che si verificano quale effetto indiretto dell'applicazione del diritto dell'Unione alle sole materie da esso regolate.⁴

E, d'altronde, anche sul piano pratico, sarebbe impossibile prescindere dal possibile contributo difensivo del soggetto sottoposto a controllo fisca-

³ V., inoltre, l'art. 41, par. 2, 1° alinea della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, c.d. "Carta di Nizza". La più recente giurisprudenza europea, invero, ha affermato che la Carta si applicherebbe esclusivamente nei rapporti con le istituzioni e gli organi dell'Unione, non già nelle relazioni interne fra soggetti nazionali e amministrazioni statuali: cfr., p. es., Corte di giustizia, 17 dicembre 2015, causa C-419/14, *WML*, punto 83; Id., 11 dicembre 2014, causa C-249/13, *Boudjlida*, punto 32; Id., 5 novembre 2014, causa C-166/13, *Mukarubega*, punto 44. Si tratta di un'opinione discutibile. L'art. 51, par. 1 della Carta ne afferma l'applicabilità "pure agli Stati membri esclusivamente nell'attuazione del diritto dell'Unione". Ne deriva che un procedimento istruttorio nazionale mirato all'accertamento e, in seconda battuta, alla riscossione dell'IVA può ben essere considerato quale "attuativo del diritto dell'Unione". In ogni caso, la giurisprudenza "negazionista" rileva correttamente come i soggetti nazionali possano, comunque e pur sempre, invocare nei confronti delle amministrazioni nazionali il principio generale dell'Unione che impone il contraddittorio endoprocedimentale, meramente recepito dall'art. 41, par. 2, 1° alinea della Carta.

⁴ Cfr., *mutatis mutandis*, Corte cost., 30 dicembre 1997, n. 443, in materia di paste alimentari.

le, nelle ipotesi di c.d. procedimento complesso unitario, involgente sia tributi europei (l'IVA) sia nazionali (i tributi diretti), come nelle fattispecie che investono attività d'impresa o di lavoro autonomo, qual è quella decisa dalla sent. n. 24823 delle Sezioni Unite.

Se anche si volesse prescindere dall'imprescindibile art. 1, comma 1 della L. n. 241/1990, le conclusioni di tale pronuncia porrebbero le norme afferenti i settori di diritto interno in contrasto con l'art. 3, comma 1 Cost., se e laddove interpretate in una prospettiva negazionista della garanzia, difforme da quella sovranazionale.

Nella specie, la disparità di trattamento risulta altresì apprezzabile da un'ulteriore prospettiva.

La limitazione giurisprudenziale, di fatto, esclude dall'egida del principio generale i controlli c.d. "a tavolino", ove si accedesse alla tesi che il contraddittorio di cui all'art. 12, comma 7 della L. n. 212/2000, in ordine al verbale conclusivo delle operazioni di verifica, si applicasse alla sola attività istruttoria esperita sui luoghi del contribuente.

Ma proprio per i controlli "a tavolino", il "contatto istruttorio" con l'autorità e la conoscenza dei fondamenti della contestazione è tendenzialmente minore rispetto alle verifiche *in loco*.

Per i controlli "a tavolino", pertanto, si rivela addirittura più intensa l'esigenza del rispetto della difesa dell'interessato.

Non solo.

In simili ipotesi, l'esclusione del contraddittorio dipenderebbe da una scelta sulle modalità di esperimento dell'istruttoria, affidata *uno latere* alla pubblica amministrazione, titolare del procedimento.

La soluzione appare, evidentemente, irragionevole anche da questo punto di vista.

Dalle precedenti considerazioni, deriva che un'ipotetica assenza di una regola come quella dell'art. 1, comma 1 della L. n. 241 cit., non potrebbe comunque dare adito a una lettura come quella recepita dalla ricordata sentenza n. 24823.

Il principio ermeneutico di conservazione non consente di accogliere, com'è noto, un'interpretazione di norme ordinarie in attrito con la nostra "Legge fondamentale" e, in specie, con l'art. 3, comma 1 (se non anche con l'art. 117, comma 1) Cost.

2. Le disposizioni nazionali ordinarie sul contraddittorio anticipato.

Il diritto europeo è, d'altronde, rispettato dal combinato disposto di tre precetti nazionali, evidentemente applicabili anche alle materie non armonizzate, in assenza di disposizioni puntuali sul contraddittorio in singoli settori disciplinari.⁵

In primo luogo, si allude all'art. 24 della L. n. 4/1929 che prevede l'elevazione del processo verbale di constatazione, a tendenziale chiusura dell'istruttoria, quale atto che veicola le ipotesi di addebito fiscale ed è, perciò e altresì, idoneo a fungere da momento procedimentale di impulso di un confronto preliminare con il destinatario.

La norma, nella sua ampia latitudine, appare riferirsi a qualsivoglia fattispecie di controllo, ancorché svolto (in tutto o in parte) negli *interna corporis* degli uffici finanziari.

In secondo luogo, il verbale di constatazione, quale "*atto dell'amministrazione finanziaria*", deve essere motivato ai sensi dell'art. 7, comma 1 della L. n. 212/2000 e sulla base delle risultanze della precedente istruttoria, come statuisce l'art. 3, comma 1 della L. n. 241/1990 cit., sul procedimento amministrativo, cui la prima disposizione rinvia *apertis verbis*.

Nella fisiologia, pertanto, la motivazione del verbale è idonea a descrivere compiutamente l'*iter* logico-giuridico alla base dell'adombrata contestazione e a consentire il dipanarsi del contraddittorio.

Sul piano dinamico, risulta poi applicabile l'art. 12, comma 7 della L. n. 212/2000 alle verifiche *in loco* in modo diretto e, per i controlli "a tavolino", in via analogica.

Dalla prospettiva che sembra preferibile, infatti, il tenore della disposizione appare riferirsi a un contesto disciplinare che riguarda le verifiche sui luoghi del contribuente (cfr., almeno, i commi 1 e 5).

Non di meno, il comma 7 recepisce il principio generale, anzitutto europeo, che impone il contraddittorio anticipato all'emissione del provvedimento lesivo e, perciò, risulta applicabile per analogia (*legis*) anche a fattispecie similari, non espressamente regolate, quali - appunto - i controlli "a tavolino".

⁵ V., p. es., il nuovo art. 10-*bis*, comma 6 della L. n. 212/2000, in tema di elusione fiscale e abuso del diritto, introdotto dall'art. 1, comma 1 del D.Lgs. n. 128/2015.

3. La tesi della operatività del principio generale solo in ordine ai tributi armonizzati è contraria (anche) all'interesse fiscale.

La negazione di una generalizzata operatività del diritto al contraddittorio, nell'accezione euro-unitaria, rischia di compromettere l'interesse pubblico oltre e più che quello del contribuente.

La conclusione si impone non solo e non tanto per la tradizionale (e ineccepibile) constatazione della funzionalità della garanzia a scongiurare l'emanazione di provvedimenti illegittimi e/o infondati e, dunque, la proliferazione di contenzioso che potrebbe vedere l'amministrazione quale parte soccombente.

Ma vi è una ragione ulteriore e altrettanto rilevante.

Nella prospettiva europea, la dialettica endoprocedimentale risente di vari limiti, mirati a temperare il diritto del contribuente con il celere ed efficace esercizio dell'azione pubblica accertativa.

Fra tali limiti, il più significativo è senz'altro quello che subordina la possibilità di dichiarare l'illegittimità del provvedimento *inaudita altera parte* alla possibile determinazione di un diverso risultato istruttorio.

Tale c.d. depotenziamento dei vizi formali/procedimentali esprime una visione teleologico-funzionale dell'attività amministrativa, in attuazione del principio europeo e costituzionale di proporzionalità, anch'esso sotteso all'art. 3, comma 1 Cost.

Mira alla conservazione dell'esito procedimentale nelle ipotesi in cui non avrebbe potuto essere seriamente inciso dalle difese che il contribuente avrebbe potuto mettere in campo, in caso di sua audizione preliminare.

Simile concezione è molto risalente nella giurisprudenza europea ⁶ e trova uno dei propri più recenti enunciati con la sentenza *Kamino* della Corte di giustizia. ⁷

Confinare il diritto euro-unitario alle sole materie europee potrebbe determinare il rischio di ritenere illegittimi i provvedimenti impositivi e/o sanzionatori senza contraddittorio, nelle materie nazionali, quand'anche l'apporto dell'interessato non avrebbe potuto in alcun modo incidere sul risultato procedimentale, secondo l'orientamento della Corte di giustizia.

Insomma, si potrebbe arrivare a sostenere, p. es., che la semplice viola-

⁶ Cfr., p. es., Corte di giustizia, 10 luglio 1980, causa C-30/78, *DCL*, punto 26.

⁷ Corte di giustizia, 3 luglio 2014, cause C-129/13 e C-130/13, *Kamino e a.*, punto 79.

zione del termine dell'art. 12, comma 7 della L. n. 212/2000, nella cornice di una verifica afferente imposte nazionali come quelle dirette, determinerebbe di per sé la patologia del provvedimento.

A prescindere dalla serietà delle difese che il soggetto controllato avrebbe potuto “mettere in campo” nella fase anteriore all’emanazione del provvedimento.

Una ricostruzione del genere troverebbe ulteriore avallo dalle opinioni dottrinarie e giurisprudenziali che, da varie prospettive, hanno negato l’operatività in ambito tributario della norma dell’art. 21-*octies*, comma 2 della L. n. 241/1990, che recepisce il principio del depotenziamento delle patologie del provvedimento amministrativo, se ininfluenti sul risultato, proprio in linea con il diritto europeo.⁸

Anche a voler trascurare l’art. 21-*octies*, il limite del “risultato” senza alcuna distinzione *ratione materiae*, è imposto per le materie armonizzate, dalla primazia del diritto dell’Unione e, per quelle domestiche, almeno dal ricordato principio costituzionale di eguaglianza (art. 3, comma 1 Cost.), il quale difficilmente può tollerare l’adozione “di due pesi e due misure” nella concezione stessa del diritto al contraddittorio e delle eventuali conseguenze sul terreno della validità o meno del provvedimento lesivo, emanato in assenza di un confronto preliminare con il destinatario.

Hanno manifestato sensibilità a questo profilo due pronunce della Sezione tributaria della Corte di cassazione, nn. 25485-6 del 18 dicembre 2015, che, in tema di studi di settore, hanno fatto riferimento alla sentenza *Kamino* e al limite del “risultato”, in materia di contraddittorio endoprocedimentale ai fini delle imposte dirette e, quindi, nazionali.

La conclusione generalizza esattamente la concezione euro-unitaria del depotenziamento dei vizi formali/procedimentali e postula, così e a monte, quella operatività del diritto sovranazionale anche alle materie domestiche, inopinatamente negata dalle Sezioni Unite, con la pronuncia n. 24823, depositata nove giorni prima.

4. Lo “stato dell’arte” nella più recente giurisprudenza di merito.

La giurisprudenza di merito immediatamente anteriore e successiva alla sentenza n. 24823 si ha esattamente recepito la tesi dell’estensione del prin-

⁸ Cfr., L. del Federico, p. es., in *L'evoluzione del procedimento nell'azione impositiva: verso l'amministrazione di risultato*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, 866 ss.; da ultimo, Cass., Sez. trib., 11 dicembre 2015, n. 25017.

cipio continentale anche ai tributi nazionali.

In questo senso, p. es., la Commissione tributaria regionale di Venezia, anche sulla base del diritto dell'Unione, ha affermato l'invalidità del provvedimento impositivo *inaudita altera parte* ai fini dell'accertamento sintetico, per fattispecie anteriori alla novella operata *ex art. 22* del D.L. n. 78/2010, la quale ha inserito un'apposita disciplina procedimentale *ad hoc* al comma 7 dell'art. 38 del D.P.R. n. 600/1973.⁹

Varie recentissime decisioni hanno preso le distanze dall'ultima sentenza delle Sezioni Unite, affermando la centralità del diritto euro-unitario al contraddittorio *ex ante*, ritenendolo correttamente applicabile anche ai tributi domestici.¹⁰

Esprime una significativa divergenza anche l'ordinanza, 10 gennaio 2016, n. 736 con cui la Commissione tributaria regionale di Firenze ha rimesso gli atti alla Corte costituzionale, rilevando che l'interpretazione espressa dalla sentenza n. 24823 delle Sezioni Unite porrebbe l'art. 12, comma 7 della L. n. 212/2000 in contrasto con gli artt. 3, comma 1 e 53, comma 1 Cost., ove riferisse la garanzia alle sole verifiche sui luoghi del contribuente in relazione ai tributi domestici.

Un corretto apprezzamento delle norme dianzi ricordate (artt. 3, comma 1 e 117, comma 1 Cost.; 1, comma 1 della L. n. 241/1990; 24 della L. n. 4/1929; 7, comma 1 e 12, comma 7 della L. n. 212/2000) avrebbe reso inutile tale rimessione alla Corte costituzionale, provocata dalla decisione delle Sezioni Unite.

Non appare peregrino ipotizzare che il giudizio di costituzionalità possa concludersi con una sentenza c.d. interpretativa di rigetto della questione, che valorizzi l'esistenza e operatività di un principio generale del contraddittorio, di derivazione anzitutto sovranazionale, e la preferibile lettura delle menzionate disposizioni interne.

In ogni caso, anche attraverso un simile percorso, è auspicabile che si ponga fine, una volta per tutte, a una questione (inconcepibilmente) tormentata nella giurisprudenza italiana.

Avv. Roberto Iaia

⁹ Comm.trib.reg. di Venezia, Sez. XXIV, 19 marzo 2015, n. 528; *similiter*, ancorché senza riferimenti al principio euro-unitario, Id., Sez. I, 16 aprile 2015, n. 699.

¹⁰ Così, p. es., Comm.trib.reg. di Bologna, Sez. II, 22 gennaio 2016, n. 79, riguardo a un accertamento in tema di costi indeducibili ai fini delle imposte dirette; Comm.trib.prov. di Roma, Sez. X, 18 gennaio 2016.

INDICE*

Pag. 3	Relazione Presidente Commissione Tributaria Regionale del Veneto	<i>Dott. Carmine Scarano</i>
Pag. 10	Dati statistici	<i>Fonte Commissione Tributaria Regionale di Venezia</i>
Pag. 17	Relazione Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria	<i>Dott. Mario Scuffi</i>
Pag. 25	Relazione del Dirigente di Segreteria	<i>Dott.ssa Annalisa Spina</i>
Pag. 31	Relazione Associazione dei Magistrati Tributari	<i>Dott. Pierantonio Fadel</i>
Pag. 37	Relazione Confederazione Giudici Tributari	<i>Cav. Franco Antonio Pinardi</i>
Pag. 47	Relazione del Comitato Unico di Garanzia per le Pari Opportunità	<i>Dott.ssa Federica Romano</i>
Pag. 55	Relazione del Garante del Contribuente	<i>Dott. Sandro Merz</i>
Pag. 59	Relazione per l'Ordine dei Distrettuale degli Avvocati	<i>Avv. Paolo Maria Chersevani</i>
Pag. 65	Relazione per l'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Venezia	<i>Guido Gasparini Berlingieri</i>
Pag. 85	Relazione della Camera degli Avvocati Tributaristi del Veneto	<i>Avv. Umberto Santi</i>
Pag. 89	Relazione Associazione Nazionale Tributaristi Italiani	<i>Avv. Roberto Iaia</i>

* AVVERTENZA: del contenuto dei singoli interventi rispondono esclusivamente gli autori.

