



GIUSTIZIA INSIEME

www.giustiziainsieme.it

Direttrice scientifica: Paola Filippi

Il diritto tributario nella stagione delle riforme

Dalla legge 130/2022 alla legge 111/2023

a cura di Enrico Manzon e Giuseppe Melis


**Pacini
Giuridica**



© Copyright 2024 by Pacini Editore Srl

ISBN 978-88-3379-689-5

Realizzazione editoriale



Via A. Gherardesca
56121 Ospedaletto (Pisa)

Indice

Presentazione	7
---------------------	---

Parte Prima

Le riforme ordinamentali e processuali

Il nuovo assetto ordinamentale della giustizia tributaria	11
---	----

Luca Buffoni

1. Premessa	11
2. Istituzione delle Commissioni tributarie ed evoluzione storica.	11
3. L'esigenza di una riforma	14
4. La legge 31 agosto 2022, n. 130: profili contenutistici.....	15
5. Compatibilità della riforma con i principi costituzionali: luci ed ombre	17
6. Considerazioni conclusive	20

Nuova magistratura, nuovo autogoverno.....	23
--	----

Lanfranco M. Tenaglia

1. Premessa generale	23
2. La legge n. 130 del 2022 e i successivi interventi normativi	23
3. Le nuove attribuzioni del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria – l'opzione per i magistrati togati.....	25
4. Le ulteriori attribuzioni del CPGT	25
5. L'ufficio ispettivo.....	26
6. L'Ufficio del Massimario nazionale.....	27
7. Considerazioni conclusive	28

Giro di boa per il processo tributario (Struttura del contenzioso, organizzazione e processo).....	31
--	----

Massimo Basilavecchia

1. La riforma del 2022: l'importanza e i dubbi.....	31
2. La non eludibile esigenza di un inserimento in Costituzione	33
3. Quale ruolo per la giurisdizione tributaria?	34
4. Alla ricerca di un nuovo modello.....	35

Profili organizzativi di giustizia tributaria: la Corte di Cassazione	39
---	----

Angelina-Maria Perrino

1. Pessimismo dell'intelligenza, ottimismo della volontà.....	39
2. L'istituzione della sezione tributaria della Corte di Cassazione: norma-manifesto dell'importanza del contenzioso tributario	40
3. La dimensione organizzativa della norma istitutiva della sezione Tributaria.....	41
3.1. L'attuazione tabellare	43
4. Il ruolo anfibio della richiesta di rinvio pregiudiziale	43

Le modifiche al processo tributario di merito e di legittimità	47
<i>Francesco Pistolesi</i>	
1. Premessa	47
2. Il giudice monocratico	47
3. La prova testimoniale scritta	49
4. La mediazione e la conciliazione	52
5. L'accelerazione e l'effettività del procedimento cautelare in primo grado	54
6. La partecipazione a distanza all'udienza pubblica e alla camera di consiglio	55
7. L'ampliamento e il potenziamento dell'informatizzazione della giustizia tributaria»	56
8. Il divieto di produrre nuovi documenti in appello.....»	57
9. La pubblicazione del dispositivo dei provvedimenti giurisdizionali di merito	59
10. L'accelerazione della fase cautelare nei gradi di giudizio successivi al primo	60
11. L'impugnabilità dell'ordinanza cautelare.....»	61
12. Gli interventi di deflazione del contenzioso tributario.....»	63
13. La riforma del giudizio di legittimità	64
La norma generale sull'onere della prova.....»	71
<i>Michele Cataldi</i>	
1. La novella	71
2. Il rapporto con l'art. 2697 c.c.»	73
3. Il principio di vicinanza della prova	74
4. Il secondo periodo dell'art. 7, comma 5- <i>bis</i> , il fatto notorio ed il fatto non contestato, la regola di giudizio	76
5. Le presunzioni legali, semplici e "supersemplici".....»	78
6. Le presunzioni "giurisprudenziali".....»	80
La revocazione per contrarietà alla CEDU	83
<i>Rosita D'Angiolella</i>	
1. La nuova ipotesi di revocazione: genesi e scopi	83
2. La disciplina dell'art. 391- <i>quater</i> c.p.c.»	87
3. Diritto di stato della persona.....»	89
5. Impugnazione per revocazione: fase rescindente e rescissoria	91
6. Terzi in buona fede.....»	93
7. Prospettive.....»	94
I rapporti tra rinvio pregiudiziale alla Corte di cassazione e rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia UE	97
<i>Roberto Giovanni Conti</i>	
1. Premesse	97
2. Il rinvio pregiudiziale (c.d. interno) alla Corte di cassazione, come "figlio" del rinvio pregiudiziale alla Corte UE di giustizia.....»	99
3. I rapporti fra i due rinvii pregiudiziali – quello interno e quello alla Corte UE di giustizia –	100
4. Il rinvio pregiudiziale "interno" ed il giudizio tributario	104
5. Per una lettura del rinvio pregiudiziale interno improntata alla "fiducia reciproca" ...»	107

6. Dal rinvio pregiudiziale <i>interno</i> a quello <i>esterno</i> – alla Corte di giustizia dell’Unione europea –	110
7. La (probabile) modifica dello Statuto della Corte di giustizia sul rinvio pregiudiziale e le possibili ricadute sul piano tributario	112
8. Perché investire sui rinvii pregiudiziali – interni ed esterni –	114
Novità processuali tributarie e procedure concorsuali	117
<i>Filippo D’Aquino</i>	
1. Premessa	117
2. Definizione agevolata e procedure concorsuali	118
3. Adesione ed esecuzione della definizione agevolata nella liquidazione giudiziale»	122
4. Definizione agevolata e concordato preventivo	125
5. Composizione agevolata e liti pendenti.....»	127
6. L’omologazione forzata nel concordato preventivo	129
7. Le recenti modifiche alla transazione fiscale	132
La deflazione del contenzioso tributario nei recenti interventi normativi di definizione agevolata delle controversie	137
<i>Giuseppe Fuochi Tinarelli</i>	
1. Premessa: il cantiere sempre aperto dei condoni.....»	137
2. Caratteri e funzioni degli interventi di condono fiscale	138
3. La legislazione tra il 2016 e il 2018: incidenza ed effetti.....»	139
4. La Legge 31 agosto 2022, n. 130	141
5. La Legge 29 dicembre 2022, n. 197	143
6. Considerazioni finali	146
Parte seconda	
La riforma del diritto tributario sostanziale. La delega fiscale	
Il principio del legittimo affidamento tra tutela “parziale”, tutela “piena” e prospettive evolutive.....»	149
<i>Maurizio LogoZZo</i>	
1. Premessa	149
2. Il rapporto tra contribuente e Amministrazione finanziaria nell’ordinamento tributario italiano	150
3. La tutela del legittimo affidamento tra mutamenti interpretativi e ritardi, omissioni od errori dell’Amministrazione.....»	151
4. Tutela “parziale” o tutela “piena”?	153
5. L’orientamento della giurisprudenza di legittimità	154
6. L’orientamento della Corte di Giustizia dell’Unione Europea	156
7. Prospettive evolutive.....»	158
Il contraddittorio procedimentale: otto pilastri, un problema e una possibile soluzione.....»	161
<i>Alberto Marcheselli</i>	
1. Il primo pilastro: cosa è e quale funzione ha il contraddittorio	161
2. Il secondo pilastro: quale è la fonte giuridica del principio del contraddittorio.....»	161

3. Il terzo pilastro: dove si applica il principio del contraddittorio	162
4. Il quarto pilastro: chi deve assicurare il rispetto del principio del contraddittorio.....»	163
5. Il quinto pilastro: come deve essere attuato il contraddittorio. Il principio di effettività. In particolare, il diritto di accesso al fascicolo istruttorio	163
6. Il sesto pilastro: effettività del contraddittorio e partecipazione all'istruttoria	167
7. Il settimo pilastro: è possibile sacrificare il principio del contraddittorio? Il segreto e l'urgenza di provvedere.....»	168
8. L'ottavo pilastro: quali conseguenze per la violazione del principio dell'effettivo contraddittorio	171
9. La sostanziale assurdit� dell'attuale regime	172
10. Una possibile via di uscita.....»	173
L'introduzione di una disciplina generale delle invalidit� tributarie nella legge delega di riforma fiscale n. 111/2023	175
<i>Enrico Marello – Francesco Pepe</i>	
1. La regolazione organica delle invalidit� tributarie quale tassello imprescindibile della riforma fiscale	175
2. Lo “stato dell'arte” sul tema “invalidit�” nella giurisprudenza tributaria, gli interessi coinvolti e le questioni aperte dalla legge delega	177
3. Lettura minimale del contenuto della legge delega.....»	180
4. Quale area di azione per il legislatore delegato?	181
4.1. (segue): il numero delle invalidit�: sistema monistico o duale?.....»	182
4.2. (segue): la definizione dell'area dei vizi invalidanti: quali vizi e quale peso assegnare a ciascuno di essi?	182
4.3. (segue): le modalit� di rilevazione del vizio: come eventualmente delineare un'azione di “nullit�” in senso stretto?	184
L'adempimento collaborativo	185
<i>Giuseppe Marino</i>	
1. Introduzione.....»	185
2. La gestione del rischio fiscale e la <i>cooperative compliance</i> nella prospettiva internazionale	187
3. La <i>cooperative compliance</i> negli altri ordinamenti: brevi cenni all'esperienza di Regno Unito, Olanda e Stati Uniti	189
4. Il recepimento in Italia delle raccomandazioni OCSE e dei regimi adottati all'estero: la disciplina dell'adempimento collaborativo	191
5. Le ragioni dell'insoddisfazione	194
6. La legge delega per la riforma fiscale	197
7. Conclusioni	203
La riforma della riscossione: luci ed ombre di una delega frettolosa	205
<i>Antonio Guidara</i>	
1. Delimitazione e articolazione dell'indagine.....»	205
2. Principi e criteri direttivi generali.....»	206
3. Principi e criteri direttivi afferenti alla riscossione nazionale: le previsioni di possibile maggiore impatto.....»	209

4. (segue): altre previsioni di rilievo	212
5. Cenni su altri principi e criteri direttivi.....»	213
6. Profili critici.....»	213
Atti della riscossione e coobbligati solidali.....»	217
<i>Laura Castaldi</i>	
1. Premessa	217
2. L'assetto di principio dell'art. 18 della legge di riforma	219
3. La previsione di una specifica disciplina della riscossione nei confronti dei coobbligati solidali.....»	221
4. La necessità di calibrare la procedura riscossiva in termini soggettivamente individuati	222
La riforma delle sanzioni amministrative tributarie e il principio di proporzionalità»	227
<i>Giuseppe Melis</i>	
1. Premessa: il principio generale di proporzionalità quale principio informatore della delega in materia sanzionatoria.....»	227
2. L'attuale sistema di irrogazione “tra un minimo e un massimo” e la necessità di un suo definitivo superamento	229
3. Proporzionalità ed istituti generali del sistema sanzionatorio amministrativo tributario	232
3.1. Aspetti generali.»	232
3.2. Il cumulo e la continuazione.....»	233
3.3. La recidiva.....»	235
I rapporti tra sanzioni e tra processi: il fatto materiale nuovo paradigma ordinamentale.....»	239
<i>Alessandro Giovannini</i>	
1. L'identità del fatto materiale: un avamposto di civiltà giuridica.....»	239
2. Il realismo giuridico e la retrocessione del formalismo qualificatorio: il “testo” e il “contesto” teorico.....»	239
3. Il “filo rosso” del fatto materiale.....»	242
3.1. Il <i>ne bis in idem</i> sostanziale	242
3.2. Il principio di proporzionalità	244
3.3. La specialità e il concorso apparente di norme.....»	245
3.4. Il doppio procedimento come doppia misura punitiva e l'integrazione del <i>ne bis in idem</i> con strumenti diversi dalla specialità (estinzione dei reati e circostanze attenuanti)	245
3.5. Il rapporto tra processi e la sentenza penale d'assoluzione “perché il fatto non sussiste”	246
4. Tassonomia <i>versus</i> ethos: per concludere	250
Nuovo riparto di giurisdizione per la fase esecutiva.....»	251
<i>Federico Rasi</i>	
1. La proposta di riforma	251
2. La posizione della Corte costituzionale	252
3. La posizione della Corte di cassazione	253

4. Le possibili sovrapposizioni tra la giurisdizione del giudice tributario e quella del giudice ordinario.....»	254
5. I conseguenti aggiustamenti al d.lgs. n. 546 del 1992.....»	258
6. Considerazioni conclusive»	261

Presentazione

2022: legge 130. 2023: legge 111. Prima l'ordinamento di giustizia e, pur limitatamente, il processo, poi la disciplina generale e delle singole imposte, con qualche ulteriore modifica processuale. Nel giro di un anno si è aperta una nuova *stagione delle riforme* per il diritto tributario, sostanzialmente comparabile a quella, ugualmente "epocale", del 1972/1973 (singolarmente 50 anni dopo).

Le due leggi però sono "cantieri aperti", la prima si potrebbe dire "causa fretta" (legislatura finita, PNRR incombente); la seconda perché è una legge-delega che quindi implica necessariamente la fase della normazione delegata attuativa, peraltro già speditamente in corso.

Comunque le si guardi e/o le si apprezzi sono svolte radicali.

L'ordinamento della giustizia tributaria è davvero entrato in una nuova era, il cui nucleo centrale è la transizione dalla tradizionale onorarietà della funzione giudicante di merito ad un'altra magistratura professionale (la quinta). Ma anche il diritto tributario sostanziale è investito da un forte vento di cambiamento, che soffia a partire dagli assetti fondamentali del rapporto fisco/contribuente.

Tali sfide sono chiare nei principi e negli obiettivi, meno nei tanti profili progettuali ed attuativi. La loro "ambizione" deve quindi essere ben soppesata e, soprattutto, ri-

chiede un grosso impegno dei soggetti che ne saranno protagonisti nei vari livelli decisionali ed esecutivi.

Questa pubblicazione monografica di Giustizia Insieme mira a dare criticamente conto delle principali problematiche che sono in campo nella stagione riformatrice che è appena iniziata, senza pretesa di esaustività, ma in base ad un'accorta selezione delle questioni che appaiono di maggiore rilevanza.

Desideriamo ringraziare vivamente gli amici Autori che hanno generosamente fornito il loro contributo ed il dott. Matteo Golisano che ha curato l'*assemblaggio* del volume.

Novembre 2023

*Enrico Manzon
Giuseppe Melis*

Parte Prima
Le riforme ordinamentali
e processuali

Il nuovo assetto ordinamentale della giustizia tributaria

LUCA BUFFONI

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Istituzione delle Commissioni tributarie ed evoluzione storica. – 3. L'esigenza di una riforma. – 4. La legge 31 agosto 2022, n. 130: profili contenutistici. – 5. Compatibilità della riforma con i principi costituzionali: luci ed ombre. – 6. Considerazioni conclusive.

1. Premessa.

La legge 31 agosto 2022, n. 130 costituisce una rivoluzione copernicana per la magistratura tributaria.

Una magistratura che fino a ieri era caratterizzata dal requisito dell'onorarietà diventa all'esito di un percorso accidentato una magistratura professionale, la quinta magistratura che si aggiunge a quelle ordinaria, amministrativa, contabile e militare.

La legge 130/22, tuttavia, pur operando una decisa scelta di campo, costituisce solo il punto di partenza per la costruzione di un assetto ordinamentale adeguato alla nuova configurazione voluta dal legislatore.

Nel presente contributo, all'esito di una breve ricostruzione storica, si procederà ad un'analisi della riforma, esaminando di primo acchito la compatibilità costituzionale della scelta della professionalizzazione e tentando poi di mettere in luce gli aspetti maggiormente problematici.

2. Istituzione delle Commissioni tributarie ed evoluzione storica.

La prima regolamentazione del contenzioso tributario nello Stato unitario si ebbe con la legge 14 luglio 1864, n. 1830 che prevedeva all'articolo 21 l'istituzione in ogni comune o consorzio di una Commissione "*incaricata di tutte le operazioni occorrenti per appurare e determinare in prima istanza le somme dei redditi e dell'imposta dovuta dai contribuenti del comune o consorzio*". Tali commissioni erano costituite da componenti eletti – ad eccezione del Presidente di nomina prefettizia – dal consiglio comunale o dalla rappresentanza consorziale, e le relative decisioni erano appellabili (art. 25), tanto nell'interesse del contribuente quanto nell'interesse del fisco, dinnanzi ad apposite Commissioni provinciali composte da 5 membri nominati (sempre ad eccezione del Presidente di designazione prefettizia), rispettivamente dal Consiglio provinciale e dalla Camera di commercio.

Si trattava in buona sostanza di una giurisdizione onoraria (non professionale) e di prossimità, espressione dello stato-comunità e con esclusione dunque di una nomina

governativa (eccezion fattasi per la figura del Presidente).

Il sistema conobbe un primo radicale sovvertimento per effetto della legge 20 marzo 1865, n. 2248 all. E, abolitiva del contenzioso amministrativo (c.d. LAC), che ferma restando la competenza delle commissioni di cui alla legge n. 1830/1864, prevedeva l'impugnabilità delle relative deliberazioni di fronte al Tribunale in primo grado e alla Corte d'appello in secondo grado, introducendo quale condizione per accedere alla tutela giurisdizionale ordinaria la regola del *solve et repete* (che sopravviverà fino alla declaratoria di incostituzionalità operata dalla Corte Costituzionale con la sentenza 31 marzo 1861, n. 21).

Da ultimo con il regio decreto 28 giugno 1866, n. 3023 venne istituita la Commissione centrale che originariamente conosceva dei casi di conflitto fra comuni e Consorzi intorno all'attribuzione dei redditi di un contribuente, ovvero di iscrizione di un contribuente per gli stessi redditi nelle tabelle di più comuni o di diverse province, nonché dei ricorsi avverso il giudizio delle Commissioni provinciali d'appello riguardanti l'applicazione della legge.

Le decisioni delle Commissioni tributarie, dunque, per effetto della LAC, divennero sostanzialmente decisioni amministrative, sebbene la questione sulla natura giurisdizionale o amministrativa delle Commissioni tributarie si sia protratta per oltre un secolo e certamente fino alla fine degli anni '60 del secolo scorso¹.

Commissione (art. 280 del T.U.) ha il potere di aumentare ex officio la base imponibile accertata, con il che si chiude il procedimento instaurato dal ricorso del contribuente, giacché quest'ultimo contro il nuovo accertamento deve adire nuovamente la stessa Commissione: e questa disciplina, mentre contrasta con regole che nel nostro ordinamento sono comuni a tutte le giurisdizioni (principio della domanda, principio della impossibilità per i giudici di tornare sui propri pronunciati salvo nei casi in cui viene ammessa la revocazione), appare connaturale alla funzione amministrativa; b) la Commissione o le sottocommissioni decidono validamente con la presenza di almeno metà dei componenti (art. 279 del T.U.), secondo una regola che è propria dei collegi amministrativi e che non trova riscontro nei principi vigenti per gli organi sicuramente giurisdizionali; c) il potere di scioglimento della Commissione e di nomina di un commissario, attribuito al Prefetto dall'art. 291 del T.U., è sicuramente incompatibile con la pretesa natura giurisdizionale dell'organo e delle sue funzioni e, di contro, è perfettamente corrispondente al potere di controllo sostitutivo che ha per destinatari organi amministrativi e per oggetto attività amministrative. Dall'esame complessivo degli indici di valutazione offerti dalla disciplina relativa alla composizione, ai poteri ed al funzionamento delle Commissioni risulta, dunque, che tutti gli argomenti deducibili dalle norme positive concorrono a convalidare la qualifica amministrativa con la quale la stessa legge definisce quegli organi (cfr. l'ultimo comma dell'art. 285 del T.U.); e, d'altro canto, è agevole rilevare che altri elementi di carattere procedurale (come i termini "ricorso", "appello", "decisioni"; il contraddittorio, sia pur semplificato; l'obbligo della motivazione) sono pienamente conciliabili col carattere amministrativo di un'attività che è pur sempre contenziosa. La conclusione così raggiunta trova, ad avviso della Corte, una decisiva conferma se l'esame dell'interprete si volge a considerare, su un piano più generale, l'intero sistema relativo alla tutela delle situazioni soggettive che formano oggetto del contenzioso tributario locale. In proposito la Corte osserva che la natura amministrativa della fase che si sta esaminando è convalidata dal fatto che, dopo l'esaurimento di essa, nei suoi vari stadi, si svolge davanti ai giudici ordinari, nei normali gradi, un procedimento sicuramente giurisdizionale. Infatti la legge (art. 285 del T.U.) attribuisce alla parte interessata, dopo l'ultima decisione delle Commissioni "amministrative", il potere di adire il giudice ordinario e di percorrere i vari gradi di giurisdizione a tutela dei suoi diritti. Non si può non riconoscere che la predisposizione di una duplice tutela giurisdizionale, ciascuna articolata in tre gradi, sarebbe estremamente singolare: e la singolarità del fenomeno (che non trova riscontro fuori della materia tributaria) sarebbe accentuata dall'autonomia che secondo l'orientamento della giurisprudenza e la prevalente opinione dottrinale caratterizza il ricorso ex art. 285 T.U. La Corte ritiene, perciò, che l'esistenza, nell'ambito del contenzioso tributario, di una fase indubbiamente giurisdizionale contribuisca anch'essa in modo sicuro alla conclusione che la fase precedente ha natura amministrativa: solo in tal modo l'intero sistema viene ricondotto in un quadro logico e coerente

¹ Nel senso della natura amministrativa del contenzioso dinanzi alle Commissioni tributarie si espresse a più riprese la Consulta. Significativi appaiono alcuni passaggi della decisione n. 6 del 1969 (est. Sandulli) che merita riportare: "In quest'ambito appaiono particolarmente significativi almeno tre punti: a) in sede di esame del ricorso proposto dal contribuente la

Questione peraltro non di poco conto, alla luce della sopravvenuta disciplina costituzionale e dell'affermazione del principio di tendenziale unità della giurisdizione e del divieto di istituzione di giudici speciali (art. 102 Cost.). In particolare, questi ultimi, salve le ipotesi espressamente contemplate dall'articolo 103 Cost. (Consiglio di Stato e altri organi di giustizia amministrativa, Corte dei Conti e Tribunali militari), potevano permanere esclusivamente ove già esistenti alla data di entrata in vigore della Carta e ciò in virtù della VI disposizione transitoria in forza della quale entro cinque anni dall'entrata in vigore della Costituzione si sarebbe dovuto procedere alla revisione degli organi speciali di giurisdizione esistenti (eccezion fattasi per il Consiglio di Stato, la Corte dei Conti e i Tribunali militari).

Purtuttavia, una decisa svolta verso la giurisdizionalizzazione delle Commissioni tributarie si ebbe per effetto della riforma operata dal d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 che da un lato modificò i criteri di scelta dei componenti delle Commissioni (attribuendola ai Presidenti di tribunale o di Corte d'appello, che avrebbero però dovuto attingere secondo quote predeterminate da appositi elenchi forniti dai consigli comunali o provinciali, dall'amministrazione finanziaria, dalle camere di commercio e dai consigli degli ordini professionali di avvocati, ingegneri, dottori commercialisti e ragionieri) e dall'altro stabilì che dopo la decisione delle commissioni tributarie di primo e secondo grado il contribuente potesse alternativamente adire la commissione centrale,

ovvero la Corte d'appello, fermo restando il ricorso per cassazione.

Tale configurazione giurisdizionale è stata sostanzialmente confermata dalla novella di cui al d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, che ha riorganizzato la distribuzione territoriale delle commissioni tributarie, con un primo grado su base provinciale ed un secondo su base regionale, e attribuito il potere di nomina dei giudici tributari ad un neoistituito organo di autogoverno (concepito sul modello del Consiglio Superiore della Magistratura): il Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria².

Con l'ordinanza 20 aprile 1998, n. 144 la Consulta ha sancito, per vero in modo non scontato, la legittimità costituzionale del nuovo assetto alla luce della VI disposizione transitoria: ad avviso della Corte,

² In particolare ai sensi dell'articolo 24 del d.lgs. 545/92 il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria: verifica i titoli di ammissione dei propri componenti e decide sui reclami attinenti alle elezioni; disciplina con regolamento interno il proprio funzionamento; delibera sulle nomine e su ogni altro provvedimento riguardante i componenti delle commissioni tributarie; formula al Ministro dell'economia e delle finanze proposte per l'adeguamento e l'ammodernamento delle strutture e dei servizi, sentiti i presidenti delle commissioni tributarie; predispone elementi per la redazione della relazione annuale del Ministro dell'economia e delle finanze al Parlamento sull'attività degli organi di giurisdizione tributaria; stabilisce i criteri di massima per la formazione delle sezioni e dei collegi giudicanti; stabilisce i criteri di massima per la ripartizione dei ricorsi nell'ambito delle commissioni tributarie divise in sezioni; promuove iniziative intese a perfezionare la formazione e l'aggiornamento professionale dei giudici tributari; esprime parere sugli schemi di regolamento e di convenzioni che riguardano il funzionamento delle commissioni tributarie; esprime parere sulla ripartizione fra le commissioni tributarie dei fondi stanziati nel bilancio del Ministero dell'economia e delle finanze per le spese di loro funzionamento; esprime parere sulla determinazione dei compensi fissi ed aggiuntivi ai componenti delle commissioni tributarie; vigila sul funzionamento delle commissioni tributarie e può disporre ispezioni affidandone l'incarico ad uno dei suoi componenti; dispone, in caso di necessità, l'applicazione di componenti presso altra commissione tributaria o sezione staccata, rientrando nello stesso ambito regionale, per la durata massima di un anno; delibera su ogni altra materia ad esso attribuita dalla legge.

con le normali strutture dell'ordinamento". Di segno opposto, peraltro, l'orientamento della Cassazione inaugurato da Cass., Sez. Un., 29 luglio 1950, n. 2164 e ribadito sempre a Sezioni Unite con la sentenza 20 giugno 1969, n. 2175.

le Commissioni delineate dalla riforma del 1992 non possono essere considerate un nuovo giudice speciale in quanto non è stato snaturato “né il sistema di estrazione dei giudici (anzi migliorato dal punto di vista dei requisiti di idoneità e di qualificazione professionale e delle incompatibilità), né la giurisdizione nell’ambito delle controversie tributarie, anche se riconfigurata mediante una soluzione unitaria ed aggiornata con la previsione di imposte locali in aggiunta a quelle statali con l’adeguamento delle norme del processo tributario a quelle del processo civile”. Aggiunge la Consulta, con una chiosa illuminante, che “per le preesistenti giurisdizioni speciali, una volta che siano state assoggettate a revisione, non si crea una sorta di immodificabilità nella configurazione e nel funzionamento, né si consumano le potestà di intervento del legislatore ordinario; questi conserva il normale potere di sopprimere ovvero di trasformare, di riordinare i giudici speciali, conservati ai sensi della VI disposizione transitoria, o di ristrutturarli nuovamente anche nel funzionamento e nella procedura, con il duplice limite di non snaturare (come elemento essenziale e caratterizzante la giurisprudenza speciale) le materie attribuite alla loro rispettiva competenza e di assicurare la conformità a Costituzione, fermo permanendo il principio che il divieto di giudici speciali non riguarda quelli preesistenti a Costituzione e mantenuti a seguito della loro revisione”.

3. L’esigenza di una riforma.

La legge 31 agosto 2022, n. 130 costituisce l’ultimo passaggio di un intervento riformatore che affonda le sue radici in un dibattito mai sopito.

L’originaria natura amministrativa e non giurisdizionale delle commissioni tributarie ben si accordava con la natura non professionale ed onoraria dell’incarico conferito ai relativi componenti (al quale fa da *pendant* il sistema di retribuzione a cottimo). A ciò si aggiunga che la particolarità della materia ed il principio di prossimità che governava nel sistema ottocentesco il controllo e la verifica delle imposte dovute dai contribuenti ben si accordava con un reclutamento di “esperti” su base locale, dediti principalmente ad altre occupazioni: tutto questo comportava un inevitabile prezzo da pagare in termini di qualità delle decisioni, che tuttavia trovava un’equilibrata compensazione nella possibilità per il contribuente di ricorrere in ultima istanza alla giurisdizione (dove operavano in via esclusiva giudici professionali).

Quando però, a cominciare dalla riforma del 1972, il sistema del doppio binario è venuto meno e le Commissioni tributarie hanno assunto una funzione inequivocabilmente giurisdizionale, il problema della qualità della decisione di un giudice non professionale è prepotentemente emerso, dapprima grazie ai moniti della dottrina³ ed infine per effetto delle ripercussioni sul sistema delle impugnazioni, con un esorbi-

³ Particolarmente significative le parole del Prof. Franco Gallo, Presidente emerito della Corte Costituzionale nella audizione svolta di fronte alla commissione interministeriale costituita dal Ministero dell’economia e delle finanze e dal ministero della Giustizia per la riforma della giustizia tributaria e presieduta dal prof. Giacinto della Cananea: “le attuali disfunzioni della giustizia tributaria potrebbero essere superate solo se le controversie fossero amministrate da giudici togati a tempo pieno, per i quali gli attributi di indipendenza e imparzialità richiesti dall’art. 111 Cost. appartengono alla fisiologia e ai fondamentali dei loro doveri d’ufficio”; cfr. *Relazione finale della Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria*, in https://www.giustizia.it/cmsresources/cms/documents/commissione_DELLACANAEA_relazione_finale_30giu21.pdf pag. 48.

tante carico di ricorsi tributari gravante sulla Corte di Cassazione⁴.

La necessità di un intervento urgente ha trovato plastico riscontro nell'iniziativa legislativa: nel corso della passata legislatura al solo Senato sono stati presentati ben sette disegni di legge, provenienti da diverse forze politiche, principalmente volti ad istituire una magistratura tributaria professionale.

La spinta decisiva è però arrivata dall'approvazione del PNNR, che alla milestone M1C1-35, da attuare entro il 31.12.2022,

chiede all'Italia “una riforma complessiva delle Commissioni tributarie di I e II grado, al fine di *“rendere più efficace l'applicazione della normativa fiscale e ridurre l'elevato numero di ricorsi presso la Corte di Cassazione”*”.

Dall'Europa è dunque venuta una decisa presa di posizione in ordine alle cause dell'esplosione del contenzioso tributario in sede di legittimità: essa è stata attribuita ad una sostanziale inadeguatezza della giurisdizione di merito, che trova peraltro conferma nei dati statistici, prosaicamente attestanti una percentuale di riforme anche sulla doppia conforme pari quasi al 50% (dato che non si riscontra in nessun altro settore del contenzioso).

In questo clima, considerata l'urgenza di provvedere in ragione dei vincoli temporali imposti dal Piano nazionale di ripresa e resilienza, dopo una prima idea di intervenire tramite decretazione d'urgenza (poi accantonata in ragione della difficile praticabilità costituzionale) a camere sciolte vede luce la legge 31 agosto 2022, n. 130, i cui principali contenuti si riepilogano di seguito.

4. La legge 31 agosto 2022, n. 130: profili contenutistici.

Al di là del cambio di denominazione (invero cacofonico: le Commissioni tributarie provinciali e regionali diventano rispettivamente Corti di giustizia tributaria di I° e di II° grado⁵) la novità maggiormente significativa è l'introduzione nel corpo del d.lgs. 545/92 del nuovo articolo 1-*bis* secondo

⁴ I dati, assolutamente allarmanti, possono essere desunti dalla Relazione finale della Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria. In particolare alla pagina 7 può leggersi: “...il contenzioso tributario ha raggiunto soglie elevate rispetto agli altri paesi europei. Nell'ultimo decennio, l'arretrato dinanzi ai giudici di merito è diminuito nel primo grado (dal 2011 al 2021, del 70 per cento) (allegato n. II, p. 27), mentre ha subito un lieve incremento nel secondo grado (poco più del 2 per cento). Il divario è evidente soprattutto al livello dei giudizi di legittimità che si svolgono dinanzi alla Suprema Corte di Cassazione. L'arretrato, in costante incremento, ha raggiunto e superato la ragguardevole soglia dei 55.000 ricorsi, alcuni dei quali (5171) sono stati presentati in primo grado da più di un decennio. Anche in questo caso, sul problema influisce più d'una causa: dalla limitata dotazione di magistrati alla convenienza per le parti private a coltivare il giudizio fino all'ultimo grado, fino alla riluttanza dei dirigenti pubblici ad abbandonare pretese di dubbia fondatezza. Qualunque opinione si abbia sull'importanza relativa di ciascuna causa, bisogna dire con chiarezza che vi è una disfunzione, nel senso che il sistema della giustizia non riesce a disimpegnare convenientemente le proprie funzioni. Lo ha segnalato alla Commissione, il primo presidente della Corte di Cassazione, nel corso della sua audizione, aggiungendo che l'arretrato non incide soltanto sui tempi della giustizia, ma anche sulla qualità di alcune decisioni giudiziarie. Le dimensioni dell'arretrato incidono anche sulla complessiva durata dei procedimenti giudiziari. Nell'arco di un decennio, il tempo medio necessario per espletare il primo grado del giudizio di merito è diminuito (da 903 giorni nel 2011 a 608 nel 2019), mentre è aumentato quello relativo al secondo grado (da 589 giorni a 906) (allegato n. II, p. 26). A ciò si aggiungono i quattro anni in media necessari per il giudizio di legittimità. Quest'ultimo è lungo e oneroso. Penalizza oltremodo il contribuente che abbia ottenuto una pronuncia favorevole nel secondo grado di giudizio o in entrambi. Incentivando la proposizione di ricorsi anche da parte dei privati, penalizza anche gli interessi dell'erario, oltre all'interesse generale all'adeguata e sollecita composizione delle dispute”; cfr. Relazione finale della Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria, cit., 7.

⁵ Preferibile sarebbe stata ad avviso di chi scrive la denominazione Tribunale e Corte d'appello tributaria: *de gustibus!*

cui “*la giurisdizione tributaria è esercitata dai magistrati tributari, oltre che dai giudici tributari nominati presso le commissioni tributarie, presenti alla data del 1° gennaio 2022 nel ruolo unico istituito dall’articolo 4, comma 39-bis, della legge n. 183 del 2011*”⁶.

Viene dunque istituita la nuova magistratura tributaria professionale, composta da magistrati assunti tramite concorso pubblico, le cui modalità di svolgimento sono disciplinate dagli articoli da 4-*bis* a 4-*quater* del decreto legislativo n. 545 del 1992, come novellati dalla stessa legge 130/22⁷, o transitati dalle altre magistrature tramite il meccanismo dell’opzione di cui al nuovo articolo 1, commi da 4 a 9 della legge 130/22. In particolare, onde costituire immediatamente un primo nucleo di magistrati tributari, senza attendere i tempi necessari per lo svolgimento e la definizione delle procedure concorsuali e in conformità con gli impegni assunti con la Commissione europea in sede di PNRR, il legislatore ha previsto che i magistrati ordinari, amministrativi, contabili o militari, non collocati in quiescenza, presenti alla data di entrata in vigore della legge 130/22 nel ruolo unico di cui all’articolo 4, comma 39-*bis*, della legge 12 novembre

2011, n. 183, e collocati nello stesso ruolo da almeno cinque anni precedenti tale data, possono optare per il definitivo transito nella giurisdizione tributaria di cui all’articolo 1-*bis* del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545. Tale transito è consentito ad un massimo di cento magistrati (di cui un massimo di 50 ordinari), individuati all’esito di un’apposita procedura di interpello, peraltro con alcune significative limitazioni, prima fra tutte quella anagrafica (il transito è infatti precluso per chi abbia compiuto 60 anni) che, unitamente ad una diffusa riluttanza ad abbandonare le magistrature di provenienza, hanno di fatto determinato il (temporaneo?) fallimento dell’opzione⁸.

Per le particolari ripercussioni sul piano ordinamentale, merita inoltre segnalare la previsione in base alla quale i nuovi magistrati professionali assunti per concorso potranno essere reclutati anche fra i laureati in economia e commercio: viene dunque frantumato un principio consolidato, in virtù del quale la magistratura professionale è sempre stata esclusivo appannaggio dei laureati in giurisprudenza.

Al fianco dei nuovi magistrati professionali, resteranno peraltro, per un lungo periodo di transizione e fino ad esaurimento, i giudici tributari (onorari) nominati presso le commissioni tributarie, presenti alla data del 1° gennaio 2022 nel ruolo unico istituito dall’articolo 4, comma 39-*bis*, della legge n. 183 del 2011, con la conseguente necessità di regolamentazione della convivenza.

⁶ Il nuovo articolo 1-*bis* determina, infine, l’organico dei magistrati tributari in 450 unità presso le Corti di I° grado e 126 unità presso le Corti di II° grado.

⁷ Il concorso è articolato in una prova scritta che ha la prevalente funzione di verificare la capacità di inquadramento logico sistematico del candidato e che consiste nella redazione di due elaborati teorici (rispettivamente vertenti sul diritto tributario e sul diritto civile o commerciale), una prova pratica (redazione di una sentenza tributaria), nonché in una prova orale. Vengono inoltre disciplinate dettagliatamente la composizione ed il funzionamento della commissione d’esame, che a seguito di alcuni opportuni adattamenti apportati con d.l. 22 giugno 2023, n. 75, convertito, con modificazioni, dalla L. 10 agosto 2023, n. 112, viene sostanzialmente assimilata alla commissione di concorso prevista per la magistratura ordinaria.

⁸ Al momento in cui questo articolo viene dato alle stampe solo 24 sono i magistrati che hanno aderito all’opzione, a fronte dei 100 previsti, e la procedura non è ancora definita con l’adozione dei decreti conclusivi da parte del Ministro dell’economia e delle finanze

5. Compatibilità della riforma con i principi costituzionali: luci ed ombre.

Così rapidamente ripercorsi i tratti salienti della riforma, occorre verificare se l'istituzione della nuova magistratura professionale operata dalla legge 130/22 sia coerente con i principi costituzionali ed in particolare con il precetto di cui all'articolo 102 Cost. che vieta la creazione di nuovi giudici speciali. Sulla questione, richiamando i principi della citata ordinanza n. 144/98 della Corte Costituzionale, merita osservare che a fronte dell'affermata non consumazione del potere del legislatore di disciplinare composizione, funzionamento e materie devolute alle giurisdizioni speciali preesistenti all'entrata in vigore della Costituzione, ai sensi della VI disposizione transitoria, il giudice delle leggi ha individuato un duplice limite, e cioè *“di non snaturare (come elemento essenziale e caratterizzante la giurisprudenza speciale) le materie attribuite alla loro rispettiva competenza e di assicurare la conformità a Costituzione”*.

Occorre dunque chiedersi se la modifica subiettiva inerente lo *status* dei magistrati, consistente nell'innovazione del criterio selettivo (concorso in luogo di mera designazione per titoli) e del rapporto che lega il magistrato tributario alla pubblica amministrazione (non più onorario, ma di pubblico impiego, con conseguente creazione di una nuova categoria di giudici speciali pubblici funzionari), finisca o meno per snaturare la fisionomia delle precedenti commissioni tributarie. Ad avviso di chi scrive tale radicale innovazione non sussiste, anzi la riforma operata dalla legge 130 costituisce il

naturale corollario delle riforme del 1972 e del 1995⁹.

Nel ripercorrere l'evoluzione storica delle commissioni tributarie è nitidamente emerso che il vero momento di trasformazione si è avuto con il conferimento delle funzioni giurisdizionali a tali organi, che in precedenza avevano, per le ragioni indicate dalla Corte Costituzionale nella richiamata sentenza 6/69, natura amministrativa.

Una volta avallata tale svolta (anche dalla Consulta con la più volte richiamata ordinanza n. 144/98) appare naturale e consequenziale conferire al nuovo organo i tratti essenziali della giurisdizionalità, tra i quali certamente rientrano la particolare

⁹ Tali considerazioni non sono peraltro unanimemente condivise. In senso contrario ad es. merita riportare le considerazioni di Pasquale Serrao d'Aquino rese in sede di audizione dinanzi alla Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria: *“Nella difficoltà di addivenire ad una conclusione certa, inevitabilmente orientata da opzioni politico-culturali circa l'attuazione del modello “tendenzialmente” monistico di giurisdizione ..., appare dubbio che possa nascere, accanto a quelli già previsti dalla Costituzione (magistrati ordinari, amministrativi, della corte dei conti) un nuovo e distinto ordine di magistrati tributari assunti per concorso e che sia destinato a trattare la materia tributaria. La struttura attuale delle Commissioni tributarie, organi giudiziari speciali composti da magistrati onorari (non legati all'amministrazione da un rapporto di servizio ma designati sulla base di meccanismi selettivi per titoli succedutisi nel tempo e operanti in base ad un rapporto di tipo onorario che presuppone un diverso status di magistrato o professore universitario di ruolo o di professionista abilitato) risulta sensibilmente diversa rispetto agli istituendi uffici giudiziari tributari, nei quali dovrebbe operare un nuovo ordine di magistrati che si affianca a quelli amministrativi, contabili e militari. Si tratta, infatti, di una innovazione radicale che porta a modificare la complessiva architettura costituzionale della giurisdizione, fornendo un impulso vero la trasformazione da un sistema tendenzialmente monista, con la Cassazione giudice di ultima istanza (per Consiglio di Stato e Corte dei Conti limitatamente alle questioni di giurisdizione), salvo l'area riservata al giudice amministrativo e contabile (giustificata nel primo caso dal sindacato sui poteri autoritativi della PA) verso una sistema che vede moltiplicarsi delle magistrature professionali rispetto a quanto esistente nel 1948”*; cfr. *Relazione finale della Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria*, cit., 59 ss.

competenza tecnica dei componenti, oltre ai requisiti di terzietà, indipendenza ed imparzialità.

Il primo dei richiamati requisiti (competenza) presuppone necessariamente la rigorosa selezione dei magistrati sulla base del criterio concorsuale consacrato dall'articolo 106, comma 1, della Costituzione¹⁰. Ancora, il modello del magistrato funzionario pubblico costituisce un *leitmotiv* comune a tutte le magistrature: da esso si discosta esclusivamente la magistratura ordinaria, che ammette la devoluzione ad onorari del contenzioso bagatellare, e fino ad oggi quella tributaria, sulla base peraltro, come si è visto, di un retaggio storico derivante dalla pregressa natura amministrativa delle commissioni.

Se dunque sotto il versante della possibile violazione dell'articolo 102 i dubbi di costituzionalità possono essere fugati, qualche profilo di incertezza può sorgere con riferimento ai requisiti di terzietà, indipendenza ed imparzialità.

Ed infatti, tra i primi commentatori non è mancato chi ha ritenuto come la riforma abbia “*rafforzato la collocazione organica della giustizia tributaria nella sfera gestionale del MEF, al quale tra l'altro si affida la nomina dei nuovi magistrati tributari, la gestione del loro status giuridico ed economico, nonché l'organizzazione delle segreterie loro ausiliarie, senza bilanciare questa situazione attraverso un adeguato rafforzamento del Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria*”¹¹.

L'osservazione coglie solo parzialmente nel segno.

Quanto alla nomina con decreto ministeriale, la disposizione appare speculare a quella di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 5 aprile 2006, n. 160, recante “*Nuova disciplina dell'accesso in magistratura, nonché in materia di progressione economica e di funzioni dei magistrati, a norma dell'articolo 1, comma 1, lettera a), della legge 25 luglio 2005, n. 150*”, che per i magistrati ordinari vincitori di concorso attribuisce il potere di nomina ad un decreto ministeriale.

Del pari l'organizzazione e il funzionamento dei servizi relativi alla giustizia tributaria, in cui rientra certamente la gestione di alcuni aspetti amministrativi e dei profili economici del rapporto di lavoro (ferma restando la determinazione per legge della retribuzione, che costituisce una delle garanzie a tutela dell'indipendenza del magistrato), nonché certamente la gestione delle risorse materiali destinati all'esercizio della giurisdizione (immobili, beni strumentali, etc.) e del personale amministrativo, è

¹⁰ Sul punto merita ancora richiamare le considerazioni di Pasquale Serrao d'Aquino: “È noto, infatti, che il criterio (art. 106 Cost.) di designazione dei magistrati è strutturato secondo il modello del funzionario pubblico (del magistrato burocrate), che trova la sua legittimazione nella competenza tecnica del magistrato vincitore di concorso, laddove altri sistemi prevedono un modello elettivo oppure ancora attraverso una selezione che, pur improntata alla cooptazione, avviene tra i professionisti affermati e autorevoli. Appare quasi superfluo precisare che l'art. 106 Cost., nel presupporre necessariamente il pubblico concorso, riguarda la magistratura ordinaria, ma sul presupposto della tendenziale unità della giurisdizione e della tassatività delle deroghe costituite dai giudici speciali previsti dalla Carta (Consiglio di Stato, Corte dei conti, tribunali militari), oltre che dalla VI disposizione transitoria. La selezione dei magistrati onorari da parte del Consiglio Superiore della Magistratura, siano essi giudici onorari di pace oppure esperti delle varie materie (minorili e del tribunale di sorveglianza) non è da considerarsi come una procedura concorsuale, secondo quanto emerso ad oggi anche nel contenzioso relativo alla stabilizzazione dei magistrati onorari”; cfr. *Relazione finale della Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria*, cit., 56 ss.

¹¹ In tal senso CORRADO, *La riforma rafforza il legame tra Corti di Giustizia tributaria e MEF*, in <https://www.ipsoa.it/documents/quotidiano/2022/09/30/riforma-rafforza-legame-corti-giustizia-tributaria-mef>.

affidata al Ministero dell'economia e delle finanze, sul modello di quanto avviene per la magistratura ordinaria in cui i predetti compiti sono costituzionalmente riservati al Ministro della giustizia (art. 110 Cost.).

La principale critica che viene mossa a tale assetto è data dal fatto che dallo stesso Ministero dell'economia e delle finanze dipendono anche le agenzie fiscali, che costituiscono nella grande maggioranza delle controversie parte necessaria del processo. Al di là però di un mero aspetto di facciata, consistente nell'esigenza di prestare formale ossequio al *bon-ton* istituzionale, non si comprende in quale modo e in che misura tale circostanza si traduca in un *vulnus* dei requisiti di terzietà, indipendenza ed imparzialità del giudicante, non venendo in rilievo alcuna forma di ingerenza dell'autorità amministrativa sulle decisioni di carattere giurisdizionale. Sul punto, peraltro, un aspetto problematico da tenere in seria considerazione è l'assenza di qualsivoglia dipendenza di ordine funzionale del personale amministrativo dal capo dell'ufficio, che in situazioni patologiche potrebbe determinare disfunzioni e problemi. Un assetto di tal fatta, se probabilmente era quasi indispensabile a fronte della connotazione onoraria della magistratura tributaria, con capi degli uffici che necessariamente non potevano dedicarsi a tempo pieno all'esercizio delle funzioni tributarie, merita a seguito dell'introduzione della magistratura professionale di essere radicalmente ripensato, con esportazione del modello vigente nella giurisdizione ordinaria.

In particolare il decreto legislativo 25 luglio 2006, n. 240, recante *“Individuazione delle competenze dei magistrati capi e dei dirigenti amministrativi degli uffici giudiziari nonché decentramento su base regionale di talune competenze del Ministe-*

ro della giustizia, a norma degli articoli 1, comma 1, lettera a), e 2, comma 1, lettere s) e t) e 12, della L. 25 luglio 2005, n. 150” attribuisce al magistrato capo dell'ufficio *“la titolarità e la rappresentanza dell'ufficio, nei rapporti con enti istituzionali e con i rappresentanti degli altri uffici giudiziari, nonché la competenza ad adottare i provvedimenti necessari per l'organizzazione dell'attività giudiziaria e, comunque, concernenti la gestione del personale di magistratura ed il suo stato giuridico”*.

Spetta invece al dirigente amministrativo la gestione del personale amministrativo, da attuare, però, *“in coerenza con gli indirizzi del magistrato capo dell'ufficio e con il programma annuale delle attività di cui all'articolo 4”*.

Viene così ribadito (per la giustizia ordinaria) il tradizionale principio di dipendenza funzionale del dirigente amministrativo dal capo dell'ufficio che costituisce un precipitato dei principi di autonomia e indipendenza della magistratura; principio peraltro assolutamente incontrovertito anche con riguardo alle altre magistrature speciali professionali e del quale, a seguito della riforma, si impone l'esportazione anche alla giustizia tributaria.

L'altro profilo problematico, che sarà peraltro oggetto di un approfondimento specifico in questo stesso volume e che pertanto non sarà oggetto di specifica trattazione in questa sede, è quello del rafforzamento dell'organo di autogoverno, che allo stato presenta una struttura e una configurazione totalmente inadeguata a gestire la nuova magistratura professionale.

Ciò in primo luogo con riguardo al sistema elettorale, stante la necessità di garantire un'adeguata rappresentatività ai nuovi magistrati tributari professionali, che per diversi anni e fino all'esaurimento del ruolo unico saranno numericamente inferiori

ai giudici onorari: con il paradosso di un organo di autogoverno di una magistratura professionale integralmente controllato da giudici onorari¹².

E in linea più generale, sotto il profilo funzionale, con conseguente necessità di ripensare guarentigie e prerogative dei componenti dell'organo di autogoverno¹³.

6. Considerazioni conclusive.

All'esito delle considerazioni che precedono merita spendere ancora qualche pa-

rola su alcune zone d'ombra della riforma, che richiederanno probabilmente un ulteriore intervento del legislatore.

La prima problematica che viene in rilievo è quella della dirigenza: a seguito della riforma, infatti, i ruoli direttivi della magistratura tributaria, pur con l'ingresso dei nuovi magistrati professionali, saranno esclusivo appannaggio dei giudici onorari del ruolo unico, che non potranno dedicarsi a tempo pieno all'esercizio di tali importanti funzioni. Ciò in evidente contrasto con lo spirito della riforma, che al fine di garantire una maggiore efficienza della macchina della giustizia tributaria ha puntato su una professionalizzazione (che paradossalmente, a legislazione invariata, verrà di fatto esclusa per un lungo periodo di tempo proprio con riguardo ai ruoli apicali di maggior delicatezza).

Altra problematica rilevante è quella dell'esigenza di rafforzare nell'immediato il grado d'appello: non va infatti dimenticato che l'obiettivo PNRR di riduzione del *backlog* della Corte di Cassazione, presuppone un miglioramento della qualità delle decisioni di merito, e in primo luogo di quelle rese in sede di gravame.

Se la soluzione dei due problemi, nell'immediato, non può rinvenirsi nel reclutamento dei giovani magistrati tributari, occorre seriamente ripensare alla riapertura dei termini dell'opzione, valorizzando le migliori esperienze oggi presenti (formate tanto da giudici di estrazione laica, quanto da giudici di estrazione togata), garantendo delle condizioni effettivamente incentivanti ed eliminando alcune limitazioni (in primo luogo quella anagrafica) che di fatto ne hanno determinato il fallimento.

Last but not least, occorre interrogarsi, anche alla luce dell'istituzione per legge della Sezione tributaria della Corte di cassazione, sulla opportunità dell'attuale regola

¹² Il problema peraltro, il legislatore della 130 se lo era posto prevedendo nell'originaria formulazione dell'articolo 8, comma 5, che "In sede di prima applicazione della presente legge, ai fini della sua migliore implementazione, entro sessanta giorni dalla pubblicazione della graduatoria di cui all'articolo 1, comma 7, sono indette le elezioni per la scelta della componente togata del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria. Nell'ambito della componente togata deve essere assicurata, in ogni caso, la rappresentanza in Consiglio di almeno un magistrato tributario proveniente dalla magistratura ordinaria, uno da quella amministrativa, uno da quella contabile e uno da quella militare, fra coloro che sono utilmente collocati nella graduatoria di cui all'articolo 1, comma 7". La disposizione, opportunamente soppressa dall'art. 40, comma 1, lett. b), d.L. 24 febbraio 2023, n. 13, convertito, con modificazioni, dalla L. 21 aprile 2023, n. 41, stanti i marcati sospetti di incostituzionalità sotto vari profili (si pensi per tutti, all'intrinseca irragionevolezza della previsione di quote di riserva in seno al CPGT in ragione della pregressa appartenenza ad un'altra magistratura, che avrebbe peraltro determinato, in relazione ai numeri dell'opzione, l'elezione *ope legis* degli unici candidati transitati dalla magistratura militare e dalla Corte dei Conti), rispondeva ad un'esigenza di rappresentanza in seno all'organo di autogoverno dei nuovi magistrati professionali.

¹³ Fondamentale, sarebbe, per garantire una piena funzionalità del Consiglio, la previsione del fuori ruolo *ope legis* dei relativi componenti, anche se appartenenti ad altre magistrature, in specie nell'attuale contesto in cui i consiglieri neoeletti dovranno sostanzialmente disciplinare *ex novo* tutti gli aspetti regolatori rimessi alla competenza dell'organo di autogoverno, in relazione all'introduzione della nuova magistratura professionale, in una costante interlocuzione con il legislatore per segnalare gli aspetti maggiormente problematici che richiedono un intervento con fonte di rango primario.

(che ha peraltro copertura costituzionale) che preclude ai magistrati diversi da quelli ordinari di accedere alla Corte di Cassazione¹⁴; così precludendo ai componenti di una magistratura professionale ed altamente specializzata di dare il proprio contributo in sede di nomofilachia.

¹⁴ Questione peraltro vieppiù aggravata dalla apertura delle porte della nuova magistratura tributaria ai laureati in economia e commercio.

Nuova magistratura, nuovo autogoverno

LANFRANCO M. TENAGLIA

SOMMARIO: 1. Premessa generale. – 2. La legge n. 130 del 2022 e i successivi interventi normativi. – 3. Le nuove attribuzioni del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria – l'opzione per i magistrati togati. – 4. Le ulteriori attribuzioni del CPGT. – 5. L'ufficio ispettivo. – 6. L'Ufficio del Massimario nazionale. – 7. Considerazioni conclusive.

1. Premessa generale.

L'ordinamento della giurisdizione tributaria è stato profondamente riformato dalla Legge 130/2022, che è intervenuta non sempre bene e solo in parte, essendo largamente insufficiente e sostanzialmente inadeguata in ordine a ulteriori, plurimi, fondamentali, aspetti.

Innanzitutto, sotto il profilo della tecnica di legislazione, il Legislatore si è limitato a interpolare – in modo alquanto approssimativo – il testo del d.lgs. 545/1992 (questa sì una vera e propria “legge di ordinamento giudiziario”) e ne è uscito un *abito di Arlecchino* di incerta “vestibilità”.

In particolare, manca una normativa ordinamentale che, per un verso, delinei in maniera chiara i confini dell'indipendenza dell'attuale e futura magistratura tributaria, per altro verso, che esprima un chiaro, complessivo e coerente disegno organizzativo. Usando una metafora a mio avviso efficace, la riforma non ha costruito il ponte che deve unire l'attuale magistratura tributaria con la nuova, che sarà formata in prima battuta dai soli optanti (in numero molto inferiore – 24 – rispetto ai 100 previsti alla legge) e nel medio periodo (almeno 5 anni) dai futuri vincitori dei concorsi.

In questa situazione saranno decisivi ulteriormente il ruolo e gli interventi di normazione secondaria del Consiglio di Presidenza.

2. La legge n. 130 del 2022 e i successivi interventi normativi.

La Legge n. 130 del 2022 ha individuato compiti nuovi o ulteriori del Consiglio di presidenza ma non ha introdotto le auspiccate modifiche al suo ruolo e alle sue attività idonee per rescindere “*il cordone ombelicale che lega gli organi di giustizia tributaria a una delle parti in causa e, quindi, l'incardinamento degli organi della giustizia tributaria, non più nell'ambito del Ministero dell'Economia e delle Finanze, bensì in quello del Ministero della Giustizia, come i Tribunali ordinari, o quanto meno della Presidenza del Consiglio dei Ministri, al pari degli altri giudici speciali come TAR e Corte dei Conti*”¹.

¹ Cfr. CONTRINO e FARRI: “Giustizia tributaria: una riforma da

Sotto tale profilo, i primi commenti alla riforma sono tutti nel senso di evidenziare “una commistione di competenze che coinvolge la funzione giurisdizionale, le azioni del potere esecutivo, l’organo di autogoverno, nonché, nella sostanza, una delle parti del processo tributario, amministrazione da cui promanano gran parte degli atti impugnati”². Per colmare le ulteriori lacune della riforma e per riequilibrare il rapporto tra il Ministero dell’economia e delle finanze e il Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria, bisogna percorrere sia i sentieri della normazione primaria (come molto opportunamente fatto con l’abrogazione della disposizione transitoria elettorale di cui all’art. 8, comma 5, legge 130/2022, appunto quella della “quota di riserva” per i magistrati professionali “optanti” per la nuova magistratura tributaria), ma anche e soprattutto nell’immediato, della normazione secondaria. È senz’altro urgente intervenire perché la recente e innovativa (nel Ministero della Giustizia esiste una Direzione generale per i magistrati inserita nel Dipartimento dell’organizzazione giudiziaria e non un superiore Dipartimento) istituzione del Dipartimento della giustizia tributaria nell’ambito del Ministero dell’economia (art. 20, commi da 2-bis a 2-sexies del D. l. n. 44/23, convertito in Legge n. 74/2023), se, da una parte, appare finalizzata ad adeguare l’organizzazione dei servizi della giustizia tributaria alle esigenze della riforma; dall’altra, se lasciata priva di ulteriori interventi, rischia di accentuare lo squilibrio funzionale e ordinamentale in favore del Ministero. Infatti, un organo di autogoverno

può dirsi indipendente dal punto di vista ordinamentale solo se lo è anche dal punto di vista funzionale. E ciò è tanto vero se si pone mente alla storia istituzionale del CSM, che ha visto il compimento definitivo della parabola costitutiva del suo assetto ordinamentale di piena indipendenza solo quando si è giunti alla definizione del ruolo autonomo del personale. Gli ambiti di intervento immediato possono essere individuati nella costruzione di un nuovo rapporto tra il Ministero dell’economia e il Consiglio di presidenza, che si nutra in maniera feconda del *principio di leale cooperazione*. La scelta dei ruoli di collaborazione fiduciaria da parte del Consiglio di Presidenza dovrebbe avvenire in maniera libera e priva di vincoli, anche e soprattutto dal punto di vista dimensionale (appare veramente esigua la previsione nel futuro Dipartimento di soli due posti dirigenziali a supporto del Consiglio di Presidenza) e secondo le procedure disegnate in altri ordinamenti dalla scansione del *concerto invertito*. A ciò andrebbe aggiunta una revisione della procedura per l’individuazione del Segretario generale del Consiglio di Presidenza, da aprire alla possibilità di scandagliare tutte le professionalità, a partire da quelle magistratuali, presenti nell’alta burocrazia statale onde vitaminizzare adeguatamente il necessario ed indispensabile rapporto fiduciario tra funzione integrata in una professionalità e organo di autogoverno.

Infine, anche una recente e ulteriore scelta legislativa andrebbe senz’altro corretta. Mi riferisco alla norma contenuta nel decreto-legge c.d. PA (75/2023) che riguarda le convenzioni per la formazione dei giudici e che prevede che la Scuola Superiore della pubblica amministrazione assuma un ruolo preferenziale, mediante convenzione con il CPGT, per l’organizzazione e lo svolgimento dei corsi di formazione iniziale e per-

completare” in sito web del Centro studi Livatino – 09/2022.

² Cfr. TUCCILLO, *L’organizzazione del CPGT: l’ufficio ispettivo; il massimario nazionale*, in *Giustizia insieme*.

manente dei giudici e magistrati tributari. Appare opportuno sostituire la previsione del carattere preferenziale del ruolo della Scuola superiore della P.A., con la diversa opzione di un sinergico e sistemico intervento per quel ruolo della Scuola superiore della magistratura, riservando alla Scuola della P.A. un ambito d'intervento nelle sole materie di stretta competenza.

3. Le nuove attribuzioni del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria – l'opzione per i magistrati togati.

Il primo intervento che la Riforma ha imposto al Consiglio può dirsi in parte fallito. La costituzione immediata di un *nucleo duro* di giudici del *nuovo ruolo* dei *magistrati tributari*, attingendo dalle altre magistrature “professionali” ha visto solo 24 optanti sui 100 previsti e non ha quindi dato i frutti sperati. Di tal guisa la situazione attuale vede messo in serissimo dubbio l'urgente rafforzamento del secondo grado della giurisdizione di merito e realizzate le previsioni di coloro, chi scrive tra questi, che parlavano di passaggio da un *equilibrio precario* – anteriforma – ad un attuale *disequilibrio manifesto*.

Ad avviso di chi scrive, tale situazione impone rimedi che consentano di riportare a coerenza il sistema, mediante una dinamica armonica nel lungo periodo di *sostituzione del personale giudicante*, a partire dall'inevitabile pieno utilizzo e valorizzazione della professionalità delle risorse esistenti, sino all'ultima scansione temporale del percorso ordinamentale che gli attuali magistrati tributari hanno intrapreso per legge. Nello specifico, occorre individuare una forma di *transizione* nei ruoli della

“magistratura tributaria” degli attuali giudici tributari “non togati”, anche con soluzioni normative innovative, ma che traggano linfa ispiratrice da altre esperienze riformiste degli ordinamenti magistratuali ordinario e amministrativo. La rimodulazione dei concorsi per l'assunzione dei nuovi magistrati tributari va nel senso auspicato, ferma restando la necessità di considerare l'esperienza mutuata dai concorsi per magistrati ordinari che richiedono per accompagnare un vincitore di concorso all'uscio della potestà decidente del caso concreto una durata di almeno quattro anni. Inoltre, occorre prevedere un disegno chiaro per la dirigenza degli uffici, oltre il breve periodo ossia quello dato dalla proroga oltre il 70° anno di età dei giudici del ruolo unico, con riguardo alle effettive, territorialmente diversificate, esigenze delle Corti, nello specifico, anche per riaprire l'opzione delle magistrature professionali, ma con destinazione esclusiva alle vacanze direttive e semidirettive ritenute “strategiche”.

4. Le ulteriori attribuzioni del CPGT.

La riforma ha previsto le seguenti ulteriori funzioni ordinamentali a carico del Consiglio di Presidenza: adempimenti per l'avvio dello svolgimento del primo concorso per l'assunzione di magistrati tributari con decorrenza già dal 2023; definizione dei criteri e delle modalità per garantire con cadenza periodica, la formazione continua e l'aggiornamento professionale dei giudici e dei magistrati tributari (art. 1, comma 1, lett. g); attivazione e disciplina del nuovo ufficio ispettivo con nomina dei componenti (art. 1, comma 1, lett. q); attivazione e disciplina del nuovo ufficio del massimario nazionale con nomina dei componenti (art. 1, com-

ma 1, lett. r); adeguamento della disciplina esistente alle nuove regole e alla tempistica per l'assegnazione dei giudici e dei magistrati tributari nello stesso o in diverso incarico, anche con riferimento alla attività di vigilanza del Consiglio e al giudizio di demerito che dovrà esprimere nei confronti dei giudici e dei magistrati tributari nel caso in cui ricorrano le condizioni descritte all'art. 1, comma 1, lett. p), n. 5); individuazione (art. 1, comma 12) entro il 31 gennaio 2023, da parte del Consiglio, delle sedi delle Corti di giustizia tributaria nelle quali non è possibile assicurare l'esercizio della funzione giurisdizionale in applicazione dell'art. 11, comma 2, d.lgs. n. 545 del 1992, al fine di assegnare d'ufficio alle predette sedi, in applicazione non esclusiva, giudici tributari appartenenti al ruolo unico di cui all'art. 4, comma 39-bis, l. n. 183 del 2011.

5. L'ufficio ispettivo.

La riforma portata dalla Legge n. 130/22 ha radicalmente mutato l'operatività dell'Ufficio ispettivo, che l'art. 24 del d.lgs. n. 545 del 1992 disegnava quale funzione consiliare delegata ai consiglieri per la vigilanza del Consiglio sul funzionamento dell'attività giurisdizionale delle Corti di giustizia tributaria, da esercitarsi mediante un incarico affidato dal Consiglio ad uno dei suoi componenti.

La riforma ha eliminato l'inciso "*affidandone l'incarico ad uno dei suoi componenti*" ed ha istituito un nuovo ufficio ispettivo all'interno del Consiglio, con carattere di autonomia e indipendenza, il quale può svolgere, con il supporto della Direzione della giustizia tributaria del Dipartimento delle finanze, attività presso le corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, finalizzate alle verifiche di competenza.

Il sistema della delega a un singolo componente del Consiglio è ormai superato con la previsione di un ufficio ispettivo con evidenti profili di autonomia, indipendenza e stabilità, cui sono assegnati sei magistrati o giudici tributari, tra i quali è nominato un direttore. I componenti sono esonerati dall'esercizio delle funzioni giurisdizionali presso le Corti di giustizia tributaria.

La ratio normativa appare sintonica rispetto ad altri interventi di riforma operati nel sistema del governo autonomo della magistratura ordinaria che impediscono ai consiglieri del C.S.M. – componenti della sezione disciplinare – di far parte delle commissioni che si occupano della progressione in carriera e della valutazione professionale.

Tali scelte sono – ad avviso di chi scrive – opportune e condivisibili e potrebbero informare anche le scelte del CPGT in tema di regole per la partecipazione a bandi relativi a funzioni ancillari dello stesso organo.

Non pare andare nel senso auspicato la delibera del Consiglio n. 440/2023 che ha approvato il regolamento per l'istituzione dell'ufficio ispettivo, con la previsione di un ufficio, composto da 6 componenti, in carica per sei anni non rinnovabili, esonerati dalle funzioni giurisdizionali tributarie, e il compito di svolgere funzioni di controllo dell'operato dei soggetti appartenenti alla giustizia tributaria, nei limiti posti dalla legge a salvaguardia dell'esercizio delle funzioni giurisdizionali, mediante attività di accertamento imparziale ed obiettivo di situazioni e comportamenti oggetto di segnalazione o rilevati in via autonoma, nonché della regolarità delle condotte tenute nell'adempiimento dei doveri d'ufficio.

Come opportunamente evidenziato nei primi commenti, "*l'importanza dell'attività di vigilanza compiuta dal Consiglio di presidenza e delle funzioni svolte dall'ufficio*

ispettivo appaiono notevoli, non solo nella prospettiva di un eventuale giudizio disciplinare, ma anche in relazione al giudizio di demerito che il Consiglio di presidenza esprime in caso di sanzione disciplinare ovvero nel caso in cui il rapporto annuo tra il numero dei provvedimenti depositati oltre il termine di trenta giorni a decorrere dalla data di deliberazione e il totale dei provvedimenti depositati dal singolo candidato sia pari o superiore al 60 per cento (nuovo art. 11 d.lgs. n. 545 del 1992). Giudizio di demerito che incide sulle progressioni di carriera e sulle varie vicende relative alla vita professionale del giudice o del magistrato tributario (procedura di interpello di cui all'art. 1, comma 6; assegnazione al medesimo o a diverso incarico per trasferimento dei componenti delle corti di giustizia tributaria)³.

6. L'Ufficio del Massimario nazionale.

L'art. 1, comma 1, lett. r) della l. n. 130 del 2022 ha inserito, dopo l'art. 24 d.lgs. n. 545 del 1992, l'art. 24 bis, rubricato "Ufficio del Massimario nazionale", con il compito di rilevare, classificare e ordinare in massime le decisioni delle corti di giustizia tributaria di secondo grado e le più significative tra quelle emesse dalle corti di giustizia tributaria di primo grado.

Il Consiglio di presidenza ha quindi adottato, con delibera n. 158/2023 (pubblicata sul sito istituzionale del Consiglio in data 28.2.2023), il regolamento attuativo dell'Ufficio del massimario nazionale.

Di seguito i compiti attribuitigli: rilevazione, classificazione e riordino in massime delle decisioni emesse dalle corti di giustizia tributaria di secondo grado e di quelle più significative emesse dalle corti di primo grado tenuto conto di specifici criteri selettivi (nuova questione o nuova normativa priva di giurisprudenza; questione interpretativa controversa; mutamento di indirizzo giurisprudenziale; fattispecie di rilevante interesse); gestione e implementazione della banca dati di giurisprudenza di merito nazionale di cui all'art. 24-bis, comma 4, d.lgs. n. 545 del 1992, relazionandosi con continuità e avvalendosi del supporto dell'ente gestore dei servizi informatici del sistema informativo della fiscalità del Ministero; coordinamento e supervisione delle attività di massimazione effettuate, a seguito di stipula di appositi protocolli, dagli enti che hanno contribuito alla realizzazione della banca dati di giurisprudenza di merito e conseguente caricamento in banca dati delle massime redatte; collaborazione e supporto all'attività della istituenda Scuola Superiore della Giustizia Tributaria. L'Ufficio è composto da 15 componenti e un direttore, con esonero facoltativo dalle funzioni giurisdizionali tributarie e con durata quinquennale decorrente dalla loro nomina (l'incarico non è rinnovabile).

Occorre sull'attività dell'ufficio del Massimario concordare con coloro che ne hanno rimarcato l'importanza al fine di garantire la conoscenza o la conoscibilità dei precedenti della giurisprudenza di merito e la loro diffusione; di evitare i c.d. contrasti sincronici casuali. Di guisa da favorire le attività dei giudici e dei magistrati tributari nonché di tutti gli operatori del diritto.

Il Consiglio dovrà su questo versante favorire la sinergia funzionale tra Ufficio Massimario e il progetto Prodigit, con specifico riferimento alla tecnologia digitale, alla

³ Cfr. TUCCILLO, *op. cit.*

intelligenza artificiale, e alla realizzazione delle cinque linee di intervento specifiche, che si aggiungono a tre linee di intervento trasversali: 1) digitalizzazione dei processi interni del CPGT; 2) reingegnerizzazione del sito istituzionale del CPGT; 3) implementazione della banca dati nazionale di giurisprudenza di merito; 4) realizzazione di un modello di giustizia predittiva; 5) creazione sperimentale del laboratorio del giudice tributario denominato Tribhub.

Anche su questo punto opportuna appare la valutazione secondo la quale *“il coordinamento tra il prodotto delle attività realizzate con il Prodigit e l’attività del Massimario appare di rilievo centrale, anche al fine di garantire lo svolgimento delle complesse attività del Massimario, tenendo conto dell’elevato numero delle sentenze annualmente depositate dalle Corti di giustizia tributaria e la connaturale esigenza di avere un prodotto di qualità elevata. Al tempo stesso, occorrerà garantire un adeguato supporto locale all’attività del Massimario nazionale in relazione all’eccellente lavoro fino a poco tempo fa svolto dai Massimari regionali, illogicamente eliminati dalla riforma”*⁴.

7. Considerazioni conclusive.

L’esercizio pieno e funzionale di tali attribuzioni da parte del Consiglio di presidenza appare necessario e funzionale ad un’ampia *manovra correttiva* del quadro normativo attuale della riforma ordinamentale della giustizia tributaria; una *manovra* da sviluppare su più piani e con il concorso

delle Istituzioni interessate, secondo il già evocato principio costituzionale della *leale cooperazione*.

Queste, a mio avviso le linee direttrici: rafforzare la professionalità, la specializzazione e la formazione permanente degli attuali magistrati tributari; ripensare all’attività finora svolta dal Consiglio di presidenza in termini di gestione della “carriera” del magistrato tributario. C’è bisogno di una politica della mobilità sul territorio dei magistrati tributari – mobilità orizzontale e mobilità verticale prioritariamente indirizzata verso le funzioni e gli uffici maggiormente gravati – e di conferimento degli incarichi da parte del Consiglio di presidenza che scriva e dissodi regole di trasparenza e di parità di condizioni nelle procedure che saranno adottate per garantire mobilità e conferimenti; realizzare un salto di qualità nell’informazione istituzionale fatta dal Consiglio di presidenza e un’azione efficace per lo sviluppo degli strumenti di interazione informatica fra i magistrati e il Consiglio stesso; dare piena attuazione al “decreto PA” che ha – giustamente – corretto il tiro, anche questo errato, della legge 130. Non sette “concorsini”, ma tre concorsi con un numero (intorno a 200) di posti congruo.

Sotto questo ultimo profilo appare pienamente condivisibile tale autorevole considerazione *“La prima selezione sarà molto importante, perché fisserà, anche verso la platea dei candidati, le linee-guida. Chiaro che ci vorrà molto equilibrio, tra l’esigenza di copertura dei posti e quella, imprescindibile, della qualità dei vincitori. Si tratta di nuovi magistrati per una magistratura specializzata, il cui compito è centrale nell’assetto dei rapporti tra i contribuenti e gli Enti impositori, in primis lo Stato. Quindi la*

⁴ Cfr. TUCCILLO, *op. cit.*

*loro preparazione è davvero una questione importante*⁵.

Su queste direttrici attuative della legge 130/2022, il prossimo CPGT ha da esercitare un ruolo fondamentale sia sul piano dello stimolo delle scelte di politica legislativa (plesso Governo/Parlamento), sia sul piano della normazione secondaria e dell'attività provvedimentale, generale ed individuale, di sua competenza.

Dunque, secondo detto principio costituzionale, dovrà affinare e rinforzare in misura esponenziale la *cooperazione* con le altre Istituzioni coinvolte nel *processo riformatore* ed impegnarsi al massimo nell'esercizio delle proprie attribuzioni.

In relazione al primo profilo risulta indispensabile l'implementazione forte del rapporto con le Istituzioni di autogoverno delle altre giurisdizioni ed in particolare, per *omologia funzionale*, con il Consiglio Superiore della Magistratura, essendo rimasta la giurisdizione tributaria in co-gestione tra le Corti territoriali di merito e la Corte di Cassazione.

È perciò evidente che la consiliatura che fra poco si aprirà ha un ruolo sostanzialmente "*co-fondativo*" della giurisdizione rinnovata. Ruolo che deve innervarsi della forza e autorevolezza della sua rappresentanza, vivificandola con la scelta di alti profili e professionalità di donne e uomini delle istituzioni, che hanno sempre praticato i principi di granito della disciplina ed onore nel servizio pubblico.

⁵ Così, MANZON in intervista a *Il Dubbio* 26 agosto 2023.

Giro di boa per il processo tributario (Struttura del contenzioso, organizzazione e processo)

MASSIMO BASILAVECCHIA

SOMMARIO: 1. La riforma del 2022: l'importanza e i dubbi. – 2. La non eludibile esigenza di un inserimento in Costituzione. – 3. Quale ruolo per la giurisdizione tributaria? – 4. Alla ricerca di un nuovo modello.

1. La riforma del 2022: l'importanza e i dubbi.

L'approvazione della legge n. 130/2022 e nel contempo le difficoltà – prevedibili – che la sua concreta attuazione sta incontrando assicurano al processo tributario una centralità nei dibattiti e nelle analisi di questi giorni nei quali prende corpo una riforma fiscale che ambisce, per la prima volta dopo venticinque anni, ad avere una portata complessiva. Le opinioni degli studiosi, degli operatori professionali, della stampa, convergono nel segnalare una transizione difficile.

Difficile, ma necessaria¹. Quando, nella passata legislatura, si è registrata per la prima volta una nettissima presa di posizione della politica, ispirata dalle richieste che venivano dall'accademia e dalle professioni, verso il passaggio ad una magistra-

tura tributaria impegnata a tempo pieno e incardinata in un rapporto di servizio con lo Stato analogo a quello degli altri magistrati ordinari, amministrativi e contabili, è apparso subito chiaro che l'enorme difficoltà della riforma sarebbe stata costituita dalla fase transitoria, con il reclutamento, in tempi ragionevoli, di magistrati assunti per concorso e con la difficile conservazione dello *status* ai giudici già in funzione come componenti onorari delle “commissioni tributarie”, destinati ad essere gradualmente sostituiti dai primi.

Qualsiasi scelta avrebbe determinato resistenze, problemi di inquadramento e di collocazione dei nuovi giudici, di rapporto con gli ordini giurisdizionali esistenti, di dialettica con la Corte di cassazione; problemi ardui da risolvere, restando il legislatore nell'ambito dei vincoli costituzionali rappresentati, nel caso della giurisdizione tributaria, dalla necessità di non spezzare un filo diretto di continuità con gli organi preesistenti alla Costituzione (a fatica riconosciuti, nei primi anni settanta, come giurisdizionali).

Le scelte – neppure troppo frettolose, seppure condizionate dal contesto del PNRR – compiute con la legge n. 130/2022

¹ Per una più ampia e motivata analisi del momento di transizione che vive la giustizia tributaria, e per l'auspicio di una successiva collocazione costituzionale, sia consentito il rinvio a BASILAVECCHIA, *No man's land. La giustizia tributaria verso la Costituzione*, in corso di pubblicazione per Franco Angeli, Milano, 2023.

risultano in effetti discutibili (e forse, non potevano non risultare tali): la previsione di un passaggio alle corti di giustizia tributaria su opzione di cento magistrati ordinari o amministrativi si è rivelata ottimistica (le ultime notizie danno conto di un transito limitato a 24 unità), i giudici tributari non togati attualmente in funzione, magari da decenni, avranno diritto nei primi concorsi solo ad una quota riservata, i tempi necessari all'espletamento dei concorsi comporteranno la necessaria convivenza, all'interno delle corti e dei singoli collegi, di componenti aventi status giuridico economico completamente diverso; ombre persistenti circondano poi la confermata, e quasi rivitalizzata, scelta (del tutto anomala rispetto alle altre magistrature) di inserimento organizzativo del giudice tributario presso il Ministero dell'economia, protagonista, sia pure indiretto, delle liti fiscali quale committente delle più importanti parti resistenti nel processo.

E sullo sfondo resta il dubbio, ancora più consistente, sul funzionamento del nuovo plesso giurisdizionale che appare privo di una struttura "gerarchica" (nel senso che tale espressione può assumere, a proposito di magistrati soggetti solo alla legge) e che non garantisce una carriera compiuta, non essendo previsto il transito presso la Corte di cassazione, dalla quale la nuova magistratura è destinata a rimanere separata, sebbene le sentenze di merito siano destinate ad un controllo pieno della Suprema Corte, ai sensi dell'art. 360 c.p.c.².

Di fronte a queste perplessità, la tentazione – propria forse di una certa, radicata mentalità italice – di concludere (oggi, e nei prossimi anni) che "si stava meglio quando

si stava peggio" è molto forte; ma va assolutamente evitata e contrastata.

Il principale obiettivo della riforma avviata dalla legge n. 130/2022, ossia quello dell'affidamento della giustizia tributaria a magistrati reclutati per concorso e inseriti in un rapporto di ruolo a tempo pieno ed esclusivo, era, come si è ricordato, frutto di una larghissima convergenza di opinioni. L'importanza, economica e sociale, prima ancora che giuridica, della giurisdizione tributaria, non tollerava più l'alibi del *part time* dei giudici, con il quale inevitabilmente potevano essere spiegate disfunzioni e carenze qualitative di una giurisdizione di grande (eccessiva) vitalità, ancora veloce nei due gradi di merito ma destinata a fronteggiare un contenzioso di massa e non in grado di selezionare, attraverso sentenze esaustive, i giudizi destinati all'approdo al terzo grado³.

Il progresso che è stato avviato dalla legge n. 130/22 resta dunque un momento di evoluzione di importanza storica, al di là di tutte le possibili riserve sulle modalità prescelte ed un ritorno al passato deve essere considerato improponibile; occorre dunque lavorare, come pare stia accadendo in questi giorni a livello governativo, per rendere possibile questo primo passaggio evolutivo e per ridurre lungaggini e incongruenze.

Non aiutano, invece, in questo processo di trasformazione, i continui ritocchi che impulsivamente vengono apportati alla disciplina del rito; sia perché frutto di idee estemporanee e non frutto di una visione complessiva delle esigenze della tutela in materia tributaria, sia perché rendono im-

² Sul punto, riflessioni critiche in F. GALLO, *Presentazione*, in BASILAVECCHIA, *op. cit.*, 7.

³ Il tema è stato segnalato in particolare da F. GALLO, *La "Sezione tributaria" della Corte di cassazione e la crisi della giustizia tributaria*, in *Rass. trib.*, 2020, 9.

mediatamente operative misure che potrebbero ragionevolmente essere applicate solo da un corpo di magistrati già in regime di tempo pieno (ossia, non prima di almeno due anni da oggi)⁴.

2. La non eludibile esigenza di un inserimento in Costituzione.

Gli auspici di chi abbia a cuore una giustizia tributaria efficiente, equilibrata, imparziale, rapida, devono ad avviso di chi scrive essere indirizzati verso la prospettiva di un ulteriore miglioramento e consolidamento della riforma. Sul piano organizzativo, lo *status* dei magistrati tributari (e sul piano transitorio la loro convivenza, non breve, con i “vecchi” giudici *part time*) può e deve essere rivisto, in modo da presentare una carriera che abbia sviluppi evolutivi e una disciplina di accesso che dia rilievo ad anzianità, crediti formativi, operosità e qualità delle decisioni.

Ma in realtà i margini a disposizione del legislatore, ricorrendo alla normazione primaria, non sono moltissimi: le operazioni di revisione e di ammodernamento del giudice tributario così come cristallizzato dalla sesta disposizione transitoria della Costituzione sono arrivate probabilmente al capolinea: i nodi strutturali, e soprattutto il rapporto delle corti di giustizia con la Corte di cassazione, sia sotto il profilo istituzionale, sia per quanto attiene alla (im)permeabilità dei rispettivi ruoli, non sembra possano avere

soluzione adeguata se non affrontando la questione, a medio termine non rinviabile, di una collocazione della nuova magistratura nell’ambito della Carta Costituzionale.

Pur nella consapevolezza che si tratta di un passaggio tutt’altro che agevole, perché va a intaccare un equilibrio raggiunto oltre settant’anni fa, le ragioni per un *upgrade* a livello di fonte regolatrice della giustizia tributaria sono oggettivamente evidenti, perché non si può pensare né ad un reale consolidamento della nuova magistratura, né all’obiettivo di un processo completo, giusto e idoneo alla complessità e alla varietà delle liti, se non vengono superati i vincoli che ancora derivano dalla necessaria continuità, più volte ribadita dalla Corte costituzionale, che la giurisdizione tributaria, sia intesa in senso organizzativo, sia sotto il profilo del rito, deve mantenere rispetto all’ormai risalente assetto precostituzionale.

E allora, se la legge n. 130/22, con tutte le sue incongruenze, può essere vista come il ponte di collegamento tra la sponda del passato e quella che si apre agli scenari futuri, è auspicabile che abbia la migliore e più veloce attuazione possibile, per poter poi passare ad una “fase due” che affronti il tema dell’inserimento in Costituzione.

Non si tratta di un’esigenza solo teorica: lasciata in un limbo non ben definito, la giurisdizione tributaria non è più, da molto tempo, quella sede di riesame paragiurisdizionale che si presentava alla Corte costituzionale negli anni settanta, ha avuto un’evoluzione incredibile affrontando, quanto meno dalla creazione di una sezione della Corte di cassazione appunto dedicata al solo diritto tributario, questioni giuridiche molto spesso di carattere interdisciplinare, di estrema complessità e di altrettanto estrema rilevanza sociale; è una giurisdizione alla quale, almeno fino a quando i moduli di adempimento collaborativo non si afferme-

⁴ Un esempio tra tutti: è certamente prematuro prevedere l’appellabilità delle ordinanze cautelari, le quali già oggi possono essere modificate e non precludono istanze di riesame, spesso inutili per la brevità dei giudizi nei gradi di merito.

ranno in modo definitivo, guarda il mondo dell'economia, ma soprattutto quell'osservatorio di investitori internazionali che possono apportare linfa vitale all'economia del Paese.

3. Quale ruolo per la giurisdizione tributaria?

L'analisi della Relazione – curata dal MEF – sul monitoraggio dello stato del contenzioso tributario e sull'attività delle corti di giustizia tributaria per l'anno 2022 – che è ovviamente imperniata soprattutto su dati quantitativi – fornisce una serie di elementi conoscitivi rilevanti, portando all'attenzione la realtà di un processo (che lo stesso legislatore, contraddicendo se stesso, si ostina a chiamare contenzioso) di estrema (eccessiva) vitalità e rilevanza economica, di ampio ambito applicativo, tuttavia abbastanza diseguale nelle realtà territoriali e nell'entità del valore di ciascuna lite.

Il 2022 ha registrato in linea di massima e soprattutto con riferimento al primo grado di giudizio un considerevole incremento delle nuove liti, con conseguente diminuzione dell'indice di smaltimento dei ricorsi. Sebbene le tabelle che considerano gli anni dal 2013 al 2022 siano indicative di un *trend* in diminuzione assai forte, resta il dato di un volume di liti assai significativo (quasi 200.000 l'anno), sebbene compensato da un minore accesso al giudizio di appello (sul quale potrebbe aver inciso, nella parte finale dell'anno, l'aspettativa collegata alla definizione liti poi introdotta dalla legge n. 197/2022, legge di bilancio 2023).

Il processo tributario, ormai quasi totalmente telematico, resta ancora (troppo) un processo di massa. Sebbene rischiosa, la scommessa della riforma del 2022, di puntare su un numero di giudici inferiore alle 600

unità, potrebbe comunque avere successo, se si considera che la presenza di operatori della giustizia a tempo pieno dovrebbe favorire non solo un maggiore impegno orario, ma anche la possibilità di razionalizzare e distribuire il lavoro in modo più incisivo di quanto avvenga oggi. Anzi, se vogliamo, l'analisi della composizione delle pendenze presso le corti conferma l'opportunità e la condivisibilità della scelta.

Occorrono pertanto misure, in parte considerate dalla legge delega n. 111 del 2023, che riorganizzino il lavoro, la distribuzione sul territorio, che diano effettività e incisività ai c.d. istituti deflativi, la cui efficacia è abbastanza deludente e comunque disomogenea da ufficio a ufficio.

Si ricava dalla citata relazione che il processo è composto da una miriade di liti che esprimono conflitti di portata assai diversa tra loro, con una prevalenza quantitativa di liti di modesto valore economico (ma la rilevanza economica di un conflitto dovrebbe essere considerata soggettivamente, rispetto alle disponibilità del destinatario della pretesa o del titolare del diritto al rimborso). Le liti di valore oggettivamente significativo, pur essendo in numero assai minore, implicano effetti finanziari assai rilevanti e sono concentrate su aree geografiche ben determinate (sostanzialmente, nel Nord). Non compare nella relazione, ma è ben presente agli operatori, che molto spesso le liti di ingente importo si abbinano ad un processo penale.

Sulla mole di processi, ad es., incidono le controversie in tema di tributi locali, che possono anche avere un valore basso, ma in realtà in genere vengono portate avanti per la loro incidenza su una pluralità di periodi d'imposta, con un valore globale del conflitto ben più alto di quello rappresentato dalla singola causa.

Non solo: sarebbe erroneo pensare che queste numerose liti siano necessariamente “bagatellari”, perché esse possono articolarsi anche su questioni giuridiche complesse e di soluzione non agevole.

Anche “al netto” di queste osservazioni, sta di fatto che il legislatore dovrà prima o dopo prendere atto che il processo tributario è estremamente composito e che la struttura organizzativa, così come il rito, debbono articolarsi in modo flessibile: un solo modello è probabilmente inadeguato sia rispetto all’esigenza di rapido smaltimento dell’arretrato, sia rispetto all’approfondimento necessario per le liti più complesse.

Il telaio costituito dal rito snello e tuttavia garantista del decreto legislativo n. 546/92 dovrebbe restare la base di partenza, in quanto ha assicurato equilibrio e snellezza. Ma è doveroso immaginare delle articolazioni, in funzione della tipologia di liti⁵: non è tanto questione di riservare cause al giudice monocratico (il risparmio di energie è limitato e il sacrificio della – vera – collegialità appare un prezzo sproporzionato), quanto piuttosto di avere una fase di valutazione del ricorso che possa condurre a individuare delle liti nelle quali l’unicità del momento di trattazione appare insufficiente, anche per poter raggiungere seriamente una composizione consensuale.

Ma per porre mano, senza fare danni, alla struttura del rito, è necessaria una riflessione sul ruolo e sull’identità stessa del processo tributario.

Quanto al primo, il legislatore (*alias*: la politica) dovrà decidere se continuare con

interventi disorganici, estemporanei, che appaghino ora le richieste degli enti impositori, ora quelle delle professioni e delle imprese; in tal senso, ossia verso decisioni che lascino nel limbo del “meno peggio” il processo tributario, potrebbe spingerlo la volontà di non toccare assetti delicati e nel contempo di lasciare ampio spazio a interventi condonistici – negli ultimi anni aumentati in modo parossistico – giustificati proprio dall’inadeguatezza cui non si intende porre rimedio.

Sull’identità del processo tributario, che non è anch’essa questione di mero interesse accademico, occorre considerare quanto sia cambiata nel tempo la tipologia di controversie che vengono sottoposte alla giurisdizione tributaria; basti pensare che vi è un numero non trascurabile di casi nei quali a quest’ultima non si chiede (e non si chiederà) di verificare *an* e *quantum* del tributo, ma di decidere su atti e istanze non direttamente collegati all’importo di un prelievo.

4. Alla ricerca di un nuovo modello.

Analizzando la tipologia di liti, si nota che un considerevole numero di processi tributari riguarda o tributi applicati in base a moduli molto semplici (si pensi al “bollo auto”, all’imposta di bollo, a tassazioni sostitutive in cui va accertata soltanto la corretta aliquota da applicare), o questioni di “riscossione” in cui la materia del contendere si esaurisce nello stabilire se una pretesa si sia estinta per prescrizione o per decadenza, di solito preliminarmente verificando la idoneità della notifica di uno o più atti impositivi.

Rispetto a questa tipologia di liti, il cui rispettivo valore non necessariamente è

⁵ Come accade nel processo amministrativo, il cui codice (d.lgs. n. 104/2010) contempla riti speciali funzionali a giudizi di particolare caratterizzazione; e nello stesso processo civile.

modesto, e che non necessariamente sono di semplice soluzione in diritto, ma che in genere non impongono né una particolare attività istruttoria del giudice, né la valutazione di un'attività istruttoria dell'Amministrazione, la verifica giudiziale è effettivamente semplice e non richiede, in genere, apprezzabili complessità valutative; resta il problema dell'individuazione della norma applicabile (in tema di prescrizione successiva a sentenze tributarie, ad es., le soluzioni attuali non sono affatto persuasive) ma, in generale, uno schema molto lineare del processo è perfettamente funzionale alla realizzazione dell'obiettivo finale.

Non altrettanto può dirsi per i tributi più complessi, o per le contestazioni relative a comportamenti qualificabili come elusione fiscale o abuso del diritto.

Soprattutto per imposte sui redditi e IVA (ma liti complesse possono presentarsi anche nelle altre imposte indirette) i profili relativi all'obbligazione tributaria si perdono, sovrastati da una serie complessa di questioni che riguardano, ma non esclusivamente, la base imponibile: se certi fatti si siano verificati, in quale quantità, come possano essere qualificati interpretando norme giuridiche e/o disposizioni negoziali, come debbano essere valutati sotto il profilo economico; tra i fatti e l'imposta da pagare si pone la rilevazione contabile di quei fatti, a sua volta soggetta a regole non tributarie ma sempre più intensamente recepite anche a livello fiscale.

Rispetto a questioni plurime e complesse, nelle quali si intrecciano i comportamenti dei contribuenti e la successiva azione di controllo delle Amministrazioni, lo schema lineare che attualmente contraddistingue il processo tributario soffre e può andare in tensione, perché la tendenziale unicità dell'udienza e la mancanza di una fase istruttoria convogliano in un unico mo-

mento decisorio tutta la materia del contendere (non sono infatti ammesse sentenze parziali).

Questo schema lineare ha retto, e può ancora reggere, tanto è vero che la revisione della struttura del processo è sempre in secondo piano in tutti i progetti di riforma degli ultimi anni, a condizione che sia rigidamente rispettata la premessa, non scritta ma non per questo meno fondamentale, sulla quale quella struttura si fonda: il giudice tributario non deve direttamente procedere all'accertamento dei fatti costitutivi della pretesa, ma ha un ruolo di verifica della legittimità formale e sostanziale di quest'ultima, ossia deve stabilire se l'azione impositiva sia da confermare oppure no⁶.

Ancora più nette sono le complessità delle liti nelle quali un peso equivalente alla quantificazione del tributo viene assunto dal profilo sanzionatorio, sia esso solo amministrativo o accompagnato, in parallelo, dal ricorrere di illeciti sanzionati come penali. Qui diventa obiettivamente sbiadito il tratteggio dei contorni dell'obbligazione tributaria (e poco utile lo strumentario civilistico), mentre diventano preminenti e si sovrappongono tra loro esigenze di verifica della legittimità dell'istruttoria, di informazione del contribuente circa le prove raccolte, di sussistenza di comportamenti illeciti sanzionabili in via amministrativa e/o penale, secondo i mobili confini posti dai principi di specialità e del *ne bis in idem* (dei quali, si spera, i decreti delegati previ-

⁶ Verifica di legittimità, a nostro avviso, può essere un'espressione esauriente ed esclusiva, perché comprende sia la conformità a legge, sia l'adeguatezza rispetto alle circostanze e ai presupposti di fatto: ma, se si vuole, si può aggiungere al termine "legittimità", l'espressione "fondatezza" che in una prospettiva giurisprudenziale (ma talora anche normativa) rende meglio il profilo della giustificazione della pretesa sotto il profilo fattuale o comunque di "merito".

sti entro l'anno dovrebbero compiere una radicale rivisitazione); e può essere giustificato un più diretto accesso al fatto, meno mediato dalla presenza di un'istruttoria amministrativa che spesso non è altro che la trasposizione di risultati delle indagini penali. Con la differenza che, mentre l'istruttoria amministrativa deve – anche nel corso del giudizio – sottoporre al giudice tributario prove, le indagini penali raccolgono elementi che potranno diventare prova solo in dibattimento.

Abbiamo dunque una stessa disciplina, *bonne à tout faire*, ma soprattutto l'equivoco di una unicità di strumenti, di riferimenti sistematici, di azioni processuali e di tipologie di sentenze: sia per la lite sulla notifica di una cartella che abbia determinato la prescrizione, sia per la lite sull'imposta di bollo, sia per la lite che decide un caso di fiscalità d'impresa nel quale l'atto impositivo sia stato preceduto da verifiche, indagini finanziarie, richieste di informazioni a terzi e sia magari accompagnato dalla repressione di ipotesi di reato.

La verità è che il processo civile – ammesso che se ne possa identificare un tipo omogeneo e prevalente – non rappresenta più, per caratteristiche e funzione, il modello ideale, l'ambiente nel quale collocare, quasi come specie a genere, il processo tributario. È una derivazione storica, innegabile, che spiega la genesi e forse anche la sopravvivenza di questo giudice speciale "anomalo" (ma non più "minore"); ma si rivela oggi inadeguata per coglierne le caratteristiche essenziali.

Il processo tributario del 2023 non è più parte di, o alternativa a, o filtro per, un modello di giudizio civile; dà vita ad un percorso giurisdizionale che, se ha perso i tratti identificativi del processo civile, è ancora alla ricerca di una base sistematica e cultu-

rale solida, che non è ricavabile dal passato ma non è nemmeno definita nel presente.

Questa base sistematica probabilmente dovrà essere ricavata in modo originale, senza attingere acriticamente al processo amministrativo o al processo penale, ma comunque dovendo guardare almeno in parte ad alcuni istituti caratterizzanti questi processi. Potrebbe anche essere mantenuto l'ibrido assetto attuale fermamente difeso dal diritto vivente (processo sul rapporto ma preliminarmente in grado di consentire un giudizio di validità dell'atto impositivo) ma andranno sciolti nodi e contraddizioni che attualmente caratterizzano, anche per la mancanza di una disciplina delle azioni esperibili e delle tipologie di sentenza, il ruolo, la funzione e la persistenza dell'atto impugnato nell'ambito della lite e dopo la conclusione della stessa.

E se proprio si vuole perseguire, come sarebbe consono all'art. 111 Cost., un giusto, completo ed esaustivo processo, una disciplina costituzionale della giurisdizione tributaria sarebbe il percorso obbligato per poter poi arricchire, con legge ordinaria, la competenza giurisdizionale, attraendo in essa, ad es., il profilo del risarcimento del danno, attualmente episodicamente garantito attraverso il ricorso alla condanna per lite temeraria; per poter compiutamente realizzare quella giurisdizione esclusiva che, come insegna la giurisprudenza di legittimità, non solo copre orizzontalmente tutta la materia tributaria ma assicura, anche verticalmente, la tutela rispetto a qualsiasi tipologia di lite si manifesti in quella materia.

Profili organizzativi di giustizia tributaria: la Corte di Cassazione

ANGELINA-MARIA PERRINO

SOMMARIO: 1. Pessimismo dell'intelligenza, ottimismo della volontà. – 2. L'istituzione della sezione tributaria della Corte di cassazione: norma-manifesto dell'importanza del contenzioso tributario. – 3. La dimensione organizzativa della norma istitutiva della sezione Tributaria. – 3.1. L'attuazione tabellare. – 4. Il ruolo anfibio della richiesta di rinvio pregiudiziale.

1. Pessimismo dell'intelligenza, ottimismo della volontà.

A norma dell'art. 65 dell'ordinamento giudiziario, la Corte di cassazione, «*quale organo supremo di giustizia, assicura l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della legge, l'unità del diritto oggettivo nazionale*».

Ardui obiettivi sono l'esattezza dell'applicazione e l'uniformità dell'interpretazione della legge, a presidio dell'unità del diritto nazionale, al cospetto di 42.145 provvedimenti pronunciati dalla Corte di cassazione civile nel 2021, e di 38.178 nel 2022, dei quali quelli nella materia tributaria superano il 40%.

E la necessità di sormontare le difficoltà, apparentemente invalicabili, di assicurare esattezza, uniformità e unità è resa pressante dal Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR), la cui *milestone* M1C1-35 prevede che «*La riforma del quadro giuridico deve avere l'obiettivo di rendere più efficace l'applicazione della legislazione tributaria e ridurre l'elevato numero di ricorsi alla Corte di Cassazione*».

Il legislatore ha quindi combinato gli sforzi (con la l. n. 130/22 e col d.lgs. n. 149/22) per tentare di liberare la Corte di Cassazione dall'assedio di giudizi e provare a restituire effettività alla nomofilachia.

Ha quindi agito su più fronti, sul piano del processo e su quello organizzativo, che si sono intersecati, perché accomunati dallo sforzo di garantire efficacia all'agire della Corte mediante la maggiore efficienza e processuale, e organizzativa: in questa direzione militano la razionalizzazione dei riti camerati, con la soppressione della Sesta Sezione, l'elaborazione del procedimento di decisione mediante proposta di definizione accelerata¹; il rinvio pregiudiziale da parte

¹ Da ultimo valorizzato dalle sezioni unite con due pronunce (Cass., sez. un., 22 settembre 2023, n. 27195 e 27 settembre 2023, n. 27433), con le quali, per un verso, si è stabilito che, nei casi di conformità tra proposta e decisione finale, dev'essere applicata la disciplina rinnovata dell'art. 96 c.p.c., con particolare riguardo alla condanna di una somma equitativamente determinata in favore della cassa delle ammende, legislativamente configurata come ipotesi di abuso del processo, da iscriverne nel generale istituto del divieto di lite temeraria; per altro verso, si è stabilito che l'art. 96 c.p.c., nella versione novellata, va applicato immediatamente a seguito dell'adozione di una decisione conforme alla proposta, sebbene per giudizi già pendenti alla data del 28 febbraio 2023: sottrarre proprio la condanna al pagamento di una ulteriore somma in favore della cassa delle

del giudice del merito e la formale istituzione della sezione tributaria della Corte².

In particolare, la formale istituzione della sezione tributaria della Corte di Cassazione è norma manifesto, chiamata ad affermare nel contempo la dignità del contenzioso tributario, che, pure, soffoca la Corte, e l'incessante ricerca dei rimedi organizzativi atti a domarlo.

Ed è per questo che le considerazioni che seguono sono dedicate ai profili organizzativi della riforma.

2. L'istituzione della sezione tributaria della Corte di Cassazione: norma-manifesto dell'importanza del contenzioso tributario.

L'istituzione della sezione Tributaria della Corte di cassazione è norma manifesto perché vi assegna la solennità del crisma di legge, benché la sezione sia stata da tempo costituita, in virtù del decreto del primo

presidente Zucconi Galli Fonseca 19 giugno 1999, n. 61, emesso in attuazione di un voto dell'Assemblea generale del 1999 della Corte di Cassazione.

Ed è norma manifesto anche perché assevera che il contenzioso tributario in Cassazione risponde alle regole ordinarie, anche organizzative, del giudizio di legittimità e, quindi, spazza via pulsioni e velleità emerse nel recente passato volte ad attrarre questo contenzioso nell'orbita di altre giurisdizioni³.

Il processo tributario in senso proprio si arresta difatti con la sentenza del giudice tributario d'appello⁴, oggi⁵ denominato Corte di giustizia tributaria di secondo grado.

Ve n'è conferma nell'art. 1-*bis*, d.lgs. n. 545/1992⁶, secondo cui «*La giurisdizione tributaria è esercitata dai magistrati tributari e dai giudici tributari nominati presso le corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado...*».

La Corte di Cassazione, peraltro, non è chiusa in una torre d'avorio: il legislatore ne ha difatti programmato il raccordo con le Corti di giustizia tributaria, per mezzo dell'istituzione dell'Ufficio del massimario nazionale, che rileva, classifica e ordina in

ammende al corredo di incentivi e di fattori di dissuasione propri del nuovo procedimento, finalizzati a rimarcare, come chiarito nella relazione illustrativa al d.lgs. n. 149/2022, la limitatezza della risorsa giustizia, verrebbe a limitare fortemente la portata applicativa della novella, in evidente contrasto con il chiaro intento del legislatore di offrire nell'immediato uno strumento di agevole e rapida definizione dei ricorsi che si palesino inammissibili, improcedibili ovvero manifestamente infondati, così consentendo alla Corte di Cassazione di concentrarsi su quelli che invece si presentino meritevoli di un intervento nomofilattico o che, all'inverso, meritino accoglimento, o comunque un attento esame.

² Su questi temi, vedi PERRINO, *Il giudizio di legittimità in materia tributaria*, in CONSOLO, MELIS, PERRINO, *Il giudizio tributario*, Milano, 2022, 517; VOZZA, *Rilevanza nella giurisdizione tributaria del giudizio di cassazione*, ne *Il Fisco*, 2023, 840; MANZON, *La sezione tributaria della Corte di cassazione*, in corso di pubblicazione.

³ MANZON, *La Cassazione civile-tributaria alla sfida del PNRR, in sintesi ed in prospettiva*, in *www.giustiziainsieme.it*, 23 novembre 2022.

⁴ Giusta la combinazione degli artt. 1, 49 e 62, d.lgs. n. 546/1992. Al riguardo, v., tra vari, AA.Vv., *Codice del contenzioso tributario*, Milano, 2016, sub artt. 62 e 63; AA.Vv., *Codice commentato del processo tributario*, a cura di Tesauro, Milano, 2016, sub artt. 62 e 63; PERRINO, *Il giudizio di legittimità in materia tributaria*, in *I processi civili in Cassazione*, a cura di De Santis, Didone, Milano, 2018, 1039; PERRINO, *Il giudizio di legittimità*, in *L'avvocato nel processo tributario*, a cura di Annecchino, Lupi, *Foro it. Gli speciali*, 2020, n. 4, 127; PERRINO, *Il giudizio di legittimità in materia tributaria*, loc. cit.

⁵ In virtù dell'art. 1, comma 1, lett. a), l. n. 130/2022.

⁶ Nel testo novellato dall'art. 1, comma 1, lett. b), l. n. 130/2022

massime le decisioni delle Corti di giustizia tributaria di secondo grado e le più significative tra quelle emesse dalle Corti di giustizia tributaria di primo grado, posto che, in esito a convenzione col Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, è previsto che la Corte di Cassazione possa consultare le banche dati così allestite⁷.

Il comma 1 dell'art. 3 della l. n. 130/22, in base al quale «1. Presso la Corte di cassazione è istituita una sezione civile incaricata esclusivamente della trattazione delle controversie in materia tributaria», ribadisce, quindi, che, in materia tributaria, il processo di cassazione è aperto da un ricorso ordinario e dà luogo a un ordinario giudizio di legittimità, sia pure segnato da alcune peculiarità, che risentono di interferenze delle regole particolari del processo tributario di merito⁸.

La norma non fissa una regola inderogabile sulla competenza per la trattazione in sede di legittimità dei ricorsi relativi alle controversie tributarie, ma è disposizione ordinatoria per la distribuzione dei ricorsi, sicché assume valore di direttiva per l'assegnazione e la più spedita definizione delle cause in questione.

Questo principio è stato già fissato in relazione all'istituzione della sezione Lavoro della Corte di Cassazione (dovuta all'art. 19 della l. n. 533/73), della quale quella della sezione Tributaria mutua le forme⁹.

La norma, quindi, non produce effetti sulla validità del rapporto processuale, di modo che l'eventuale errore circa la sezio-

ne può essere corretto durante lo svolgimento del giudizio¹⁰.

Anzi, neanche è indispensabile che l'errore sia corretto, posto che, qualora sia investita una sezione civile della Corte di Cassazione dell'esame di un ricorso da devolvere, invece, alla sezione tributaria (o viceversa), la necessità di dare applicazione al principio costituzionale sulla durata ragionevole del processo, unitamente alla constatazione dell'assoluta ininfluenza della circostanza sul piano delle regole processuali da osservare nel giudizio di legittimità, escludono la necessità di rimettere il ricorso al primo presidente della Suprema Corte¹¹.

3. La dimensione organizzativa della norma istitutiva della sezione Tributaria.

L'art. 3 della l. n. 130/22, oltre ad essere norma manifesto, si propone anche d'incidere in profondità sulla conformazione del contenzioso tributario per mezzo dell'esercizio di poteri organizzativi.

Si è già sottolineato, al riguardo¹², che il comma 2 dell'art. 3 della l. n. 130/22, secondo cui «Il primo presidente adotta provvedimenti organizzativi adeguati al fine di stabilizzare gli orientamenti di legittimità e di agevolare la rapida definizione dei procedimenti pendenti presso la Corte di cassazione in materia tributaria, favorendo l'ac-

⁷ Art. 1, lett. r), l. n. 130/2022, che ha introdotto l'art. 24-bis del d.lgs. n. 545/1992.

⁸ Sulle quali vedi ancora PERRINO, *Il giudizio di legittimità in materia tributaria*, loc. cit.

⁹ Con riguardo all'analoga disposizione contenuta nell'art. 19 della l. n. 533/1973, vedi Cass. civ., Sez. III, 26 gennaio 1988, n. 683.

¹⁰ Cass. civ., Sez. Lav., 6 dicembre 1997, n. 12396, sempre relativa all'art. 19, l. n. 533/1973.

¹¹ In termini, quanto alle relazioni tra sezione lavoro e sezione civile della Corte di Cassazione, Cass. civ., Sez. III, 16 aprile 2013, n. 9148 e Cass. civ., Sez. Lav., 7 agosto 2014, n. 17761.

¹² Ancora MANZON, *La sezione tributaria della Corte di cassazione*, cit.

quisizione di una specifica competenza da parte dei magistrati assegnati alla sezione civile di cui al comma 1», non è disposizione pleonastica, esornativa.

Anzi, al contrario, è norma assai ambiziosa, perché si propone di plasmare e d'indirizzare l'andamento del contenzioso tributario, in base ai precisi obiettivi, si è visto, di stabilizzare gli orientamenti e di propiziare la rapida definizione dei procedimenti pendenti; e, a tal fine, proclama la necessità che i magistrati assegnati alla Sezione tributaria siano muniti di competenza specifica.

Il perno, dunque, sta nella selezione, e dei giudizi, e dei magistrati che devono deciderli; e il motore propulsivo delle scelte è il primo presidente della Corte di Cassazione.

Quanto alla scelta dei giudizi, e all'individuazione tra essi di quelli eponimi di filoni di contenzioso, la decisione dei quali sia idonea a dar forma alla giurisprudenza e, quindi, a stabilizzarne l'orientamento, un ruolo strategico sembra che possa essere assegnato all'art. 376 c.p.c., il comma 1 del quale, nel testo novellato dal d.lgs. n. 149/22, stabilisce che «*Il primo presidente assegna i ricorsi alle sezioni unite o alla sezione semplice*».

È sembrata, questa, una normetta modesta e di poche pretese, resa inevitabile dalla soppressione della Sesta sezione civile, alla quale affluivano tutti i giudizi e dalla quale ripartivano quelli che risultavano in esito all'opera di filtro lì compiuta.

In realtà, in base a questa norma il primo presidente ha la possibilità d'intercettare immediatamente e, quindi, di scegliere, il ricorso su questione nuova o di forte peso nomofilattico, che può assegnare direttamente alle sezioni unite, al fine, appunto, di stabilizzare gli orientamenti di legittimità, propiziando l'immediata formazione di un

indirizzo tendenzialmente saldo. Si tratta, dunque, di uno strumento potente, in grado di orientare le priorità.

Ed è, comunque, strumento che affonda nella tradizione, posto che già negli anni sessanta le Sezioni Unite della Corte di Cassazione avevano stabilito¹³ che il primo presidente può disporre che la Corte di Cassazione pronunci a Sezioni Unite sui ricorsi che presentano una questione di diritto già decisa in senso difforme dalle Sezioni semplici e su quelle che presentano una questione di particolare importanza, tanto di ufficio che su istanza di parte, aggiungendo che l'esercizio di tale potere non è precluso dalla precedente assegnazione del ricorso ad una sezione semplice e può avvenire anche se mancano meno di dieci giorni all'udienza fissata per la discussione del ricorso. E ciò perché il termine di dieci giorni, anteriori all'udienza di discussione, fissato dal comma 2 dell'art. 376 è ordinatorio ed è posto nei riguardi delle parti.

Il legislatore ha dunque preferito una soluzione "leggera", in luogo dello strumento, senz'altro più invasivo, e oggetto di accese critiche¹⁴, programmato con l'introduzione del ricorso nell'interesse della legge in materia tributaria, poi espunto dal testo definitivo della riforma, che avrebbe potuto proporre il procuratore generale presso la Corte di Cassazione.

Rispetto all'istituto già previsto dall'art. 363 c.p.c., quello in materia tributaria non richiedeva difatti che il provvedimento non fosse ricorribile per cassazione o comunque non impugnabile o che il ricorso proposto

¹³ Cass. civ., Sez. Un., 19 settembre 1967, n. 2181.

¹⁴ GLENDI, *Procuratore generale della Corte di Cassazione: convitato, non di pietra, nel processo tributario?*, editoriale dell'11 giugno 2022, di Quotidiano Ipsos, che paventava l'alterazione verticistica della struttura del processo tributario.

fosse tardivo o oggetto di rinuncia: non si trattava, dunque, in quel caso, di un interesse astratto all'esatta interpretazione delle norme di legge¹⁵. Si precisava coerentemente che la pronuncia della Corte non avrebbe avuto effetto *diretto* sui provvedimenti dei giudici tributari (mentre un effetto indiretto sarebbe stata destinata indubbiamente a produrre).

3.1. L'attuazione tabellare.

Selezione dei giudizi e selezione dei magistrati più indicati a definirli, nell'ottica della stabilizzazione e del più rapido smaltimento, hanno ispirato il più complessivo riassetto della Corte di cassazione, in applicazione della rivoluzione determinata dal d.lgs. n. 149/22, destinato a riverberarsi in concreto anche sul contenzioso tributario, su spinta propulsiva della prima presidente.

In coerenza con le previsioni tabellari vigenti per gli anni 2020/2023 e, in particolare, dei §§ 19 (*Modalità per assicurare l'uniformità interna della giurisprudenza. Disciplina delle "aree"*) e 39 (*Ufficio spoglio sezionale presso le sezioni ordinarie*), è stata difatti ridisegnata l'organizzazione complessiva della Corte¹⁶.

L'esigenza di specializzazione dei consiglieri, per la verità anticipata proprio dalla sezione Tributaria, che si era dotata già da anni del modello di ripartizione degli affari per aree, distinte in relazione alle categorie di tributi (armonizzati, diretti, locali), ha trovato espressione nella ripartizione delle attribuzioni tabellari sezionali in aree

di specializzazione ben definite per ambiti omogenei, con assegnazione tendenziale di ogni presidente non titolare e consigliere a una sola di quelle.

E l'esigenza di selezione accorta dei giudizi ha comportato la costituzione, per ciascuna area tematica interna a ogni Sezione civile, di un ufficio spoglio (per i ricorsi di nuova iscrizione) di cui devono far parte anche due consiglieri esperti; l'individuazione di due distinte attività, di spoglio in senso vero e proprio, avente ad oggetto a oggetto i ricorsi di nuova iscrizione dal 1° gennaio 2023; di classificazione, concernente i ricorsi pervenuti fino al 31 dicembre 2022; l'istituzione di un monitoraggio del funzionamento e dell'efficacia delle attività di spoglio ad opera del Segretariato, con avvalimento del supporto del servizio degli AUPP trasversali, con invio alla prima presidente di una relazione dei Presidenti titolari delle Sezioni civili.

4. Il ruolo anfibio della richiesta di rinvio pregiudiziale.

In questo contesto, strategico, se non addirittura salvifico, è considerato lo strumento del rinvio pregiudiziale.

Con l'art. 1, comma 9, lett. g), l. n. 206/2021¹⁷, si è difatti prevista la possibilità, per il giudice di merito, che debba decidere una questione di diritto sulla quale abbia sollecitato il contraddittorio tra le parti, di sottoporre direttamente alla Corte di Cassazione la questione purché essa sia esclusivamente di diritto, non sia stata ancora

¹⁵ Come chiarito da Cass. civ., Sez. Lav., 12 aprile 2003, n. 5858.

¹⁶ Col decreto n. 76/23 del 31 maggio 2023 della prima presidente, che ha trovato attuazione col successivo decreto n. 99/2023 concernente la costituzione e formazione delle Aree interne alle Sezioni civili e Uffici spoglio.

¹⁷ Attuato con l'art. 3, comma 27, lett. c), inserito nel d.lgs. n. 149/2022, che ha introdotto l'art. 363-bis c.p.c.

risolta in sede di legittimità, presenti gravi difficoltà interpretative e sia suscettibile di porsi in numerose controversie.

Si prevede quindi che, in esito alla delibazione di ammissibilità del primo presidente¹⁸, la Corte di Cassazione, a sezioni unite, o in sezione semplice, decide enunciando il principio di diritto in esito allo svolgimento di una pubblica udienza, corredata di requisitoria scritta del pubblico ministero e di brevi memorie che le parti avranno la possibilità di depositare entro il termine stabilito dalla Corte.

Il provvedimento reso è vincolante nel procedimento nell'ambito del quale è stata rimessa la questione e conserva tale effetto, ove il processo si estingua, anche nel nuovo processo che è instaurato con la riproposizione della medesima domanda nei confronti delle medesime parti.

Il riferimento al giudice di merito consente di estendere la previsione alle Corti di giustizia tributaria, per il tramite dell'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 546/1992, secondo cui «*I giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile*», posto che il d.lgs. n. 149/2022 ha modificato il codice di procedura civile in materia di giudizio di cassazione¹⁹.

¹⁸ Si discuteva, sul punto, circa il modello da adottare, se c.d. distribuito, che prevede la trasmissione direttamente alla sezione e, dopo il vaglio del presidente titolare di questa, o di un suo delegato, al primo presidente, o se c.d. accentrato, che contempla la trasmissione all'Ufficio per il procedimento preparatorio alle decisioni dei ricorsi assegnati alle sezioni unite (UPSUC), o, in alternativa, all'Ufficio del Massimario e del Ruolo.

Il primo presidente della Corte di Cassazione, con decreto n. 16/23, ha costituito l'Ufficio delle questioni pregiudiziali, costituito dal Direttore dell'Ufficio del Massimario e del Ruolo, dal coordinatore delle Sezioni unite civili e dal Direttore del CED, ciascuno con facoltà di delega.

¹⁹ PERRINO, *Il giudizio di legittimità in materia tributaria*, loc.

E con la prima proposizione da parte di un giudice tributario di una questione pregiudiziale²⁰ si è sì esaltata la valenza dell'istituto, sostenendo che esso, così come strutturato, consente di bilanciare, da un lato, l'esigenza della continua evoluzione giurisprudenziale, potendo sia la Corte di Cassazione sia i giudici di merito motivatamente dissentire dalla posizione espressa, e, dall'altro, l'esigenza apprestare di meccanismi volti a garantire la coerenza della prassi giudiziaria e l'uniformità e prevedibilità della giurisprudenza.

In realtà, va rimarcato, prima ancora che fosse formalizzato dalla legge delega, il nuovo istituto ha suscitato un vasto dibattito e reazioni contrastanti²¹.

cit; PISTOLESI, *Il primo caso di rinvio pregiudiziale alla Corte di Cassazione in materia tributaria*, in *www.giustiziainsieme.it*, 13 giugno 2023, D'ANGIOLELLA, *Il rinvio pregiudiziale: nodi problematici in sede di prima applicazione*, in *www.giustiziainsieme.it*, 11 luglio 2023.

In senso contrario, sia pure con qualche perplessità, vedi GLENDI, *La novissima stagione della giustizia tributaria riformata*, in *Riv. giur. trib.*, 2022, 759, secondo cui la trasposizione dell'istituto nel contesto specialistico del processo tributario potrebbe essere scongiurata, o almeno significativamente contenuta, in ragione della estraneità dei giudici della Corte di Cassazione al novero di quelli ai quali è riservato l'esercizio della giurisdizione tributaria.

²⁰ Corte di giustizia tributaria di primo grado di Agrigento, ordinanza n. 428 del 31 marzo 2023, la richiesta della quale ha superato il preliminare vaglio di ammissibilità della prima presidente ed è all'esame, al momento in cui si scrive, delle Sezioni Unite.

²¹ Sulla questa rivista sono comparsi gli interventi di CAPPONI, *È opportuno attribuire nuovi compiti alla Corte di cassazione?*, 19 giugno 2021; FRASCA, *Considerazioni sulle proposte della Commissione Luiso quanto al processo davanti alla Corte di Cassazione*, 7 giugno 2021; GIABARDO, *In difesa della nomofilachia. Prime notazioni teorico-comparate sul nuovo rinvio pregiudiziale alla Corte di Cassazione nel progetto di riforma del Codice di procedura civile*, 22 giugno 2021; SCARSELLI, *Note sul rinvio pregiudiziale alla Corte di cassazione di una questione di diritto da parte del giudice di merito*, 5 luglio 2021; SALVATO, *Verso la riforma del processo tributario: il "rinvio pregiudiziale" ed il ricorso del P.G. nell'interesse della legge*, 19 luglio 2021. Sul tema, v. anche DE MATTEIS, *Il rinvio pregiudiziale quale mezzo per ridurre il contenzioso tributario*, in *www.itTributario.it*, 7 giugno 2021 e TRISORIO LIUZZI, *Sul c.d. rinvio*

A prima vista, sembra che prevalgano gli aspetti negativi²².

Anzitutto, lo strumento non pare congruo rispetto all'obiettivo di ridurre i tempi dei processi, poiché provoca la sospensione di quello nel quale s'inserisce, rischiando di contribuire all'ulteriore ingolfamento della Corte di Cassazione, già terribilmente oberata.

In secondo luogo, esso forza gli argini della nomofilachia, poiché affida al giudice di merito, che può essere (anzi, verosimilmente è destinato a essere) quello di primo grado, la valutazione che non vi siano accertamenti di fatto da compiere; presupposto, questo, ineludibile per l'affermazione di un principio di diritto destinato a reggere nel corso del processo e che, con ogni probabilità, sarà oggetto di contestazione da parte di una o più parti, comportando complicazioni della fase procedimentale dinanzi al giudice di legittimità che, pure, è costruita come assai agile e snella.

Ancora, qualora la questione sia appunto proposta dal giudice di primo grado, la fissazione del principio di diritto vincolante si traduce in un sostanziale *non liquet* da parte del rimettente e nell'esautoramento del giudice di secondo grado dal potere decisorio, in quanto, se davvero la questione è di puro diritto, essa è in tesi risolta dalla Corte di Cassazione; e quest'esautoramento, come anche il *non liquet*, rischiano di entrare in tensione con l'art. 101, comma 2, Cost.

Infine, la disposizione rischia di stravolgere la natura stessa del giudizio di legittimità, comunque governato dal principio della domanda, assegnando alla Corte di Cassazione un ruolo ibrido, precettivo, di là dalle dinamiche delle impugnazioni, nei confronti dei giudici di merito.

In nome dell'ottimismo della volontà si è gettato il cuore oltre l'ostacolo?

pregiudiziale, in *LavoroDirittiEuropa*, n. 3/21. A posizioni di estremo favore (FRASCA, DE MATTEIS) si contrappongono opinioni critiche (in particolare, SCARSELLI, CAPPONI e TRISORIO LIUZZI) e problematiche (GIABARDO).

²² Come già sostenuto in PERRINO, *Il giudizio di legittimità in materia tributaria*, loc. cit.

Le modifiche al processo tributario di merito e di legittimità

FRANCESCO PISTOLESI

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Il giudice monocratico. – 3. La prova testimoniale scritta. – 4. La mediazione e la conciliazione. – 5. L'accelerazione e l'effettività del procedimento cautelare in primo grado. – 6. La partecipazione a distanza all'udienza pubblica e alla camera di consiglio. – 7. L'ampliamento e il potenziamento dell'informatizzazione della giustizia tributaria. – 8. Il divieto di produrre nuovi documenti in appello. – 9. La pubblicazione del dispositivo dei provvedimenti giurisdizionali di merito. – 10. L'accelerazione della fase cautelare nei gradi di giudizio successivi al primo. – 11. L'impugnabilità dell'ordinanza cautelare. – 12. Gli interventi di deflazione del contenzioso tributario. – 13. La riforma del giudizio di legittimità.

1. Premessa.

Nell'arco di poco meno di un anno si sono succedute la l. 31 agosto 2022, n. 130 e la l. 9 agosto 2023 n. 111, recanti, la prima, una significativa riforma dell'assetto degli organi della giurisdizione tributaria e talune incisive modifiche della disciplina del processo tributario e, la seconda, i criteri direttivi per ulteriori variazioni di tale regime normativo, nel più ampio contesto della cd. “*delega fiscale*”.

Di seguito, verranno esaminate sia le innovazioni già introdotte che quelle di futura adozione in attuazione della l. n. 111/2023, limitando l'indagine all'impatto che esse hanno avuto e avranno sullo svolgimento del processo tributario di merito e con esclusione di quelle formanti oggetto dei contributi degli altri Autori.

L'ordine di esposizione seguirà quello delle norme processuali contenute nella l. n. 130/2022 e dei principi direttivi della “*delega fiscale*”.

Da ultimo, formeranno oggetto di attenzione i precetti, approvati con il d.lgs. 10

ottobre 2022, n. 149, concernenti il processo di cassazione e più rilevanti in materia tributaria.

2. Il giudice monocratico.

La l. n. 130/2022 ha previsto, in via innovativa, che a un giudice tributario monocratico spetti di decidere nel merito la causa.

Con l'inserimento nel d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 dell'art. 4-bis si è stabilito, al comma 1, che le Corti di giustizia tributaria di primo grado “*decidono in composizione monocratica le controversie di valore fino a cinquemila euro*”, con esclusione di quelle di valore indeterminabile, quali sono per esempio le liti in materia catastale.

Questa norma si applica ai ricorsi notificati a decorrere dal 1° gennaio 2023 per le controversie di valore fino a tremila euro, misura iniziale della competenza del giudice monocratico, e ai ricorsi notificati dal 1° luglio 2023, per le cause di valore fino a cinquemila euro, limite attuale di detta competenza in forza del d.l. 24 febbraio 2023, n. 13 convertito dalla l. 21 aprile 2023, n. 41.

Il successivo comma 2 prescrive che il valore della lite corrisponde a quello determinato ai sensi dell'art. 12, comma 2, del d.lgs. n. 546/1992, ossia considerando solo il tributo controverso, senza conteggiare gli interessi e le eventuali sanzioni. Si tiene conto anche dell'imposta virtuale calcolata a seguito della rettifica di una perdita e, cioè, del tributo astrattamente dovuto in ragione dell'entità della perdita negata. Qualora la controversia riguardi solo le sanzioni, il relativo valore è dato dal corrispondente importo.

Il comma 3 dell'art. 4-*bis*, poi, dispone che nel giudizio dinanzi al giudice tributario monocratico si osservano, in quanto applicabili e non derogate, le disposizioni del d.lgs. n. 546 relative ai processi rimessi alla cognizione del collegio.

Il giudice monocratico non è una novità assoluta nel nostro processo poiché ne era già prevista l'operatività, in determinati casi, nei giudizi volti a ottenere l'ottemperanza delle pronunce tributarie.

Per la prima volta, però, al giudice monocratico è assegnata la decisione del merito della lite. E questa è senz'altro un'importante e apprezzabile novità.

L'organo monocratico non è un giudice onorario, estraneo alla magistratura tributaria riformata dalla l. n. 130. Viene individuato fra i membri delle Corti di primo grado.

È una scelta condivisibile, al pari di quella di configurare il giudizio davanti all'organo monocratico in termini corrispondenti a quello in sede collegiale. Non siamo in presenza di un rito secondo equità o semplificato. Il processo di fronte al giudice monocratico è identico a quello innanzi al collegio. L'unica differenza è che al posto di tre giudici ve n'è uno solo.

Eguale apprezzabile è che non siano state poste limitazioni all'appellabilità

della pronuncia resa dall'organo monocratico.

V'è da chiedersi quali conseguenze si verifichino in caso di assegnazione al collegio di una causa destinata al giudice monocratico e nell'ipotesi inversa.

L'istituzione del giudice monocratico non incide sulla competenza delle Corti di primo grado, ancorché la rubrica dell'art. 4-*bis* ("*competenza del giudice monocratico*") potrebbe indurre a pensarlo.

Trattasi di una questione avente semplice rilievo organizzativo interno nell'ambito di ciascuna Corte di primo grado.

Lo dimostra il fatto che il regime della competenza è solo d'indole territoriale e non è stato modificato dalla l. n. 130. Ed elide ogni eventuale perplessità in proposito il comma 1-*ter* dell'art. 6 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, inserito sempre dalla l. n. 130, in base al quale, se il giudice, in composizione monocratica o collegiale, rileva che la controversia assegnatagli avrebbe dovuto essere trattata dalla Corte di primo grado in altra composizione, la rimette al presidente della sezione per il rinnovo dell'assegnazione medesima.

Dunque, l'erronea attribuzione del ricorso al collegio o all'organo monocratico non integra una questione di competenza ai sensi degli artt. 4 e 5 del d.lgs. n. 546: il giudice monocratico o il collegio non possono dichiararsi incompetenti, dovendo solo restituire la causa al presidente della sezione.

La circostanza per cui la rinnovazione dell'assegnazione compete al presidente della sezione e non a quello della Corte, cui spetta attribuire il ricorso al giudice monocratico, si può spiegare considerando che il presidente della Corte individua non il singolo giudice monocratico ma la sezione cui è demandato l'esame, in via monocratica, della causa. Ed è poi il presidente della se-

zione che assegna il ricorso ad un proprio membro, quale giudice monocratico.

In conclusione, può condividersi l'attribuzione del giudizio di merito al giudice monocratico poiché risponde a comprensibili esigenze di accelerazione dei tempi di definizione in primo grado delle liti tributarie, anche se il limite di valore di cinquemila euro è frutto forse di un'eccessiva prudenza. L'esperienza mostrerà se questa innovazione risponderà alle attese e, qualora le riforme in appello delle sentenze monocratiche non saranno sensibilmente superiori rispetto a quelle delle pronunce collegiali, potrà prospettarsi un intervento normativo volto a innalzare la menzionata vigente modesta soglia di valore.

3. La prova testimoniale scritta.

Fino all'approvazione della l. n. 130 era preclusa l'acquisizione della prova testimoniale nel processo tributario.

Sennonché, nel nostro giudizio hanno sempre trovato ingresso elementi probatori aventi natura analoga alla prova per testi ma non acquisiti con le cautele e le garanzie del rispetto del contraddittorio che invece caratterizzano, nel processo civile, l'assunzione della prova testimoniale.

Si tratta delle dichiarazioni di terzi sulle vicende di causa raccolte – generalmente prima e comunque fuori del giudizio – dall'ente impositore e dal contribuente.

Quelle prodotte dal privato rivestono solitamente la forma della dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, ai sensi dell'art. 47 del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, che ne attesta la provenienza dal soggetto che l'ha resa.

La giurisprudenza ritiene che tali dichiarazioni siano meri indizi, dovendosi perciò a

esse affiancare prove ulteriori per dimostrare quanto ne forma oggetto; inoltre, occorre che il giudice ne disponga la verifica se sorgono contestazioni in proposito¹.

Inoltre, il giudice, che se ne voglia servire per dirimere la lite, deve riscontrarne l'attendibilità, nel rispetto del contraddittorio².

Tuttavia, siamo ben lungi dall'acquisizione di una prova che offra le garanzie di quella testimoniale. Basta pensare che solo la Corte individua i soggetti da sentire e formula le richieste di delucidazioni: ciò che rendeva evidente quanto fosse incontestabile il divieto di assumere la prova testimoniale e come esso contrastasse con i principi del "giusto processo" e risultasse lesivo dell'effettività del diritto di difesa, costituzionalmente tutelato.

In particolare, a quest'ultimo proposito, se si considera quanto è diffuso nella prassi il ricorso alle presunzioni semplici, la prova testimoniale si presta a essere impiegata dalla parte (di regola, il contribuente) contro cui dette presunzioni vengono fatte valere per contrastarne la valenza probatoria.

Fortunatamente, la l. n. 130 ha soppresso il divieto di acquisire la prova testimoniale.

Il nuovo comma 4 dell'art. 7 del d.lgs. n. 546 prevede che la Corte, ove lo ritenga necessario ai fini della decisione e anche senza l'accordo delle parti, può ammettere

¹ V. Corte Cost. 21 gennaio 2000, n. 18 e, più di recente, Cass., sez. V, 2 ottobre 2019, n. 24531; Cass., sez. V, 27 maggio 2020, n. 9903; Cass., sez. V, 4 novembre 2021, n. 31588.

² Stando sempre alla sentenza n. 18 del 2000 della Corte Costituzionale, ove le dichiarazioni introdotte dall'ente impositore siano messe in discussione, il giudice – se non ritenga la pretesa controversa confortata da altri mezzi di prova – "potrà e dovrà far uso degli ampi poteri inquisitori riconosciuti dal comma 1 dell'art. 7 del D.lgs. n. 546 del 1992, rinnovando e, eventualmente, integrando – secondo le indicazioni delle parti e con garanzia di imparzialità – l'attività istruttoria svolta dall'ufficio".

la prova testimoniale scritta, assunta con le forme di cui all'art. 257-*bis* c.p.c. Inoltre, nei casi in cui la pretesa tributaria sia fondata su verbali o altri atti facenti fede fino a querela di falso, la prova è ammessa soltanto su circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale.

Ferma l'apprezzabilità, di per sé, della rimozione del divieto di prova testimoniale, va condivisa anche la scelta per la forma scritta, che è adatta al giudizio tributario in cui manca una vera e propria fase istruttoria, e ben si coniuga con la concentrazione e la speditezza che lo caratterizzano.

La testimonianza scritta può trovare ingresso in ogni processo ed è soggetta a due limiti, uno processuale e l'altro sostanziale.

In virtù del primo, la Corte può ammettere la prova *“ove lo ritenga necessario ai fini della decisione”*.

Questa formulazione coincide con quella recepita dall'art. 58, comma 1, del d.lgs. n. 546, per cui *“il giudice di appello non può disporre di nuove prove, salvo che non le ritenga necessarie ai fini della decisione”*.

Quindi, per ammettere la prova testimoniale, si può fruire dell'interpretazione offerta all'art. 58, comma 1 e ritenere che il giudice possa avvalersene quando essa sia l'unica – poiché non surrogabile con altri mezzi istruttori – idonea a dirimere l'incertezza sui fatti decisivi per risolvere la lite.

In sostanza, in difetto di questo mezzo istruttorio, il giudizio sul fatto imporrebbe il ricorso alla regola dell'onere della prova.

Pertanto, la prova testimoniale può dirsi *“straordinaria”* in quanto ammissibile solo in mancanza di altri elementi istruttori.

Invece, sarebbe stato preferibile consentirne l'impiego senza il limite della *“necessità”*, ossia quando il giudice l'avesse ritenuta semplicemente rilevante per provare il fatto controverso.

Tale *“necessità”* può comprendersi nell'istruttoria in appello per evitare che le parti riservino indebitamente al secondo grado l'esercizio delle facoltà esperibili nel primo, ma non per rendere più ardua l'ammissibilità della prova testimoniale.

Il secondo limite, sostanziale, consiste nell'ammettere la prova *“soltanto su circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale”* quando *“la pretesa tributaria sia fondata su verbali o altri atti facenti fede fino a querela di falso”*.

Si tratta di una previsione ovvia. Per superare l'efficacia probatoria dei fatti attestati dal pubblico ufficiale serve la querela di falso.

Né può ipotizzarsi che la norma intenda altro. È impensabile – perché sarebbe eversivo della disciplina delle prove legali nel nostro ordinamento – che essa, circoscrivendo la prova testimoniale ai fatti diversi da quelli attestati dal pubblico ufficiale, possa assegnare valore probatorio privilegiato al contenuto intrinseco di quanto il pubblico ufficiale afferma di aver compiuto.

Per esemplificare, il processo verbale di constatazione fa prova fino a querela di falso della veridicità del rinvenimento di un documento, di cui dà conto il pubblico ufficiale, ma non della veridicità del relativo contenuto. Si può ammettere ogni prova, compresa quella testimoniale, per contrastare quanto rappresentato in tale documento.

La prova testimoniale può essere invocata da ciascun contraddittore.

L'ente impositore, con la testimonianza, può sviluppare l'attività istruttoria nella fase processuale, contravvenendo alla regola consolidata per cui l'avviso di accertamento è, in linea di principio, l'espressione compiuta e tendenzialmente definitiva della funzione di controllo degli adempimenti fiscali dei privati?

Se si riconoscesse questa facoltà, si violerebbe il principio, ritraibile dall'art. 97, comma 2, Cost., di economicità ed efficienza dell'azione amministrativa di repressione degli illeciti tributari.

Perciò, è fondato pensare che l'ente impositore possa chiedere la testimonianza solo nei giudizi di rimborso per provare fatti impeditivi, estintivi o modificativi della domanda avanzata dal contribuente. E ciò a condizione che non li abbia già dedotti nell'eventuale provvedimento di diniego del rimborso, dovendo in tal caso aver previamente svolto la relativa attività istruttoria.

In caso di impugnazione degli atti impositivi, si può ipotizzare che tale ente possa invocare questa prova solo per dimostrare fatti dedotti a fronte di quelli impeditivi, estintivi o modificativi adottati dal privato per respingere la pretesa tributaria, purché essi non siano qualificabili come costitutivi della pretesa stessa. Infatti, la deduzione dei fatti costitutivi di quest'ultima "*si cristallizza*" nell'atto impugnabile e non può essere più consentita l'introduzione e anche la prova.

Quanto precede, fra l'altro, trova conforto nel principio direttivo sancito dall'art. 4, lett. a), della l. n. 111/2023, secondo cui il legislatore delegato dovrà "*rafforzare l'obbligo di motivazione degli atti impositivi, anche mediante l'indicazione delle prove su cui si fonda la pretesa*".

Questo mezzo istruttorio non può essere acquisito d'ufficio dal giudice, cui non è consentito supplire o assistere la parte che non si è adeguatamente difesa.

Applicando l'art. 257-bis, la Corte, pur senza l'accordo delle parti³, ritenuta ammissibile

la prova e individuati con ordinanza i relativi capitoli, dispone che la parte istante predisponga il modello di testimonianza⁴ sui fatti necessitanti di essere accertati e lo notifichi al testimone, precisando gli elementi identificativi del processo e dell'ordinanza nonché il termine entro cui la risposta andrà resa.

Per la notifica al teste, la Corte indica alla parte istante un termine che, se non rispettato, comporta la decadenza, pronunciabile d'ufficio, dal diritto di acquisire la prova. Ciò a meno che la controparte dichiari di volerla comunque assumere o la Corte reputi giustificata tale violazione.

Il teste compila il modello, rispondendo separatamente a ciascuno dei quesiti e indicando a quali non può rispondere, chiarendone la ragione. Appone, poi, la firma autenticata su ogni facciata del modello e lo spedisce in busta chiusa con plico raccomandato alla segreteria della Corte oppure lo consegna direttamente a quest'ultima.

Qualora il teste non spedisca o non consegna le risposte scritte nel termine stabilito, la Corte può condannarlo alla pena pecuniaria non inferiore a euro cento e non superiore a euro mille, contemplata dall'art. 255 c.p.c. Difatti, la testimonianza scritta, al pari di quella orale nel giudizio civile, è obbligatoria per il terzo.

Se il teste non risponde nel termine indicato dal giudice, non v'è alcuna conseguenza sulla possibilità di acquisirne la deposizione: la mancata osservanza del termine da parte di un soggetto terzo non può pre-

³ Tale accordo occorre nel processo civile poiché la testimonianza scritta è alternativa a quella orale. Nel processo tributario, la

forma scritta è l'unica ammessa, di modo che non avrebbe senso condizionarne l'impiego al consenso di tutti i contraddittori.

⁴ Nel processo civile la disciplina del modello di testimonianza e delle relative istruzioni di compilazione si trova nell'art. 103-bis c.p.c. e nel D.M. 17 febbraio 2010.

giudicare la parte che ha chiesto e ottenuto l'acquisizione del mezzo istruttorio.

Nel rispetto del principio del contraddittorio, se più parti intendono rivolgere diversi quesiti al medesimo teste (anche su circostanze fattuali diverse), ognuna di esse deve notificare un apposito modello di testimonianza recante le domande, previamente ammesse dal giudice, di rispettiva pertinenza.

Sempre in conformità a detto principio, la controparte può opporsi all'ammissione del mezzo istruttorio invocato dall'avversario e, nel caso in cui la deposizione testimoniale sollevi dubbi, può chiedere al giudice di convocare il teste affinché renda oralmente le risposte ai quesiti postigli.

La Corte, infatti, può chiamare il teste a deporre oralmente se le risposte date appaiono ambigue, contraddittorie o incomplete o se vi sono elementi che facciano sospettare dell'attendibilità del teste o dell'integrità o veridicità della deposizione scritta.

Infine, con l'introduzione della prova testimoniale, che sorte hanno le dichiarazioni dei terzi, in precedenza ricordate?

Nulla osta alla loro acquisizione e resta fermo il consolidato indirizzo interpretativo che assegna a esse valore indiziario, stante invece la piena efficacia probatoria della testimonianza scritta.

Dunque, grazie alla l. n. 130, si arricchisce la gamma dei mezzi istruttori utilizzabili dalle parti del giudizio tributario senza comprimere alcuna delle facoltà finora esperibili.

4. La mediazione e la conciliazione.

La l. n. 130 ha introdotto il comma 9-*bis* nell'art. 17-*bis* del d.lgs. n. 546, disciplinante il procedimento di reclamo e mediazione.

La nuova norma prevede che, in caso di rigetto del reclamo o di mancato accoglimento della proposta di mediazione, la soccombenza di una delle parti, in accoglimento delle ragioni già espresse in sede di reclamo o mediazione, comporta la condanna al pagamento delle spese di lite. Inoltre, tale condanna può rilevare ai fini dell'eventuale responsabilità amministrativa del funzionario che ha immotivatamente rigettato il reclamo o non ha accolto la proposta di mediazione.

Chiario è l'intento perseguito dal legislatore. Il nuovo precetto intende stimolare la parte pubblica all'accoglimento del reclamo ed entrambi i contraddittori alla definizione in via di mediazione, escludendo che – nel caso prospettato – le spese di lite possano essere compensate. Non è agevole, poi, che la condanna a rifondere le spese processuali possa rilevare ai fini dell'eventuale responsabilità amministrativa del funzionario. Il precetto introdotto dalla l. n. 130, infatti, presuppone che il rigetto del reclamo o il mancato accoglimento della proposta di mediazione sia immotivato. Ciò che – anche alla luce della prassi finora registrata – è ben arduo che possa accadere. Di regola, la parte pubblica espone sempre le ragioni sottese a detti rigetto e mancato accoglimento, ancorché esse possano rivelarsi – all'esito del giudizio – erronee o non condivisibili.

Inoltre, la l. n. 130 è intervenuta nel riformare l'assetto del procedimento conciliativo disciplinato dal d.lgs. n. 546.

Anzitutto, di portata analoga al precetto appena esaminato è il nuovo comma 2-*octies* dell'art. 15 del d.lgs. n. 546, secondo cui, qualora una parte o il giudice abbia formulato una proposta conciliativa, non accettata dall'altra parte senza giustificato motivo, restano a carico di quest'ultima le spese del giudizio maggiorate del cinquanta per cen-

to, “*ove il riconoscimento delle sue pretese risulti inferiore al contenuto della proposta ad essa effettuata*”. Resta ferma, invece, la regola per cui, in caso di conciliazione, le spese processuali si intendono compensate, salvo che le parti abbiano diversamente stabilito nel processo verbale di conciliazione.

Anche in questo caso il legislatore ha cercato di invogliare le parti al perfezionamento della conciliazione, prevedendo l'aggravio della condanna alle spese laddove la proposta conciliativa sia respinta “*senza giustificato motivo*”. Ovviamente, compete al giudice stabilire se la giustificazione (ad esempio, conflitto di giurisprudenza, prassi amministrativa ostativa, pendenza di un procedimento penale sui medesimi fatti, etc.) sussista o meno.

Non solo, grazie alla l. n. 130, è stato inserito nel d.lgs. n. 546 l'art. 48-bis.1, in tema di conciliazione proposta dalla Corte di giustizia tributaria, che persegue sempre l'apprezzabile fine di incentivare la soluzione conciliativa delle liti.

Stando al comma 1 dell'art. 48-bis.1, per le cause soggette alla disciplina del reclamo e della mediazione, la Corte, “*ove possibile, può formulare alle parti una proposta conciliativa, avuto riguardo all'oggetto del giudizio e all'esistenza di questioni di facile e pronta soluzione*”.

In base al successivo comma 2, la proposta giudiziale può essere formulata in udienza o fuori udienza. In quest'ultimo caso, va comunicata alle parti a cura della segreteria della Corte. Se formulata in udienza, viene comunicata alle parti non comparse.

In virtù del comma 3, la causa può essere rinviata per il perfezionamento dell'accordo conciliativo. Ove l'accordo non si perfezioni, si procede nella stessa udienza alla trattazione della lite: previsione, questa, opportuna onde evitare un'indebita procrastinazione della decisione della controversia.

Secondo il comma 4, la conciliazione si perfeziona con la redazione del processo verbale, nel quale sono indicati le somme dovute nonché i termini e le modalità di pagamento. Il processo verbale costituisce titolo per la riscossione degli importi dovuti all'ente impositore o al contribuente.

In forza del comma 5, il giudice – una volta che si sia perfezionata la conciliazione – dichiara con sentenza l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere.

Infine, il comma 6 stabilisce che la proposta di conciliazione non può costituire motivo di riconsuazione o di astensione del giudice. Questo precetto intende comprensibilmente agevolare l'attività del giudice volta a favorire l'accordo conciliativo, evitando appunto che essa possa dare luogo a un'ipotesi di riconsuazione o di astensione obbligatoria.

Come si è visto, l'art. 48-bis.1 circoscrive la possibilità per il giudice di invitare le parti alla conciliazione alle sole cause soggette a reclamo e mediazione e quando riguardino “*questioni di facile e pronta soluzione*”.

Trattandosi di una facoltà, viene da pensare che forse si sarebbe potuto permettere l'esercizio in ogni circostanza.

Tuttavia, con ogni probabilità, il legislatore ha introdotto la descritta limitazione immaginando che, grazie ad essa, l'iniziativa conciliativa del giudice possa essere più frequentemente ed efficacemente perseguita, anche in ragione del valore più contenuto delle controversie.

5. L'accelerazione e l'effettività del procedimento cautelare in primo grado.

La l. n. 130, oltre a recare alcune apprezzabili innovazioni volte all'accelerazione del procedimento cautelare e ad assicurare l'effettività che subito esaminerò, ha anche previsto, integrando il testo dell'art. 47, comma 5, del d.lgs. n. 546, che la prestazione della garanzia, cui il giudice può subordinare il provvedimento cautelare, è esclusa per i contribuenti che abbiano il cd. *"bollino di affidabilità fiscale"*.

Ossia per coloro – imprese e professionisti – che siano soggetti alla disciplina di cui all'art. 9-bis del d.l. 24 aprile 2017, n. 50 convertito dalla l. 21 giugno 2017, n. 96, in materia di cd. "ISA" (acronimo per Indici Sintetici di Affidabilità fiscale), e che si siano visti attribuito un punteggio di affidabilità pari ad almeno nove negli ultimi tre periodi d'imposta precedenti a quello di proposizione del ricorso per i quali tali punteggi siano disponibili.

In sostanza, il legislatore ha giustamente ritenuto che, per i contribuenti che hanno mostrato nel tempo un elevato indice di cd. *"affidabilità fiscale"*, il rischio che l'ente impositore non soddisfi la propria pretesa a seguito dell'esame del merito del ricorso è attenuato. E ciò giustifica il divieto per il giudice di condizionare la concessione della misura cautelare alla presentazione della garanzia.

Poi, come anticipato, la l. n. 130 ha meritariamente ridotto da centottanta a trenta giorni dalla proposizione della domanda cautelare il termine entro cui essa dev'essere decisa dal giudice, intendendo così assicurare – sebbene il termine di trenta giorni sia ordinatorio – un'effettiva e tempestiva

tutela a fronte di un'inaccettabile prassi – diffusa presso numerosi organi di giustizia tributaria – volta a trattare le istanze di sospensione in tempi eccessivamente lunghi o a disporre l'esame unitamente al merito delle liti.

Difatti, secondo la giurisprudenza, il giudice poteva decidere il merito della causa senza pronunciarsi sulla misura cautelare poiché, appunto, la sentenza di primo grado travolge comunque la decisione sull'inibitoria⁵.

Adesso, la l. n. 130 impedisce tale condotta, avendo introdotto, al termine del comma 2 dell'art. 47, la seguente, condivisibile, previsione: *"L'udienza di trattazione dell'istanza di sospensione non può, in ogni caso, coincidere con l'udienza di trattazione del merito della controversia"*.

Significa, dunque, che ogni istanza cautelare va esaminata in un'apposita udienza camerale e il giudice è tenuto a pronunciarsi al riguardo.

Anche questo precetto persegue il meritevole fine di rendere effettiva la tutela cautelare offerta dal giudice tributario.

È stato altresì ridotto da dieci a cinque giorni il termine entro cui la segreteria della Corte deve dare comunicazione alle parti della data di trattazione dell'istanza cautelare.

Infine, la l. n. 130 ha previsto che il provvedimento di sospensione venga concesso o negato con ordinanza adottata nella stessa udienza di trattazione camerale della domanda cautelare, il cui dispositivo deve essere immediatamente comunicato alle parti presenti.

⁵ Cfr. Cass., sez. V, 9 aprile 2010, n. 8510, nonché Cass., sez. V, 30 luglio 2019, n. 20454.

Peraltro, la l. n. 130 ha riformato solo l'art. 47, lasciando così inalterata la disciplina dei procedimenti cautelari nelle fasi di giudizio successive alla prima. La lacuna, però, verrà colmata dal legislatore delegato in attuazione della l. n. 111/2023, come emergerà in seguito.

6. La partecipazione a distanza all'udienza pubblica e alla camera di consiglio.

La l. n. 130 ha riformato il comma 4 dell'art. 16 del d.l. 23 ottobre 2018, n. 119 convertito dalla l. 17 dicembre 2018, n. 136, secondo cui la partecipazione all'udienza pubblica di discussione e alla trattazione in camera di consiglio in cui è prevista la presenza delle parti o dei loro difensori, può avvenire a distanza⁶.

Hanno titolo per partecipare a distanza i contribuenti e i loro difensori, i rappresentanti degli enti impositori e dell'agente della riscossione, i giudici e il personale amministrativo delle Corti.

Occorre un'apposita richiesta di uno dei contraddittori nel ricorso, nel primo atto difensivo o in un'istanza da depositare in segreteria e notificare alle parti costituite almeno venti giorni liberi prima della data di trattazione della causa.

La partecipazione a distanza si realizza mediante collegamento audiovisivo con modalità tali da assicurare la contestuale, effettiva e reciproca visibilità delle persone

presenti nei diversi luoghi e la possibilità di ascoltare quanto detto.

L'udienza pubblica si tiene a distanza solo se la richiesta è formulata da tutte le parti costituite in giudizio, trovando altrimenti applicazione la disciplina dell'udienza presso la sede della Corte contenuta nell'art. 34 del d.lgs. n. 546.

Tuttavia, la l. n. 111, all'art. 19, lett. b), n. 4) ha introdotto il criterio direttivo per cui la discussione da remoto potrà essere chiesta anche da una sola delle parti costituite in giudizio, con istanza da notificare alle altre parti, *“fermo restando il diritto di queste ultime di partecipare in presenza”*.

Il luogo dove avviene il collegamento da remoto è equiparato all'aula di udienza.

Le pubbliche udienze dinanzi al giudice monocratico e le trattazioni in camera di consiglio dei procedimenti cautelari si svolgono esclusivamente a distanza, fatta salva però la possibilità per ogni parte di chiedere, nel ricorso o nel primo atto difensivo, per comprovate ragioni, la partecipazione congiunta all'udienza dei contraddittori e dei giudici presso la sede della Corte. Il giudice decide su tale istanza e ne dà comunicazione alle parti con l'avviso di trattazione della causa.

In ogni caso in cui l'udienza si tenga a distanza è comunque consentita a ciascun giudice la partecipazione presso la sede della Corte.

La disciplina testé descritta non assicura la pubblicità dell'udienza di discussione, prevista dall'art. 128, comma 1, c.p.c., operante nel nostro giudizio *ex art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 546*.

È auspicabile che quanto prima si colmi tale lacuna e l'occasione potrebbe essere rappresentata dall'attuazione del principio direttivo contenuto nella l. n. 111 e poc'anzi rammentato. Oltretutto, la soluzione non dovrebbe risultare ardua grazie alle odierne

⁶ La disciplina di seguito descritta si applica ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, con ricorsi notificati a decorrere dal 1° settembre 2023.

tecnologie e alla loro diffusione e accessibilità.

La pubblicità dell'udienza di discussione rappresenta, infatti, la migliore garanzia di trasparenza nell'esercizio della funzione giurisdizionale nella materia tributaria.

7. L'ampliamento e il potenziamento dell'informatizzazione della giustizia tributaria.

L'art. 19, lett. b) della “*delega fiscale*” impone al legislatore delegato di ampliare e potenziare l'informatizzazione del nostro giudizio attraverso: a) la semplificazione della normativa processuale “*funzionale alla completa digitalizzazione del processo*”, b) l'obbligo di impiegare modelli predefiniti per la redazione degli atti processuali, dei verbali e dei provvedimenti giurisdizionali, c) la disciplina delle conseguenze processuali derivanti dalla violazione degli obblighi di utilizzo delle modalità telematiche, d) la previsione che la trattazione da remoto possa essere chiesta anche solo da una parte, di cui si è già detto in precedenza al par. 6.

Il profilo di maggiore interesse, anche alla luce dell'esperienza finora maturata, è quello delle conseguenze processuali discendenti dalla violazione delle formalità telematiche.

La “*delega fiscale*” ha lasciato ampio spazio al legislatore delegato.

Va espresso l'auspicio che quest'ultimo, nel disciplinare dette conseguenze, adotti la massima cautela, facendo tesoro dell'insegnamento della giurisprudenza per cui il giudice deve rispettare il principio del-

la “*strumentalità delle forme allo scopo*”⁷. Ossia occorre circoscrivere l'ambito di applicazione delle fattispecie di inammissibilità “*ai soli casi in cui il rigore di tale invalidità risulti veramente giustificato*”⁸, verificando “*se alla deviazione della forma-contenuto rispetto al paradigma legale sia effettivamente conseguito il mancato raggiungimento del risultato pratico avuto di mira dal legislatore in relazione alla fattispecie concreta, nonché allo scopo generale del processo rappresentato dalla definizione del giudizio mediante una pronuncia di merito*”⁹.

Quanto precede è imposto – come, in via più che condivisibile, sostiene tale giurisprudenza – anche dal rispetto dei “*canoni sovranazionali di effettività, funzionalità, celerità dei modelli processuali, oltre che dal principio, di matrice eurolunitaria, di proporzionalità e di ragionevolezza*”¹⁰.

Insomma, v'è da sperare che il legislatore delegato, al cospetto di dette violazioni di carattere telematico, introduca delle sanatorie che facciano salve le decadenze e consentano al contempo la corretta ed effettiva instaurazione del contraddittorio e il regolare esercizio del diritto di difesa.

⁷ V. Corte Cost. 6 dicembre 2002, n. 520; Cass., sez. VI, 17 dicembre 2014, n. 26560; Cass., sez. V, 9 agosto 2016, n. 16758; Cass., sez. V, 24 maggio 2017, n. 13058; Cass., sez. V, 1° dicembre 2020, n. 27388.

⁸ Cfr. Cass. n. 27388/2020.

⁹ V., sempre, Cass. n. 27388/2020. In particolare, in questa circostanza, la Corte Suprema ha ritenuto che l'inammissibilità del ricorso, in caso di difformità fra la versione notificata al resistente e quella depositata in giudizio, sussista solo qualora tale discrepanza “*sia di carattere sostanziale, ovvero sia tale da impedire al destinatario la completa comprensione dell'atto e, quindi, rendendo incerti il petitum e la causa petendi dell'azione proposta, comporti una lesione del diritto di difesa*”.

¹⁰ V., ancora, Cass. n. 27388/2020.

8. Il divieto di produrre nuovi documenti in appello.

L'art. 19 della l. n. 111 prevede, alla lett. *d*), che venga rafforzato “*il divieto di produrre nuovi documenti nei gradi processuali successivi al primo*”.

Premesso che, nel giudizio di cassazione, la produzione di nuovi documenti rispetto a quelli prodotti nelle fasi di merito è preclusa dall'art. 372, comma 1, c.p.c. (con l'eccezione di quelli “*che riguardano la nullità della sentenza impugnata e l'ammissibilità del ricorso e del controricorso*” e, secondo la giurisprudenza¹¹, pure di quelli giustificanti la pronuncia di cessazione della materia del contendere, nonché della sentenza attestante la formazione del giudicato esterno rilevante per la decisione della Suprema Corte), questo principio direttivo può interessare le fasi di appello, di revocazione e di rinvio a seguito della pronuncia della Corte di Cassazione.

Quanto al giudizio di rinvio, va distinto quello “*prosecutorio*”, che ricorre quando la Corte di Cassazione annulla la pronuncia impugnata per i motivi enunciati dall'art. 360, comma 1, nn. 3) e 5) c.p.c., da quello “*restitutorio*”, che si riscontra in tutti gli altri casi di cassazione della sentenza. Nel giudizio di rinvio “*restitutorio*” le parti possono avvalersi di tutte le facoltà di cui non hanno potuto fruire nel giudizio di merito a causa del vizio d'indole processuale riscontrato dalla Suprema Corte. Invece, nel giudizio di rinvio “*prosecutorio*”, non possono svolgersi – fra l'altro – nuove attività probatorie,

ivi compresa la produzione di nuovi documenti, a meno che – come riconosce la giurisprudenza – non si siano potuti produrre nei gradi precedenti per causa di forza maggiore o riguardino fatti sopraggiunti o siano conseguenza di quanto statuito dalla Corte di Cassazione.

Quindi, l'impatto del criterio direttivo in esame riguarda il giudizio di appello e quello di revocazione allorché quest'ultimo si svolga dinanzi alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado.

Tanto premesso, v'è da chiedersi quale sia la *ratio* sottesa al principio di cui trattasi.

L'intento del legislatore delegante potrebbe essere stato quello di conformare il giudizio di appello tributario a quello civile, ove l'art. 345, comma 3, c.p.c. vieta la produzione di nuovi documenti, “*salvo che la parte dimostri di non aver potuto ... produrli nel giudizio di primo grado per causa ad essa non imputabile*”.

Ciò, in verità, sarebbe rispettoso del principio direttivo contenuto nella l. 30 dicembre 1991, n. 413, recante la delega che ha condotto all'emanazione del d.lgs. n. 546, secondo cui il processo tributario deve adeguarsi a quello civile.

Tuttavia, finora l'art. 58, comma 2, del d.lgs. n. 546 ha fatto salva “*la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti*” in fase di appello.

Tant'è che, contrariamente a quanto si legge nella lett. *d*) dell'art. 19, il legislatore delegato non sarà chiamato tanto a “*rafforzare*” il divieto di produrre nuovi documenti nei gradi di giudizio successivi al primo quanto a introdurre *ex novo* detta preclusione.

Nel farlo, il legislatore delegato potrebbe recepire la disciplina dell'art. 345, comma 3 oppure potrebbe consentire l'ingresso di nuovi documenti anche nel caso in cui il Giudice di secondo grado li ritenga indi-

¹¹ V. Cass., sez. V, 19 luglio 2013, n. 17690 e Cass., sez. V, 27 giugno 2014, n. 14706.

spensabili ai fini della decisione della causa, come stabiliva lo stesso art. 345, comma 3 fino alla riforma operata dal d.l. 22 giugno 2012, n. 83 convertito dalla l. 7 agosto 2012, n. 134 e come tuttora prevede, nel giudizio amministrativo di appello, l'art. 104, comma 2, c.p.a. Oppure potrebbe individuare un'ulteriore soluzione, volta comunque a mitigare la draconiana preclusione sancita dall'art. 345, comma 3.

Al riguardo, bisogna considerare che le preclusioni all'introduzione di elementi di novità nel giudizio tributario di secondo grado – rinvenibili negli artt. 57 e 58 del d.lgs. n. 546 – servono a evitare che l'appello possa essere utilizzato per porre rimedio alle negligenze delle parti nella fase antecedente.

Questo non toglie che il processo di appello, permettendo al giudice la conoscenza diretta del rapporto controverso e non dando vita – salve le ipotesi di rimessione della causa in primo grado, disciplinate dall'art. 59 del d.lgs. n. 546 – a un controllo della sentenza impugnata, assolva una funzione “*rinnovatoria*” del pregresso giudizio.

Lo dimostra, inoltre, il fatto che il secondo giudice può affrontare aspetti non esaminati dal suo predecessore, come quando si pronuncia su una nuova eccezione rilevabile d'ufficio o le parti ripropongono questioni rimaste assorbite in primo grado. In tali circostanze, è evidente come la Corte di secondo grado non possa compiere alcuna revisione dell'operato di quella di prima istanza.

Ancorché l'eliminazione dell'odierna facoltà indiscriminata di produrre documenti limiti, obiettivamente, la possibilità per il giudice di appello di affrontare profili non esaminati in primo grado, non viene peraltro meno la rilevata funzione “*rinnovatoria*” del giudizio di seconda istanza.

Apprezzando quest'ultimo aspetto, il legislatore delegato potrebbe quindi ammettere la produzione di nuovi documenti anche quando alla parte non possa addebitarsene la mancata presentazione in primo grado.

D'altronde, nella materia tributaria è sempre pressante – per la rilevanza costituzionale, economica e sociale dei rapporti controversi – l'esigenza di appurare la verità dei fatti formanti oggetto del contendere.

Si aggiunga che la prova documentale riveste un'indubbia preminenza nel processo tributario, tant'è vero che, stante appunto la natura prettamente documentale dell'istruttoria, non è stata disciplinata una vera e propria fase dedicata all'espletamento dei mezzi istruttori.

V'è una ragione in più, pertanto, che potrebbe indurre il legislatore delegato a non accogliere una soluzione eccessivamente restrittiva della possibilità di produrre nuovi documenti in appello.

Fra l'altro, la Corte Costituzionale, con la sentenza 14 luglio 2017, n. 199, nel respingere la questione di liceità costituzionale dell'art. 58, comma 2 sulla produzione – senza limite alcuno – delle nuove prove documentali in appello, ha confermato la “*specialità*” del secondo grado del giudizio tributario rispetto a quello civile, che pur ne rappresenta il principale parametro di riferimento. Ciò che, appunto, potrebbe spingere il legislatore delegato a sottrarsi dal replicare la preclusione espressa dall'art. 345, comma 3.

9. La pubblicazione del dispositivo dei provvedimenti giurisdizionali di merito.

La lett. e) dell'art. 19 della l. n. 111 dispone che la pubblicazione e la successiva comunicazione alle parti del dispositivo dei provvedimenti giurisdizionali avvenga *“entro sette giorni dalla deliberazione di merito, salva la possibilità di depositare la sentenza nei trenta giorni successivi alla comunicazione del dispositivo”*.

Questo principio può riferirsi alle sole sentenze e ordinanze assunte a seguito dell'esame del merito della controversia, sebbene il legislatore delegante abbia usato il termine *“provvedimenti giurisdizionali”*, avente portata generale.

Infatti, l'impiego delle espressioni *“deliberazione di merito”* e *“sentenza”* escludono che il precetto possa riferirsi alle ordinanze adottate sulle istanze cautelari delle parti.

Non solo, per le ordinanze rese ai sensi dell'art. 47 del d.lgs. n. 546, il relativo comma 4 prevede che la Corte di primo grado provveda *“nella stessa udienza di trattazione dell'istanza”* e che il relativo dispositivo sia *“immediatamente comunicato alle parti in udienza”*.

Considerando anche che il comma 4 dell'art. 47 è stato recentemente riformato dalla l. n. 130 e che contempla un termine più stringente di quello disciplinato dalla lett. e) dell'art. 19, v'è ragione di ritenere che quest'ultima previsione interessi, appunto, le sole sentenze e ordinanze adottate nel corso della trattazione del merito della causa.

Tanto premesso, il legislatore delegato dovrà intervenire sull'art. 37 del d.lgs. n. 546, secondo cui la sentenza è depositata

entro trenta giorni dalla relativa deliberazione e il dispositivo viene comunicato alle parti costituite entro dieci giorni dall'avvenuto deposito.

In attuazione del principio direttivo in esame, la Corte di giustizia tributaria dovrà depositare e comunicare il dispositivo della sentenza entro sette giorni dalla deliberazione. Poi, la pubblicazione della sentenza, comprensiva della motivazione, potrà avvenire *“nei trenta giorni successivi alla comunicazione del dispositivo”*.

Appare curioso che il legislatore delegante abbia sancito il decorso del termine di deposito della sentenza non dal deposito del dispositivo, ma dalla sua comunicazione.

Oggi il termine di deposito decorre dalla data della deliberazione, ossia dal giorno di svolgimento di un'attività dell'organo giudicante. In futuro, decorrerà invece dal giorno di svolgimento di un'attività della segreteria della Corte di giustizia tributaria.

Quindi, per effetto del criterio recato dalla lett. e), il termine per il deposito della sentenza sarà più esteso dell'attuale: non più trenta giorni dalla deliberazione, ma trenta giorni dalla comunicazione del dispositivo.

Significativa e apprezzabile, però, è la novità consistente nella pubblicazione e comunicazione del dispositivo entro sette giorni dalla data della deliberazione del merito.

Ciò consentirà alle parti di avere sollecitamente notizia dell'esito della lite ed è indubbio quanto questa informazione possa essere rilevante soprattutto per i soggetti che svolgono attività d'impresa e devono darne comunicazione ai terzi con i quali entrano in relazione.

Da segnalare, ancora, che la l. n. 111 non interviene sull'art. 35, comma 2, del d.lgs. n. 546, per cui – se ne ricorrono i motivi, ossia

quando la materia del contendere presenta particolari profili di complessità – la deliberazione potrà essere rinviata di non oltre trenta giorni.

Occorrerà, però, che la Corte di giustizia tributaria informi le parti costituite di tale determinazione affinché esse siano consapevoli del maggior tempo di attesa della comunicazione del dispositivo.

In conclusione, questo principio direttivo merita apprezzamento. Esso è senz'altro preferibile rispetto all'iniziale versione del disegno di legge che ha condotto all'approvazione della "*delega fiscale*", ove si prevedeva la pubblicazione del dispositivo "*nella stessa udienza di trattazione immediata dopo la deliberazione di merito*".

Un precetto del genere avrebbe avuto un effetto deleterio sullo svolgimento delle pubbliche udienze presso le Corti di giustizia tributaria, in quanto i rappresentanti delle parti e le parti stesse avrebbero probabilmente affollato i locali delle Corti in attesa di detta pubblicazione. Stante la ristrettezza degli spazi di numerose sedi degli organi di giustizia tributaria, ciò avrebbe creato più di un inconveniente. Non solo, la necessità della pubblicazione del dispositivo "*nella stessa udienza*" avrebbe forse creato un'eccessiva pressione sui giudici, che avrebbe potuto indurli a contenere indebitamente i tempi di svolgimento delle pubbliche udienze.

Resta, tuttavia, irrisolto il vero problema sotteso ai termini in questione. Essi, come noto, sono ordinatori. Ed è noto a chiunque abbia pratica del processo tributario come il vigente termine di deposito della sentenza sancito dall'art. 37, comma 1 sia raramente rispettato.

V'è, perciò, da confidare che i presidenti delle Corti di giustizia tributaria, prima, e il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, poi, monitorino con attenzione

l'attuazione della norma che verrà adottata in esito all'art. 19, lett. e).

Sarà necessario, in particolare, stimolare i giudici affinché la condivisibile finalità di questa innovazione sia rispettata. Occorrerà, cioè, che sia fatto il possibile affinché le parti del giudizio tributario ne conoscano l'esito entro un termine ravvicinato rispetto all'assunzione della deliberazione e siano, successivamente, in grado di conoscerne le motivazioni in un termine parimenti contenuto.

È evidente, peraltro, che questo obiettivo presuppone la riduzione del contenzioso esistente e la capacità degli organi di giustizia tributaria di operare con sempre maggiore efficienza. Risultati, questi ultimi, non facili da conseguire, anche se la riforma già introdotta dalla l. n. 130 e quella che conseguirà alla "*delega fiscale*" inducono a esprimere un cauto ottimismo sul loro raggiungimento.

10. L'accelerazione della fase cautelare nei gradi di giudizio successivi al primo.

La lett. f) dell'art. 19 della l. n. 111 prevede che il legislatore delegato debba "*accelerare lo svolgimento della fase cautelare anche nei gradi di giudizio successivi al primo*".

La "*delega fiscale*", così, colma una lacuna della riforma introdotta con la l. n. 130.

Infatti, come si è visto al par. 5., lo scorso anno il legislatore era intervenuto solo sull'art. 47 del d.lgs. n. 546, al fine anzitutto di rendere effettiva la tutela cautelare offerta dal Giudice tributario, di consentire poi uno svolgimento più sollecito del procedimento cautelare e di favorire infine i contribuenti ritenuti "*fiscalmente affidabili*",

escludendoli dall'obbligo di prestare l'eventuale garanzia occorrente per la concessione della misura interdittiva.

Seppure la lett. *f*) faccia menzione della sola accelerazione dello svolgimento della fase cautelare, è auspicabile che il legislatore delegato estenda ai gradi successivi al primo, ossia ai procedimenti disciplinati dagli artt. 52, 62-*bis* e 65 del d.lgs. n. 546, tutte le apprezzabili innovazioni introdotte dalla l. n. 130.

La l. n. 130, invece, non affrontava il tema delle misure cautelari diverse dalla sospensione dell'atto impugnato, disciplinata dall'art. 47. Ossia dei provvedimenti in grado di anticipare la tutela giurisdizionale invocata dai contribuenti a fronte degli atti a contenuto negativo, quali il rifiuto, espresso o tacito, del rimborso dei tributi o il diniego di un'agevolazione o il rigetto della domanda di dilazione di pagamento o di definizione agevolata di rapporti tributari.

Per tali atti l'inibitoria prevista dall'art. 47 è inutile, occorrendo piuttosto una misura sostitutiva dei medesimi e, cioè, nei casi fatti, l'atto che riconosce il diritto al rimborso e ne dispone l'erogazione, che concede l'agevolazione o accoglie la domanda di rateazione o quella di "condono".

Purtroppo, anche la l. n. 111 tace sul punto.

V'è da sperare che il legislatore delegato, pur esulando dal compito assegnatogli, provveda al riguardo, estendendo così anche alle cause vertenti sui provvedimenti negativi la tutela cautelare, che è componente essenziale e irrinunciabile del diritto di tutela giurisdizionale.

11. L'impugnabilità dell'ordinanza cautelare.

La lett. *g*) dell'art. 19 della l. n. 111 dispone che sia prevista "l'impugnabilità dell'ordinanza che accoglie o respinge l'istanza di sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato".

Si tratta di uno dei più apprezzabili criteri direttivi sulla riforma del processo tributario.

Verrà meno, difatti, una disparità di regime rispetto al processo civile e a quello amministrativo, di cui sinceramente non si ravvisano le ragioni.

Non solo, sarà eliminato un profilo di contrasto fra l'assetto del giudizio tributario e i principi del "giusto processo" e del diritto di tutela giurisdizionale. Tanto più che l'ordinanza cautelare non è impugnabile per cassazione ai sensi dell'art. 111, comma 7, Cost. poiché priva dell'occorrente carattere della "definitività", essendo destinata a essere rimossa o sostituita dalla sentenza resa sul merito del rapporto tributario controverso.

Inoltre, si realizzerà l'assimilazione fra la tutela cautelare in favore del contribuente e quella nell'interesse dell'ente impositore, ove è sempre stata consentita l'impugnazione della pronuncia cautelare poiché l'art. 22, comma 3, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 prevede che la Corte di primo grado adotti una sentenza, appellabile di fronte alla Corte di secondo grado.

Resta ferma, invece, la possibilità di rinnovare la richiesta della misura cautelare negata allorché sussista un mutamento delle circostanze – il "fumus boni iuris" e/o il "periculum in mora" – rilevanti affinché essa sia concessa, ossia quando sussiste la possibilità di dedurre elementi, sia di fatto che di diritto, nuovi o sopraggiunti rispetto

all'ordinanza resa in esito al procedimento cautelare.

Parimenti, come previsto dal comma 8 dell'art. 47 del d.lgs. n. 546, il “*mutamento delle circostanze*”, ossia la variazione dei presupposti del “*fumus boni iuris*” e/o del “*periculum in mora*”, legittima, a seguito di motivata istanza della parte interessata, anche la revoca o la modifica del provvedimento cautelare concesso.

L'impugnazione dell'ordinanza cautelare consentirà di dedurre ogni questione idonea a consentire al giudice chiamato a esaminarla di adottare il provvedimento negato ovvero di revocare o modificare quello adottato.

Quindi, potrà lamentarsi tanto la carenza della motivazione dell'ordinanza impugnata – che, stando al comma 4 dell'art. 47, ne costituisce elemento imprescindibile – quanto l'errata valutazione in ordine ai ricordati requisiti del “*fumus boni iuris*” e/o del “*periculum in mora*”, occorrenti affinché la misura interdittiva venga accordata.

In sostanza, l'impugnazione non necessiterà dell'allegazione di alcunché di diverso o di nuovo, in fatto o in diritto, rispetto a quanto già dedotto. Consentirà, cioè, di dolersi del fatto che il giudice si è sbagliato. Si tratterà, dunque, di un vero e proprio mezzo di controllo, assimilabile – indipendentemente dalla denominazione che sarà impiegata – all'appello.

A questo punto, occorre chiedersi come il legislatore delegato disciplinerà il procedimento di impugnazione dell'ordinanza cautelare.

Esistono due modelli di riferimento: uno disciplinato dall'art. 669-terdecies c.p.c., sul “*reclamo contro i provvedimenti cautelari*” nel giudizio civile, e l'altro regolato dall'art. 62 c.p.a., in tema di “*appello cautelare*” nel processo amministrativo.

La principale differenza fra i due parametri di riferimento consiste nell'individuazione del giudice competente all'esame dell'impugnazione.

Nel processo civile, il giudice del “*reclamo*” è il collegio per il giudice singolo del Tribunale e un'altra sezione della Corte di Appello o, in mancanza, la Corte di Appello più vicina per la decisione cautelare adottata in fase di gravame. L'art. 669-terdecies non prevede il caso del “*reclamo*” avverso il provvedimento cautelare adottato dal Tribunale in forma collegiale e la giurisprudenza è divisa nell'ammetterlo di fronte alla Corte di Appello oppure dinanzi ad altra sezione del Tribunale o, in mancanza, al Tribunale più vicino¹².

Nel processo amministrativo, l’“*appello cautelare*” si propone al giudice superiore, ossia al Consiglio di Stato, mentre la pronuncia cautelare assunta da quest'ultimo, ai sensi dell'art. 98 c.p.a., non è impugnabile.

Ebbene, nel nostro giudizio, si potrebbe pensare a una soluzione omogenea per le Corti di primo e di secondo grado e che consenta alle parti di conseguire in tempi solleciti la pronuncia sull'impugnazione promossa avverso la misura cautelare.

Questi obiettivi potrebbero raggiungersi traendo ispirazione dalla disciplina dell'art. 28 del d.lgs. n. 546 sul reclamo avverso i provvedimenti presidenziali.

In particolare, si potrebbe immaginare che: a) l'impugnazione si notifici alle altre parti entro il perentorio termine di trenta giorni dalla comunicazione dell'ordinanza cautelare ad opera della segreteria; b) la parte che ha promosso l'impugnazione ne

¹² V., ad esempio, Corte App. Venezia, sez. spec. agr., 15 dicembre 2015, secondo cui il reclamo si propone ad altra sezione dello stesso organo giurisdizionale o alla medesima sezione in diversa composizione.

curi il deposito entro il perentorio termine di quindici giorni dall'ultima notificazione; c) entro quindici giorni dall'avvenuta notificazione dell'impugnazione, le parti diverse dall'impugnante possano presentare memorie; d) scaduto quest'ultimo termine, l'impugnazione sia decisa in camera di consiglio con la partecipazione dei difensori delle parti.

Il punto più delicato attiene all'individuazione dell'organo competente per pronunciarsi su tale impugnazione.

Considerando i carichi di lavoro delle Corti di giustizia di secondo grado e i relativi tempi di giudizio¹³ e immaginando che siano più numerose le impugnazioni delle pronunce cautelari rese in primo grado, si potrebbe pensare – nel sostanziale rispetto dell'art. 669-terdecies – di assegnare la competenza a una sezione diversa dello stesso organo giurisdizionale.

Così, con ogni probabilità, i tempi di decisione delle impugnazioni delle ordinanze cautelari sarebbero più contenuti e si otterrebbe un assetto omogeneo fra il primo e il secondo grado.

12. Gli interventi di deflazione del contenzioso tributario.

La lett. b) dell'art. 19 stabilisce che si prevedano “*interventi di deflazione del contenzioso tributario in tutti i gradi di giudizio*,”

ivi compreso quello dinanzi alla Corte di Cassazione, favorendo la definizione agevolata delle liti pendenti”.

Il principio direttivo si limita a indicare l'obiettivo della “*deflazione del contenzioso tributario in tutti i gradi di giudizio*”, di modo che il legislatore delegato avrà ampio margine di scelta nell'individuare gli strumenti idonei a conseguirlo.

Quali potranno essere tali strumenti?

Potrebbe sicuramente prevedersi l'estensione della conciliazione alla fase di cassazione. Non v'è alcun ostacolo, né di carattere sistematico né applicativo, che giustifichi l'odierna esclusione della conciliazione di fronte alla Corte Suprema. Inoltre, l'Avvocatura dello Stato, quale difensore delle Agenzie fiscali, potrebbe fornire un fattivo apporto nell'individuare le corrette soluzioni conciliative, agevolandone così il perfezionamento.

Quanto all'assetto della conciliazione giudiziale, pare difficile immaginarne un'ulteriore revisione considerando che di quella da ultimo attuata con la l. n. 130 devono ancora apprezzarsene gli effetti.

Per terminare, la lett. b) dell'art. 19, nel prevedere i menzionati “*interventi di deflazione del contenzioso tributario in tutti i gradi di giudizio*”, stabilisce che ciò avvenga “*favorendo la definizione agevolata delle liti pendenti*”.

In verità, siccome l'espressione “*definizione agevolata delle liti pendenti*” contraddistingue, di regola, le misure di “*condono*”, è da escludere che un'iniziativa normativa al riguardo rientri nelle attribuzioni che l'art. 19 assegna al legislatore delegato per “*la revisione della disciplina e l'organizzazione del contenzioso tributario*”.

Con ogni probabilità, il legislatore delegante ha inteso solo far riferimento al fatto che gli “*interventi di deflazione*” prevedano, com'è sempre accaduto, degli incentivi

¹³ Nel 2022, il tempo medio di un processo di appello è stato di 973 giorni, mentre il tempo medio in primo grado è stato di 571 giorni, secondo le statistiche emergenti dalla “*Relazione sul monitoraggio dello stato del contenzioso tributario e sull'attività delle Corti di giustizia tributaria*” pubblicata dal Dipartimento delle Finanze del Ministero dell'Economia e delle Finanze il 30 giugno 2023.

alla relativa adesione, consistenti nella riduzione delle sanzioni (la cui misura ben potrebbe essere modificata dal legislatore delegato) o, in una prospettiva futura, pure degli interessi moratori.

13. La riforma del giudizio di legittimità.

Della riforma del processo di cassazione, ad opera del d.lgs. n. 149/2022, interessa, principalmente, la disciplina del rinvio pregiudiziale e quella ritraibile dagli artt. 380-*bis* e 380-*bis*.1 c.p.c. per il significativo impatto che possono avere nella materia tributaria.

In base all'art. 363-*bis* c.p.c., il giudice di merito, sia di primo che di secondo grado, può disporre con ordinanza, sentite le parti costituite, il rinvio pregiudiziale degli atti alla Corte di Cassazione per la risoluzione di una questione esclusivamente di diritto, quando concorrono le seguenti condizioni: a) la questione è necessaria alla definizione anche parziale del giudizio e non è stata ancora risolta dalla Suprema Corte, b) la questione presenta gravi difficoltà interpretative, c) la questione è suscettibile di porsi in numerosi giudizi.

Siccome deve concernere una “*questione esclusivamente di diritto*”, il rinvio pregiudiziale può essere disposto solo quando il giudice si sia reso conto che i profili fattuali non sono controversi o sono già stati accertati.

L'ordinanza che dispone il rinvio dev'essere motivata e, in particolare, deve recare la specifica indicazione delle diverse interpretazioni possibili. Essa viene trasmessa alla Corte Suprema e comunicata alle parti.

Il primo presidente della Corte di Cassazione, ricevuta l'ordinanza di rinvio, entro i successivi novanta giorni assegna la

questione alle sezioni unite o alla sezione semplice per l'enunciazione del principio di diritto oppure dichiara, con decreto, l'inammissibilità della questione per mancanza di una o più delle predette condizioni.

La Corte Suprema, sia a sezioni unite che a sezione semplice, pronuncia in pubblica udienza, con la requisitoria del pubblico ministero e la facoltà delle parti di produrre brevi memorie non oltre dieci giorni prima dell'udienza.

Il principio di diritto enunciato dalla Corte è vincolante nel processo nel cui ambito la questione è stata sollevata e, se esso si estingue, anche nel nuovo giudizio in cui venga proposta la medesima domanda fra le stesse parti; ciò che, nel processo tributario, può verificarsi solo in caso di azione di rimborso promossa dal privato.

Ebbene, la disciplina succintamente illustrata può senz'altro operare nel giudizio tributario grazie alla clausola generale di applicabilità delle norme del c.p.c., in quanto compatibili, recata dall'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 546.

Non v'è dubbio, infatti, sulla compatibilità dell'art. 363-*bis* con il processo tributario.

In particolare, non è di ostacolo il fatto che l'art. 363-*bis*, comma 1, n. 1) prescriva che la questione sia necessaria alla definizione “*anche parziale*” della lite.

Vero è che nel giudizio tributario non sono ammesse sentenze parziali (dall'art. 35, comma 3, del d.lgs. n. 546), ma ben può porsi la necessità di risolvere – attraverso il rinvio pregiudiziale – una questione di diritto occorrente per decidere una delle molteplici domande avanzate dalle parti al giudice tributario.

Né crea ostacoli l'espressione “*giudice di merito*”, che si rinviene nell'art. 363-*bis*, comma 1: ad essa non può assegnarsi il significato di “*giudice ordinario di merito*”, sì da escluderne la riferibilità ai giudici tribu-

tari. Il legislatore ha solo inteso prevedere che di questo istituto possano avvalersi i giudici – “*di merito*” appunto – diversi dalla Cassazione, ma da ciò non può desumersi l’inibizione al relativo impiego per i giudici speciali, quali quelli tributari, che ordinariamente applicano le norme del c.p.c. nell’espletamento della loro funzione giurisdizionale, per quanto non disposto dal d.lgs. n. 546 e con esso compatibili.

D'altronde, opinando diversamente, si verrebbe a legittimare una disparità di regime assolutamente irragionevole in quanto i giudici tributari, pur facendo impiego delle norme sul processo civile e vedendo impugnate le loro pronunce di appello dinanzi alla Cassazione civile, non potrebbero invocarne l'intervento per dirimere i dubbi sussistenti su questioni esclusivamente di diritto. Regime vieppiù irragionevole, oltretutto, se si considera quanto è cospicua la mole delle cause fiscali pendenti di fronte alla Cassazione e come il rinvio possa concorrere a ridurla.

Per altro verso, non rileva che, secondo l'art. 363-*bis*, ultimo comma, il principio di diritto enunciato dalla Corte Suprema mantenga la propria efficacia vincolante, in caso di estinzione del giudizio, “*anche nel nuovo processo in cui è proposta la medesima domanda tra le stesse parti*”.

La circostanza per cui l'estinzione del processo tributario sorto a seguito dell'impugnazione di un atto impositivo ne determini l'irretrattabilità e inibisca la riproposizione delle domande svolte nel giudizio estinto non può addursi per escludere l'operatività del rinvio pregiudiziale dinanzi alle Corti di Giustizia Tributaria.

Il precetto recato nell'ultimo comma dell'art. 363-*bis* può comunque spiegare effetti nel giudizio tributario di rimborso: la relativa estinzione non preclude la riproposizione della stessa domanda nei confronti

della medesima parte, nel rispetto del termine di prescrizione del diritto di restituzione azionato.

Ancora, l'art. 363-*bis*, comma 2 prevede che “*Il procedimento è sospeso dal giorno in cui è depositata l'ordinanza, salvo il compimento degli atti urgenti e delle attività istruttorie non dipendenti dalla soluzione della questione oggetto del rinvio pregiudiziale*”.

Anche questo precetto non contraddice l'assetto del processo tributario. A seguito del rinvio pregiudiziale, la riscossione provvisoria della pretesa impositiva e/o sanzionatoria si presta comunque a essere inibita – pur essendo il giudizio sospeso – poiché il comma 2 in esame rende esperibile, da parte del giudice *a quo*, la tutela cautelare, riconducibile com'è alla nozione degli “*atti urgenti*” ivi menzionati.

Non si vedono, dunque, ragioni per negare la compatibilità dell'art. 363-*bis* con il regime processualtributario.

Ma quel che più conta è che il rinvio pregiudiziale può assolvere una funzione tanto rilevante quanto positiva nel giudizio tributario.

Sebbene sia innegabile che in ambito tributario più che in altri comparti dell'ordinamento la questione giuridica risulti spesso strettamente connessa a quella fattuale, si da renderne difficile l'enucleazione, è incontestabile la ricorrenza di casi nei quali a lungo si discute, con alterne vicende, nelle fasi di merito di temi prettamente giuridici senza che sussista alcun contrasto fra le parti sulla ricostruzione dei fatti di causa, che si presentano perfettamente analoghi in ciascuna controversia.

Si pensi, per esempio, all'applicazione della cd. "*cedolare secca*"¹⁴ ai contratti di locazione di immobili a uso abitativo a imprese che li mettono a disposizione dei propri dipendenti. Sul punto, in presenza di dati fattuali pacifici, si registrano prese di posizioni contraddittorie nella giurisprudenza di merito¹⁵. Oppure si considerino le recenti rimessioni alle Sezioni Unite sul diritto a detrarre l'IVA assolta su immobili di proprietà di terzi dei quali si abbia la detenzione¹⁶ o sulla distinzione fra le nozioni di crediti d'imposta non spettanti e crediti d'imposta inesistenti (cui si correla un diverso termine decadenziale di recupero e un diverso regime sanzionatorio, sia amministrativo che penale)¹⁷, che ben avrebbero potuto formare oggetto di rinvio pregiudiziale.

Sono consapevole che non saranno numerosi i casi nei quali, a fronte di una ricostruzione incontrovertibile dei fatti, emerga "*una questione esclusivamente di diritto*" controversa.

Però, quando ciò accada, il rinvio pregiudiziale può consentire la formazione in tempi più rapidi rispetto al passato dell'orientamento interpretativo della giurisprudenza di legittimità. Ed è ragionevole immaginare che ne possa discendere una significativa riduzione del contenzioso sia nelle fasi di merito che dinanzi alla Corte

Suprema, soprattutto ove si tenga presente la serialità di molte controversie tributarie.

Fra l'altro, l'Agenzia delle Entrate non potrà sottrarsi dal favorire detto rinvio, in ragione della funzione che essa assolve, ex art. 5, comma 1, della l. 27 luglio 2000, n. 212, di diffondere la corretta conoscenza delle norme tributarie, al fine di agevolarne il rispetto da parte dei contribuenti. Anzi, è lecito aspettarsi che sia proprio l'Amministrazione finanziaria a promuovere il rinvio pregiudiziale allo scopo di pervenire sollecitamente alla soluzione di questioni giuridiche che la vedono contrapposta ai privati.

Nulla, invero, vieta che siano le parti a chiedere al giudice di ricorrere all'istituto in esame, pur restando poi rimessa all'organo giudicante la determinazione se disporre o meno il rinvio pregiudiziale.

Tutto induce, quindi, a ritenere operante l'art. 363-*bis* nel giudizio tributario.

Peraltro, nella nostra materia, l'art. 363-*bis* non risponde alla sola finalità, costituzionalmente garantita dall'art. 111, comma 2, di assicurare la ragionevole durata del processo, ma può anche rappresentare un decisivo stimolo per gli Enti impositori all'esercizio dell'autotutela, dando attuazione al principio di buon andamento ex art. 97, comma 2, Cost. Infatti, allorché il principio di diritto enunciato a seguito di rinvio smentisca l'interpretazione sottesa alle pretese impositive e/o sanzionatorie, queste ultime potranno essere ritirate, con evidente beneficio per i contribuenti e consentendo altresì agli Enti suddetti di evitare la soccombenza in giudizio.

Si aggiunga che il rinvio pregiudiziale è rispettoso del principio del contraddittorio perché le parti devono essere sentite prima che il giudice disponga il rinvio e possono presentare "*brevi memorie*" prima della pubblica udienza dinanzi alla Cassazione ex art. 363-*bis*, comma 4.

¹⁴ Disciplinata dall'art. 3 del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, secondo cui il locatore dell'immobile ad uso abitativo può optare, in luogo dell'ordinario regime impositivo, per un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle relative addizionali e delle imposte di registro e di bollo sul contratto di locazione.

¹⁵ V., per tutte, Comm. Trib. Reg. Toscana, sez. 1, 13 giugno 2022, n. 791 (per la tesi contraria all'operatività del regime della "*cedolare secca*" nel caso descritto nel testo) e Corte Giust. Trib. II grado Veneto, sez. 5, 16 gennaio 2023, n. 53 (per l'impostazione opposta).

¹⁶ V. Cass., sez. trib., 29 maggio 2023, n. 14975.

¹⁷ V. Cass., sez. trib., 8 febbraio 2023, n. 3784.

Né appare violato l'art. 101, comma 2 Cost. poiché il vincolo per il giudice di merito è analogo a quello discendente dall'enunciazione del principio di diritto in caso di cassazione della sentenza con rinvio *ex art. 360, comma 1, n. 3), c.p.c.* o a quello derivante, per il giudice autore del rinvio pregiudiziale, dall'interpretazione di una norma unionale ad opera della Corte di Giustizia Europea.

Anzi, l'art. 363-bis si ispira proprio alla prospettiva del “*dialogo fra le Corti*”, che si fonda sulla cooperazione e sulla reciproca fiducia che deve contraddistinguere le relazioni fra i giudici di merito e di legittimità.

Né mi sembra concretamente prospettabile l'eventualità che il rinvio pregiudiziale permetta al giudice di merito di sottrarsi dal decidere la questione di diritto sottopostagli dai contraddittori.

Quello in esame è un istituto “*eccezionale*”, cui può ricorrersi soltanto quando i profili fattuali non siano controversi o siano stati già accertati ed emergano “*gravi difficoltà interpretative*”, che – di regola – possono verificarsi quando vi è un contrasto nella giurisprudenza di merito o, per quanto attiene all'ambito tributario, fra la giurisprudenza di merito e la prassi amministrativa: tant'è vero che il giudice remittente deve specificamente indicare le “*diverse interpretazioni possibili*”.

Non solo, occorre anche che la questione sia “*suscettibile di porsi in numerosi giudizi*”, di modo che il giudice, al cospetto di una *quaestio iuris* complessa ma presumibilmente non ricorrente, è tenuto a deciderla.

Parimenti, il rinvio pregiudiziale non è ammesso qualora esista anche un solo precedente della Cassazione sulla questione giuridica sollevata: ne discende che non vi si può ricorrere per invocare la revisione dell'indirizzo interpretativo della giurispru-

denza di legittimità, non condiviso dal giudice di merito.

In ogni caso, non v'è da dubitare che il primo presidente della Cassazione eserciterà un adeguato “*filtro*” delle questioni oggetto di rinvio pregiudiziale, come previsto dall'art. 363-bis, comma 3, sanzionando come inammissibili quelle che non rispettino le condizioni enunciate dal precedente comma 1.

Da un altro punto di vista, non può addursi l'eventuale scarso ricorso all'istituto per criticarne l'introduzione. Se la Cassazione resolvesse anche poche questioni controverse in materia tributaria, l'innovazione avrebbe comunque conseguito un effetto positivo, concorrendo a rafforzare la stabilità e la certezza dei rapporti giuridici in una materia di così significativa rilevanza qual è quella tributaria, evitando i relativi contenziosi e consentendo risparmi di denari e risorse sia per gli enti impositori che per i privati. Ciò, essenzialmente, in ragione della ricordata serialità delle cause fiscali.

Insomma, bisogna auspicare che le Sezioni Unite – chiamate a pronunciarsi dalla Corte di giustizia tributaria di primo grado di Agrigento con l'ordinanza n. 428 del 31 marzo 2023 – confermino l'operatività del rinvio pregiudiziale nel processo tributario.

Ne risulterà valorizzata la funzione nomofilattica, consentendone una maggiore tempestività – grazie anche al celere procedimento disciplinato dall'art. 363-bis, comma 3¹⁸ – e quindi una più significativa incidenza, da cui potrà discendere la riduzione

¹⁸ Secondo l'art. 363-bis, comma 3, il primo presidente della Corte di Cassazione, ricevuta l'ordinanza che dispone il rinvio pregiudiziale e ravvisate le condizioni di ammissibilità dettate dal precedente comma 1, “*entro novanta giorni assegna la questione alle sezioni unite o alla sezione semplice per l'enunciazione del principio di diritto*”.

del contenzioso di merito e anche di quello (decisamente eccessivo) pendente dinanzi alla Suprema Corte.

Attualmente, possono occorrere vari anni perché le cause fiscali vengano decise dal giudice di legittimità e si formino quindi gli indirizzi interpretativi suscettibili di orientare le condotte degli enti impositori e dei contribuenti, nonché le decisioni dei giudici di merito.

Il ritardo con cui si pronuncia la Cassazione si riverbera così sul processo di merito, finendo per incentivarne l'introduzione o la prosecuzione.

L'enunciazione del principio di diritto a seguito del rinvio pregiudiziale potrà, pertanto, assolvere un utile ruolo deflattivo sul contenzioso tributario, forse consentendo anche di evitare il troppo frequente ricorso a misure normative di definizione agevolata delle liti tributarie pendenti cui abbiamo assistito negli ultimi anni.

Un cenno, infine, merita la disciplina emergente dagli artt. artt. 380-*bis* e 380-*bis*.1 c.p.c.

Introdotta il giudizio con il ricorso e l'eventuale controricorso e l'ulteriormente eventuale ricorso incidentale, il primo presidente della Corte di Cassazione assegna la causa, per quanto ci interessa, alla Sezione Tributaria, a meno che non reputi di destinarla alle Sezioni Unite perché presenta una questione di diritto già decisa in senso difforme dalla Sezione Tributaria o in quanto evidenzia "*una questione di massima di particolare importanza*", com'è stabilito dall'art. 374, comma 2, c.p.c.

Al fine di cercare di accelerare i tempi del giudizio di cassazione e anche di disincentivarne l'indebita introduzione, il d.lgs. n. 149/2022 ha riformato l'art. 380-*bis* c.p.c., in base al quale, se non è stata ancora fissata la data della decisione, il presidente della Sezione Tributaria o un consigliere da

costui delegato può formulare una sintetica proposta di definizione del giudizio quando ravvisa l'inammissibilità, l'improcedibilità o la manifesta infondatezza del ricorso principale e di quello incidentale eventualmente proposto.

La proposta del presidente o del consigliere delegato viene comunicata alle parti.

Il ricorrente, entro quaranta giorni dalla comunicazione di tale proposta, con istanza sottoscritta dal difensore munito di una nuova procura speciale, può chiedere che la causa venga decisa.

In difetto di detta istanza, il ricorso si intende rinunciato e la Corte provvede ai sensi dell'art. 391 c.p.c. Ossia, se non è stata ancora stabilita la data di trattazione, il presidente della sezione adotta un decreto che sancisce l'estinzione del giudizio per rinuncia al ricorso per cassazione, condannando alle spese il ricorrente a meno che alla rinuncia abbia aderito la controparte autorizzando il proprio legale con un mandato speciale. Altrimenti, viene assunta un'ordinanza dal collegio in camera di consiglio.

Ove invece venga presentata l'istanza di decisione della controversia, la Corte procede secondo quanto stabilito dall'art. 380-*bis*.1 c.p.c. e, qualora il giudizio venga definito in conformità alla proposta del presidente o del consigliere delegato, trovano applicazione i commi 3 e 4 dell'art. 96 c.p.c., in tema di responsabilità aggravata della parte soccombente, di modo che quest'ultima, oltre al pagamento delle spese di lite, può essere condannata al versamento, in favore dell'avversario, di una somma equitativamente determinata, nonché, in favore della Cassa delle ammende, di un importo non inferiore a euro cinquecento e non superiore a euro cinquemila.

Il menzionato art. 380-*bis*.1 disciplina il procedimento per la decisione della lite in camera di consiglio e prescrive, anzitutto,

che della fissazione della trattazione sia data comunicazione agli avvocati delle parti e al pubblico ministero almeno sessanta giorni prima dell'adunanza.

Poi, tale norma stabilisce che il pubblico ministero possa depositare le proprie conclusioni scritte non oltre venti giorni prima di detta adunanza in camera di consiglio.

Le parti, dal canto loro, possono depositare proprie sintetiche memorie illustrative non oltre dieci giorni prima dell'adunanza.

La Suprema Corte giudica in camera di consiglio senza l'intervento del pubblico ministero e delle parti e pronuncia un'ordinanza, sinteticamente motivata e depositata al termine della camera di consiglio, a meno che non si riservi il deposito nei successivi sessanta giorni.

Qualora non ricorrano le condizioni di applicazione del procedimento per la decisione accelerata dei ricorsi inammissibili, improcedibili o manifestamente infondati regolato dall'art. 380-*bis*, il presidente della Sezione Tributaria fissa l'udienza o l'adunanza in camera di consiglio e nomina il relatore della causa.

Questo regime sarà in grado di arginare l'eccessiva proliferazione delle impugnazioni per cassazione in materia tributaria?

È arduo adesso esprimere una previsione.

Sicuramente, quanto più la "*sintetica proposta di definizione del giudizio*", di cui si legge nel comma 1 dell'art. 380-*bis*, sarà sorretta da una congrua motivazione, idonea a evidenziare l'inammissibilità, l'improcedibilità e soprattutto la manifesta infondatezza del ricorso principale e/o incidentale, tanto più il meccanismo delineato dalla riforma potrà avere successo. Difatti, la disponibilità a rinunciare all'impugnazione non potrà far leva solo sulle eventuali penalizzanti conseguenze prospettate dall'art. 380-*bis*.¹ nel caso in cui il giudizio

venga definito in conformità a detta "*sintetica proposta*". Occorrerà che quest'ultima sia redatta in termini puntuali e convincenti, tali da indurre il ricorrente principale e/o incidentale a desistere dal rimetterne l'esame alla Corte. E sarà parimenti significativa l'incidenza percentuale che le conferme di tali proposte avranno nelle pronunce rese dalla Suprema Corte.

La norma generale sull'onere della prova

Riflessioni a prima lettura

MICHELE CATALDI

SOMMARIO: 1. La novella. – 2. Il rapporto con l'art. 2697 c.c. – 3. Il principio di vicinanza della prova. – 4. Il secondo periodo dell'art. 7, comma 5-bis, il fatto notorio ed il fatto non contestato, la regola di giudizio. – 5. Le presunzioni legali, semplici e "supersemplici". – 6. Le presunzioni "giurisprudenziali".

1. La novella.

L'art. 6 della l. n. 130 del 2022 ha aggiunto all'art. 7 del d.lgs. n. 546/1992 il comma 5-bis, secondo cui "L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni. Spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati."

È unanime, nei commentatori¹, la considerazione della non chiarissima portata

più giusto, in *Corr. Trib.*, n. 1/2023, 66 ss.; CONSOLO, *Natura, contenuti e riforma organica del processo tributario*, in C. CONSOLO, G. MELIS, PERRINO, *Il giudizio tributario*, Milano, 2022, 28; COPPOLA, *Prova e valutazione del relativo onere nel processo*, in *Dir. prat. trib.*, 1/2023, 168 ss.; DE MITA, *È il momento della vera giurisdizionalizzazione del processo tributario*, in *Il Sole 24 Ore*, 13.06.2022; DELLA VALLE, *La "nuova" disciplina dell'onere della prova nel rito tributario*, in *Il Fisco*, 2022, 40, 3807 ss.; DEOTTO-LOVECCHIO, *L'Amministrazione prova in giudizio i rilievi contenuti nell'atto impugnato*, in *Il Fisco*, n. 39/2022, 3718; DONATELLI, *L'onere della prova nella riforma del processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2023, I, 25 ss.; GIOVANNINI, *La presunzione di onestà e la fondatezza del credito impositivo "oltre ogni ragionevole dubbio"*, in *giustiziainsieme.it*; GLENDI, *L'istruttoria nel processo tributario riformato. Una rivoluzione copernicana!*, in *IPSOA quotidiano*, 24 settembre 2022 e in *Dir. prat. trib.*, n. 6/2022, 2192 ss.; ID., *Primi esperimenti applicativi delle Corti di merito sulla regola finale del fatto incerto nel processo tributario riformato*, in *Riv. giur. trib.*, n. 3/2023, 255 ss.; ID., *Onere della prova o regola finale del fatto incerto nel processo tributario riformato*, in *Riv. giur. trib.*, n. 6/2023, 473 ss.; LOVISOLO, *Sull'onere della prova e sulla prova testimoniale nel processo tributario: prime osservazioni in merito alle recenti modifiche ed integrazioni apportate all'art. 7 D.Lgs. n. 546 del 1992*, in *Dir. prat. trib.*, n. 1/2023, 33 ss.; MELIS, *La legge 130 del 2022: lineamenti generali*, in *giustiziainsieme.it*; ID., *Su di un trittico di questioni di carattere generale relative al nuovo comma 5-bis dell'art. 7 di D.Lgs. n. 546/1992: profili temporali, rapporto con l'art. 2097 c.c. ed estensione del principio di vicinanza della prova*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 19 maggio 2023; MERCURI, *Onere della prova: dal contribuente di Allorio alla recente riforma del processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2022, 3, 324 ss.; MOSCHETTI, *Il comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992: un quadro istruttorio per ora solo abbozzato, tra riaffermato principio dispositivo e diritto pretorio acquisitivo*, in *Riv. tel.*

¹ Per i primi commenti sulla norma si rimanda, senza pretesa di completezza, a CAUMONT CALMI, PARDINI, *Nuova disciplina dell'onere della prova: la riscoperta del passato per un futuro*

della norma, caratterizzata dalla ricorrenza di ben tre “comunque” (coniunzione e/o avverbio probabilmente neppure utilizzato con il medesimo significato) nello stesso comma² e da quelle che paiono imprecisioni lessicali tecniche (giacché si provano i fatti, non le ragioni che attengono, invece, alla motivazione)³. Balza poi all’occhio la struttura non coesa dell’intero comma, nella quale solo il primo ed il terzo periodo hanno certamente per oggetto la distribuzione dell’onere della prova tra le parti (ovvero *chi deve provare cosa*) e sollecitano la questione della loro relazione con la regola generale di cui all’art. 2967 c.c.; là dove il secondo periodo esplicita una regola di giudizio, riconducibile piuttosto agli artt. 115 e 116 c.p.c. del rito ordinario, essendo attinente alla disponibilità ed alla valutazione delle prove (ovvero soprattutto all’oggetto, alle modalità ed ai limiti di esercizio del libero convincimento del giudice). In generale, sono state date della disposizione, nel suo complesso, diverse letture, che possono ricondursi a due filoni. Secondo un’interpre-

tazione “ricognitiva” (per alcuni “riduttiva”), nelle liti di impugnazione ed in quelle di rimborso, la norma conferma che si distribuisce l’onere della prova secondo i criteri di cui all’art. 2697 c.c., ritenuto tuttora applicabile al processo tributario⁴. Tale orientamento – cui vengono ricondotte anche quelle prime pronunce di legittimità che, con un *obiter dictum*, si sono pronunciate sulla questione⁵ – non condurrebbe necessariamente ad un’interpretazione abrogatrice della novella, che avrebbe comunque la funzione sistematica di esplicitare e riaffermare, collocandoli all’interno della disciplina specifica del giudizio tributario, principi di diritto, di matrice civilistica, ad esso ritenuti comunque comunemente applicabili⁶.

dir. trib. del 28 gennaio 2023; MULEO, *Riflessioni sull’onere della prova, disponibilità e valutazione della prova nel processo tributario rivisitato*, in A. CARINCI, F. PISTOLESI (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario, Commento alla Legge 31 agosto 2022, n. 130*, Milano, 2022; ID., *Le “nuove” regole sulla prova nel processo tributario*, in *giustiziainsieme.it*; ID., *Riflessioni sull’onere della prova nel processo tributario*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2021, 603 ss.; PISTOLESI, *Onere della prova al Fisco in nome di efficienza e trasparenza*, in *Il Sole – 24ore*, 12.08.2022, 15; RUSSO, *L’istruzione probatoria, in Diritto processuale tributario*, Milano, 2022, 150 ss.; SARTORI, *La fase istruttoria e le c.d. prove atipiche o illecite*, in C. CONSOLO, G. MELIS, A.M. PERRINO, *op. cit.*, 385 ss.; ID., *I limiti probatori nel processo tributario*, TORINO, 2023; SERRA, *Processo tributario ed onere probatorio: inquadramento applicativo alla luce della novatio normativa*, in *Ratio iuris*, 13.10.2023; SCHIAVOLIN, *Rapporto fra atto impugnabile e difesa spiegabile*, in C. CONSOLO, G. MELIS, A.M. PERRINO, *op. cit.*, 332 ss.; VILLANI-ZIZZARI, *L’evoluzione dell’onere della prova nel processo tributario*, in *commercialistatelematico.com*.

² COPPOLA, *op. cit.*

³ COPPOLA, *op. cit.*

⁴ Cfr. ad esempio DELLA VALLE, *op. cit.*; DEOTTO-LOVECCHIO, *op. cit.*; GIOVANNINI, *La presunzione di onestà e la fondatezza del credito impositivo “oltre ogni ragionevole dubbio”*, cit., § 1 e 4; MERCURI, *op. cit.*, § 7, il quale rileva che la norma appare, per un verso, sostanzialmente confermativa (sia pur con un’esplicitazione testuale) di principi già ritraibili dal sistema e, per altro verso, riveste alcuni profili innovativi, ed in particolare evidenzia che l’impostazione del comma 5-bis conferma quella fissata dall’art. 2697 c.c. in ragione della necessaria coerenza della ripartizione degli oneri probatori alla luce della normativa sostanziale.

⁵ Affermando che “In tema di onere probatorio gravante in giudizio sull’amministrazione finanziaria in ordine alle violazioni contestate al contribuente, per le quali non vi siano presunzioni legali che comportino l’inversione dell’onere probatorio, l’art. 7, comma 5-bis, del d.lgs. n. 546 del 1992, introdotto dall’art. 6 della L. n. 130 del 2022, non stabilisce un onere probatorio diverso, o più gravoso, rispetto ai principi già vigenti in materia, ma è coerente con le ulteriori modifiche legislative in tema di prova, che assegnano all’istruttoria dibattimentale un ruolo centrale” (Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 31878 del 27/10/2022.; espressamente conforme Cass. Sez. 5, Sentenza n. 6772 del 07/03/2023, in motivazione).

⁶ Del resto, non sarebbe la prima volta che nel decreto legislativo n. 546 del 1992 sono ripetute delle norme (processuali), nonostante non sia necessario, per effetto del rinvio contenuto nel secondo comma dell’art. 1. Peraltro, se si ritiene che, in tema di riparto dell’onere probatorio, la norma si traduca nell’esplicitazione di criteri già immanenti nell’ordinamento, l’ipotizzata applicazione della novella anche ai processi in corso al 16 settembre 2022 (ex art. 8 L. n. 130/2022) non sembrerebbe in contrasto con i principi costituzionali di effettività della tutela giudiziaria (24 Cost.) e del giusto processo (111 Cost.), in quanto la decisione

Invece, secondo una diversa (e prevalente in dottrina, sia pur con conclusioni non del tutto uniformi) interpretazione, la novella – con lo scopo innovativo di introdurre, nel giudizio tributario, i principi di effettività della tutela del contribuente e del giusto processo (se non addirittura con funzione di “monito” nei confronti della giurisprudenza⁷) – avrebbe sostituito pressoché integralmente la regola di cui all'art. 2697 c.c. con quella introdotta dallo stesso comma 5-bis dell'art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992, con l'effetto sostanziale di rendere irrilevante la scomposizione della fattispecie da giudicare in fatti costitutivi, estintivi e modificativi, e comunque (a parte le liti di rimborso) con lo spostamento sull'Amministrazione, creditrice sostanziale, benché formalmente convenuta in giudizio dal contribuente, dell'onere di provare ogni elemento della fattispecie.

2. Il rapporto con l'art. 2697 c.c.

In disparte l'intenzione radicalmente innovativa attribuita dalla maggior parte dei

commentatori al legislatore, l'applicabilità nel giudizio tributario dei principi ricavabili dall'art. 2697 c.c. era già pacifica nella giurisprudenza di legittimità, sin dalla sentenza del 23 maggio 1979, n. 2990, con cui la Suprema Corte esclude definitivamente la c.d. “presunzione di legittimità degli atti” tributari, ritenendo, appunto, che ai sensi dell'art. 2697, co. 1, c.c. sia l'amministrazione a dover provare in giudizio i fatti costitutivi del proprio diritto, spettando invece al contribuente dare la prova dei relativi fatti estintivi, impeditivi o modificativi, ai sensi del successivo comma 2 (fermo restando che, nelle liti originate da un'istanza di rimborso, la distribuzione dell'*onus probandi* va invertita, correlandosi alla posizione sostanziale di preteso creditore sostanziale del contribuente). Tale orientamento ha trovato poi conferma anche nella sentenza n. 109 del 2007 della Corte cost.⁸, in materia di poteri istruttori delle Commissioni tributarie. Allo stesso modo, a prescindere dalla novella in esame, i principi costituzionali del giusto processo erano già applicabili e vigenti nel giudizio tributario, non solo perché l'art. 111, co. 1 e 2, Cost., si riferisce alla “giurisdizione” in generale e ad “ogni processo”; ma anche perché, in concreto, tra-

finale sarebbe determinata da una regola di giudizio vigente al momento dell'introduzione del processo, senza possibile pregiudizio al diritto di difesa delle parti, in termini istruttori e di trattazione, in considerazione del sistema di preclusioni che regola il giudizio tributario. Sul rapporto tra prospettiva interpretativa della novella sull'onere probatorio e disciplina intertemporale cfr. DEOTTO-LOVECCHIO, *op. cit.*

⁷ Sulla funzione monitoria nei confronti della giurisprudenza cfr. ad es. MULEO, *Le nuove regole sulla prova nel processo tributario*, cit.; PISTOLESI, *op. cit.*; DE MITA, *op. cit.* Secondo DELLA VALLE, *op. cit.*, tuttavia la tesi della portata “monitoria” della novella non è convincente, alla luce del comma 5-bis dell'art. 7, che non sembra affatto marcare un sostanziale distanziamento dalla vigente disciplina processuale quanto alla distribuzione dell'onere dimostrativo laddove una sua lettura “monitoria” avrebbe presupposto ben altra formulazione.

⁸ “Il presidio dell'essenziale funzione del processo e della terzietà del giudice è costituito dal principio dell'onere della prova, la cui ripartizione tra le parti del processo non può essere ancorata alla posizione formale (di attore o convenuto) da esse assunto in ragione della struttura del processo, ma deve modellarsi sulla struttura del rapporto giuridico formalizzato, in esito al procedimento amministrativo, nel provvedimento impositivo [...] l'onere della prova grava sull'Amministrazione finanziaria, in qualità di attrice in senso sostanziale, e si trasferisce a carico del contribuente soltanto quando l'Ufficio abbia fornito indizi sufficienti per affermare la sussistenza dell'obbligazione tributaria. [...] È in questo contesto che si colloca l'abrogazione – volta, si è detto (Cass. 11 gennaio 2006 n. 366), ad eliminare qualsiasi ostacolo alla piena applicabilità nel processo tributario dell'art. 2697 cod. civ. – dell'art. 7, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992” (Corte cost., sent. n. 109 del 2007).

mite l'art. 1, co. 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, nel processo tributario si applicano comunque (anche) le norme del codice di procedura civile, né la clausola di compatibilità di queste ultime con le disposizioni specifiche sul rito tributario potrebbe prevalere rispetto all'attuazione di principi costituzionali derivati dall'art. 111 Cost. Inoltre, lo stesso dato letterale offerto dal primo e dall'ultimo periodo del nuovo comma 5-*bis* appare, come si è detto, sostanzialmente ribadire la regola generale ricavabile dallo stesso art. 2697 c.c., affermando che i fatti costitutivi del credito impositivo devono essere provati dall'Amministrazione, mentre spetta al contribuente la prova dei fatti costitutivi del diritto al rimborso. Ed alle stesse conclusioni conduce l'espressione "in coerenza con la normativa tributaria sostanziale", di cui al secondo periodo del comma, che riconnette l'art. 7, co. 5-*bis* alle sottostanti fattispecie sostanziali e, quindi, al criterio della scomposizione della fattispecie impositiva, identificando così il nesso con il parametro dell'art. 2697 c.c. E del resto, finanche a prescindere dal riferimento allo specifico dato normativo di cui all'art. 2697 c.c., si è affermato in dottrina che "la regola per cui l'incombenza dell'onere della prova sul soggetto che vanta una pretesa si basa, prima ancora che in una norma di legge, in una regola di buon senso e di ragionevolezza, e quindi che l'operatività di tale regola non passa necessariamente per l'operatività dell'art. 2697 c.c."⁹.

Ipotizzare poi che il nuovo comma 5-*bis*, per essersi limitato a far riferimento all'onere di provare in giudizio "le violazioni con-

testate con l'atto impugnato" (o "le ragioni della richiesta di rimborso"), escluda ogni rilevanza, in materia tributaria, anche del secondo comma dell'art. 2697 c.c., riguardo all'onere della prova, in capo al debitore, dei fatti impeditivi, modificativi ed estintivi del diritto del creditore, condurrebbe a risultati logicamente e giuridicamente non plausibili: si dovrebbe ad esempio ritenere che, nel caso in cui l'Amministrazione, all'esito di controllo formale, emetta una cartella di pagamento per omesso versamento di imposte dichiarate, ma non versate, non sia onere del contribuente allegare e provare l'avvenuto adempimento, quale fatto estintivo del credito erariale non contestato altrimenti, ma sia onere dell'Amministrazione provare l'inadempimento, quale violazione contestata con l'atto impugnato?

3. Il principio di vicinanza della prova.

Il principio di vicinanza della prova è stato introdotto nella giurisprudenza civilistica da Cass., Sez. U, Sentenza n. 13533 del 30/10/2001, in tema di prova dell'inadempimento di un'obbligazione¹⁰, ed è stato defi-

⁹ MULEO, *Riflessioni sull'onere della prova nel processo tributario*, cit., 605 ss., riprendendo in specie CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, 579.

¹⁰ "In tema di prova dell'inadempimento di una obbligazione, il creditore che agisca per la risoluzione contrattuale, per il risarcimento del danno, ovvero per l'adempimento deve soltanto provare la fonte (negoziale o legale) del suo diritto ed il relativo termine di scadenza, limitandosi alla mera allegazione della circostanza dell'inadempimento della controparte, mentre il debitore convenuto è gravato dell'onere della prova del fatto estintivo dell'altrui pretesa, costituito dall'avvenuto adempimento, ed eguale criterio di riparto dell'onere della prova deve ritenersi applicabile al caso in cui il debitore convenuto per l'adempimento, la risoluzione o il risarcimento del danno si avvalga dell'eccezione di inadempimento ex art. 1460 (risultando, in tal caso, invertiti i ruoli delle parti in lite, poiché il debitore eccipiente si limiterà ad allegare l'altrui inadempimento, ed il creditore agente dovrà dimostrare il proprio adempimento, ovvero la non ancora intervenuta

nito come quel criterio secondo cui l'onere della prova deve essere «ripartito tenuto conto, in concreto, della possibilità per l'uno o per l'altro soggetto di provare fatti e circostanze che ricadono nelle rispettive sfere di azione»¹¹. Al principio, che trova applicazione generalizzata nella materia civile, sono stati riconosciuti un “ancoraggio” all'art. 24 della Costituzione¹² ed una relazione diretta con gli artt. 111 Cost. e con l'art. 6 CEDU¹³. Esso non viene inteso dalla giurisprudenza di legittimità come deroga ai criteri dettati dall'art. 2697 cod. civ., ma come strumento di integrazione e piena attuazione della distribuzione dell'onere probatorio, « non, quindi, un mezzo per eluderlo, bensì un presidio sistemico per impedirne l'abuso, *id est* la trasformazione del dispositivo processuale in un'inaccettabile ostacolo alla tutela dei diritti sostanziali», che possa «frustrare lo scopo stesso del processo, che è quello di consentire che si pervenga ad una decisione di merito»¹⁴. Nelle sue accezioni più re-

centi, il principio di vicinanza opera come criterio di orientamento nell'individuazione, nei casi più complessi, della natura costitutiva o impeditiva/modificativa/estintiva di singoli fatti nel contesto della fattispecie¹⁵.

In materia tributaria il principio di vicinanza può venire in rilievo, nell'esperienza pratica, con riferimento all'onere di provare quei fatti che si manifestano nella ristretta sfera patrimoniale del contribuente, rispetto alla quale l'Amministrazione finanziaria è estranea per definizione, non essendo parte del rapporto sottostante al presupposto dell'imposizione. Tanto premesso, non pare allora condivisibile l'interpretazione secondo cui il nuovo comma 5-*bis* escluderebbe ogni rilevanza del principio di vicinanza nella materia tributaria¹⁶, tanto più che, come rilevato, si tratta di un principio di rilievo costituzionale (artt. 24 e 111 Cost.) ed europeo (art. 6 CEDU)¹⁷ e non semplicemente

scadenza dell'obbligazione). Anche nel caso in cui sia dedotto non l'inadempimento dell'obbligazione, ma il suo inesatto adempimento, al creditore istante sarà sufficiente la mera allegazione dell'inesattezza dell'adempimento (per violazione di doveri accessori, come quello di informazione, ovvero per mancata osservanza dell'obbligo di diligenza, o per difformità quantitative o qualitative dei beni), gravando ancora una volta sul debitore l'onere di dimostrare l'avvenuto, esatto adempimento. (Nell'affermare il principio di diritto che precede, le SS.UU. della Corte hanno ulteriormente precisato che esso trova un limite nell'ipotesi di inadempimento delle obbligazioni negative, nel qual caso la prova dell'inadempimento stesso è sempre a carico del creditore, anche nel caso in cui agisca per l'adempimento e non per la risoluzione o il risarcimento)” (Cass., Sez. U, Sentenza n. 13533 del 30/10/2001).

¹¹ Cass., Sez. U., Sentenza n. 13533 del 30/10/2001, cit., in motivazione.

¹² Cass., Sez. U., Sentenza n. 11748 del 03/05/2019 (in materia di garanzia per i vizi della cosa venduta).

¹³ Cass. Sez. 3, Sentenza n. 13851 del 06/07/2020 (in tema di riassunzione nei confronti dei chiamati all'eredità che alleghino di non essere eredi)

¹⁴ Cass. Sez. 3, Sentenza n. 13851 del 06/07/2020, cit., in motivazione.

¹⁵ In particolare Cass., Sez. 3, Ordinanza n. 12910 del 22/04/2022, evidenzia che «Il principio di vicinanza della prova non deroga alla regola di cui all'art. 2697 c.c. (che impone all'attore di provare i fatti costitutivi del proprio diritto e al convenuto la prova dei fatti estintivi, impeditivi o modificativi del diritto vantato dalla controparte) ma opera allorché le disposizioni attributive delle situazioni attive non offrono indicazioni univoche per distinguere le suddette due categorie di fatti, fungendo da criterio ermeneutico alla cui stregua i primi vanno identificati in quelli più prossimi all'attore e dunque nella sua disponibilità, mentre gli altri in quelli meno prossimi e quindi più facilmente suffragabili dal convenuto, di modo che la vicinanza riguarda la possibilità di conoscere in via diretta o indiretta il fatto, e non già la possibilità concreta di acquisire la relativa prova».

¹⁶ Per LOVISOLO, *op. cit.*, nota 1, la regola della vicinanza “cede” di fronte alla nuova previsione normativa. *Contra* DELLA VALLE, *op. cit.* e DONATELLI, per il quale il principio di vicinanza della prova ha rilievo costituzionale in quanto è ancorato all'art. 24 della Cost. e all'art. 111 Cost. ed è l'unico in grado di soddisfare da un lato, il diritto di difesa ed effettività della tutela, dall'altro, il giusto processo, dimostrando come non si tratti di un corollario dell'art. 2697 c.c., per cui l'introduzione del nuovo art. 7, comma 5-*bis*, cit., se ha reso inoperabile nel processo tributario la norma del c.c., non ha comportato di per sé, quale riflesso, l'inapplicabilità del principio di vicinanza della prova.

¹⁷ Secondo DELLA VALLE, *op. cit.*, il criterio della vicinanza, in quanto strumentale all'effettività della tutela, costituisce un principio che

di un corollario dell'art. 2697 c.c. (norma, quest'ultima, i cui contenuti, per quanto già detto, continuano comunque ad essere applicabili nel giudizio tributario). Né, comunque, sembra determinante, ai fini dell'esclusione o della minimizzazione del principio in materia tributaria, la sussistenza, in capo all'Amministrazione, di poteri autoritativi, esercitabili nella fase amministrativa, per apprendere anche fonti di prova che non le siano vicine, da utilizzare poi nel giudizio¹⁸. Invero sembra paradossale che il nuovo comma 5-*bis*, cui si attribuisce la funzione di riequilibrare i rapporti tra contribuente e Fisco, finisca sostanzialmente per indurre l'Amministrazione ad esercitare costantemente, pressoché in ogni giudizio (con ricadute anche sul buon andamento del pubblico ufficio, rilevante ai sensi dell'art. 97, comma 2, Cost.), poteri istruttori maggiormente invasivi, per poter assolvere poi in giudizio all'onere di provare anche fatti che siano prossimi al solo contribuente. Ma soprattutto, nella ricostruzione delle posizioni sostanziali dell'Amministrazione e del contribuente, non può non considerarsi che (a prescindere dal potenziale intervento autoritativo istruttorio del Fisco), il contribuente non pare legittimato *a priori* ad una posizione di mera inerzia, poiché è comunque tenuto ad obblighi legali dichiarativi e di collaborazione con l'Ufficio, strumentali

alla piena attuazione dell'art. 53 Cost., ovvero alla ripartizione della spesa pubblica secondo la capacità contributiva, che non è solo un limite all'imposizione nei confronti del singolo, ma è anche la ragione fondante del prelievo fiscale, in considerazione della superiore rilevanza pubblica degli interessi cui sono destinate le risorse derivanti dal gettito fiscale.

Ed infatti parte della dottrina riconduce il tema della vicinanza dell'onere della prova, in materia tributaria, all'attuazione del principio di collaborazione, cui devono essere improntati i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria, sancito nell'art. 10, comma 1, della legge n. 212 del 2000¹⁹.

4. Il secondo periodo dell'art. 7, comma 5-*bis*, il fatto notorio ed il fatto non contestato, la regola di giudizio.

Il secondo periodo dell'art. 7, comma 5-*bis*, si apre con l'affermazione pleonastica che «*Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio*», parafrasi parziale dell'*incipit* dell'art. 115, co. 1, c.p.c., secondo cui «il giudice deve porre a fondamento della decisione le prove proposte dalle parti», disposizione già applicabile al giudizio tributario, tramite l'art. 1, co. 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, sicché la novella non apporta elementi di novità, se non quello di generare un (solo) potenziale dubbio sulla persistente esclusione dal *thema probandum* del giudizio tributario dei fatti non specificatamente contestati dalla

ha rilevanza costituzionale ed unionale; di talché tutte le volte in cui il nuovo comma 5-*bis* dell'art. 7 del d.lgs. n. 546/1992 si pone in contrasto con il criterio in questione, il giudice tributario dovrebbe non applicarlo, pena la violazione dell'art. 47 della Carta europea dei diritti fondamentali dell'Unione Europea e dell'art. 6 § 1 CEDU o per contrasto con gli artt. 24 e 111 Cost.

¹⁸ In tal senso ad esempio GIOVANNINI, *op. cit.*, § 4; VANZ, *Criticità nell'applicazione in ambito tributario della regola giurisprudenziale della "vicinanza della prova"*, in *Dir. e prat. trib.* n. 6/2021, 2584; MAURO, *La prova della deducibilità fiscale dei costi d'impresa nel processo tributario*, in *Riv. Dir. Fin. e Scienza Fin.*, n. 2/2022, 193; MERCURI, *op. cit.*

¹⁹ CIPOLLA, *La prova*, cit., 563, nota 144.

parte costituita e dei fatti notori, rispettivamente menzionati nel primo e nel secondo comma dello stesso art. 115 c.p.c., ma non riprodotti a loro volta nel nuovo comma 5-bis. In realtà la formula “incompleta” utilizzata dal legislatore non appare decisiva per poter affermare che le relative regole processuali civilistiche non trovino applicazione nel giudizio tributario anche dopo la novella. Infatti, non solo opera il generale rinvio al codice di rito operato dall'art. 1 del d.lgs. n. 546 del 1992, ma l'onere di specifica e tempestiva contestazione, in particolare, discende comunque direttamente dal sistema processuale, essendo improntato sui principi e sulle garanzie del giusto processo (ex art. 111, co. 1 e 2 Cost.)²⁰.

Pleonastica appare poi, in sé considerata, la previsione secondo cui il giudice *annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca*, dato che era già scontato come il giudice, in difetto di prova, dovesse annullare l'atto impositivo, con decisione sfavorevole alla parte onerata della prova di un determinato fatto²¹.

Inoltre, la norma si dilunga ulteriormente nell'equiparare alla mancanza della prova il caso in cui essa è *contraddittoria* o *comun-*

que insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni. In disparte l'improprietà, già segnalata, dell'individuazione dell'oggetto della prova necessaria nelle *ragioni oggettive*, piuttosto che nei *fatti*, è stato giustamente rilevato che il legislatore utilizza ben quattro aggettivi differenti e ridondanti per spiegare che la prova posta a fondamento della decisione, da parte del giudice, non deve essere carente, senza che peraltro, prima della novella, fosse messo in dubbio che una prova *contraddittoria* o *insufficiente* a dimostrare i fatti accertati non sia di per sé idonea a sostenere la decisione: se la prova manca, è contraddittoria o insufficiente a dimostrare le ragioni della pretesa dell'ente impositore, prova semplicemente non vi è²². Anche la precisazione che la prova deve dimostrare in “*modo circostanziato e puntuale*” le ragioni oggettive della fondatezza della pretesa impositiva è stata criticata, evidenziando che il richiamo alla dimostrazione “in modo circostanziato e puntuale”, nella sostanza, conferma la necessità del riscontro probatorio, nella motivazione della decisione, di tutti gli elementi, soggettivi ed oggettivi, che compongono la fattispecie, come del resto non era in dubbio già prima della novella, che di per sé non pare sufficiente a sostenere che sia richiesta al giudice tributario una valutazione “superiore” o “particolare” della prova rispetto ad altri giudici di altri processi²³.

²⁰ Invero già prima della riforma dell'art. 115 c.p.c. (per effetto della legge n. 69 del 2009), la giurisprudenza aveva individuato nel “giusto processo” il fondamento dell'onere di specifica contestazione (cfr. Cass. civ. sent. 13 giugno 2005, n. 12636), riconoscendone l'applicazione anche in ambito tributario (Cass. civ., Sez. V, sent. 30 novembre 2009, n. 25136 e Cass. civ., Sez. V, sent. 24 gennaio 2007, n. 1540), sia in considerazione del valore del giusto processo; sia alla luce della struttura del processo tributario sulla falsariga del processo civile, essendo ravvisabile anche in relazione ad esso una “natura dispositiva”, la necessità di una difesa tecnica e un sistema di preclusioni.

²¹ Secondo DONATELLI, *op. cit.*, è scontato come il giudice in presenza del difetto di prova debba annullare l'atto impositivo; infatti, vi è una equiparazione processuale per cui il “fatto non provato” è uguale al fatto inesistente”: di riflesso, in questo caso, la decisione risulta sfavorevole alla parte onerata della prova di un determinato fatto.

²² DELLA VALLE, *op. cit.*, § 3.

²³ DONATELLI, *op. cit.*, § 2, rileva che l'art. 7, comma 5-bis, cit. è e resta pur sempre, come l'art. 2697 c.c. e l'art. 64 c.p.a., la «regola per la decisione del fatto incerto», al fine di evitare che il giudice incorra nel divieto di *non liquet*, per la cui soluzione è solo richiesta una valutazione delle prove che deve avere determinate caratteristiche (valutazione che si paleserà nella motivazione della sentenza).

5. Le presunzioni legali, semplici e “supersemplici”.

Quanto alle presunzioni, ovvero le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire ad uno ignoto, ai sensi dell'art. 2727 c.c., quelle legali, riconducibili all'archetipo civilistico dell'art. 2728 c.c., incidono sull'attribuzione dell'onere della prova, dispensando la parte che se ne avvantaggia dal dover dimostrare altrimenti il fatto ignoto, quando siano assolute; ovvero, quando siano relative, sostanzialmente invertendo l'onere probatorio, ponendo a carico dell'altra parte l'onere della prova liberatoria. La precisazione, nel secondo periodo del comma 5-*bis*, che la fondatezza della prova deve essere valutata “comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale”, salvaguarda le presunzioni legali disseminate nella normativa tributaria, la cui persistenza non può quindi ritenersi in contrasto con disposizioni sull'onere della prova contenute nel primo e nel terzo periodo dello stesso comma, neppure qualora si attribuisse a queste ultime portata radicalmente innovativa rispetto alla disciplina già evincibile dall'applicazione art. 2697 c.c.

Le presunzioni semplici, invece, la cui descrizione generale è contenuta nell'art. 2729 c.c., costituiscono uno strumento di prova (la c.d. prova critica) attraverso il quale la parte che ne è onerata può adempiere l'onere di cui sia gravata, senza quindi esserne esonerata in alcun modo, sempre che ricorrano i caratteri della gravità, della precisione e della concordanza. Nell'ambito delle presunzioni semplici – purché gravi, precise e concordanti – rientrano anche quelle di cui all'art. 39, comma 1, lett. d), DPR n. 602 del 1973, in materia di accertamento analitico-induttivo, in caso di parziale inattendibilità delle scritture con-

tabil²⁴. Viceversa, il secondo comma dello stesso art. 39, in materia di accertamento induttivo puro, al ricorrere delle condizioni ivi previste, consente anche il ricorso alle presunzioni cd. “supersemplici”, ovvero prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza²⁵. In tali ultime ipotesi, l'incertezza circa la sussistenza del fatto presunto è tollerata, secondo il parametro degli artt. 3 e 53 Cost., per l'eccezionalità dei casi concernenti l'inutilizzabilità dei dati contabili, l'inadempimento dichiarativo o specifici comportamenti contrari a buona fede. Anche rispetto alle presunzioni c.d. “supersemplici” la clausola di salvaguardia contenuta nel secondo periodo del comma 5-*bis*²⁶ esclude che la novella, comunque interpretata, possa negarne l'applicazione. Tornando alle presunzioni semplici²⁷, il requisito della “precisione” è riferito al fatto noto, che deve essere determinato nella realtà storica, quello della “gravità” al grado di probabilità della sussistenza del fatto ignoto desumibile da quello noto, mentre quello della “concordanza”, richiamato solo in caso di pluralità di elementi presuntivi, richiede che il fatto ignoto sia – di regola – desunto da una pluralità di indizi gravi, precisi e univocamente convergenti nella dimostrazione della sua sussistenza²⁸.

²⁴ Per cui “L'esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti.”.

²⁵ Lo stesso prevede ad esempio l'art. 41, comma 1, d.P.R. n. 600/1973, in materia di accertamento d'ufficio nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazioni nulle.

²⁶ Secondo cui la fondatezza della prova deve essere valutata “comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale”.

²⁷ Delle quali può ovviamente avvalersi, per il precepto costituzionale della parità delle armi, anche il contribuente.

²⁸ Ed il giudice è tenuto ad articolare il procedimento logico nei due momenti della previa analisi di tutti gli elementi indiziari, onde scartare quelli irrilevanti, e nella successiva valutazione

Dunque, non occorre che tra il fatto noto e quello ignoto sussista un legame di assoluta ed esclusiva necessità causale, essendo sufficiente che dal fatto noto sia desumibile quello ignoto, alla stregua di un giudizio di probabilità basato sull' *id quod plerumque accidit*, sicché il giudice può trarre il suo libero convincimento dall'apprezzamento discrezionale degli elementi indiziari prescelti²⁹. Inoltre, la giurisprudenza ritiene che nel sistema processuale non esista il divieto delle presunzioni di secondo grado³⁰, ben potendo il fatto noto, accertato in via presuntiva, costituire la premessa di un'ulteriore presunzione idonea – in quanto a sua volta adeguata – a fondare l'accertamento del fatto ignoto, secondo una serie lineare di inferenze, ciascuna delle quali apprezzata dal giudice secondo criteri di gravità, precisione e concordanza.

Fatte tali premesse, la formulazione di cui al secondo periodo del nuovo comma 5-bis non pare integrare un divieto di fare ricorso alle presunzioni semplici nel giudizio tributario, considerato che esse, una volta passato il vaglio del giudice, rappresentano, a tutti gli effetti, un mezzo come gli altri per assolvere all'onere probatorio³¹. Tanto meno la stessa disposizione, quando si riferisce alla dimostrazione “circostanziata e puntuale”, pare sufficiente ad esigere che tra il fatto noto e quello ignoto sussista un legame di assoluta ed esclusiva necessi-

tà causale, bastando che il fatto da provare sia desumibile dal fatto noto come conseguenza ragionevolmente possibile, secondo criterio di normalità, visto che la deduzione logica è una valutazione che, in quanto tale, deve essere probabilmente convincente, non oggettivamente inconfutabile³². Ciò che richiede la legge per l'impiego di prove critiche è che la presunzione sia prova, non già mero indizio. Il che si potrà stabilire avendo riguardo al grado di probabilismo logico sotteso al collegamento induttivo fatto noto/fatto ignoto, senza che tuttavia il risultato della prova presuntiva debba essere unico, essendo sufficiente che sia quello più attendibile rispetto ad altri possibili collegamenti inferenziali tratti dallo stesso fatto noto³³. Del resto, sarebbe arduo spiegare in concreto perché una presunzione *ex art. 2729 c.c.*, che non è tale se, con riferimento alla fattispecie oggetto della prova, non sia già “grave, precisa e concordante”, possa tuttavia contemporaneamente non essere “circostanziata e puntuale” ai sensi del comma 5-bis dell'art. 7 d.lgs. n. 546 del 1992, e quindi non possa essere utilizzata.

complessiva di quelli così isolati, onde verificare se siano concordanti e se la loro combinazione consenta una valida prova presuntiva (c.d. convergenza del molteplice), non raggiungibile, invece, attraverso un'analisi atomistica degli stessi. Cfr., da ultima, Cass. Sez. 2, ord. n. 9054 del 21/03/2022.

²⁹ Cfr., da ultima, Cass. Sez. 6-3, ord. n. 21403 del 26/07/2021.

³⁰ In quanto lo stesso non è riconducibile né agli artt. 2729 e 2697 c.c. né a qualsiasi altra norma: cfr. Cass. Sez. 5, ord. n. 20748 del 01/08/2019; Cass., Sez. 5, ord. n. 23860 del 29/10/2020.

³¹ DEOTTO-LOVECCHIO, *op. cit.*

³² Cfr. Cass. Sez. I, ord. n. 22366 del 05/08/2021.

³³ CIPOLLA, *I mezzi di prova nel processo tributario ed il valore delle presunzioni*, relazione per il seminario di aggiornamento professionale per i magistrati delle Commissioni tributarie della regione Lazio – Roma 4 aprile 2014, rileva che le prove critiche rivestono spesso la funzione di prove per eccellenza nel diritto tributario, in ragione della difficoltà da parte dell'ente impositore di dimostrare sempre i temi di prova attraverso prove documentali, e che non è vero che le prove presuntive siano dotate di una vis dimostrativa ontologicamente inferiore rispetto ad altre tipologie di prove e, in particolare, rispetto a quelle documentali.

6. Le presunzioni “giurisprudenziali”

L'espressione “presunzioni giurisprudenziali”³⁴ dovrebbe comprendere quelle ipotesi nelle quali l'andamento costante e consolidato delle decisioni di legittimità, relative a gruppi di casi omogenei, conduca alla sedimentazione di principi che incidono sulla ripartizione dell'onere della prova, generando, secondo la critica di gran parte della dottrina, i medesimi effetti di una presunzione legale relativa e dunque alterando in parte la regola di cui all'art. 2697 c.c., attraverso l'inversione dell'onere della prova del quale si avvale la parte beneficiata dalla presunzione. Il fenomeno non è esclusivo della materia tributaria³⁵, nell'ambito della quale viene individuato, e criticato da gran parte della dottrina, in particolare relativamente alla presunzione di distribuzione in favore dei soci degli utili occulti accertati in capo alla società di capitali a ristretta base societaria³⁶. Senza entra-

re nel merito di singole fattispecie, la lettura delle “presunzioni giurisprudenziali” in termini di mera (ed impropria) manipolazione pretoria dell'attribuzione dell'onere della prova pare limitativa. Invero, va ricordato che, secondo un consolidato orientamento di legittimità³⁷, è possibile il sindacato per violazione di legge quando il giudice abbia fondato la presunzione su indizi privi di gravità, precisione e concordanza, sussumendo sotto la previsione dell'art. 2729 c.c. fatti privi dei caratteri legali, e incorrendo, quindi, in una falsa applicazione della norma, esattamente assunta nella enunciazione della “fattispecie astratta”, ma erroneamente applicata alla “fattispecie concreta”. L'esercizio della funzione di nomofilachia, in materia di applicazione degli artt. 2697 e 2729 c.c., può quindi generare, con riferimento a fattispecie concrete molto frequenter-

³⁴ L'espressione “presunzione giurisprudenziale” è stata coniata da VERDE, *Le presunzioni giurisprudenziali*, in *Foro it.*, 1971, V, cc. 177 ss.; ID., *L'onere della prova nel processo civile*, Napoli, 1974; ID., *L'inversione degli oneri probatori nel processo*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1992, 715 ss.

³⁵ L'esempio probabilmente più noto e rilevante riguarda il ritardato adempimento di una obbligazione di valuta, in cui il maggior danno di cui all'art. 1224, secondo comma, cod. civ., secondo Cass., Sez. U., sent. n. 19499 del 16/07/2008, può ritenersi esistente in via presuntiva, per tutti i creditori, in tutti i casi in cui, durante la mora, il saggio medio di rendimento netto dei titoli di Stato con scadenza non superiore a dodici mesi sia stato superiore al saggio degli interessi legali. Ricorrendo tale ipotesi, il risarcimento del maggior danno spetta a qualunque creditore, quale che ne sia la qualità soggettiva o l'attività svolta (e quindi tanto nel caso di imprenditore, quanto nel caso di pensionato, impiegato, ecc.), fermo restando che se il creditore domanda, a titolo di risarcimento del maggior danno, una somma superiore a quella risultante dal suddetto saggio di rendimento dei titoli di Stato, avrà l'onere di provare l'esistenza e l'ammontare di tale pregiudizio, anche per via presuntiva.

³⁶ Infatti la giurisprudenza di legittimità, secondo consolidato

orientamento, ritiene ammissibile la presunzione di attribuzione ai soci degli utili extracontabili, sulla base del fatto noto della ristrettezza dell'assetto societario, che implica un vincolo di solidarietà e di reciproco controllo dei soci nella gestione sociale, con la conseguenza che il socio è tenuto a fornire la prova contraria che i maggiori ricavi dell'ente sono stati accantonati o reinvestiti o di essersi disinteressato in concreto della gestione dell'attività imprenditoriale. Altro caso viene individuato in dottrina nell'estensione delle indagini bancarie (e dei loro effetti) nei confronti di soggetti diversi dal contribuente accertato (ad esempio i soci o gli amministratori della società a ristretta base societaria o i loro prossimi congiunti).

³⁷ Che trova origine da Cass., S.U. n. 8053 del 2014, in tema di applicabilità anche ai ricorsi avverso sentenze del giudizio tributario della novella del n. 5 dell'art. 360, co. 1, c.p.c. Nello stesso senso, *ex plurimis*, Cass., Sez. L, sent. n. 29635 del 16/11/2018, afferma che compete alla Corte di cassazione, nell'esercizio della funzione di nomofilachia, controllare se la norma dell'art. 2729 c.c., oltre ad essere applicata esattamente a livello di declamazione astratta, lo sia stata anche sotto il profilo dell'applicazione a fattispecie concrete che effettivamente risultino ascrivibili alla fattispecie astratta. Cfr. altresì Cass., Sez. 5, sent. n. 5438 del 03/03/2017 e Cass., Sez. 5, ord. n. 4428 del 20/02/2020, in tema di censurabilità, in sede di legittimità, per violazione di legge, dell'assunzione da parte del giudice di merito di una inesatta nozione di fatto notorio, da intendere come fatto conosciuto da uomo di media cultura, in un dato tempo e luogo.

te ricorrenti nell'ambito di un determinato settore giuridico ed economico, la sedimentazione di un principio di diritto che non consiste, quindi, nella creazione arbitraria e pretoria di una presunzione legale in luogo del legislatore, ma rappresenta il consolidamento della ripetuta verifica giurisprudenziale della corrispondenza di un determinato ragionamento inferenziale allo schema astratto dello stesso art. 2729 c.c., con l'intento di dettare linee guida per risolvere in maniera uniforme gruppi di casi omogenei³⁸. La già citata Cass., S.U., n. 19499 del 2008³⁹, in tema di "presunzione giurisprudenziale" del maggior danno nelle obbligazioni di valuta, a proposito del rapporto tra onere della prova e "presunzione giurisprudenziale", ha rilevato "come, in definitiva, è nel rapporto tra normalità ed anormalità, tra regola ed eccezione che si rinviene il criterio teorico pratico della ripartizione dell'onere della prova, il quale non costituisce un istituto giuridico in sé concluso, ma un modo di osservare l'esperienza giuridica. E la giurisprudenza ha quindi fatto ricorso, tutte le volte che il modello legale prefissato non risultava appagante in relazione alle posizioni delle parti riguardo ai singoli temi probatori, allo schema della presunzione in modo talora così tipico e costante da creare, in definitiva, vere e proprie regole di giudizio. Col risultato non già di invertire l'onere della prova, ma di distribuirlo in senso conforme alla realtà dell'esperienza positiva"⁴⁰. Sembra allora

corretto definire le "presunzioni giurisprudenziali" piuttosto presunzioni semplici "di origine giurisprudenziale"⁴¹, accomunandole alle presunzioni semplici a proposito dell'impatto della novella ed escludendo quindi che quest'ultima vieti *tout court* di farvi ricorso.

³⁸ Ovviamente ferme restando sia la verifica, nel singolo caso in decisione, della corretta sussunzione della fattispecie concreta ai sensi dell'art. art. 2729 c.c.; sia la possibilità per la parte di dare prova contraria rispetto al fatto presunto logicamente.

³⁹ Cfr. *ante*, nota 35.

⁴⁰ Cass., Sez. U., sent. n. 19499 del 16/07/2008, cit., in motivazione. Del resto, la stessa dottrina che ha individuato, e criticato, la categoria delle "presunzioni giurisprudenziali", ha comunque

evidenziato come esse, rispetto a quelle legali, abbiano il vantaggio di un elevato coefficiente di elasticità, continuamente adeguabile alle concrete esigenze: VERDE, *L'onere della prova nel processo civile*, cit., 174.

⁴¹ Sulla natura di presunzioni semplici delle "presunzioni giurisprudenziali" cfr. DEOTTO-LOVEGCHIO, *op. cit.* e LOVISOLO, *op. cit.*, entrambi comunque nettamente critici nei confronti della categoria.

La revocazione per contrarietà alla CEDU

ROSITA D'ANGIOLELLA

SOMMARIO: **1.** La nuova ipotesi di revocazione: genesi e scopi. – **2.** La disciplina dell'art. 391-*quater* c.p.c. – **3.** Diritto di stato della persona. – **4.** *Restitutio in integrum* ed equa indennità. – **5.** Impugnazione per revocazione: fase rescindente e rescissoria. – **6.** Terzi in buona fede. – **7.** Prospettive.

1. La nuova ipotesi di revocazione: genesi e scopi.

L'art. 391-*quater* c.p.c. introduce una nuova fattispecie di revocazione prevedendo che le decisioni passate in giudicato il cui contenuto è stato dichiarato dalla Corte europea dei diritti dell'uomo contrario, in tutto o in parte, alla Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali ovvero ad uno dei suoi protocolli, possono essere impugnate per revocazione¹.

Trattasi di novità di assoluto rilievo considerato che prima di tale novella non esisteva alcuna disposizione di legge che consentisse la riapertura dei procedimenti chiusi in via definitiva ma giudicati contrastanti con la CEDU mentre ora, con il nuovo articolo 391 *quater* c.p.c., si riaprono i processi civili quando il contenuto del giudica-

to sia contrario alla Convenzione o ai suoi protocolli.

L'introduzione di tale innovativa ipotesi di revocazione si porta alle spalle un lungo dibattito dottrinario e giurisprudenziale tanto da apparire un atto dovuto, “una sorta di adempimento”² sia alle indicazioni provenienti dalla stessa Corte europea dei diritti dell'uomo³ sia alle indicazioni della Corte costituzionale⁴ più volte chiamata a pronunciarsi, tanto in ambito civile e amministrativo che in ambito penale, sulla tenuta del giudicato interno per contrasto alla CEDU.

In materia penale, già nel 2011, la Corte costituzionale – adita sulla legittimità costituzionale dell'art. 630 c.p.p. per contrasto con l'art. 117 Cost., in relazione al parametro interposto dell'art. 46 CEDU, nella parte in cui la disposizione del codice di rito non permette la rinnovazione del processo penale in caso di sentenza (penale) di condanna con una decisione definitiva CE-

¹ In base alle disposizioni transitorie di cui all'art. 35, commi 1 e 6 del d.lgs. 10 ottobre 2022, n. 149, la nuova ipotesi di revocazione ha avuto efficacia dal 30 giugno 2023 e si applica ai giudizi introdotti con ricorso notificato a decorrere dal 1° gennaio 2023.

² DIDONE, F. DE SANTIS, *La nuova fattispecie di revocazione per contrarietà alla Cedu*, in *Il processo civile dopo la riforma Cartabia*, 2023.

³ Corte EDU sent. 20/08/2021, *Beg S.p.A. c. Italia*.

⁴ Corte cost. 7 aprile 2011, n. 113; 26 maggio 2017, n. 123; 27 aprile 2018 n. 93.

DU in cui sia stata accertata la violazione dell'art. 8 CEDU – è intervenuta con una pronuncia additiva dichiarando l'illegittimità costituzionale dell'art. 630 c.p.p. nella parte in cui non prevedeva, quale caso di revisione della sentenza penale, il contrasto del giudicato nazionale con la decisione della Corte di Strasburgo, là dove si tratti di *“compromissioni di particolare pregnanza – quali quella accertate dalla Corte di Strasburgo, avendo riguardo alla vicenda nel suo complesso – delle garanzie attinenti ai diritti fondamentali della persona”*⁵.

Tra gli anni 2017 e 2018, la Corte costituzionale si è occupata del rapporto tra giudicato interno e l'obbligo di conformazione delle sentenze della Corte EDU con riguardo al giudicato amministrativo e al giudicato civile, respingendo, diversamente che per il giudicato penale, la richiesta di illegittimità costituzionale degli artt. 395 c.p.c. e 396 c.p.c. nella parte in cui non prevedono un diverso caso di revocazione della sentenza quando ciò sia necessario ai sensi dell'art. 46, par. 1, della CEDU che prevede l'obbligo degli Stati di conformarsi alle sentenze CEDU.

Sul punto i giudici delle leggi hanno chiarito che *“nelle materie diverse da quella penale, non emerge la necessità per gli Stati membri di adottare la misura della riapertura del processo; la decisione di prevederla è lasciata agli stati contraenti i quali, peraltro, sono incoraggiati a provvedere in tal senso pur con la dovuta attenzione ai confliggenti interessi in gioco”*. Rimarcando le differenze sostanziali tra il giudicato penale e quello civile e amministrativo – che coinvolgono, oltre lo Stato ed il ricorrente a Strasburgo, anche soggetti terzi che non

hanno preso parte al giudizio innanzi alla Corte di Strasburgo – hanno rilevato che la mancata previsione di una regola sulla riapertura del processo viziato non determina l'incostituzionalità della norma perché lo stesso art. 46 della Convenzione, limitandosi a prevedere un obbligo di adeguamento alle sentenze della Corte di giustizia, di fatto lascerebbe agli Stati la libertà di scegliere i mezzi con cui effettuare tale conformità individuando le misure più adatte allo scopo⁶. Inoltre, ha posto il tema del bilanciamento tra l'interesse del ricorrente e l'interesse dei terzi auspicando che in caso di riapertura del processo civile (e di quello amministrativo) vi fosse un sistematico coinvolgimento dei terzi nel processo convenzionale nonché un intervento del legislatore che permetta di conciliare il diritto di azione delle parti vittoriose a Strasburgo con quello di difesa dei terzi.

La Corte EDU, dal canto suo, con riferimento a violazioni causate da provvedimenti giurisdizionali civili e amministrativi, pur stimolando gli Stati contraenti ad adottare le misure necessarie a consentire la revisione del giudizio ha confermato, con giurisprudenza consolidata, che la Convenzione non obbliga gli Stati membri ad adottare la misura ripristinatoria della riapertura del processo in quanto spetta agli Stati di individuare il modo più efficace per dare attuazione alle sentenze della Corte EDU e che la riapertura del giudicato, per quanto non necessaria, potrebbe disvelarsi opportuna in quei casi in cui l'equa soddisfazione, ove attribuita dalla Corte ai sensi dell'art. 41 della Convenzione, non è idonea a rimuovere le conseguenze della violazione.

⁵ Corte cost., 7 aprile 2011, n. 113.

⁶ Corte cost. 26 maggio 2017, n. 123 e 27 aprile 2018 n. 93.

Pur lasciando agli Stati la discrezionalità nell'adozione delle misure idonee a riparare la violazione, la Corte di Strasburgo non ha mancato di osservare che nel caso di violazione delle norme sul giusto processo (art. 6 CEDU) la riapertura del procedimento rappresenta il mezzo più appropriato per ripristinare la situazione soggettiva della cui lesione si tratta⁷.

E che la riapertura del procedimento interno fosse il mezzo più idoneo, specie a fronte di esigenze particolari, per assicurare l'attuazione delle sentenze della CEDU, già era stato indicato con la Raccomandazione R. 2000-2 del 19/01/2000 del Comitato dei Ministri del Consiglio d'Europa, che incoraggiava gli Stati, anche nelle giurisdizioni diverse da quelle penali, a ritenere come l'obbligo conformativo possa concretarsi in misure individuali differenti dall'equo indennizzo e come in circostanze eccezionali la misura più adeguata, ai fini di una *restitutio in integrum* della parte lesa, possa essere il riesame della causa o la riapertura del processo.

È sulla scia di tali solleciti, dunque, che il Legislatore della riforma del processo civile, con la legge delega del 26 novembre 2021 n. 206, ha introdotto il nuovo motivo di revocazione straordinaria del giudicato interno nel caso in cui sia contrario alla Convenzione EDU o ad uno dei suoi Protocolli (art. 1, comma 10, lett. a) l. n. 206/2021).

Prima di analizzare la nuova norma processuale occorre accennare brevemente – considerati i limitati confini della presente analisi – al problema, ampiamente esplorato dalla Corte costituzionale⁸ e da vasta

dottrina internazionale⁹, della tenuta del giudicato civile rispetto alle pronunce della Corte di Strasburgo che accertano la violazione della CEDU.

In relazione alla nuova ipotesi di revocazione ed agli effetti della *res iudicata* della sentenza della CEDU nell'ordinamento italiano, assumono rilievo le sentenze con le quali la Corte EDU, pronunciandosi nel merito della controversia, accerta che vi è stata violazione della Convenzione e dei suoi Protocolli e stabilisce le eventuali conseguenze della violazione della Convenzione¹⁰. Tali sentenze producono effetti di giudicato sul piano internazionale rendendo incontestabile l'accertamento della condotta lesiva tenuta dallo Stato parte in causa e precludendo ogni altro accertamento sulla medesima questione.

Le sentenze accertative della violazione sono vincolanti ai sensi dell'art. 46 della Convenzione, dovendo gli Stati “*conformarsi alle sentenze definitive della Corte sulle controversie nelle quali sono parti*”. Ciò comporta che quando la CEDU abbia accertato la esistenza della violazione, lo Stato responsabile dovrà porre fine alla condotta che è stata ritenuta incompatibile con la Convenzione e rimuovere le conseguenze negative di tale violazione.

Pertanto, la sentenza che accerta la violazione della Convenzione fa sorgere specifici obblighi internazionali a carico dello Stato ritenuto responsabile che, a seconda della violazione accertata, si atteggia quale

⁷ Corte EDU, 20 agosto 2021, *Beg s.p.a. c. Italia*.

⁸ Sentenze della Corte cost. nn. 348 e 349 del 24 ottobre 2007.

⁹ PALOMBINO, *L'efficacit  des arr ts de la Cour européenne des droits de l'homme dans le cadre des procédures nationales*, in *Revue de droit international et de droit compar *, 2008, 530.

¹⁰ GRASSI, *Revocazione della sentenza civile per contrasto con la Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libert  fondamentali*, in *Riv.dir. intern. priv. proc.*, 4/2022, 919 ss.

obbligo di “cessazione” della condotta lesiva, obbligo di “non ripetizione” che vincola lo Stato a fare in modo che in futuro non si produca la stessa violazione, e l’obbligo di “riparazione” che obbliga lo Stato responsabile a rimuovere le conseguenze negative della violazione.

È con riguardo all’obbligo di riparazione che l’art. 41 CEDU prevede che, accertata la violazione, la Corte di Strasburgo possa accordare alla parte lesa un’“equa soddisfazione” ma sempre che il diritto dello Stato interno non consenta la rimozione integrale delle conseguenze determinate dalla violazione.

Come accennato innanzi, la giurisprudenza costante della Corte di Strasburgo ha affermato che l’obbligo di riparazione tramite l’“equa riparazione” non si esaurisce con la corresponsione di una somma di denaro ma che lo Stato è tenuto ad adottare tutte le misure possibili per rimuovere le conseguenze dell’illecito e consentire la *restitutio in integrum*, al fine di porre il ricorrente in una situazione equivalente a quella precedente alla violazione¹¹.

Se lo Stato responsabile è tenuto a riparare le conseguenze dell’illecito e a garantire che il ricorrente ritorni in una situazione equivalente a quella precedente alla violazione, è evidente che il punto di ricaduta in fatto di adozione delle misure atte a consentire la *restitutio in integrum* è intimamente correlato alla natura degli interessi lesi: nel caso in cui la violazione della CEDU incida su un interesse di natura patrimoniale, non v’è dubbio che l’adempimento dell’obbligo di riparazione possa avvenire con la corresponsione di una somma

di denaro; nel caso, invece, la violazione della CEDU incida su di un interesse di natura non patrimoniale (e, quindi, non suscettibile di valutazione economica), scatta l’obbligo dello Stato responsabile di adottare le altre misure ritenute idonee a garantire l’effettività della *restitutio in integrum*, proprio in quanto l’“equa soddisfazione” accordata dalla Corte potrebbe non avere una funzione satisfattiva.

La natura della violazione spiega anche il perché la già citata Raccomandazione del Comitato dei Ministri, evidenziasse come il riesame o la riapertura del processo fosse l’unico mezzo per ottenere la *restitutio in integrum* proprio per quei casi in cui “*la parte lesa continua a subire gravissime conseguenze negative a causa dell’esito della decisione interna in questione, che non sono adeguatamente sanate dall’equa soddisfazione e non possono essere sanate se non con il riesame o una riapertura del procedimento*”.

Considerato dunque che, in relazione alla natura degli interessi lesi, l’ottemperanza alle sentenze della Corte EDU accertative della violazione non sempre garantisce, attraverso l’equa riparazione, il pieno ripristino della situazione antecedente alla violazione, tanto da rimanere in essere l’obbligo dello Stato di conformarsi alla sentenza tramite l’adozione di tutte le misure possibili per rimuovere le conseguenze dell’illecito, si comprendono le ragioni per le quali si è andati nella direzione di individuare nella riapertura dei processi civili, tramite la riconsiderazione del giudicato, l’unica modalità per garantire l’effettività della *restitutio in integrum*, fino ad arrivare all’introduzione, nel nostro ordinamento, del nuovo motivo di revocazione in commento.

¹¹ Corte EDU 17 settembre 2009, *Scoppola c. Italia* (n. 2), punto 147; 1 marzo 2006, *Sejdovic c. Italia*, punto 119.

2. La disciplina dell'art. 391-*quater* c.p.c.

È nel contesto appena descritto che si colloca la genesi del nuovo motivo di revocazione cd. convenzionale della sentenza civile nato in attuazione del principio di delega di cui all'art 1, comma 10, lett. a) della legge n. 206/21 che ha delegato il Governo a *“prevedere che, ferma restando l'esigenza di evitare duplicità di ritorsi, sia esperibile il rimedio della revocazione previsto dall'articolo 395 del codice di procedura civile nel caso in cui, una volta formatosi il giudicato, il contenuto della sentenza sia successivamente dichiarato dalla Corte europea dei diritti dell'uomo contrario, in tutto o in parte, alla Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali ovvero a uno dei suoi Protocolli e non sia possibile rimuovere la violazione tramite tutela per equivalente”*.

Nell'attuare il principio di delega il legislatore delegato ha preferito, anziché integrare l'art. 395 c.p.c., introdurre, all'articolo 391-*quater* c.p.c., un'autonoma fattispecie di revocazione straordinaria per contrarietà alla CEDU collocandola all'interno del Capo III del titolo III del Libro II del codice di rito, nella sezione dedicata alla disciplina dei procedimenti innanzi alla Corte di cassazione, di seguito alle ipotesi di revocazione già disciplinate dagli artt. 391-*bis* e 391-*ter*.

La norma di nuovo conio consente di impugnare le decisioni passate in giudicato il cui contenuto sia dichiarato dalla Corte EDU contrario alla Convenzione, a condizione che la violazione accertata dalla Corte europea abbia pregiudicato un “diritto di stato della persona” e che l'indennità eventualmente accordata dalla Corte europea, ai sensi dell'articolo 41 della Convenzione, non sia idonea a compensare le conseguenze della violazione.

La previsione di una fattispecie autonoma di revocazione straordinaria, distinta dalle altre, si porta dietro una serie di ragioni che, diversamente, non sarebbero state coerenti con l'impalcatura delle ipotesi di revocazione di cui agli artt. 391-*bis* e 391-*ter* c.p.c.

Ed infatti, la scelta del legislatore della riforma di collocare l'art. 391 *quater* c.p.c. al Capo III, nella sezione dedicata ai procedimenti della Corte di Cassazione e non invece, nel Capo IV del medesimo titolo, dedicato alla revocazione in generale, si spiega in considerazione del fatto che proprio in quanto il ricorso alla Corte EDU presuppone il previo esaurimento delle impugnazioni interne, la nuova revocazione, in linea di massima, risulta esperibile solo dopo che la Corte di Cassazione si sia pronunciata quale giudice di ultima istanza. L'eccezione è data dal nuovo terzo comma dell'art. 362 c.p.c. secondo cui anche le decisioni definitive emesse dai giudici delle giurisdizioni inferiori possono essere oggetto di revocazione per contrasto alla CEDU a condizione che siano definitive e, quindi, che non siano esperibili altri mezzi di impugnazione. Si tratterà delle sentenze emesse dalla Corte di appello, stante il requisito del previo esaurimento dei ricorsi interni per l'ammissibilità del ricorso alla CEDU, nonché dei provvedimenti a carattere definitivo resi dal giudice di merito e per i quali non è ammesso il ricorso in cassazione come, ad esempio, alcuni provvedimenti camerale di volontaria giurisdizione.

Inoltre, la collocazione sistematica della norma al Capo III rimarca che la competenza a decidere della revocazione per contrarietà alla CEDU sia attribuita in ogni caso alla Corte di cassazione e non al giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata come, invece, previsto per le altre ipotesi di revocazione (art. 398 c.p.c.).

Ancora, la scelta di coniare una nuova disposizione per la revocazione per contrarietà alla CEDU anziché di integrare, con la tecnica della novellazione, con un nuovo numero i motivi di revocazione di cui all'art. 395 c.p.c., ha il significato di segnare il perimetro applicativo della nuova revocazione ai soli procedimenti civili ordinari, con esclusione delle sentenze dei giudici amministrativi e dei giudici tributari. Ciò, peraltro, in analogia con l'articolo 106 c.p.a., secondo cui le decisioni amministrative possano essere impugnate per revocazione nei soli casi previsti dagli artt. 395 e 396 c.p.c., e con l'articolo 64 del d.lgs. n. 546/1992 per il quale le sentenze pronunciate in grado d'appello o in unico grado dalle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado possono essere impugnate ai sensi dell'art. 395 c.p.c. Inoltre, l'esclusione del giudicato amministrativo e tributario dall'ambito applicativo della revocazione convenzionale è confermata dall'interpretazione teleologica della norma in questione che, subordinando l'ammissibilità del rimedio alla violazione di un "diritto di stato della persona", si riferisce alla materia deputata alla competenza del giudice ordinario e non, invece, a quella del giudice amministrativo e tributario¹².

Il legislatore delegato ha, altresì, ritenuto di rimarcare l'importanza del rimedio rispetto alle altre ipotesi di revocazione prevedendo che la trattazione del ricorso sia riservata alla pubblica udienza (art. 375 c.p.c.) e che sia legittimato attivamente il Procuratore generale presso la Corte di cassazione (nuovo terzo comma dell'articolo 397 c.p.c.).

In tema di legittimazione, in disparte quella del Procuratore Generale, la nuova norma non offre specifiche indicazioni, nonostante i principi di legge delega prevedessero espressamente che essa spetta "alle parti del processo svoltosi innanzi alla Corte EDU ai loro eredi o aventi causa e al pubblico ministero" (art. 1, comma 10, lett. c), l. 206/2021).

Il raffronto tra il principio di delega – che vede come legittimati le parti del processo svoltosi innanzi alla Corte EDU, i loro eredi o aventi causa – e l'art. 391-*quater* c.p.c. che nulla dispone sulla legittimazione, ha fatto sorgere il dubbio del se possano considerarsi legittimati attivamente anche coloro che, essendo stati parti nel giudizio di cassazione e sebbene si trovino in una situazione analoga a quella del ricorrente vittorioso alla CEDU, non abbiano proposto ricorso innanzi ai giudici di Strasburgo.

Il confronto in chiave ermeneutica delle due disposizioni, fuga ogni dubbio dovendosi considerare che l'art. 391-*quater* c.p.c. prevede che possono essere impugnate le decisioni passate in giudicato qualora "la violazione accertata dalla Corte europea ha pregiudicato un diritto di stato della persona", legittimando, così, tutte le parti del processo definito con la pronuncia impugnata, ovvero coloro che, in quanto parti del giudizio *a quo* affermino di essere stati pregiudicati dalla violazione del diritto convenzionale commessa dall'autorità giudiziaria italiana con la sentenza impugnata e accertata dalla Corte EDU¹³.

¹² *Infra*, par. 3.

¹³ GRAZIOSI, *Note sulla riforma del giudizio in cassazione nell'anno 2022*, in *Judicium*, § 5, 4/2022, secondo cui la norma in commento assegna la legittimazione attiva a chi affermi di aver subito un pregiudizio del diritto di stato della persona accertato dalla Corte e dunque non solo a coloro che abbiano partecipato al processo innanzi alla Corte CEDU.

Quanto ai soggetti legittimati passivamente, va da sé, che l'impugnazione straordinaria andrà proposta nei confronti della controparte del giudizio originario ovvero dei suoi successori, eredi o aventi causa.

3. Diritto di stato della persona.

La nuova norma, ispirandosi al modello francese – che, all'art. 452-1 del *code de l'organisation judiciaire*, limita la revocazione convenzionale alle ipotesi in cui la violazione CEDU abbia pregiudicato un diritto di stato della persona – subordina l'applicabilità del nuovo mezzo di impugnazione a due condizioni: la prima richiede il pregiudizio di un diritto di stato della persona, nel senso che oggetto del giudicato interno anticonvenzionale deve essere un diritto di stato della persona; la seconda riguarda l'effettività della *restitutio in integrum*, nel senso che il giudicato interno può essere riaperto soltanto se l'equa riparazione accordata dalla CEDU non sia sufficiente a riparare le conseguenze della violazione.

Sin dai primi commenti alla nuova disposizione, lo sforzo comune degli interpreti è stato quello di individuare il contenuto e la natura dei “diritti di stato della persona”, nella (amara) consapevolezza che, per inequivoco senso letterale della disposizione in parola, la violazione di qualunque altro diritto fondamentale tutelato dalla CEDU che non sia qualificabile come diritto di stato della persona non può aprire a tale ipotesi di impugnazione e ciò nonostante la diversa portata della legge delega che, lungi dal restringere le violazioni CEDU ai soli diritti di stato della persona, aveva delegato il Governo a prevedere un nuovo motivo di revocazione in ipotesi più ampie ovvero in tutte quelle ipotesi in cui il contenuto

del giudicato interno fosse stato “*dichiarato dalla Corte europea dei diritti dell'uomo contrario, in tutto o in parte, alla Convenzione*”.

Dato il restrittivo tenore letterale della disposizione, è opinione unanime che il pregiudizio in questione si verificherebbe nelle sole ipotesi in cui la violazione della CEDU abbia pregiudicato un diritto attinente alla vita privata e familiare della persona, di cui all'articolo 8 CEDU.

Di conseguenza è stato osservato che vanno esclusi da tale ambito i diritti della persona che non hanno consistenza di stati della persona in senso proprio – come, ad esempio, per la responsabilità genitoriale o gli obblighi alimentari – e che, anche nell'ambito dei diritti di stato della persona, vi sono casi in cui non sarebbe consentita la riapertura del processo come avviene in caso di violazione del principio di ragionevole durata del processo (art. 6 CEDU) ove il pregiudizio derivante dal bene perduto può essere solo soddisfatto mediante il riconoscimento di un equo indennizzo e non con la *restitutio in integrum*¹⁴.

La stessa dottrina ha osservato che anche per i diritti di stato della persona in senso proprio la tutela riparatoria potrebbe essere impossibile materialmente o giuridicamente.

Se l'impossibilità materiale è facilmente immaginabile come nel caso che la parte lesa nel suo stato personale sia successivamente deceduto rendendo, così, possibile soltanto la tutela per equivalente in favore degli eredi, l'impossibilità giuridica potrebbe verificarsi solo nel caso in cui la violazione del diritto sostanziale protetto dalle nor-

¹⁴ MENCHINI, *Osservazioni sulla revocazione per (accertate) violazioni della CEDU*, in *Iudicium*, 14 aprile 2023.

me CEDU derivi da una lacuna normativa di diritto sostanziale. In tale ipotesi, finché il legislatore nazionale non colma la lacuna, la rinnovazione del giudizio sarebbe inutile perché il giudice nazionale, nella fase rescissoria, dovrebbe applicare le stesse norme poste a base del giudicato anticonvenzionale, e pertanto, la sola forma di ristoro possibile rimarrebbe la tutela per equivalente¹⁵.

La conseguenza ulteriore è che il nuovo rimedio revocatorio esclude dall'impugnabilità le decisioni violative dei diritti patrimoniali e dei diritti processuali.

Ed invero, avendo il legislatore identificato negli "stati" della persona il nucleo dei diritti fondamentali dell'uomo, il rimando naturale è l'appartenenza di essi alla categoria dei diritti a contenuto non patrimoniale, difficilmente suscettibili di valutazione economica e per i quali la rimozione del giudicato potrebbe rappresentare l'unica modalità per rimuovere efficacemente le conseguenze dell'illecito¹⁶.

Va ribadito, infine, che la scelta del legislatore delegato di identificare negli stati della persona, a contenuto non patrimoniale, il nucleo dei diritti fondamentali dell'uomo meritevoli di tutela riparatoria, conferma, a chiare lettere, l'esclusione del giudicato tributario dall'ambito applicativo della revocazione convenzionale.

Il rapporto tra il Fisco ed il contribuente, a contenuto essenzialmente patrimoniale, esula dalla tutela de quo né la Convenzione EDU è una carta dei diritti del contribuente o uno strumento di armonizzazione fiscale, tant'è che la giurisprudenza di Strasburgo

lascia una grande libertà agli Stati parti per definire e attuare la loro politica fiscale¹⁷.

La seconda condizione richiesta dall'art. 391-*quater* c.p.c. è il fatto che si rende necessario ricorrere alla *restitutio in integrum* da parte dello Stato responsabile, in ragione dell'impossibilità di pervenire a tale risultato mediante l'indennità accordata dalla CEDU che non risulta idonea di per sé a compensare le conseguenze derivanti dalla violazione.

Tale condizione attua il criterio direttivo contenuto nella legge delega volto a subordinare la revocazione convenzionale all'insufficienza della tutela per equivalente evitando, così, la duplicità dei ristori.

Il legislatore delegato ha compiuto una scelta chiara: il rimedio di portata generale continua ad essere l'equa soddisfazione; la riapertura del processo rappresenta un ri-

¹⁷ BUFFA, *I rapporti tra sistema tributario domestico e CEDU*, Relazione del 18 maggio 2017 alla Corte Costituzionale, all'incontro di studio per magistrati tributari, organizzato dal Consiglio di presidenza della giustizia tributaria. Tra le questioni in materia tributaria che hanno interessato la CEDU, peculiare rilievo hanno avuto quelle relative alla protezione del diritto al rispetto della vita privata e familiare, la casa e la corrispondenza (articolo 8 della Convenzione), ove sono stati sottoposti alla Corte alcuni casi nei quali le autorità competenti hanno operato perquisizioni domiciliari e sequestri nel corso di un'indagine penale per frode fiscale. In questi casi la Corte non ha rivalutato la corretta applicazione del diritto nazionale, ma se la situazione – pur conforme al parametro normativo interno – abbia in concreto violato la Convenzione (nel caso di perquisizione nello studio di un legale da parte di ispettori del fisco, autorizzati dal giudice, alla ricerca di prove contro un'azienda cliente dello studio, è stata accertata la violazione dei diritti di difesa del loro cliente e la violazione del segreto professionale, v. in André e altri c. Francia 2008). Anche in materia di protezione della libertà di religione (protetta dall'articolo 9 della Convenzione) la materia fiscale è entrata nel controllo CEDU per le imposte pagate da associazioni religiose in misura sproporzionata, così come con riguardo alla libertà di espressione (protetta dall'articolo 10 della Convenzione), intesa come libertà di diffondere informazioni relativi al reddito e al patrimonio delle persone. Non mancano pronunce in materia di libertà di movimento della persona, là dove il potere impositivo incida sulla libertà di circolazione del contribuente, protetta dall'articolo 2 del Protocollo n. 4.

¹⁵ MENCHINI, op. cit.

¹⁶ GRASSI, op. cit., che richiama, alla nota 96, D'ALESSANDRO, *L'attuazione delle pronunce della Corte europea dei diritti dell'uomo accertanti violazioni convenzionali perpetrate da un giudice civile*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2018, 736.

medio straordinario subordinato alla circostanza che la parte lesa non abbia ricevuto pieno ristoro dalla Corte europea mediante il riconoscimento dell'equo indennizzo.

Da più parti è stato posto in luce come la disposizione in parola dia spazio ad equivoci, essendo scritta in maniera tale da lasciar intendere che la corresponsione dell'equa soddisfazione di cui all'articolo 41 CEDU rappresenti la regola e non l'eccezione. L'art. 41 della Convenzione stabilisce, invece, che qualora la Corte EDU dichiari che vi è stata violazione della Convenzione o dei suoi Protocolli, nasce in capo allo Stato anzitutto l'obbligo (di risultato) di rimuovere le cause della violazione, ripristinando la situazione anteriore alla stessa e solo in seconda battuta la violazione darà diritto al risarcimento eventualmente riconosciuto dal giudice europeo a titolo di equa soddisfazione. Tale meccanismo di ristoro che vede lo Stato impegnato in prima battuta a rimuovere le conseguenze della violazione realizza, dunque, una sorta di sussidiarietà, anche sul piano delle conseguenze, della sentenza CEDU¹⁸.

La sussidiarietà dei rimedi di cui al sistema convenzionale non fa dubitare del fatto che la previsione contenuta nella nuova disposizione (sulla previa verifica della non idoneità della tutela per equivalente), non può che essere letta nel senso di evitare la duplicità dei ristori per la stessa violazione.

In conclusione, la revocazione della sentenza è ammessa solo in quei casi in cui è necessario ricorrere alla *restitutio in integrum* perché la tutela per equivalente riconosciuta dalla Corte EDU non è sufficiente

a compensare le conseguenze della violazione; in secondo luogo, ed il cumulo dei ristori è comunque ammesso quante volte l'equo indennizzo non sia in grado di rimuovere le conseguenze della violazione convenzionale.

5. Impugnazione per revocazione: fase rescindente e rescissoria.

Una volta che la Corte di Strasburgo ha dichiarato che il contenuto delle decisioni dello Stato contraente passate in giudicato è contrario alla Convenzione ovvero ad uno dei suoi Protocolli e una volta che tale sentenza sia stata impugnata ai sensi dell'art. 391-*quater* c.p.c., si apre il giudizio di revocazione innanzi alla Corte di cassazione.

Il sindacato attribuito alla Corte di cassazione si muove all'interno di confini assai delicati volti, da un lato, a perimetrare il margine di discrezionalità dello Stato nazionale (responsabile della violazione) circa l'attualità della lesione e l'epilogo del processo interno, e, dall'altro, a garantire l'effettività della *restitutio in integrum* in base al principio di sussidiarietà di cui all'art. 41 CEDU.

Come sopra anticipato, l'avvenuta attribuzione di un indennizzo da parte della Corte di Strasburgo non è di per sé sufficiente ad escludere la revocazione, potendosi cumulare i rimedi nella misura in cui l'equa soddisfazione non sia pienamente soddisfattiva; di qui, il delicato compito affidato alla Corte di cassazione di valutare se le conseguenze della violazione possono considerarsi integralmente rimosse e riparate in forza di quanto disposto dalla Corte europea. Il tutto, peraltro, dovrà coordinarsi con la struttura del giudizio di legittimità e

¹⁸ RANDAZZO (a cura di), *Gli effetti delle pronunce della Corte europea dei diritti dell'uomo*, in www.cortecostituzionale.it/documenti/convegni_seminari/Effetti_delle_pronunce_CEDU.pdf.

con le prerogative che l'ordinamento affida alla cognizione della Corte di cassazione.

Nella fase rescindente del giudizio di revocazione convenzionale, la Corte di cassazione è tenuta, in prima battuta, a fare un controllo preliminare di semplice verifica che il giudicato interno è stato dichiarato dalla Corte europea contrario alla Convenzione ovvero ad uno dei suoi Protocolli (art. 391-*quater*, comma 1, c.p.c.).

Si condivide l'opinione di quanti escludono¹⁹ che tale verifica della Corte possa entrare nella valutazione della sussistenza e della gravità della violazione convenzionale, dovendo il giudice della revocazione limitarsi a controllare che il giudicato interno sia stato oggetto della pronuncia della CEDU che ha accertato la violazione alle norme convenzionali.

Dopo questo primo riscontro, la Corte di cassazione è tenuta al controllo successivo della ricorrenza delle due condizioni indicate dall'art. 391-*quater* c.p.c. ovvero se il diritto pregiudicato sia un "diritto di stato della persona" (nell'accezione qui riferita) e se l'equa indennità eventualmente accordata dalla Corte europea, ai sensi dell'art. 41 CEDU, sia idonea a compensare le conseguenze della violazione.

In questo secondo controllo il margine di apprezzamento riservato alla Corte di cassazione è più ampio dovendosi valutare se l'indennizzo attribuito dalla Corte di Strasburgo alla parte lesa sia di per sé sufficiente ad escludere la revocazione.

Potrebbe darsi luogo al cumulo dei rime-di nella misura in cui l'equa soddisfazione non sia idonea a rimuovere tutti gli effetti pregiudizievoli, considerato che, come richiesto dalla legge delega, la revocazione è

compatibile con l'equo indennizzo sempre che quest'ultimo non sia idoneo a ristorare del tutto le conseguenze dannose della violazione.

L'esito positivo di tale duplice verifica (e che, cioè sia stato pregiudicato un diritto di stato della persona e che l'equa indennità non sia idonea a riparare tutte le conseguenze della violazione) apre la fase più propriamente rescissoria.

Nel relativo giudizio si applica l'articolo 391-*ter*, comma 2, c.p.c., richiamato dall'art. 391-*quater*, comma 2, c.p.c., nel senso che la Corte di cassazione, quando pronuncia la revocazione, decide la causa nel merito sempre che non siano necessari ulteriori accertamenti di fatto, altrimenti pronuncia la revocazione e rinvia la causa al giudice che ha pronunciato la decisione cassata.

Il rinvio all'articolo 391-*ter* c.p.c. appare coerente con il principio dell'estraneità di una potestà istruttoria in capo alla Corte di cassazione secondo il quale una decisione sul merito da parte della Corte di cassazione è sempre subordinata al requisito della non necessità di ulteriori indagini istruttorie.

In ogni caso, appare a chi scrive che l'applicazione dell'articolo 391-*ter* c.p.c. potrebbe non essere corrispondente a quella dell'articolo 384 c.p.c. in quanto la Corte di cassazione è comunque tenuta ad una minimale attività di accertamento per stabilire se esistono o meno le condizioni che danno luogo alla revocazione, sicché la necessità o meno di nuovi accertamenti di fatto in sede rescissoria va valutata non soltanto con riguardo all'attività cognitiva svolta nei precedenti gradi di giudizio ma anche rispetto a quanto accertato dalla stessa Corte in fase

¹⁹ MENCHINI, *op. cit.*

rescissoria con riguardo al vizio revocatorio di cui all'art. 391-*quater* c.p.c.²⁰.

6. Terzi in buona fede.

Il terzo comma dell'art. 391-*quater* c.p.c. introduce una generale previsione di salvezza dei diritti dei terzi in buona fede che non abbiano partecipato al processo innanzi alla CEDU²¹.

Anche in tal caso la disposizione recepisce le specifiche indicazioni della Corte europea e della Corte costituzionale circa la necessità di salvaguardare i diritti dei terzi in buona fede dalla sentenza che travolge il giudicato.

Nella sentenza n. 123 del 2017, la Corte costituzionale ha evidenziato come la riapertura del processo civile (e amministrativo) esige un bilanciamento tra l'interesse del ricorrente vittorioso e l'interesse dei terzi che non hanno preso parte al processo convenzionale; nel sottolineare la necessità di un coordinamento tra il giudizio interno e quello convenzionale la Corte costituzionale ha rimarcato come secondo le regole generali del giudizio convenzionale le parti necessarie sono solo il ricorrente e lo Stato, mentre i terzi non hanno diritto di partecipare al processo innanzi alla Corte EDU, ma possono solo chiedere al Presidente della Corte di essere ammessi eccezionalmente (art. 36, par. 2, CEDU e 44 par. 3, lett. a, del regolamento della Corte).

Di qui, nel richiamare la sentenza della Grande Camera, 5 febbraio 2015, Bochan contro Ucraina, i giudici delle leggi hanno auspicato un intervento non solo del legislatore interno teso ad assicurare l'attuazione alla sentenze della Corte EDU, ma anche del legislatore convenzionale al fine di modificare le regole dell'intervento dei terzi nel processo convenzionale (*“data l'importanza del tema dell'esecuzione delle sentenze della Corte EDU anche al di fuori della materia penale”* vi *“sia un sistematico coinvolgimento dei terzi nel processo convenzionale (invocato anche in una opinione concorrente riportata in calce alla citata sentenza Bochan) sia un intervento del legislatore che permetta di conciliare il diritto di azione delle parti vittoriose a Strasburgo con quello di difesa dei terzi”*).

Nel recepire tali specifiche indicazioni il legislatore delegato è intervenuto sugli artt. 2652 e 2690 c.c., in attuazione del principio di delega di cui dall'art. 1, comma 10, lett. b) e f) della legge n. 206/2021, che prescriveva al Governo di intervenire nell'ambito del procedimento di revocazione per contrarietà alla CEDU per prevedere che siano fatti salvi i diritti acquisiti dai terzi in buona fede che non abbiano partecipato al processo innanzi alla CEDU (lett. b) e di operare gli adattamenti necessari alla legislazione vigente a seguito dell'adozione delle norme attuative dei criteri di delega (lett. f).

La novella ha esteso ai terzi rimasti estranei al processo convenzionale la disciplina degli effetti prenotativi della trascrizione mediante l'introduzione all'art. 2652 c.c. del punto 9 *bis* - secondo cui sono atti trascrivibili *“le domande di revocazione contro le sentenze soggette a trascrizione per le cause previste dall'art. 391 quater del codice di procedura civile”* e *“la sentenza che accoglie la domanda non pregiudica i diritti acquisiti dai terzi di buona fede in*

²⁰ F.P. LUISO, *Diritto processuale civile*, Milano 2022, II, 498.

²¹ DIDONE, F. DE SANTIS, *op.cit.*, 339, secondo cui la condizione di buona fede è da valutare anche in relazione al comportamento assunto nel processo convenzionale, laddove il terzo sia rimasto escluso deliberatamente per sottrarsi alle conseguenze della successiva fase di revocazione del giudicato nazionale.

base a un atto trascritto o iscritto anteriormente alla trascrizione della domanda” – e all’art. 2690 del punto 6-bis – secondo cui dovranno essere trascritte qualora si riferiscano ai diritti menzionati dall’art. 2684 c.c. anche “le domande indicate dal numero 9 bis dell’articolo 2652 per gli effetti ivi disposti” ed in questi casi “la trascrizione della sentenza che accoglie la domanda prevale sulle trascrizioni o iscrizioni eseguite contro il convenuto dopo la trascrizione della domanda”.

La relazione illustrativa spiega che i terzi in buona fede sono solo coloro che non hanno partecipato al processo svoltosi innanzi alla Corte EDU dovendosi per costoro “prevedere in analogia a quanto già previsto per gli altri motivi di revocazione straordinaria dall’articolo 391 quater c.p.c. la medesima deroga al principio *resoluto iure dantis resolvitur et ius accipientis*”.

Pertanto, se la domanda di revocazione è trascritta prima della trascrizione della sentenza impugnata, la sentenza che accoglie tale domanda non può pregiudicare i diritti acquistati dai terzi di buona fede che non hanno partecipato al processo innanzi alla Corte EDU in base a un atto trascritto o iscritto anteriormente alla trascrizione della domanda.

Le disposizioni in parola e le indicazioni della relazione illustrativa si completano con la previsione dell’art. 15, comma 1-bis, d.l. 113 del 2018 ai sensi del quale l’agente di Governo è tenuto ad uno specifico obbligo di comunicazione “a tutte le parti del processo che ha dato luogo alla sentenza del giudice italiano sottoposta all’esame della Corte Europea, nonché al Procuratore Generale presso la Corte di cassazione” della pendenza del procedimento promosso innanzi alla Corte europea stessa.

L’obbligo informativo posto a carico dell’agente di Governo renderà di fatto tutte

le parti del processo nazionale edotte della pendenza del procedimento mettendole nella condizione di partecipare al processo convenzionale con ciò assolvendo il loro onere di buona fede e potendo eventualmente far valere le proprie doglianze nella fase rescissoria del giudizio di revocazione del giudicato interno.

Le nuove previsioni a tutela dei terzi in buona fede non esonerano l’interprete dal valutare in concreto, nel bilanciamento dei plurimi interessi in gioco, la reale buona fede del terzo che non ha partecipato al processo convenzionale in quanto, come sottolineato dal CSM nel parere del 21 settembre 2022 allo schema di decreto attuativo della riforma “*la ricorrenza delle condizioni per accedere al rimedio, avuto riguardo alla individuazione dell’adeguatezza/inadeguatezza del rimedio risarcitorio e la delimitazione dei suoi effetti (ed alla conseguente intangibilità del giudicato), limitati ai casi in cui i terzi versano in buona fede, sono rimesse all’interprete il quale dovrà ad esempio interrogarsi se la buona fede vada valutata anche in relazione al comportamento che i terzi hanno assunto rispetto al processo convenzionale posto che in presenza di indici che facciano presumere negligenza o volontà di sottrarsi alle conseguenze della revocazione del giudicato interno, deve escludersi che possa mantenersi intangibile il giudicato interno*”.

7. Prospettive.

Non si nega che il nuovo motivo di revocazione per contrarietà alle sentenze CEDU è strumento di grande rilevanza per il nostro ordinamento, introducendosi con esso per la prima volta un rimedio processuale che rende possibile la riapertura del giudi-

cato interno al fine di adeguarsi alle decisioni della Corte di Strasburgo.

Né si nega l'entusiasmo con il quale è stata accolta l'introduzione del nuovo rimedio revocatorio non foss'altro perché le istanze di tutela dei diritti fondamentali della Convenzione hanno finalmente avuto la meglio sull'intangibilità del giudicato.

Tuttavia il favore con il quale si è attesa e accolta l'introduzione del nuovo motivo di revocazione, ha presto lasciato spazio ad una certa delusione dovuta essenzialmente al ristretto ambito applicativo cui il legislatore delegato ha scelto di confinare l'ammissibilità del rimedio.

Ed infatti, il legislatore delegato pur scegliendo di seguire la soluzione che desse maggiori garanzie a coloro che fossero stati pregiudicati nei diritti fondamentali previsti dalla CEDU, è poi "inciampato" in un'eccessiva prudenza, condizionandone l'ambito applicativo alle ipotesi di diritto di stato della persona che, seppur rilevanti nella categoria dei diritti fondamentali, sono di difficile definizione col rischio di essere destinate ad essere assai residuali²².

E tale prudenza rimane comportamento a tratti inspiegabile anche considerando che per il processo penale, storicamente ritenuto settore più delicato di quello civile, il legislatore della riforma è stato più audace, introducendo, con l'articolo 628-bis c.p.p.²³, un'ipotesi di revocazione per con-

trarietà alla CEDU ben più ampia, incentrata sulla richiesta alla Corte di cassazione dell'eliminazione degli effetti pregiudizievoli delle decisioni adottate in violazione della CEDU e dei relativi Protocolli.

Anche nell'uso della tecnica comparatista il nostro legislatore si è trattenuto dal mutuare l'esperienza di ordinamenti più aperti scegliendo una comparazione più moderata. Così, sebbene l'ordinamento tedesco ammetta la rimozione del giudicato civile in tutte le ipotesi in cui la Corte EDU abbia accertato una violazione alla Convenzione e il contenuto della decisione interna riguardi tale violazione²⁴, ha preferito ispirarsi all'ordinamento francese, che circoscrive la violazione accertata dalla CEDU ai diritti di stato delle persone, e all'ordinamento spagnolo²⁵ che prevede la tutela dei terzi in buona fede che non hanno partecipato al processo convenzionale.

Fa riflettere, inoltre, la scelta di dare alla revocazione convenzionale una finalità essenzialmente riparatoria, escludendo la possibilità di ottemperare alle decisioni CEDU attraverso la cessazione dell'illecito; tale scelta esclude la revocazione per tutte quelle ipotesi in cui lo Stato italiano è tenuto agli adempimenti degli obblighi internazionali di cui agli articoli 10, 11, 117 della Costituzione. Basta pensare alla condizione dello straniero (art. 10, 2 co., Cost.), regolata in conformità delle norme e dei trattati

²² GRASSI, *op. cit.*

²³ L'art. 628-bis c.p.p. prevede che: "il condannato e la persona sottoposta a misura di sicurezza possono chiedere alla Corte di cassazione di revocare la sentenza penale o il decreto penale di condanna pronunciati nei loro confronti, di disporre al riapertura del procedimento o, comunque, di adottare i provvedimenti necessari per eliminare gli effetti pregiudizievoli derivanti dalla violazione accertata dalla Corte europea dei diritti dell'uomo, quando hanno proposto ricorso per l'accertamento di una violazione dei diritti riconosciuti dalla

Corte europea dei diritti dell'uomo e la Corte europea ha accolto il ricorso con decisione definitiva, oppure ha disposto la cancellazione della causa dal ruolo del ricorso ai sensi dell'art. 37 della Convenzione a seguito del riconoscimento unilaterale della violazione da parte dello Stato"; al comma 8 è specificato che il motivo di revocazione si applica "anche quando la violazione accertata dalla Corte europea riguarda il diritto dell'imputato di partecipare al processo".

²⁴ §580 n. 80 ZPO.

²⁵ Art. 510, comma 2, c.p.c. spagnolo.

internazionali, per comprendere quanto sia limitato il nuovo strumento rispetto ai settori in cui avrebbe dovuto operare.

Le scelte del legislatore sono state così limitanti che la riflessione finale investe un ambito ancor più delicato che riguarda il se sia stata davvero rispettata la legge delega e la sua *ratio*.

L'auspicio è che il Legislatore possa ripensare all'ambito applicativo della revocazione convenzionale, uscendo dalle prudenti strettoie in cui ha legiferato e ritornando al criterio direttivo di partenza, fissato dalla legge delega, di prevedere la revocazione delle sentenze in tutte le ipotesi in cui il giudicato interno sia stato dichiarato dalla CEDU contrario, in tutto o in parte, alla Convenzione.

I rapporti tra rinvio pregiudiziale alla Corte di cassazione e rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia UE

ROBERTO GIOVANNI CONTI

SOMMARIO: 1. Premesse. – 2. Il rinvio pregiudiziale (c.d. interno) alla Corte di cassazione, come “figlio” del rinvio pregiudiziale alla Corte UE di giustizia. – 3. I rapporti fra i due rinvii pregiudiziali – quello interno e quello alla Corte UE di giustizia –. – 4. Il rinvio pregiudiziale interno ed il giudizio tributario. – 5. Per una lettura del rinvio pregiudiziale interno improntata alla “fiducia reciproca”. – 6. Il rinvio pregiudiziale “esterno” del giudice nazionale alla Corte di giustizia dell’unione europea. – 7. La (probabile) modifica dello Statuto della Corte di giustizia sul rinvio pregiudiziale e le possibili ricadute sul piano tributario. – 8. Perché investire sui rinvii pregiudiziali – interni ed esterni –.

1. Premesse.

Quella che si apre davanti al giurista che si occupa di tributario – e per la verità a qualunque giurista, anche di estrazione diversa – è caratterizzata da un tasso di complessità di non esiguo spessore.

L’introduzione di riforme incisive del sistema processuale civile, in uno a quelle, anche ordinamentali, che hanno coinvolto il processo tributario e, a monte, la stessa organizzazione della giustizia tributaria chiamano l’interprete e l’operatore a misurarsi con questioni nuove, di non agevole soluzione e che sembrano costituire la cifra del tempo presente, tutta caratterizzata da innovazioni incidenti su distinti piani.

Il tutto in nome di un canone di efficienza ed effettività del sistema giudiziario, valutato nel suo complesso che, sulla spinta delle risorse che l’Italia potrà utilizzare per innovare le proprie strutture, dovrebbe migliorare la risposta giudiziaria, indirizzandola verso standard di qualità sicuramente destinati a produrre effetti salutari tanto sul

sistema paese quanto su quello dei singoli uffici giudiziari.

Le brevi considerazioni di carattere teorico appena svolte devono tuttavia lasciare il passo alle questioni problematiche che le modifiche introdotte pongono all’interprete, soprattutto se ci si sofferma sulla volontà di innovare alla base istituti processuali ben radicati nel tempo, quali ad esempio quello del rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia dell’Unione europea o di introdurre forme di cooperazione mai prima sperimentate a livello interno; ci si riferisce al sistema del rinvio pregiudiziale alla Corte di cassazione introdotto dall’art. 363 bis c.p.c. nel rito civile, oggetto di un intervento normativo che sembra destinato a produrre effetti assai rilevanti per il diritto tributario, come si avrà modo di specificare nel prosieguo della trattazione.

Ancora una considerazione di ordine generale occorre però fare in sede di premesse, appunto correlata alla pressante esigenza, che sembra emergere quando si ragiona sulle forme di cooperazione fra autorità giudiziaria – tutte interne e o nazionali e so-

vrnazionali – di orientare lo sguardo su un modo essenzialmente nuovo di *ius dicere*, nel quale cioè la forma classica e risalente della funzione giurisdizionale rappresentata dalla sentenza e da ciò che essa è destinata a creare – il giudicato – sembra lasciare il passo a forme di esercizio di funzione giurisdizionale che non tendono a definire immediatamente il giudizio per mano del giudice che si occupa della controversia ma risultano funzionali a realizzare una risposta giurisdizionale più accorta, attenta al quadro normativo che regola la fattispecie, arricchendola di uno *ius dicere* che si fa formando grazie alla condivisione di dubbi, di prospettive, di elementi aggiuntivi che la specificità dei ruoli ricoperti all'interno delle forme di cooperazione valorizza proprio in funzione di una soluzione finale che si vorrebbe la più corretta possibile o, se si vuole, la più *giusta* possibile.

Considerazione, quest'ultima, che lascia in secondo piano i classici canoni della decisorietà, del valore della sentenza e dell'autorità di cosa giudicata, focalizzando l'indagine su ciò che consente alla decisione, quando essa giungerà, di rispondere in maniera il più adeguata possibile agli interessi in gioco, in questa prospettiva valorizzando le capacità di impulso e propositive del remittente modificando, per altro verso, la funzione decisoria, spesso in apparenza svuotata di potere per effetto delle pronunzie interlocutorie che caratterizzano le forme di cooperazione fra autorità giurisdizionali.

In questa stessa prospettiva sorge spontaneo il dubbio, sul quale pure si tornerà in seguito, della coerenza di tali fenomeni con il quadro costituzionale dei principi che garantiscono ad ogni giudice la soggezione unicamente alla legge e non a qualunque altra autorità giudiziaria, sia essa nazionale che sovranazionale. Il che suscita, inevitabilmente,

alcuni interrogativi sul dove stia andando il sistema di tutela giurisdizionale, se esso vada perdendo le sue tradizionali caratteristiche che si coniugano attorno alle garanzie dell'autonomia e dell'indipendenza ovvero se le stia lentamente ma inesorabilmente plasmando in modo nuovo, sulla base di un nuovo bilanciamento fra plessi giurisdizionali pienamente consentito ed anzi suggerito dalle stesse coordinate costituzionali che perdono ed acquistano, allo stesso momento, prerogative che fuoriescono dalle caratteristiche della decisione tradizionalmente adottata da tali plessi, al punto da orientarsi verso funzioni di orientamento, propositive e propulsive destinate a produrre modifiche di orientamenti giurisprudenziali che vanno ben oltre i poteri e le prerogative di chi le ha stimulate, entrando per effetto delle forme di dialogo in un sistema tendenzialmente destinato a varcare i confini tradizionali entro i quali è destinato ad operare un plesso decisionale.

Così accade quando si attiva il rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia UE da parte di un'autorità giurisdizionale nazionale in ragione della portata c.d. *ultra vires* delle pronunzie del giudice di Lussemburgo. Allo stesso modo, pur con diverse caratteristiche o modalità, avviene quando sia un giudice di merito ad attivare il meccanismo del rinvio pregiudiziale alla Corte di cassazione sulla base del neonato art. 363-bis c.p.c., formandosi in caso di ammissibilità del rinvio un principio reso all'esito di un'udienza pubblica con la previa partecipazione del Procuratore generale che deposita conclusioni scritte. Principio di diritto su questione "esclusivamente di diritto" che ha sicuramente valenza nomofilattica, pur risultando vincolante nei confronti del solo giudice remittente.

La non vincolatività del principio non ne elide in alcun modo, infatti, la portata tipica

delle pronunzie della Corte di cassazione rispetto a vicende in cui il quesito oggetto del rinvio pregiudiziale è destinato a riproporsi, costituendo la ripetitività proprio una delle condizioni di ammissibilità del rinvio stesso.

Le pagine che seguono sono dunque dedicate a soffermarsi sul nuovo istituto del rinvio pregiudiziale alla Corte di Cassazione, scandagliando i problemi che si pongono rispetto alla sua applicabilità al rito tributario e ancora prima mettendo in evidenza come detto strumento sia “figlio” del rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia UE, condividendone lo spirito e le prospettive.

2. Il rinvio pregiudiziale (c.d. interno) alla Corte di cassazione, come “figlio” del rinvio pregiudiziale alla Corte UE di giustizia.

In effetti, il forte *appeal* per l’idea sottesa al rinvio pregiudiziale alla Corte europea di giustizia ed alla sua funzione dialogica è andato accrescendosi sul piano interno allorché la riforma Cartabia (*ex art. 363-bis c.p.c.*) ha introdotto il meccanismo del rinvio pregiudiziale del giudice di merito alla Corte di cassazione per ottenere lumi sull’interpretazione di norme relative a questioni esclusivamente di diritto non esaminate in precedenza dal giudice di legittimità in modo da suscitare l’adozione di un principio di diritto destinato a vincolare il giudice *a quo*¹.

Si tratta di un meccanismo destinato letteralmente a scompaginare il sistema dei rapporti fra giudice di merito e di legittimità, introducendo una forma di dialogo, il cui tratto caratterizzante prende sicuramente spunto oltre che da similari istituti di derivazione transalpina, anche dal rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia UE².

Spunti che, d’altra parte, aprono scenari che gli interpreti hanno difficoltà ad incasellare secondo le categorie tradizionali che

il giudice di merito *superiorem recognoscens*, in *Nuove leggi civ. comm.*, 2022, 2, 369 ss.; BRIGUGLIO, *Il rinvio pregiudiziale interpretativo alla Corte di Cassazione*, in *Judicium*, 21 dicembre 2022; *Il rinvio pregiudiziale alla Corte di Cassazione ed il “vincolo” di troppo*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2022, 587; DE STEFANO, *Riforma processo civile: il nuovo rinvio pregiudiziale interpretativo*, in *ilProcessocivile*, 24 gennaio 2023; FABIANI, *Rinvio pregiudiziale alla Corte di cassazione: una soluzione che non alimenta davvero il dibattito scientifico*, in *Riv. dir. proc.*, 2022, 1, 197 ss.; R. FRASCA, *Considerazioni sulle proposte della Commissione Luiso quanto al processo davanti alla Corte di Cassazione*, in *Giustizia insieme*, 7 giugno 2021; GIABARDO, *In difesa della nomofilachia. Prime notazioni teorico-comparate sul nuovo rinvio pregiudiziale alla Corte di Cassazione nel progetto di riforma del Codice di procedura civile*, in *Giustizia insieme*, 22 giugno 2021; MONDINI, *Il rinvio pregiudiziale interpretativo*, in *Judicium*, 27 dicembre 2022; SCODITTI, *Brevi note sul nuovo istituto del rinvio pregiudiziale in cassazione*, in *Questione Giustizia*, 3/2021, 105 ss.; TRISORIO LIUZZI, *La riforma della giustizia civile: il nuovo istituto del rinvio pregiudiziale*, in *Judicium*, 10 dicembre 2021; CAPPONI, *È opportuno attribuire nuovi compiti alla Corte di Cassazione?*, in *Giustiziainsieme*, 19 giugno 2021; SALVATO, *Verso la Riforma del processo tributario: il rinvio pregiudiziale ed il ricorso del PG nell’interesse della legge*, in *Giustizia Insieme*, 19 luglio 2021; SCARSELLI, *Note sul rinvio pregiudiziale alla Corte di cassazione di una questione di diritto da parte del giudice di merito*, *Giustiziainsieme*, 5 luglio 2021; SCARPA, *Il rinvio pregiudiziale ex art. 363-bis c.p.c.: una nuova «occasione» di nomofilachia?*, in *Giustiziainsieme*, 3 marzo 2023; D’ANGIOLELLA, *Riflessioni sulla riforma del processo tributario in Cassazione. La nuova Sezione Tributaria della Cassazione, la pace fiscale ed il rinvio pregiudiziale*, in *Giustizia Insieme*, 15 dicembre 2022; Id., *Il rinvio pregiudiziale: nodi problematici in sede di prima applicazione*, in *Giustiziainsieme*, 11 luglio 2023; PISTOLESI, *Il primo caso di rinvio pregiudiziale alla Corte di Cassazione in materia tributaria*, in *Giustizia Insieme*, 13 giugno 2023; BRIGUGLIO, *Esperienze applicative del rinvio pregiudiziale interpretativo ex art. 363 bis c.p.c. – Prima Puntata*, in *Judicium*, 6 giugno 2023.

¹ V. senza pretesa di esaustività, fra i primi commenti, BARBIERI, *Brevi considerazioni sul rinvio pregiudiziale in cassazione:*

²

guardavano alla natura impugnatoria del rapporto fra Corte di cassazione e giudice di merito e che devono oggi misurarsi con modalità decisorie assolutamente nuove³.

3. I rapporti fra i due rinvii pregiudiziali – quello interno e quello alla Corte UE di giustizia –.

Occorre sottolineare come lo strumento del rinvio pregiudiziale interno alla Corte di cassazione viene regolato dall'art. 363-*bis* c.p.c. per cioè che riguarda i presupposti di ammissibilità, il filtro attribuito al Presidente della Corte di cassazione rispetto alla verifica di tali presupposti e l'eventuale adozione del principio di diritto.

In effetti, non sfugge all'interprete che il rinvio pregiudiziale per così dire *interno* tra giudice di merito e Corte di cassazione potrebbe intrecciarsi con il tema del rinvio pregiudiziale "*esterno*" – *id est*, alla Corte di giustizia UE – da parte della Corte di cas-

sazione o, a monte, dallo stesso giudice di merito.

Da un lato occorre ricordare che il giudice di merito ha la facoltà ma non l'obbligo di sollevare rinvio pregiudiziale alla Corte di Lussemburgo quando sussiste dubbio sulla portata interpretativa di una disposizione eurounitaria, essendo le decisioni che lo stesso può adottare soggette ad impugnazione – art. 267 TFUE –.

La prima verifica che dovrà dunque compiere il giudice di merito è quella sulla scelta fra quale dei due strumenti sia più opportuno disporre in relazione alla vicenda posta al suo esame. Il che val quanto dire che potrebbe porsi innanzi al giudice di merito una questione esclusivamente di diritto di particolare complessità – gravi difficoltà interpretative –, magari in ambito tributario, soggetta alla disciplina di matrice eurounitaria e mai ancora affrontata dalla Corte di cassazione che pone dei dubbi interpretativi in ordine agli effetti della disposizione di diritto UE attuata sul piano interno e sia destinata a ripetersi in maniera seriale.

In casi del genere il giudice di merito si troverà dunque a dover scegliere l'una strada o l'altra. Si tratta, evidentemente, di due rimedi che lasciano al decisore un ampio spettro di discrezionalità, imponendogli ovviamente degli oneri motivazionali diversi in relazione alla scelta che deciderà di intraprendere, in parte condizionata dalla necessità che il quesito pregiudiziale rivolto alla Corte di cassazione sia decisivo per risolvere anche in via parziale la causa pendente innanzi al giudice di merito. Diversamente, se il giudice di merito riterrà di sperimentare il rinvio alla Corte di giustizia, dovrà necessariamente attenersi alle istruzioni impartite dalla stessa Corte di

³ La stessa previsione (art. 137 *ter* disp. att. c.p.c.) della pubblicazione "nel sito istituzionale della Corte, a cura del centro elettronico di documentazione" dei provvedimenti che dispongono il rinvio pregiudiziale e dei decreti del primo presidente ad esso relativi, siano essi di assegnazione alle sezioni sia di quelli di inammissibilità, dimostra quanto sia in corso un mutamento significativo delle coordinate del giudicare interno alla Corte di cassazione. La previsione della pubblicazione delle decisioni di inammissibilità, recando in sé le motivazioni che hanno indotto il Primo Presidente ad esercitare il filtro di inammissibilità conterranno elementi capaci di incrementare, indirettamente, la nomofilachia rendendola aperta, pubblica e pienamente conoscibile, rendendo palese l'esistenza di orientamenti giurisprudenziali interni alla Corte che escludono, ad esempio, il carattere della novità della questione. Una nomofilachia indiretta, circolare e pubblica anch'essa originata dalla fonte di innesco del rinvio pregiudiziale, pure quando esso non giunga alla definizione auspicata dal remittente ma si arresta alla fase di inammissibilità.

Giustizia UE sulle modalità di redazione del rinvio pregiudiziale⁴.

Il quadro, peraltro si colora di ulteriori profili di complessità se si pensa alla ancora ulteriore possibilità, riservata al giudice comune, di investire la Corte costituzionale con una questione di costituzionalità laddove dovesse porsi un problema di compatibilità di una norma interna di derivazione comunitaria con uno dei parametri previsti dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, ponendosi un fascio di questioni innovativamente regolate dalla sentenza n. 269/2017 della Consulta. Appare evidente l'ulteriore questione sul tappeto, anch'essa collegata ai rapporti ed alle relazioni o meglio alle triangolazioni fra giudice comune nazionale – ordinario o tributario che sia –, Corte costituzionale e Corte di giustizia UE.

La questione è assai nota⁵. Merita semmai sottolineare che all'indomani dell'idea di un riaccostamento verso la Corte costituzionale della verifica di coerenza dell'ordinamento interno rispetto ai diritti della Carta UE dei diritti fondamentali una volta riconosciutane la natura materialmente costituzionale, erano emerse anche fra i giudici comuni riflessioni volte a mostrare i pericoli rispetto all'idea che sembrava prendere campo con quella pronunzia. Si disse poi che quelle preoccupazioni erano state

eccessive e in definitiva mal poste, poiché non si era capito che non si voleva affatto realizzare quel progetto di riaccostamento.

Orbene, il giudice costituzionale lascia libero il giudice comune di scegliere la strada che meglio ritiene rispetto al caso, pur apertamente mostrando di assecondare con maggiore entusiasmo i rinvii che ad esso si rivolgono da parte del giudice comune (cfr. Corte cost. n. 20/2019⁶).

Questo si è qui ricordato per dimostrare ancora di più quanto oggi il sistema dei rapporti fra diritto interno, diritto UE e controllo di costituzionalità e di conformità alla Carta UE sia tutt'altro che stabile. Sicché il meccanismo del rinvio pregiudiziale alla Corte di cassazione potrebbe diventare l'ulteriore snodo attraverso il quale affrontare e risolvere le questioni che dovessero porsi con riguardo alle possibili intersezioni di rimedi. Se il giudice di merito del rinvio pregiudiziale dovesse non ritenere rilevante la questione relativa alla interpretazione della norma di diritto interno e alla sua compatibilità con il quadro del diritto UE – ivi compresa la Carta UE dei diritti fondamentali – ricadrà sulla Corte di cassazione il peso della decisione in ordine agli aspetti fin qui evidenziati.

In definitiva, ove il giudice di merito si limiti a sollevare innanzi alla Corte di cassazione rinvio interno ai sensi dell'art. 363-bis c.p.c., prospettando i dubbi interpretativi che riguardano la disciplina normativa indicata e la sua novità rispetto alla giurisprudenza della Corte di cassazione, potrebbero presentarsi diversi scenari.

⁴ Raccomandazioni all'attenzione del giudice nazionale relative alla presentazione di domande di pronuncia pregiudiziale (2019/C 380/01), in GUUE, C 380/1.

⁵ V., per tutti, A. RUGGERI, *Svolta della Consulta sulle questioni di diritto eurounitario assiologicamente pregnanti, attratte nell'orbita del sindacato accentrato di costituzionalità, pur se riguardanti norme dell'Unione self-executing (a margine di Corte cost. n. 269 del 2017)*, in *Diritticomparati*, n. 3/2017, 234. V. volendo, CONTI, *La Cassazione dopo Corte cost. n. 269/2017. Qualche riflessione, a seconda lettura*, in *Forum Quaderni costituzionali*, 28 dicembre 2017.

⁶ Sulla sentenza della Corte costituzionale indicata nel testo, v. volendo, CONTI, *Giudice comune e diritti protetti dalla Carta UE: questo matrimonio s'ha da fare o no?*, in *Giustiziainsieme*, 4 marzo 2019.

Potrebbe infatti accadere che la questione interpretativa devoluta alla Corte di cassazione sia stata già risolta dalla Corte di giustizia UE e che il giudice remittente fosse all'oscuro di tale decisione. In tale caso non sembra che la questione sollevata col rinvio pregiudiziale interno sia inammissibile, posto che toccherà alla Corte di cassazione, all'atto di decidere il rinvio che superi la fase preliminare riservata al vaglio di ammissibilità, fissare il principio di diritto dando atto della soluzione della questione eventualmente resa in passato dalla Corte di giustizia, con efficacia *ultra vires* anche per il giudice di legittimità.

Potrebbe tuttavia accadere che la questione sollevata dal giudice di merito con il rinvio pregiudiziale interno presenti profili interpretativi che involgono il diritto UE non ancora affrontati dal giudice di Lussemburgo e che la Corte di cassazione ritenga meritevoli, invece, di un intervento chiarificatore della Corte di giustizia UE.

Il che impone di chiedersi se in tali evenienze la Corte di cassazione operi come giurisdizione nazionale, avverso le cui decisioni non possa proporsi un ricorso giurisdizionale di diritto interno (art. 267 par. 3 TFUE) e debba dunque considerarsi come “tenuta” – *recte*, obbligata – a sollevare il rinvio pregiudiziale alla Corte UE ovvero se il ruolo svolto nell'ambito della speciale competenza attribuita dal rinvio pregiudiziale interno offra elementi per ritenere che la stessa non sia da considerare giudice di ultima istanza, ma unicamente organo investito di una peculiare forma di giurisdizione destinata unicamente a fissare un principio di diritto.

Ed è evidente che la questione non sarebbe di scarso rilievo, chiamando l'interprete ad interrogarsi su un fascio di questioni complesse evocando tematiche già affrontate in passato in altro contesto quali

quelle della “doppia pregiudizialità”, dell'efficacia del principio di diritto fissato dalla Corte di cassazione rispetto alla contrarietà con il diritto UE, della sollevazione da parte del giudice di merito di rinvio alla Corte di giustizia UE successivo in esito al principio di diritto fissato dalla Cassazione incidente sul diritto UE senza che la Corte di legittimità abbia ritenuto di rivolgersi alla Corte di giustizia. Questioni collegate alla natura ed alla forza della decisione resa dalla Cassazione in sede di rinvio pregiudiziale interno quale regola di giudizio sull'interpretazione della legge o quale “giudicato”.

Senza alcuna pretesa di sciogliere i numerosi nodi ermeneutici appena accennati può qui sottolinearsi che seguendo le coordinate di recente fissate dalla Corte di giustizia UE con la c.d. sentenza c.d. *Cifit 2* – Corte giust. 6 ottobre 2021, C-561/19 – l'articolo 267 TFUE deve essere interpretato nel senso che un giudice nazionale avverso le cui decisioni non possa proporsi ricorso giurisdizionale di diritto interno deve adempiere il proprio obbligo di sottoporre alla Corte una questione relativa all'interpretazione del diritto dell'Unione sollevata dinanzi ad esso, a meno che constati che tale questione non è rilevante o che la disposizione di diritto dell'Unione di cui trattasi è già stata oggetto d'interpretazione da parte della Corte o che la corretta interpretazione del diritto dell'Unione s'impone con tale evidenza da non lasciare adito a ragionevoli dubbi. La configurabilità di siffatta eventualità deve essere valutata in funzione delle caratteristiche proprie del diritto dell'Unione, delle particolari difficoltà che la sua interpretazione presenta e del rischio di divergenze giurisprudenziali in seno all'Unione. Tale giudice non può essere esonerato da detto obbligo per il solo motivo che ha già adito la Corte in via pregiudiziale nell'ambito del medesimo procedimento

nazionale. Tuttavia, esso può astenersi dal sottoporre una questione pregiudiziale alla Corte per motivi d'irricevibilità inerenti al procedimento dinanzi a detto giudice, fatto salvo il rispetto dei principi di equivalenza e di effettività.

La Corte di giustizia, tuttavia, compie un evidente passo in avanti, nel tentativo di circoscrivere meglio il compito del giudice nazionale, al fine di evitare che un ricorso massiccio alla Corte di Lussemburgo possa in definitiva pregiudicare la funzione ed il ruolo della Corte di Giustizia. E lo fa sviluppando in modo articolato alcune riflessioni sul "ruolo" del giudice nazionale nel sistema di protezione offerto dalla giurisdizione nazionale UE.

In questa prospettiva la Corte UE non manca di sottolineare che per verificare se l'interpretazione del diritto UE s'imponga senza lasciare adito a ragionevoli dubbi il giudice nazionale di ultima istanza "...prima di concludere nel senso dell'esistenza di una situazione di tal genere deve maturare il convincimento che la stessa evidenza si imporrebbe altresì ai giudici di ultima istanza degli altri Stati membri e alla Corte".

Irrompe, così, sulla scena una dimensione transnazionale della giurisdizione nazionale quando essa si occupa del diritto UE, la quale dovrà indossare un cappello che va ben oltre il suo ruolo di giudice interno per assumere davvero le vesti del giudice UE. Compito improbo, potrebbe sembrare, che tuttavia la Corte di giustizia prova a circoscrivere.

Dunque, il giudice dovrà valutare le caratteristiche proprie del diritto dell'Unione, le particolari difficoltà che la sua interpretazione presenta e il rischio di divergenze giurisprudenziali in seno all'Unione, senza nemmeno tralasciare le difficoltà che possono derivare dall'esistenza di divergenze

linguistiche fra le disposizioni del diritto dell'Unione.

Ma la Grande Sezione si premura anche di chiarire che se un giudice nazionale di ultima istanza non può certamente essere tenuto a effettuare un esame di ciascuna delle versioni linguistiche della disposizione dell'Unione, lo stesso dovrà comunque tener conto delle divergenze tra le versioni di cui è a conoscenza, segnatamente quando tali divergenze sono esposte dalle parti e sono comprovate, senza nemmeno tralasciare di verificare se entrano in gioco nozioni autonome – regolate dal diritto UE – come anche i criteri ermeneutici proprio del diritto UE.

Solo all'esito di tali verifiche il giudice potrà ritenere l'assenza di elementi atti a far sorgere un dubbio ragionevole quanto all'interpretazione corretta del diritto dell'Unione e così astenersi dal sottoporre alla Corte di Giustizia una questione di interpretazione del diritto UE e risolverla sotto la propria responsabilità.

La Corte di giustizia non manca poi di aggiungere che la mera possibilità di effettuare una o diverse altre letture di una disposizione del diritto dell'Unione, nei limiti in cui nessuna di esse – alla luce del contesto e della finalità di detta disposizione, nonché del sistema normativo in cui essa si inserisce – appaia sufficientemente plausibile al giudice nazionale interessato, non può essere sufficiente per considerare che sussista un dubbio ragionevole quanto all'interpretazione corretta di tale disposizione.

Particolare valore assumeranno, ancora, eventuali contrasti giurisprudenziali interni al giudice di ultima istanza nazionali o tra organi giurisdizionali di Stati membri diversi relativi all'interpretazione di una disposizione del diritto dell'Unione applicabile alla

controversia di cui al procedimento principale.

In definitiva, chiarisce la Corte UE, se l'obiettivo della procedura pregiudiziale è quello di perseguire l'unità di interpretazione del diritto dell'Unione una particolare attenzione alle caratteristiche proprio del diritto UE e delle sue ricadute in altri Paesi diversi da quello in cui sorge il dubbio sul rinvio non potrà essere trascurata.

All'individuazione dei canoni da verificare per disporre o meno il rinvio pregiudiziale la Corte UE aggiunge, in chiusura, forse quello maggiormente caratterizzante, rivolto a richiedere ai giudici di ultima istanza un'ulteriore responsabilizzazione in ordine al loro ruolo di raccordo con la Corte di giustizia. Ciò si realizza richiedendo al giudice nazionale un particolare onere motivazionale sulle ragioni che lo hanno indotto a non sollevare il rinvio pregiudiziale.

Rileva infatti la Corte che “allorché un giudice nazionale avverso le cui decisioni non possa proporsi ricorso giurisdizionale di diritto interno ritenga, per il fatto di trovarsi in presenza di una delle tre situazioni menzionate al punto 33 della presente sentenza, di essere esonerato dall'obbligo di effettuare un rinvio pregiudiziale alla Corte, previsto dall'articolo 267, terzo comma, TFUE, la motivazione della sua decisione deve far emergere o che la questione di diritto dell'Unione sollevata non è rilevante ai fini della soluzione della controversia, o che l'interpretazione della disposizione considerata del diritto dell'Unione è fondata sulla giurisprudenza della Corte, o, in mancanza di tale giurisprudenza, che l'interpretazione del diritto dell'Unione si è imposta al giudice nazionale di ultima istanza con un'evidenza tale da non lasciar adito a ragionevoli dubbi.”

4. Il rinvio pregiudiziale “interno” ed il giudizio tributario.

Tornando al rinvio pregiudiziale interno, le considerazioni esposte non hanno preso in considerazione l'aspetto sicuramente più rilevante per i cultori del diritto tributario sostanziale e processuale, appunto rappresentato dalla questione relativa alla possibilità stessa che il giudice tributario di merito sia legittimato a sperimentare tale strumento, inserito nell'impianto del codice di procedura civile per effetto della introduzione dell'art. 363-*bis* c.p.c. previsto dalla Commissione Luiso all'interno della riforma del processo civile – poi esitata dalla l. n. 206/2021 – essendo la questione controversa in dottrina in ragione di opinioni assolutamente divaricate.

Tali diversità riposano su ragioni di natura sistematica, valorizzandosi talvolta la circostanza che lo stralcio dalla riforma del processo tributario di una disposizione sostanzialmente sovrapponibile prevista dalla Commissione Della Cananea ed introdotta dapprima nello schema di disegno di legge di riforma dello stesso processo tributario, salvo poi ad essere stralciata dal testo all'esame del Parlamento – seduta 9 agosto 2023 –, insieme all'ipotesi di ricorso nell'interesse della legge del Procuratore generale della Corte di cassazione contro sentenze del giudice tributario di merito.

L'esistenza di forti contrasti, correlati alla rilevanza (o irrilevanza, per quel che qui interessa) della previsione di cui all'art. 1 c. 2 d.lgs. n. 546/1992 – nella parte in cui garantisce l'applicazione delle disposizioni del codice di procedura civile ai giudizi tributari in quanto compatibili – ai fini della applicazione dell'istituto del rinvio pregiudiziale ai giudici tributari e, per altro verso, alla netta suddivisione fra magistratura ordinaria e

magistratura tributaria che la l. n. 130/2022 ha indotto la Corte di giustizia tributaria di primo grado di Agrigento – ord. 31.3.2023⁷ – a sottoporre la questione controversa come motivo di rinvio pregiudiziale alla Corte di cassazione ai sensi dell’art. 363-*bis* c.p.c., attenendo appunto ad una questione di diritto di particolare delicatezza e centralità per il sistema di tutela giurisdizione tributaria, suscettibile di porsi in numerosi giudizi tributari, spettando appunto a detta Corte di cassazione il compito di chiarire se il riferimento, contenuto nell’art. 363-*bis* c.p.c. al giudice di merito vada interpretato, in chiave sistematica, come riferito anche alla giurisdizione tributaria.

Sulla questione il giudice remittente, uniformandosi a quanto previsto dall’art. 363-*bis* comma 2 c.p.c. ha espresso il proprio avviso a favore dell’ammissibilità dell’istituto in ambito tributario, proprio nella consapevolezza che il rinvio pregiudiziale interno, più che porsi come elemento destabilizzante rispetto alle garanzie di autonomia riconosciute ad ogni giudice dall’art. 101 c. 2 Cost., rappresenta una opportunità offerta al giudice di merito (anche tributario) di rivolgersi all’organo giurisdizionale che, nell’attuale sistema, garantisce l’unità del diritto obiettivo e l’uniforme interpretazione del diritto anche nel sistema processuale e sostanziale del diritto tributario, quando ravvisa la ricorrenza di presupposti normativamente dati, che rendono necessario l’intervento del giudice di legittimità, offrendo anche la prospettiva sulla questione

che lo stesso giudice a quo ravvisa, in un clima di reale e leale collaborazione, capace di attingere alle risorse del giudice di merito che saranno poi considerate in sede di decisione del rinvio pregiudiziale secondo quanto riterrà la Corte di cassazione.

In altri termini, prosegue la Corte agrigentina, il rinvio pregiudiziale sembra far emergere ben chiara la sfera di autonomia del giudice di merito in ordine all’*an*, al *quomodo* e al *quando* del rinvio pregiudiziale ed il ruolo della Corte di cassazione di ausilio interpretativo in ordine alla questione “esclusivamente di diritto” dallo stesso eventualmente decisa, così salvaguardandosi, in ogni caso, la sfera decisoria del giudice di merito nella fase discendente del rinvio e, cioè, nell’applicazione del principio di diritto al caso di specie. Sicché a favore della tesi della possibilità di operare in ambito tributario il meccanismo di cui all’art. 363-*bis* c.p.c. starebbe sia lo stesso sviluppo parallelo delle riforme del processo civile e tributaria, sia il rinvio contenuto al c.p.c. nell’art. 1 d.lgs. n. 546/1992, ma a monte il fatto che la Corte di cassazione, ancora di più dopo l’introduzione della riforma adottata dalla l. n. 130/2022, rappresenta attraverso la sezione appositamente destinata alla trattazione del contenzioso tributario, l’organo giurisdizionale chiamato a garantire l’uniformità del diritto oggettivo nell’ambito del settore tributario, in linea con la tradizione giuridica – art. 65 r.d. ord. Giud. e, specificamente, Cass. S.U. n. 8053/2014 –.

Ciò nel senso, indubbiamente innovativo rispetto al ruolo ed alla funzione della Corte di cassazione tradizionalmente intesa come giudice “che cassa”, ma espressivo delle stesse finalità che il “vecchio” art. 65 dell’ordinamento giudiziario intendeva perseguire per ragioni che appaiono, ad avviso di questa Corte di giustizia di primo grado,

⁷ V. Corte giust. Tributaria di primo grado di Agrigento, 31 marzo 2023, in .., altresì, *Primo rinvio pregiudiziale alla Cassazione nel processo tributario*, in *Dirittoegustizia*, 11 aprile 2023. Di recente, sullo stesso tema, PISTOLESI, Il primo caso di rinvio pregiudiziale alla Corte di Cassazione in materia tributaria, in *Giustiziainsieme*, 13 giugno 2023.

attuali, avvertite e centrali nell'attuale contesto sociale e culturale.

Un contesto nel quale, dunque, la formazione del diritto vivente della Corte di cassazione non nasce unicamente in una prospettiva di riforma della pronuncia del giudice di appello che abbia violato la legge, ma anche attraverso il contributo concreto del giudice di merito che dialoga con la Corte di cassazione, offre la propria prospettiva sulla questione di particolare difficoltà e, in relazione all'esistenza di elementi in parte esterni al suo ambito decisorio si inserisce in un contesto più ampio decide, nel pieno esercizio delle sue prerogative istituzionali (e costituzionali), di *non decidere* la questione, ma di avvalersi dello strumento del rinvio pregiudiziale affidato all'organo che, per sistema, ha il compito di garantire l'unità del diritto oggettivo, sia pur in una prospettiva innovativa. Prospettiva che, alla base, si nutre dell'idea della fiducia reciproca e del dialogo fra le Corti interne, assolutamente in linea con altri simili strumenti – alcuni in progress, come il Protocollo n. 16 annesso alla CEDU, almeno per l'Italia – che caratterizzano, ormai, in modo sistematico, i rapporti fra giudici nazionali, di merito e di legittimità, e le Corti sovranazionali, senza che si sia mai ipotizzato un attentato alle prerogative del giudice rispetto all'obbligatorietà del rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia dell'U.E. per il giudice di ultima istanza.

È stata ancora la corte tributaria siciliana a ritenere che il rinvio pregiudiziale interno, in definitiva, sembrerebbe fondarsi su un nuovo bilanciamento – voluto dal legislatore – fra i poteri riconosciuti alla giurisdizione di merito e di legittimità, rispetto al quale la compressione di potere decisorio alla quale il giudice remittente decide di sottostare, nell'esercizio delle prerogative che, come giudice, la legge gli offre corri-

sponde, per altro verso, una forte espansione del ruolo di impulso dello stesso giudice di merito, individuato come “parte” di un sistema giudiziario. Quest'ultimo, nel demandare la decisione della questione alla Corte di cassazione, non si spoglierebbe in modo defatigatorio del potere decisorio in una prospettiva di asservimento o subordinazione alla Corte di cassazione, ma consapevolmente e responsabilmente offrirebbe alla Corte di legittimità non solo l'opportunità di dare indicazioni vincolanti nel giudizio in ordine ad una questione che risulterà rilevante nella definizione del procedimento, ma anche di confezionare una pronuncia avente portata nomofilattica.

Un atto, dunque, non destinato a deresponsabilizzare il giudice a quo, ma tutto al contrario ad esaltarne la particolare responsabilità, anche nel prospettare la “specifica indicazione delle diverse interpretazioni possibili” e che non sembra perciò rispondere ad una logica di dualismo competitivo tra corte di merito e corte di cassazione, fondandosi piuttosto su un pluralismo cooperativo in cui non è decisivo guardare a chi, tra le varie corti in gioco, arrivi per prima, ma piuttosto, a quelle che, tra queste, sia davvero incline a partecipare attivamente al dibattito attraverso il predetto strumento, assumendosi il peso di un dialogo.

Un atto, ancora, che è sembrato alla Corte tributaria remittente in linea con l'esigenza di un giusto processo, essendo il rinvio pregiudiziale affidato alla Corte di cassazione che decide con pronunzie rese in pubblica udienza sia a sezioni unite che a sezione semplice e con la requisitoria scritta del Procuratore generale, in modo da rendere una sentenza per ciò stesso dotata di una valenza nomofilattica al più elevato livello. Il che, è appena il caso di rammentare. Non significa per il giudice di merito della causa simile vincolatività del precedente, ma

pronunzia resa dalla Corte di cassazione in funzione nomofilattica, in guisa da consentire sempre e comunque una *dissenting opinion* però motivata, articolata, argomentata, capace eventualmente di porre la base per un revirement della stessa Corte di cassazione.

L'esistenza di opinioni contrarie all'ammissibilità del rinvio pregiudiziale in ambito tributario sono state parimenti considerate dal giudice remittente, primariamente correlate alle modalità che hanno condotto allo stralcio dell'istituto del rinvio pregiudiziale originariamente pensato come modifica al sistema del processo tributario, all'utilizzo ed alla portata dell'espressione "il giudice di merito" che compare nel primo comma dell'art. 363-bis c.p.c. – già valorizzata al punto 2.5 della rel. dell'Ufficio del Massimario della Corte di cassazione per ritenere, come ricordato in dottrina, scontata la non applicabilità del rinvio pregiudiziale al giudizio tributario – ed al tema dell'esistenza o necessità di una specifica delega all'interno della l. n. 206/2021 in ordine all'introduzione del meccanismo del rinvio pregiudiziale per i giudici di merito tributario, hanno dunque indotto il giudice tributario siciliano a sollevare rinvio pregiudiziale sulla questione "se il meccanismo introdotto dall'art. 362 bis cpc, introdotto dall'art. 3 comma 27, lett. c) d.lgs. 10 ottobre 2022, n. 149 in attuazione dell'art. 1, comma 9, lett. g), l. 26 novembre 2021, n. 206 si applichi al giudice tributario di merito".

V'è solo da dire che il rinvio pregiudiziale di cui si è detto promosso dalla Corte di giustizia tributaria agrigentina è stato ritenuto ammissibile dalla Prima presidente che lo ha assegnato per la decisione alle Sezioni Unite, involgendo lo stesso una questione relativa alla giurisdizione, pure domandandosi se tale tipo di questione sia passibile di devoluzione in sede di rinvio pregiudiziale

interno ai sensi dell'art. 363-bis c.p.c. Alle questioni sollevate ha quindi dato risposta Cass. S.U. n. 34851/23, ammettendo il rinvio pregiudiziale in materia tributaria.

5. Per una lettura del rinvio pregiudiziale interno improntata alla "fiducia reciproca".

Ecco che, sulla base delle considerazioni appena esposte, potrebbero fugarsi le preoccupazioni pur avanzate autorevolmente, circa un retroterra gerarchizzante e deresponsabilizzante che starebbe alla base del rinvio pregiudiziale.

In effetti, non si è mancato in dottrina di porre in dubbio la compatibilità del meccanismo di cui all'art. 363-bis cpc con le prerogative costituzionali – art. 101 1^o comma cost. di cui si è detto – sotto il profilo della sottrazione del potere di decidere la controversia da parte del giudice di appello che, secondo l'impianto contenuto nell'art. 362-bis cpc, è vincolato al principio di diritto espresso dalla Corte di cassazione sulla richiesta di rinvio pregiudiziale. Questione che non sembra persuasiva, visto che il principio di diritto reso all'esito del rinvio pregiudiziale impedisce di investire il giudice dell'impugnazione della questione decisa – arg. C.cost. n. 50/1970 – senza determinare alcun *vulnus* alle prerogative costituzionali anzidette. D'altra parte analoghe preoccupazioni non si sono mai poste in caso di decisione della giurisdizione da parte delle sezioni unite della Cassazione nel caso di regolamenti di giurisdizione o di conflitti negativi di giurisdizione, ferma in ogni caso la possibilità del giudice dell'impugnazione di eventualmente sperimentare i consueti meccanismi della disapplicazione del principio stesso in caso di contrasto con

il diritto UE – Corte giust. Corte giust. 5 ottobre 2010, *Elchinov*, causa C-173/09, 20 ottobre 2011, *Interedil*, C-369/09 –. Questione, quella appena accennata, che imporrebbe comunque di considerare la particolare attenzione riservata dal legislatore ai presupposti di operatività del meccanismo del rinvio pregiudiziale, delle cautele riservate alla decisione sul renderlo ammissibile o meno, sulle modalità di decisione del rinvio stesso – udienza pubblica e partecipazione del Procuratore generale obbligatoria, pubblicazione delle ordinanze di rinvio pregiudiziale sul sito della Corte, non vincolatività dei principi odi diritto al di fuori del giudizio in cui è stato sollevato dovranno essere esaminati dalla Corte di cassazione per verificare se lo strumento del rinvio pregiudiziale, ove utilizzabile dal giudice tributario, ponga problemi di costituzionalità di tale rilevanza da giustificare l'intervento della Corte costituzionale.

D'altra parte, anche la questione, sollevata in dottrina, della compressione della libertà processuale che nascerebbe dalla imposizione del rinvio pregiudiziale alle parti per scelta del giudice di merito – e per quel che qui rileva tributario – potrebbe superarsi se quello del rinvio pregiudiziale interno è inteso come meccanismo che, limitato ai presupposti indicati dall'art. 363-bis c.p.c., offre un ragionevole e proporzionato punto di incontro fra esigenze di sistema da considerare centrali per un sistema giudiziario efficiente ed effettivo. Strumento che, dunque, costituirebbe esso stesso dimostrazione di un principio di proporzionalità fra diversi valori e principi fondamentali teso a garantire ed assicurare, nel procedimento *a quo*, l'esatta osservanza del diritto oggettivo nazionale quando in discussione siano questioni giuridiche di difficile interpretazione suscettibili di porsi in modo seriale innanzi al giudice tributario

e per altro verso, di svolge la funzione nomofilattica propria della Corte di cassazione con una pronunzia destinata ad anticipare contrasti giurisprudenziali destinati a produrre incertezza nel modo dei contribuenti – e delle imprese contribuenti.

Ora, quel che si è cercato di mettere qui in evidenza come spina dorsale del rinvio pregiudiziale interno è appunto l'esistenza di prospettive esattamente e diametralmente opposte a quelle appena ricordate fondate sulla cooperazione, sulla responsabilizzazione e sulla capacità straordinaria del dialogo quando appunto esso parte da chi ha il contatto con la carnalità del fatto, ma sente anche di essere parte di un sistema giustizia complesso, articolato, nel quale ogni risposta giudiziaria condiziona, in termini organizzativi, di impegno di risorse, di attività mentali e di studio quelle altre che sono sui tavoli dei giudici, di merito e di legittimità. Una visione che dunque orienta il decisore ormai investito di un modo di giudicare tutto intriso di questioni che fanno il giudicare connesso al tema della buona organizzazione ed amministrazione dell'Ufficio e che guardano ai protagonisti del sistema giustizia con un occhio attento ai rispettivi carichi, alla capacità di orientare le energie nel modo più ragionevole possibile, in modo da non disperderle ed anzi da ottimizzarle. La soluzione di un principio odi diritto ritenuto sulla base di un rinvio pregiudiziale rappresenta in questo modo un cavallo di Troia per il giudice di merito e per la stessa Cassazione che, invece di essere investita dopo anni di contenzioso su questioni che impegnano contemporaneamente diversi plessi giurisdizionali e possono dare luogo a contenzioso alimentati da decisioni differenti offre alla comunità interpretativa, per dirla con Lipari, un principio odi diritto che non ha la forza vincolante del precedente come nessuna decisione

della Corte di cassazione ma rappresenta un approdo al quale i giudici di merito investiti di controversie simili potranno guardare con attenzione, consapevoli del peso, del significato e della forza non vincolante che esso possiede.

Il rinvio pregiudiziale diventa così l'opportunità per intrecciare un dialogo fecondo fra merito e legittimità, capace di produrre frutti significativi, tanto quanto lo sono stati quelli che, *mutatis mutandis*, hanno consentito alla Corte di giustizia dell'Unione europea di edificare un *humus* comune europeo su una molteplicità di diritti che trovano ora armonizzata tutela in sede decentrata da parte delle autorità giudiziarie nazionali. Quel dialogo, sembra il caso qui di riaffermare, non venne in alcun modo inteso dai dialoganti come volto a gerarchizzare i giudici nazionali quanto semmai a valorizzarne il ruolo e la funzione. Se non ci fosse stato il giudice conciliatore di Milano non avremmo oggi maturato la consapevolezza di essere giudici comuni di diritto EU di prima istanza né avremmo maturato concetti basilari della nostra cultura giuridica quali quelli di disapplicazione, dell'interpretazione comunitariamente orientata, della efficacia diritta del diritto Ue e via discorrendo.

Per altro verso, si è pure sollevata qualche perplessità in ordine al meccanismo di filtro dei rinvii pregiudiziali affidato al Primo Presidente della Cassazione, in ciò insinuandosi appunto la preoccupazione che la monocraticità del ruolo possa in definitiva confermare quella preoccupazione di base collegata ad una prospettiva che guarda con preoccupazione a decisioni, anche solo di inammissibilità, paracadutate dai vertici della Corte.

Pare a chi scrive che il vaglio di ammissibilità non affidato ad un collegio della Corte sia frutto anch'esso di un equo bilancia-

mento fra le esigenze di offrire una risposta in tempi ridotti alle richieste di rinvio sul rispetto dei presupposti di ammissibilità della stessa, al contempo salvaguardando la Corte stessa da un'attività che aggiungendosi a quella ordinaria non potrebbe essere resa in tempi spediti come invece merita quella di rinvio pregiudiziale. Per di più, l'attuazione stessa dell'ufficio delle questioni pregiudiziali che costituisce un supporto alla Prima presidenza, redigendo una relazione, da parte dei componenti – coordinatore S.U. civili, Direttore del massimari e Direttore del CED⁸ – costituisce esso stesso garanzia di un esercizio dei poteri di filtro ancora una volta ragionato, condiviso, diffuso.

Come ci è capitato altre volte di sostenere ogni modifica, ogni innovazione che si inserisce in un tessuto normativo stratificato richiede da parte dei soggetti che saranno chiamati ad applicarla una significativa dose di fiducia reciproca che sta alla base di un esercizio della giurisdizione sempre più orientato ad arricchire il valore della decisione, a renderla qualitativamente migliore perché frutto di una cooperazione nella quale la subalternità e la gerarchizzazione lasciano spazio ad un orizzonte condiviso da tutti gli operatori di giustizia ai quali stanno a cuore i valori della democrazia. Proprio la sinergia fra merito e cassazione può rendere il miglior servizio possibile ai diritti delle persone che meritano, oggi più che mai, una tutela qualificata, pronta, attiva, efficiente ed efficace. Lo strumento del rinvio pregiudiziale si pone come elemento vitale di questo motore della giustizia italiana, troppo spesso costretto a percorsi lenti e tortuosi che i protagonisti (giudici di me-

⁸ V. Decreto Primo Presidente della Corte di cassazione n. 16/23.

rito e di legittimità, dottrina) possono contribuire realmente a migliorare.

Come si diceva, anche il rinvio pregiudiziale dichiarato inammissibile può costituire faro per i giudici di merito, evidenziando direttrici di giurisprudenza già formatesi che magari non erano conosciute o non massimate. E ciò non tanto in prospettiva gerarchizzante, ma al contrario cooperante che lascia a ciascuno dei protagonisti la sua funzione senza scalfirne in alcun modo l'essenza, la vicinanza al fatto del giudice di merito, la possibilità del giudice remittente che questi escluda di applicare il principio di diritto in caso di sopravvenienza di nuove emergenze istruttorie incidenti appunto sul fatto e così ancora di qualunque altro giudice di merito di dissentire dal principio di diritto motivatamente tracciando linee argomentative nuove.

Si potrebbe dire che i giudici potrebbero scambiare il rinvio pregiudiziale per un luogo rivolto a sgravarsi delle responsabilità invece spettanti a quegli stessi giudici, appiattendosi sui principi di diritto e dunque indirettamente danneggiando il sistema di protezione dei diritti ove orientato al ribasso e non alla massimizzazione delle tutele.

Ma a ben considerare tale ragionamento è viziato all'origine, muovendo dal postulato che il giudice che fissa il principio sia orientato in quella direzione al ribasso e che sia sempre il giudice di legittimità a volere "imporre" la propria decisione. Il che, come si è visto, non è per le ragioni che affondano sull'introduzione del rinvio pregiudiziale interno e che guardano al sistema giustizia, all'equilibrato sviluppo della giurisdizione può seguire dopo la decisione sul rinvio pregiudiziale, all'accoglienza che la soluzione potrà avere nella dottrina e nella giurisprudenza.

Il che forse finisce con dimostrare che il problema reale che assilla chi guarda con

sospetto al rinvio pregiudiziale è quello che la magistratura abbia la tendenza a posizioni burocratiche e comodiste per arrivare alla fine del mese senza troppi fastidi ed indugi. Preoccupazione che non si può non condividere ma che non può forse nemmeno giustificare lo sfavore verso un istituto – il rinvio pregiudiziale interno – che solo i magistrati, gli avvocati e gli accademici hanno il dovere di utilizzare con quel senso di responsabilità e, si diceva, di fiducia reciproca, che può costituire davvero la colla per contribuire ad un esercizio della giurisdizione meglio tarato sulle esigenze di cittadini ed imprese.

Considerazioni che, ovviamente sono di sistema e che valgono anche per il processo tributario, da tempo afflitto da un numero di ricorsi in sede di legittimità che, forte anche della discutibile opzione che non considera quei procedimenti come soggetti alla Legge Pinto – se non comprensivi di sanzioni – rende indilazionabile la individuazione di percorsi capaci di ridurre il contenzioso di legittimità per garantirne l'efficienza senza ovviamente, è il caso di ribadire, scalfire per nulla le prerogative che stanno alla base di ogni magistrato.

6. Dal rinvio pregiudiziale interno a quello esterno – alla Corte di giustizia dell'Unione europea –.

Le conclusioni raggiunte dei precedenti paragrafi sul rinvio pregiudiziale interno non possono che fare da prelude al classico tema del rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia dell'UE in ambito tributario al quale si legano senza soluzione di continuità.

Non sfuggirà infatti che quanto fin qui ricordato a proposito del rinvio pregiudiziale

interno rappresenta, indiscutibilmente, un modo di affrontare il problema dell'arretrato che affligge la Corte di ultima istanza e dell'effettività dei tempi di decisione, investendo sulla naturale capacità deflattiva che tali strumenti possiedono rispetto all'aumento del contenzioso.

Entrambi gli strumenti di cui si è detto, tuttavia, tendono a guardare al (e governare il) tema *fattore tempo*, muovendo dal presupposto comune che il raccordo fra plessi giurisdizionali anticipato rispetto alla decisione di una lite è capace di produrre effetti "di sistema" attraverso l'intervento sollecitato dall'autorità giudiziaria che deve giudicare in via definitiva sulla lite.

Ora, in diverse occasioni ci è capitato di soffermare la propria attenzione sulla centralità del rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia dell'Unione europea per il contenzioso tributario armonizzato ed a quei contributi è sufficiente qui rinviare per evitare inutili ripetizioni⁹.

Qui è semmai il caso di ribadire che la centralità del dialogo fra giudice nazionale e Corte UE di giustizia si avverte soprattutto per il fatto che il giudice comunitario ha nel tempo rafforzato il proprio ruolo di interprete non solo del diritto UE attuato nei paesi dell'Unione europea, ma ha inteso sem-

pre di più porsi come interlocutore diretto dei giudici nazionali rispetto al tema della compatibilità della normativa nazionale con i principi generali dell'ordinamento UE ora codificati dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea.

Se, dunque è chiaro il campo di applicazione in cui opera la Corte di giustizia UE, limitato al diritto UE e non al diritto interno – sia esso di diretta attuazione o meno di quel diritto – i "confini" del territorio nel quale opera il giudice di Lussemburgo si sono andati progressivamente attenuando.

Ritenere che la Corte europea dell'UE si limita a fornire al giudice interno gli elementi di interpretazione ricavabili dal diritto dell'Unione ed idonei a consentirgli di pronunciarsi su tale compatibilità per la decisione della causa principale e non valuta la compatibilità con il diritto dell'Unione della legge nazionale apparentemente con esso in conflitto è sicuramente corretto dal punto di vista istituzionale e teorico, ma non descrive ormai più la reale situazione nella quale opera la Corte di Giustizia che, soprattutto dopo l'avvento della Carta dei diritti fondamentali e la sua riconosciuta piena vincolatività, porta spesso il giudice di Lussemburgo ad operare un sindacato incidentale sulla validità e compatibilità del diritto interno con quello eurounitario.

Ciò fa utilizzando formule del tipo: "la disposizione x del Trattato (o della Carta dei diritti fondamentali UE, del regolamento o della direttiva) osta ad una disposizione di legge nazionale che preveda...". Ciò dimostra che il meccanismo del rinvio pregiudiziale consente al giudice di Lussemburgo un giudizio, sia pure indiretto, sulla compatibilità della norma interna con il diritto dell'Unione, affiancandosi al meccanismo di controllo sancito dall'art. 258 TFUE.

Da qui la conclusione che in tali casi la pronunzia della Corte di giustizia, oltre ad

⁹ Cfr., volendo, CONTI, *Il rinvio pregiudiziale alla Corte UE: risorsa, problema e principio fondamentale di cooperazione al servizio di una nomofilachia europea*, relazione al convegno "Le questioni ancora aperte nei rapporti tra le Corti Supreme Nazionali e le Corti di Strasburgo e di Lussemburgo", 23 e 29 ottobre 2014, organizzato presso la Corte di Cassazione dalle Strutture territoriali di formazione decentrata della Corte di Cassazione e della Corte d'Appello di Roma, in <http://www.cortedicassazione.it>; ID., *Nomofilachia integrata e diritto sovranazionale. I "volti" delle Corti di Cassazione a confronto*, in *Giustiziainsieme*, 4 marzo 2021 e, nella versione aggiornata, in *Quaderno n. 20, Il giudizio civile di Cassazione*, in *I quaderni della Scuola superiore della magistratura*, a cura della Scuola superiore della magistratura Roma, 2023, 177.

avere efficacia interpretativa del diritto comunitario, produce un effetto particolare sulla disposizione interna condizionandone, in caso di giudizio di contrarietà con la disciplina eurounitaria, l'esistenza stessa non solo nel giudizio *a quo*, ma in tutti gli altri già pendenti o che si presenteranno in futuro.

Né può tacersi che il confine rappresentato dalla riserva di interpretazione del diritto interno al giudice nazionale non ha impedito alla Corte di Giustizia di fornire al giudice nazionale gli elementi di interpretazione del diritto dell'Unione che possono essergli utili per la valutazione della disposizione nazionale¹⁰, restando in ogni caso riservato al giudice nazionale il potere di ponderare le conseguenze, nella concreta controversia, derivanti dall'applicazione del diritto comunitario¹¹.

Occorre, dunque, accostarsi al tema del ruolo della Corte di Giustizia rispetto al diritto interno abbandonando le categorie giuridiche proprie dei singoli ordinamenti, invece ad essa accostandosi con uno spirito aperto a coglierne i tratti di effettività ed efficacia che caratterizzano la sua giurisprudenza e che non sempre possono essere spiegati attraverso schematizzazioni assolute. È, infatti, la specificità delle vicende oggetto del rinvio che spesso condizionano le risposte offerte dalla Corte.

7. La (probabile) modifica dello Statuto della Corte di giustizia sul rinvio pregiudiziale e le possibili ricadute sul piano tributario.

Merita qui un cenno la proposta fondata sull'articolo 281, secondo comma, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea che la Corte di giustizia dell'Unione europea ha presentato, chiedendo al Parlamento UE ed al Consiglio la modifica del Protocollo n. 3 sullo Statuto della stessa Corte di giustizia volta a determinare le materie specifiche nelle quali il Tribunale sarebbe competente, ai sensi dell'articolo 256, paragrafo 3, TFUE a conoscere delle questioni pregiudiziali sottoposte dalle giurisdizioni degli Stati membri ai sensi dell'articolo 267 di tale trattato.

Secondo la proposta, in atto al vaglio delle Istituzioni comunitarie – Parlamento, Consiglio dell'Unione europea – si dovrebbe realizzare un trasferimento dalla Corte di giustizia UE al Tribunale delle domande di rinvio pregiudiziale che coinvolgerebbe anche complessi di contenzioso in materia fiscale (IVA, accise, codice doganale, classificazione tariffaria delle merci, compensazione pecuniaria, scambio di quote di emissione di gas ad effetto serra). La proposta di modifica sembra muovere dall'idea che il trasferimento al Tribunale non debba riguardare tutto il contenzioso indicato nelle aree testé indicate, ma unicamente quello che non coinvolga questioni che, pur ricadendo nel concetto di materia, siano “sensibili”. Il che val quanto dire che se venissero in rilievo questioni relative ai diritti fondamentali, alla coerenza del sistema UE, alle libertà fondamentali, la materia sia “altra” e, dunque, tale da giustificare il trattenimento

¹⁰ Corte giust. 5 marzo 2002, cause riunite C-515/99, da C-519/99 a C-524/99 e da C-526/99 a C-540/99, *Hans Reisch* e altri c. *Bürgermeister der Landesbauptstadt Salzburg* e altri; Corte giust., 3 marzo 1994, cause riunite C-332/92, C-333/92 e C-335/92, *Eurico Italia* e altri, in Racc. I-711, p. 19.

¹¹ Corte giust. 17 luglio 2008, n. C-94/07, *Raccanelli c. Max-Planck-Gesellschaft*.

innanzi alla Corte di giustizia o comunque l'attrazione del rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia in caso di questioni connesse a quelle appena ricordate.

Anche su tale questione sia consentito riportare il lettore a quanto già in altra sede esposto quanto ai rischi che potrebbero annidarsi nella modifica di competenza in tema di rinvio pregiudiziale¹².

Il tema è particolarmente rilevante rispetto al tributo Iva che concerne “materia” di estremo interesse per l’UE e che proprio su temi centrali quali quelli delle operazioni inesistenti vede i singoli Paesi dell’Unione confrontarsi con questioni di indubbio rilievo, spesso riguardanti “gli interessi dell’UE” e coinvolgenti i diritti fondamentali protetti dalla Carta UE (art. 47 per esempio). Rispetto alla delicatezza della materia i dubbi sulla utilità ed opportunità del cambio di competenza pregiudiziale in tema di Iva si rafforzano se solo si pensa al passaggio epocale che sta vivendo la giustizia tributaria ed il processo tributario per effetto della l. n. 130/2022 che, per quel che qui importa, avrebbe innovato profondamente, secondo una larga opinione dottrina, il sistema in tema di prova fra fisco e contribuente – art. 5, c. 7-*bis* d.lgs. n. 546/1992, introdotto dalla l. n. 130/2022 –. Materia assolutamente nuova che sta già condizionando le decisioni della giustizia tributaria di merito e la dottrina¹³ che, verosimilmente vedrà prima o poi coinvolta la Corte di cassazione, al fine di comprendere se l’attuale diritto vi-

vente che può dirsi consolidato in ordine all’onere della prova in materia di operazioni soggettivamente o oggettivamente inesistenti possa o debba essere rivisitato.

Ora, sembra evidente che la scelta del giudice nazionale di investire o meno quello comunitario rispetto al tema dell’onere della prova ed alla sua riconducibilità o meno al diritto UE (in via diretta o mediata) si presta a diverse opzioni interpretative. Ci si dovrà chiedere se l’assenza di una legislazione UE in materia di onere della prova in tema di Iva, che la Corte di giustizia ha spesso evocato per escludere incursioni sugli ambiti interni, sia tale da escludere l’intervento del giudice UE sulla questione relativa alla portata, innovativa o meno che sia, della nuova normativa interna visto che il *restraint* della Corte di giustizia incontra per sua stessa precisazione il solo limite che le norme interne non pregiudichino l’efficacia del diritto dell’Unione – cfr., fra le più recenti, Corte giust., 1 dicembre 2022, causa C-512/21, p. 31 –. *Limite al limite*, quest’ultimo che, leggendo le decisioni della Corte di giustizia in materia, in parte fa forse comprendere la voglia di “liberazione” da una materia in bilico fra il pendolo comunitario e quello interno, che sembrerebbe da un lato poco richiedere il compito “alto” del giudice posto al vertice delle istituzioni giudiziarie ma che, dall’altro, evoca giustificazioni *riduzioniste* magari comprensibili emotivamente, meno sul piano della centralità della materia per il sistema UE e del ruolo che la Corte di giustizia ha nell’ambito della giurisdizione UE.

Ciò a conferma della debolezza del criterio che ha indotto la Corte di giustizia a spogliarsi di contenzioso che riguarderebbe, per un verso, un numero significativo di procedimenti e, per altro verso, si fonderebbe su un diritto vivente consolidato tale da non fare preconizzare l’insorgenza

¹² Sia consentito, volendo, CONTI, *La proposta di modifica dello Statuto della Corte di giustizia UE in tema di rinvio pregiudiziale ai sensi dell’art. 267 TFUE*, in *Giustiziainsieme*, 8 luglio 2023.

¹³ Per tutti, v. MELIS, *Su di un tritico di questioni di carattere generale relative al nuovo comma 5-bis dell’art. 7, d.lgs. n. 546/1992: profili temporali, rapporto con l’art. 2697 c.c. ed estensione del principio di vicinanza alla prova*, in *Riv. dir. trib.*, 2023, 1-13.

di dubbi consistenti sul “come” decidere i rinvii pregiudiziali.

8. Perché investire sui rinvii pregiudiziali – interni ed esterni –.

Critiche particolarmente autorevoli sono state mosse all’istituto di nuovo conio del rinvio pregiudiziale alla Corte di cassazione, ipotizzando per un verso la sua contrarietà sotto diversi profili con l’art. 101, 2^a c. Cost.¹⁴ e, per altro verso, lo snaturamento del ruolo stesso della funzione della Corte di cassazione e dei “valori” del processo, indebitamente assoggettato al “volere” del giudice di merito (e poi della Cassazione) in assenza di una scelta processuale di una delle parti, in tal modo non solo assecondando una visione della giurisdizione strettamente gerarchica, ma anche mortificando taluni principi di libertà processuali¹⁵. Si tratterebbe, in definitiva, di un vero e proprio snaturamento del ruolo della Corte di cassazione, non più chiamata a cassare una decisione di merito sulla base del principio della domanda, ma semmai a rispondere ad un quesito, per giunta senza domanda di parte con un provvedimento che non avrebbe nemmeno funzione decisoria. In questa prospettiva critica, B. Capponi ha quindi ritenuto che non dovrebbe essere “incorag-

giata l’attuale tendenza della Corte ad allontanarsi dall’esame dei casi, per porsi di fronte alle regole come un Titano del diritto sempre più protetto, ma anche sempre più chiuso, nella sua Torre: la Cassazione è un giudice, sui casi è chiamata a giudicare e sarebbe un vero guaio se ponesse in secondo piano questa sua attitudine istituzionale”.

Si è anche posto in evidenza la (criticabile) tendenza espansiva del ruolo della Corte di cassazione in una situazione di pregresso ingolfamento che, tutto al contrario, avrebbe reso preferibile non aggravare ulteriormente i suoi carichi di lavoro, riversando l’allungamento dei tempi processuali ancora una volta sulle parti ed in definitiva allontanandosi dall’esame dei casi che invece giustifica fisiologicamente l’intervento del giudice di legittimità¹⁶.

Tali critiche, per quanto già espresso nei precedenti paragrafi, non persuadono.

Ed invero, l’indubbia accresciuta complessità del fenomeno giuridico, determinata da una legislazione elefantica che spesso non riesce ad offrire quei canoni di certezza e prevedibilità ai quali il cittadino ha diritto di aspirare accrescono la consapevolezza della imprescindibilità del dialogo fra plessi giurisdizionali e della cooperazione fra gli stessi, al punto da “riscrivere” categorie classiche del pensiero giuridico e, con esse, quelle dell’imperatività e dell’inoppugnabilità del giudicato che non vengono in alcun modo abbandonate, semmai assumendo tratti e fisiologie in parte diverse :un tempo, quello presente, nel quale il ricorso allo strumento del rinvio pregiudiziale riscrive il concetto stesso di sovranità del potere giurisdizionale, lasciando sempre più spa-

¹⁴ CAPPONI, *È opportuno attribuire nuovi compiti alla Corte di Cassazione?*, cit.; SCARSELLI, *Note sul rinvio pregiudiziale alla Corte di cassazione di una questione di diritto da parte del giudice di merito*, B. CAPPONI, *È opportuno attribuire nuovi compiti alla Corte di Cassazione?*, in *Giustiziansieme*, 19 giugno 2021; SCARSELLI, *Note sul rinvio pregiudiziale alla Corte di cassazione di una questione di diritto da parte del giudice di merito*, in *Giustiziansieme*, 5 luglio 2021.

¹⁵ SCARSELLI, *Note sul rinvio pregiudiziale alla Corte di cassazione di una questione di diritto da parte del giudice di merito*, cit.

¹⁶ SCARSELLI, *Note sul rinvio pregiudiziale alla Corte di cassazione di una questione di diritto da parte del giudice di merito*, cit.

zio ad una realtà nella quale il giudice (di merito) svolge la sua funzione anche quando “non” decide, instillando meccanismi di confronto fra giudici altri che coinvolgono inevitabilmente altri operatori del diritto: il ceto forense, l'accademia e, in definitiva, le parti, la carne che ha condotto le parti innanzi ad un giudice perché questi ponesse fine al conflitto nel modo previsto dall'ordinamento.

Tutto questo attesta il passaggio progressivo da un periodo di rappresentazione della giustizia come codificata attorno ai canoni dell'imperatività e decisorietà ad un altro più mite e al contempo più difficile, della giustizia dialogante fatta di condivisione e cooperazione – ed anche di frizioni più o meno manifestate – in funzione della centralità dell'uomo e della persona umana e di una decisorietà che attinge a plurimi centri decisionali, i quali si alimentano vicendevolmente in un circuito che continua a rigenerarsi in funzione di una risposta di giustizia efficiente e giusta, appunto perché scaturita da un sistema capace di attingere alle plurime risorse giurisdizionali, interne e sovranazionali delle quali qui si è detto.

Una risposta giudiziaria che guarda così all'intervento del giudice sempre più inserito in un sistema, nel quale all'idea di gerarchizzazione occorre sostituire quella di condivisione, di cooperazione, di rafforzamento delle strutture portanti del sistema giudiziario in modo da renderle utili per un fine comune. Giudici che sono sempre meno monadi che decidono una causa, ma motori di decisioni capaci di migliorare il sistema nel suo complesso, favorirne la prevedibilità senza ridurre il respiro ai diritti fondamentali.

Un tempo, quello che ci si appresta a vivere, nel quale occorrerà dare fondo a tutte le possibili risorse di senso per realizzare un sistema di tutela migliore di quello pre-

cedente, dal quale occorre mutuare la qualità delle risposte giudiziarie, fondendole con senso di responsabilità in una prospettiva attenta a valorizzare la specifica funzione posta dai numerosi plessi giurisdizionali che animano con reciproca fiducia il teatro della giustizia in Italia.

Se si condivide questa prospettiva, il timore che il rinvio pregiudiziale vada contro i “valori” del processo non persuade, anzi potendosi al contrario sostenere che è proprio il rinvio pregiudiziale, con quel sistema di pesi e contrappesi qui sommariamente descritto, a rappresentare il nuovo paradigma di un processo sempre più improntato ai valori dell'efficienza, dell'effettività e della giustizia. Né persuade la preoccupazione che il giudice di merito debba sentirsi legato alla Corte di cassazione da un vincolo di ubbidienza, semmai risultando ulteriormente gravato di compiti di cooperazione e di “disobbedienza” che finiscono per dare un senso ulteriore alla giurisdizione, sempre meno burocratica e notarile e sempre più partecipe di un sistema di protezione dei diritti ispirato al rispetto della persone e dei valori incarnati nelle carte dei diritti fondamentali, di matrice nazionale e sovranazionale.

Novità processuali tributarie e procedure concorsuali

FILIPPO D'AQUINO

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Definizione agevolata e procedure concorsuali. – 3. Adesione ed esecuzione della definizione agevolata nella liquidazione giudiziale. – 4. Definizione agevolata e concordato preventivo. – 5. Composizione agevolata e liti pendenti. – 6. L'omologazione forzata nel concordato preventivo. – 7. Le recenti modifiche alla transazione fiscale.

1. Premessa.

Il diritto tributario entra talvolta in frizione con il diritto concorsuale, attesa la particolare posizione attribuita alle Agenzie fiscali – come anche agli enti di previdenza obbligatoria – quali creditori non solo “istituzionali” delle imprese (ancorché assoggettate a procedura concorsuale), ma anche necessari. I crediti di cui sono titolari questi creditori sorgono, difatti, da obbligazioni *ex lege* non fondate sul principio negoziale, non potendo il debitore decidere se entrare in contatto con questi creditori. I crediti fiscali sono, inoltre, indisponibili, già *ex art.* 49 r.d. n. 827/1924 (come anche quelli contributivi: art. 2115, terzo comma, cod. civ.), trovando tradizionale fondamento nel principio costituzionale di legalità (art. 23 Cost.), di capacità contributiva (art. 53 Cost.) e di imparzialità della Pubblica amministrazione (art. 97 Cost.), senza margini di discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria.

Queste particolarità non danno luogo a situazioni di conflitto tra ordinamenti (tributario e concorsuale), essendo i crediti fiscali assoggettati al principio di parità di trattamento (art. 2741 cod. civ.); crediti che, peraltro, sono collocati molto in basso nella

scala dei privilegi¹, benché con privilegio di natura generale mobiliare (art. 2752 cod. civ.), esteso su tutto il patrimonio mobiliare dell'impresa. Le peculiarità riprendono, invece, vigore ove si deroghi al principio di parità di trattamento e a quello di indisponibilità dei crediti².

Sul primo tema ha rilievo lo strumento della definizione agevolata, la cui esecuzione richiede tempi e modalità di definizione incompatibili con il rispetto delle regole della *par condicio*, come recentemente ribadito dalla l. 29 dicembre 2022, n. 197.

Sul secondo tema incide, invece, il trattamento dei crediti fiscali nelle procedure di composizione negoziata delle crisi di impresa, tema che – quanto alle procedure

¹ Iva e dazi doganali (questi ultimi, peraltro, per effetto dell'art. 9 d.l. 2 marzo 2012, n. 16) sono al penultimo grado di privilegio mobiliare (artt. 2778, n. 19 e 2783-ter cod. civ.) e le imposte dirette sono al grado immediatamente precedente (art. 2778, n. 18 cod. civ.). Va meglio al credito di regresso SACE di cui all'art. 8-bis, comma 3, d.l. 24 gennaio 2015, n. 3, conv. dalla l. 24 marzo 2015, n. 33, postergato ai soli crediti per spese di giustizia e a quelli di cui all'art. 2751-bis cod. civ.

² Sul punto cfr. GRASSI, *Transazione fiscale e disponibilità dell'obbligazione tributaria*, in *Fisco*, 2010, I, 42 ss.; POLLIO, *Aspetti tributari nella riforma fallimentare tra frenesia riformatrice e "schizofrenia" legislativa*, in *Fall.*, 2005, 1094 ss.

maggiori – spazia dagli istituti del classamento dei crediti, del diritto di voto dei creditori e dell'omologazione forzata da parte del tribunale (con particolare riferimento al concordato in continuità aziendale all'esito delle modifiche di cui al d.lgs. 17 giugno 2022, n. 83). Questi istituti non vanno considerati quali manifestazioni dell'attenuazione del principio di indisponibilità dei crediti tributari in corso negli ultimi decenni, in cui si tende a valorizzare una maggiore partecipazione del contribuente alle scelte dell'amministrazione finanziaria e un approccio consensuale in sede di attuazione del prelievo³. Si tratta, invero, di strumenti che adattano alla materia tributaria le procedure di ristrutturazione del debito e di esdebitazione del debitore⁴, con la conseguente inesigibilità del credito che deriva dall'esaurimento delle fonti dell'impresa destinate al soddisfacimento dei creditori.

Diversa matrice hanno, invece, i recenti interventi del legislatore in materia di accordi ristrutturazione (art. 1-*bis* l. 10 agosto 2023, n. 103), volti a sterilizzare condotte abusive dei contribuenti ingenerate dall'in-

roduzione dell'istituto dell'omologazione forzata.

2 Definizione agevolata e procedure concorsuali.

Periodicamente il legislatore ripropone per i contribuenti soluzioni di definizione agevolata che consentano in via eccezionale di definire i carichi tributari pendenti⁵, con funzione deflativa sia per il contenzioso, sia per la riscossione, consentendo al contempo all'Erario di beneficiare di un gettito straordinario. Tali misure, benché tra loro non omogenee, sono rimesse alla facoltà del contribuente, che può decidere di aderirvi al fine di beneficiare dello stralcio della propria posizione fiscale in relazione a tributi e/o sanzioni inevasi⁶.

La definizione agevolata viene tradizionalmente estesa dal legislatore anche alle procedure concorsuali, le quali seguono principi diversi dalla disciplina condonistica. La definizione agevolata si basa, difatti, sul principio che il credito degli Uffici finanziari derivante dall'adesione del contribuente venga estinto in tempi certi (sotto pena di decadenza) e in misura predeterminata.

³ GALLO, *Ancora sul neoconcordato e sulla conciliazione giudiziale*, in *Rass. trib.*, 1994, 1483; REDÌ, *Appunti sul principio di indisponibilità del credito tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1995, I, 429; MICCINESI, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in *AA.Vv.*, Padova, 1999, 7 ss.; FALSITTA, *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, 1047 ss.; CROVATO, LUPI, *Indisponibilità del credito tributario, contabilità pubblica e giustizia tributaria*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2007, 853; FANTOZZI, *La teoria dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, in *AA.Vv.*, a cura di POGGIOLI, *Adesione, conciliazione e autotutela: disponibilità o indisponibilità dell'obbligazione tributaria?*, Padova, 2007, 49; RUSSO, *Imponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, in *Rass. trib.*, 2008, 614 ss.; MARINI, *Indisponibilità e transazione fiscale*, in *AA.Vv.*, *Studi in onore di E. De Mita*, Napoli, 2012.

⁴ V. per l'inesigibilità del credito IVA conseguente all'esdebitazione del debitore Corte di Giustizia UE, 16 marzo 2017, Ident. C-493/15; Cass., Sez. V, 6 giugno 2022, n. 18124.

⁵ PREZIOSI, *Il condono fiscale: natura giuridica, funzione, effetti*, Milano, 1987, 177 ss.; DE MITA, *Il condono fiscale tra genesi politica e limiti costituzionali*, in *Dir. prat. trib.*, 2004, 1449 e ss.; MUSCARA, *Condono e processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 1985, 340 e ss.; sugli istituti deflativi BEGHIN-TUNDO, *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2020, 279 e ss.

⁶ G. MELIS, *Note minime su alcune questioni interpretative in tema di ravvedimento operoso*, in *Studi in memoria di Francesco Tesauero*, II, Milano, 2023, 883 ss., secondo cui l'adesione del contribuente alla definizione agevolata ne migliora la *tax compliance*.

Opposto, invece, il trattamento dei crediti, anche tributari, nelle procedure concorsuali, assoggettato alle regole del concorso e ai tempi di esecuzione dei piani di riparto. Il rispetto delle regole del concorso dei creditori per l'adesione alla definizione agevolata creerebbe per i contribuenti in stato di insolvenza (come per i rappresentanti della massa dei creditori) un ingiustificato *status* preferenziale rispetto agli altri contribuenti, perché rimetterebbe l'estinzione del carico tributario all'andamento dei riparti; inoltre, questo *favor* frustrerebbe le finalità di gettito straordinario proprie dello strumento condonistico.

Per conciliare queste opposte esigenze il legislatore ha da alcuni decenni introdotto (con qualche eccezione) la regola della natura prededucibile dei crediti derivanti dall'adesione alla definizione agevolata. Questa soluzione è stata adottata dall'art. 33 d.l. 10 luglio 1982, n. 429, conv. con l. 7 agosto 1982, n. 516, che prevedeva l'applicazione della disciplina condonistica al fallimento (come indicato nella rubrica della norma), nonché alla liquidazione coatta amministrativa (stante il riferimento al commissario liquidatore) e all'amministrazione straordinaria. Con questa norma si cercava di porre rimedio alle ricadute operative dell'applicazione della disciplina del condono alle procedure concorsuali, poste dalla precedente disciplina di cui al d.l. 5 novembre 1973, n. 660, che non prevedeva una specifica disciplina ⁷. L'art. 33 d.l.

n. 429/1982 disponeva, in particolare, che *“i relativi debiti sono equiparati a quelli previsti dall'art. 111, primo comma, n. 1”* l. fall. (disposizione relativa ai crediti prededucibili). Tale disposizione è stata riproposta in termini identici per il successivo condono del 1991 (l. 30 dicembre 1991, n. 413) all'art. 61 ⁸. La timida “equiparazione” di tali crediti a quelli prededucibili non risolveva questioni quali l'ammissione allo stato passivo del nuovo credito delle Amministrazioni finanziarie e la collocazione del relativo credito nei piani di riparto.

Il riferimento alla prededucibilità dei crediti è, poi, scomparso dalla normativa condonistica successiva di cui all'articolo 6-*bis*, comma 1, lett. c) e d) l. 29 novembre 1997, n. 410 di conversione del d.l. 29 settembre 1997, n. 328 in tema di fallimento e liquidazione coatta amministrativa, che consentiva lo stralcio di sanzioni e interessi in caso di pagamento dell'imposta entro trenta giorni all'esecutività del piano di riparto⁹. Questa disposizione adottava un principio opposto, perché condizionava – quanto ai fallimenti e alle l.c.a. – l'esecuzione della definizione agevolata alla redazione dei piani di riparto, così frustrando le esigenze di gettito dello strumento condonistico. A questa disposizione si contrapponevano apparentemente quelle contenute nelle lett. b) e b-*bis*) dello stesso comma 1 dell'art. 6-*bis*, ove – nell'estendere la definizione anche alle procedu-

⁷ ZENATI, *Il condono fiscale nel fallimento*, in *Fall.*, 2003, 688 ss., ove osserva che in assenza di tali precisazioni l'Amministrazione finanziaria in sede di applicazione del condono di cui all'art. 6 d.l. n. 660/1973 condizionava la validità del condono all'avvenuto pagamento dell'imposta senza attendere gli esiti della procedura concorsuale. ROCCO, *Il debito fiscale nelle procedure concorsuali*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2006, 2107; Nel senso della prededucibilità dei crediti dell'Erario derivanti dall'adesione alla definizione

agevolata Trib. Saluzzo, 29 marzo 2001, in *Fall.*, 2002, 427.

⁸ Sulla prededucibilità dei crediti derivante dall'adesione a queste ipotesi di definizione agevolata Cass., Sez. I, 8 giugno 2000, n. 7800; Cass., Sez. I, 12 novembre 1998, n. 11425;

⁹ Vero è che l'art. 6-*bis* si riferiva, genericamente, al piano di riparto, richiamandosi all'art. 111 l. fall., senza richiamo della disciplina dei crediti prededucibili, benché il testo della norma facesse riferimento al “pagamento” dell'imposta, in unica rata o ratealmente con maggiorazione degli interessi di cui all'art. 20 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

re di concordato preventivo – disponevano l'esecuzione del condono dopo il passaggio in giudicato del provvedimento di omologa. Tuttavia, in quel caso non era necessaria alcuna indicazione del credito (prededucibile o meno), perché il concordato dell'epoca doveva assicurare il pagamento del privilegio in misura integrale (in termini analoghi a un pagamento prededucibile) e del ceto chirografario nella misura fissa di almeno il 40%. Il riferimento ai piani di riparto delle procedure liquidatorie concorsuali ha costituito, pertanto, un *unicum*.

La previsione della prededucibilità è scomparsa anche dal condono successivo del 2002 (art. 16 l. 27 dicembre 2002, n. 289). La mancata previsione della prededucibilità del trattamento delle somme versate dalle procedure concorsuali in esecuzione del condono del 2002 era, però, un po' come nascondere il problema, perché riproponeva nelle prassi la questione di come obbligare le procedure concorsuali a rispettare tempi e modalità di esecuzione della definizione alla quale le procedure avrebbero aderito. Alle incertezze interpretative aveva cercato di porre rimedio la Circolare dell'Agenzia delle Entrate 21 febbraio 2003, n. 12, che faceva espressa menzione della prededuzione quanto alle somme a versarsi in esecuzione del condono. Questa soluzione aveva ingenerato aspre critiche in dottrina, ove si denunciava l'illegittima operazione interpretativa dell'Agenzia delle Entrate, che aveva colmato con una disposizione regolamentare l'assenza di una norma primaria che consentisse di collocare in anteclassa crediti concorsuali e di derogare al principio generale della parità di trattamento dei creditori¹⁰.

¹⁰ ZENATI, *op. e loc. cit.*, per quanto il principio trovasse

Il legislatore è, fortunatamente, ritornato sul tema del trattamento dei crediti della definizione agevolata nelle procedure concorsuali con l'art. 6, comma 13, d.l. 22 ottobre 2016, n. 193, ove è stata nuovamente prevista la natura prededucibile delle somme da adesione a condono¹¹. Ulteriore novità è stata l'espressa applicazione del condono a tutte le procedure concorsuali, comprese (come già avvenuto con la l. n. 410/1997) “*le procedure di composizione negoziata della crisi d'impresa*” (e, quindi, anche alle ipotesi di accordi di ristrutturazione dei debiti).

Quanto al fallimento, il legislatore ha fatto un passo in avanti; anziché limitarsi a una generica “equiparazione” dei crediti da esecuzione del condono a quelli prededucibili, la norma ha operato un rinvio recettizio alle norme che disciplinano i crediti prededucibili nel fallimento (“*si applica la disciplina dei crediti prededucibili di cui agli articoli 111 e 111-bis*”) – quest'ultimo introdotto dal d. lgs. 9 gennaio 2006, n. 5 – della legge fallimentare. Una identica disposizione è, poi, stata trasfusa nella “rottamazione” successiva (art. 3, comma 18, d.l.

applicazione in forza dell'analogia *iuris* riferita alle precedenti ipotesi condonistiche, tale da superare il principio generale della parità di trattamento dei creditori. E. ANDREANI-TERZANI, *Procedure concorsuali e sanatorie fiscali*, in *Fisco*, 2004, I, 2238, ove si osserva criticamente che la prededucibilità dei crediti era stata prevista dalle Circolari amministrative in assenza di norma primaria. Analogamente GRASSANO-VALMORI, *Condoni fiscali e facoltà del curatore*, in *Fall.*, 2004, 306 ss., ivi si evidenzia la superficialità del legislatore nel rinunciare ad emanare una norma primaria, colmata solo dalla citata Circolare dell'Agenzia delle Entrate 21 febbraio 2003, n. 12. Sulla necessità di una espressa norma di legge che preveda la prededucibilità dei crediti nelle procedure concorsuali Cass., Sez. I, 4 giugno 2001, n. 7537.

¹¹ FURIAN, GREGGIO, *La c.d. “rottamazione” dei ruoli sovverte l'ordine dei crediti nelle procedure concorsuali*, in *Fall.*, 2017, 237 ss.; RUFFINI, *Estinzione dei debiti fiscali e previdenziali affidati agli agenti per la riscossione*, in *Lavoro nella giur.*, 2016, 1065 ss.

23 ottobre 2018, n. 119). Questa disposizione avrebbe, tuttavia, potuto costituire una sorta di *gold plating*, perché il riferimento alle norme in oggetto avrebbe riguardato specificamente anche la collocazione dei crediti dell'Amministrazione finanziaria da esecuzione della definizione agevolata nei piani di riparto (art. 111, n. 1, l. fall.) e la collocazione di tali crediti anche nello stato passivo (art. 111-bis l. fall.), onerando le curatele a sollecitare la fissazione di udienze ultratardive per l'ammissione dei crediti da condono e a predisporre piani di riparto in concomitanza con le scadenze delle relative rate di pagamento.

Un nuovo, apparentemente marginale, cambiamento di rotta è avvenuto con la disposizione condonistica di cui all'art. 1, comma 248, l. 29 dicembre 2022, n. 197. Pur essendosi prevista nuovamente la prededuzione nelle procedure concorsuali per le somme necessarie ad eseguire la definizione agevolata di cui all'art. 1, comma 231 (c.d. "rottamazione-*quater*")¹², il legislatore si è limitato a prevedere che per tali somme "si applica la disciplina dei crediti prededucibili". È, quindi, scomparso il rinvio recettizio alle disposizioni che regolano ammissione allo stato passivo e inclusione nei riparti dei crediti prededucibili. Il riferimento alla "disciplina" dei crediti prededucibili configura, difatti, un più generale rinvio alla "materia" dei crediti prededucibili, senza espresso rinvio alle relative norme del Codice della Crisi d'Impresa (CCI), refluendo i crediti dell'Amministrazione fi-

nanziaria nella generale prededuzione per qualificazione normativa (art. 6 CCI).

L'applicazione del principio della prededucibilità ai crediti derivanti dall'adesione alla definizione agevolata di crediti che sono, in ogni caso, concorsuali si pone in contrasto solo apparente con la regola della *par condicio*, in quanto crediti assoggettati alla regola del concorso vedono trasformato il loro rango, per effetto della adesione al condono, in crediti prededucibili, collocati in anteclassa a tutti gli altri crediti concorsuali¹³. La soluzione appare, invece, coerente con le finalità dell'estensione del condono alle procedure concorsuali, sia avuto riguardo alla parificazione delle procedure concorsuali agli altri contribuenti in relazione all'esecuzione della definizione agevolata (pagamento di importi determinati dalla legge in tempi prestabiliti), sia avuto riguardo alla struttura della definizione stessa, che – pur ridefinendo i crediti sulla base di regole di diritto pubblico non assimilabili alla modificazione negoziata dell'obbligazione, come per la transazione o la novazione¹⁴,

¹² Continuano a rimanere escluse, tra le altre, le controversie che riguardano risorse proprie tradizionali dell'Unione (tra cui i dazi doganali) e l'IVA all'importazione, nonché le controversie relative alla confisca di cui all'art. 301 TULD, mentre sono definibili le relative sanzioni (cfr. Circ. ADM 14 marzo 2023, n. 9/23).

¹³ POLLIO, PAPALEO, *La fiscalità nelle nuove procedure concorsuali*, Milano, 2007, 330 ss.; FURIAN-GREGGIO, *op. e loc. cit.*, che paventano violazione del principio di certezza del diritto, con particolare riferimento alla antergazione in anteclassa dei crediti per aggi, di natura chirografaria, nonché evidenziano frizioni con la ripartizione dell'attivo immobiliare, destinato al soddisfacimento dei creditori ipotecari, per cui la definizione agevolata, quale credito di massa generico, dovrebbe gravare tendenzialmente sull'attivo mobiliare. La questione del contrasto della prededuzione con il principio della parità di condizione dei creditori ripropone il tema se questo credito nasce con l'originaria imposizione ipotecaria, ovvero se è un credito integralmente sostitutivo di quel credito e che nasce per effetto dell'adesione del contribuente alla definizione.

¹⁴ Cass., Sez. U., 27 gennaio 2016, n. 1518; Cass., Sez. V, 23 agosto 2023, n. 15168; Cass., Sez. V, 19 luglio 2023, n. 21220; Cass., Sez. V, 6 giugno 2023, n. 15888; Cass., Sez. V, 8 novembre 2022, n. 32775; Cass., Sez. V, 11 novembre 2021, n. 33538; Cass., Sez. V, 2 aprile 2020, n. 7661; Cass., Sez. V, 15 gennaio 2019, nn. 716-717; In senso contrario cfr. Cass., Sez. U., 5 giugno 2008 n. 14828; Cass., Sez. V, 3 giugno 2015 n. 11427; Cass., Sez. V, 15 febbraio

senza alcuna incidenza sulla natura giuridica dell'originaria obbligazione tributaria¹⁵ – richiede tempi certi di esecuzione.

3. Adesione ed esecuzione della definizione agevolata nella liquidazione giudiziale.

L'adesione alla definizione agevolata che intervenga nel corso della procedura liquidatoria va coordinata con la *governance* della procedura, con le regole del diritto concorsuale e con lo stato della procedura per la quale il curatore aderisca¹⁶.

Occorre, innanzitutto, che il credito dell'amministrazione finanziaria sia stato già ammesso allo stato passivo, presupposto perché il curatore acceda allo strumento della definizione agevolata. Può verificarsi il caso che il credito non sia stato ancora ammesso al passivo, benché la domanda dell'Agente della riscossione sia stata già inoltrata al curatore. In questo caso occorre procedere alla preliminare valutazione, oltre che dell'ammissibilità della doman-

da, della astratta fondatezza nell'*an* e nel *quantum* dell'ulteriore credito che sarebbe da opporre al concorso dei creditori; va, inoltre considerato che il credito ad ammettersi risulti agevolabile¹⁷. La successiva celebrazione dell'udienza tardiva del credito porterà all'ammissione del credito, essendo l'ammissione del credito allo stato passivo presupposto per l'adesione alla definizione agevolata; nel provvedimento di ammissione deve, comunque, farsi menzione della adesione alla definizione stessa. Non potranno, invece, prendersi in esame crediti per i quali non risulti ancora depositata domanda da parte degli Uffici finanziari.

In secondo luogo, il fallimento deve disporre della liquidità per dare esecuzione al pagamento (almeno) della prima rata della definizione agevolata e, in caso di rateazione, deve fare affidamento sulla tempestiva liquidazione dell'attivo per continuare a farvi fronte.

In terzo (e decisivo) luogo, occorre valutare se – considerati i crediti già ammessi allo stato passivo e quelli in corso di ammissione – l'adesione al condono libererebbe risorse da impiegare per il pagamento dei creditori successivi a quelli finanziari (sostanzialmente, il ceto chirografario). Questa valutazione si compie predisponendo un riparto virtuale di quanto verrebbe destinato – con le fonti disponibili e con quelle che potrebbero essere successivamente acquisite per effetto dell'esercizio delle azioni e dei diritti che competono alla procedura – al soddisfacimento dei crediti tributari ammessi allo stato passivo secondo le regole del concorso, al fine di verificare la con-

2019, n. 4573; Cass., Sez. V, 17 luglio 2014, n. 16339.

¹⁵ L'Agenzia delle Entrate ritiene che l'adesione alla definizione agevolata non modifica la natura giuridica dell'originaria obbligazione tributaria, incidendo solo sul *quantum* della stessa: cfr. Risposta a Interpello n. 566 del 4 dicembre 2020.

¹⁶ Cass., Sez. I, 22 giugno 2023, n. 17884, secondo cui la proposizione della domanda di definizione agevolata durante la fase prefallimentare (oggi preliquidatoria) non priva il creditore erariale (nella specie, il concessionario della riscossione) della legittimazione a chiedere l'apertura della procedura liquidatoria concorsuale. La pendenza della definizione agevolata può, invece, incidere sullo stato di insolvenza, ove il debitore dimostri che – in caso di accoglimento della definizione stessa e ove lo stato di insolvenza si basi sul solo inadempimento del precedente credito erariale – egli avrebbe le risorse per darvi esecuzione, estinguendo i precedenti carichi pendenti: Cass., Sez. I, 15 maggio 2020, n. 9029.

¹⁷ Può, difatti, trattarsi di un credito per dazi doganali o per IVA all'importazione, solitamente mai agevolabili dal legislatore interno.

venienza della assunzione di un costo in prededuzione derivante dall'esecuzione del condono.

Il riparto virtuale (al pari dei successivi prelievi) va compiuto in relazione al ricavato della sola massa mobiliare. Le masse che derivano dalla liquidazione dei beni immobili non possono essere, difatti, distratte dalla loro destinazione in favore dei creditori ipotecari, essendo gravate solo di una quota di spese generali (compenso del curatore), nonché delle spese di conservazione, amministrazione e liquidazione che risultino specificamente imputabili ai beni immobili liquidati (cd. "uscite di carattere specifico" di cui all'art. 223, comma 3, CCI)¹⁸. In linea generale, la definizione agevolata non costituisce spesa effettuata nell'interesse dei creditori ipotecari, in quanto costoro non verrebbero mai pregiudicati da tali crediti, né la definizione gioverebbe loro, salvo che sia stata iscritta prioritariamente ipoteca esattoriale *ex art. 77 d.P.R. n. 602/1973*¹⁹. Al di fuori di quest'ultimo caso, i creditori che beneficerebbero della proposizione del condono sono, difatti, i creditori collocati successivamente ai crediti tributari che, stante la collocazione di questi ultimi ai gradi 18° e 19° dell'art. 2778 cod. civ. (ad

eccezione del credito SACE), coincidono sostanzialmente con i creditori chirografari.

Nel caso, invece, di crediti erariali per i quali sia stata prioritariamente iscritta ipoteca *ex art. 77 d.P.R. n. 602/1973*, la definizione agevolata giova ai creditori ipotecari di iscrizione successiva all'ipoteca esattoriale; nel qual caso, effettuato l'accantonamento per il creditore ipotecario anteriore al creditore erariale – ovvero, più correttamente, previa predisposizione di piano di riparto per il creditore ipotecario anteriore – il curatore potrà procedere al prelievo per il pagamento del credito prededucibile da condono anche dalle masse immobiliari già gravate da ipoteca esattoriale²⁰.

La legittimazione ad aderire alla definizione agevolata spetta al curatore, autorizzato (trattandosi di atto di straordinaria amministrazione) dal comitato dei creditori o, in mancanza, dal giudice delegato (art. 140, comma 4, CCI). Si tratta di un potere-dovere in capo al curatore, in quanto il curatore deve ottimizzare la distribuzione delle fonti per ottenere il miglior risultato in favore dei creditori ammessi al passivo.

In caso di mancata adesione alla definizione agevolata che fosse astrattamente potuta risultare favorevole a qualcuno dei creditori ammessi allo stato passivo, costoro potranno far valere l'omissione del curatore in sede di approvazione del rendiconto *ex*

¹⁸ Si è, ad esempio, ritenuto che il credito per IMU grava in prededuzione in danno del creditore ipotecario quale spesa specificamente inerente un immobile oggetto di liquidazione in corso di procedura: Cass., Sez. I, 10 giugno 2022, n. 18882.

¹⁹ Il criterio per la distribuzione del ricavato delle sottomasse immobiliari ai creditori prededucibili in danno dei creditori ipotecari è la valutazione dell'utilità arrecata allo specifico creditore ipotecario: Cass., Sez. I, 12 maggio 2010, n. 11500. In assenza di specifica utilità per i creditori ipotecari derivante dall'emersione di crediti prededucibili la massa immobiliare non può essere distratta dalla sua destinazione ai creditori ipotecari e, in caso di insussistenza di disponibilità della massa mobiliare, il creditore prededucibile non trova collocazione: Cass., Sez. I, 14 gennaio 2004, n. 335.

²⁰ L'ipoteca esattoriale non è revocabile, essendo iscritta a garanzia di crediti di origine non negoziale: Cass., Sez. I, 3 aprile 2014, n. 7868; Cass., Sez. I, 7 marzo 2016, n. 4464. Sul punto *NOUVION, L'«ipoteca esattoriale» tra interventi legislativi e nomofilattici. nuove tutele per il contribuente in una disciplina marcatamente favor fiscis anche in sede fallimentare*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, 20819. Sul punto cfr. Cass., Sez. I, 26 ottobre 1998, n. 10614, che evidenzia come la prededuzione da condono possa gravare sulla massa immobiliare solo ove vi sia espresso vantaggio per i creditori ipotecari e, in particolare, di determinati creditori ipotecari.

art. 231, comma 4, CCI e chiedere il risarcimento del danno conseguente alla mancata adesione alla definizione stessa, pari alla quota di riparto alla quale avrebbero astrattamente partecipato²¹.

Si è affermato in giurisprudenza che il curatore non è il solo legittimato a proporre la definizione agevolata, essendosi estesa la legittimazione “straordinaria” al debitore (come al legale rappresentante della società dichiarata insolvente) in caso di inerzia del curatore²². In questo caso la definizione agevolata andrà eseguita con risorse esterne alla procedura concorsuale, non avendo il debitore disponibilità delle somme della procedura²³. In ogni caso, la procedura potrà giovare negli eventuali progetti di riparto a predisporre, non diversamente dagli effetti sortiti dall'esito positivo di una controversia instaurata dal debitore in caso di inerzia del curatore avverso atti impositivi dell'amministrazione finanziaria²⁴.

L'esecuzione della definizione agevolata nella liquidazione giudiziale va, inoltre, coordinata con la disciplina della formazione dello stato passivo e con quella dell'esecuzione dei riparti. L'ammissione allo stato pas-

sivo di questo credito dell'Amministrazione finanziaria e la successiva collocazione nei piani di riparto non sono funzionali all'esecuzione della definizione agevolata²⁵. I presupposti della definizione agevolata sono, difatti, individuati dalla legge, di talché nel momento in cui il contribuente ha esercitato la facoltà di avvalersene (e, nel caso della liquidazione giudiziale, il curatore sia stato autorizzato a farlo), è tenuto sotto pena di decadenza dal beneficio a rispettare il pagamento degli importi nel *quantum* e nel tempo come previsto dalla relativa disciplina condonistica. Ne consegue che, una volta autorizzata la presentazione della definizione agevolata, l'esecuzione della definizione “vive di vita propria” e va eseguita indipendentemente dall'andamento della procedura concorsuale. Non occorre, pertanto, fare ricorso al procedimento di formazione dello stato passivo (nelle forme della verifica tardiva o, più propriamente, “ultratardiva” come previsto dall'art. 208, comma 3, CCI). In questo senso può essere valorizzato il riferimento dell'art. 1, comma 248 l. n. 197/1997 alle “somme” e non ai crediti dell'Amministrazione finanziaria, che configura questo credito come sostanzialmente “autoesecutivo”. Va, inoltre, nella medesima direzione il rinvio oramai solo materiale e non più anche recettizio che l'art. 1, comma 248 l. n. 197/2022 opera alla disciplina dei crediti prededucibili, senza che si debba procedere all'opponibilità alla massa di questi crediti con l'inserimento nello stato passivo. Una volta autorizzato alla definizione agevolata, il curatore si limiterà a chiedere di essere autorizzato alla

²¹ Cfr. Cass., Sez. I, 5 marzo 2019, n. 6377: il giudizio di approvazione del rendiconto presentato dal curatore ha ad oggetto oltre alla verifica contabile anche l'effettivo controllo di gestione e può estendersi all'accertamento della sua personale responsabilità nel compimento di atti pregiudizievole per la massa o per i singoli creditori, dovendosi evidenziare in quest'ultimo caso gli atti di *mala gestio* posti in essere, nonché le conseguenze, anche solo potenzialmente dannose, che ne siano derivate al creditore. Si afferma, inoltre, che non è necessaria la prova del danno subito ma la sola allegazione di condotte potenzialmente dannose: Cass., Sez. I, 16 febbraio 2022, n. 5129; Cass., Sez. I, 13 aprile 2016, n. 7320.

²² Si è fatta applicazione dell'istituto della “legittimazione straordinaria” del curatore: Cass., Sez. I, 28 marzo 2014, n. 6248; Cass., Sez. V, 12 maggio 2006, n. 11068.

²³ ZENATI, *op. e loc. cit.*

²⁴ L'impugnazione degli atti dell'amministrazione finanziaria è il terreno elettivo della legittimazione straordinaria del debitore: cfr. Cass., Sez. U., 28 aprile 2023, n. 11287.

²⁵ Salva l'eccezione, come si è visto *supra* alla nota 156, per la definizione agevolata di cui all'art. 6-bis l. 410/1997.

relativa esecuzione prelevando le somme dovute dai fondi della procedura.

Per analoghe considerazioni, non sarà necessario predisporre per ogni pagamento un piano di riparto (anche solo limitatamente a un solo credito da pagare in predeuzione), dovendo il credito essere pagato alle scadenze previste dalla legge e, quindi, indipendentemente dall'andamento e dalla predisposizione dei riparti²⁶. Del resto, l'esecuzione del riparto, pur liberata dall'incombente del preventivo deposito del progetto di riparto al giudice delegato (art. 220, comma 1, CCI), dovrebbe attendere il termine concesso ai creditori per il reclamo, con tempi che possono dilatarsi in caso di proposizione di reclami e che possono risultare incompatibili con l'esecuzione del condono.

4. Definizione agevolata e concordato preventivo.

Nel caso in cui la definizione agevolata intervenga nell'ambito di una procedura concordataria, occorre distinguere l'ipotesi in cui la proposta non sia stata ancora depositata (cd. domanda di concordato "in bianco" o "preconcordato"), dal caso in cui la proposta di concordato sia stata depositata.

L'esecuzione della definizione agevolata comporta, come si è visto, un esborso finanziario immediato che va a impattare sulla procedura concorsuale in corso e che nel concordato preventivo non si misura con la formazione di uno stato passivo. Inoltre, pur non essendo l'imprenditore completamente sprossessato, egli si trova in uno stato di "sprossessamento attenuato", per cui può compiere solo atti di ordinaria amministrazione, il che fa il paio con la circostanza che dalla data di deposito della domanda di concordato non si applicano le norme in materia di ricapitalizzazione della società (art. 89 CCI).

Nel caso della fase preconcordataria la situazione patrimoniale è, tuttavia, estremamente fluida. Manca la proposta di concordato, per cui manca la dimensione del credito erariale che sarebbe opponibile alla massa dei creditori; manca, inoltre, una indicazione delle fonti che devono essere messe a disposizione dei creditori. In questo contesto occorrerebbe compiere, inoltre, una comparazione tra quella che sarebbe la proposta (in case di elaborazione) in favore dei creditori erariali, quello che sarebbe stato l'esito della liquidazione giudiziale (in assenza della proposta) e quello che sarebbe l'esito sulla proposta dell'adesione alla definizione agevolata, individuando in questo caso, a quale classe di creditori (e in quali termini) la definizione agevolata gioverebbe. Occorre, inoltre, specificare dove sarebbero reperibili le risorse finanziarie per dare esecuzione alla definizione agevolata e in quali termini la loro eventuale distrazione dal piano concordatario in fase di elaborazione non nuocerebbe all'esecuzione del piano.

Una valutazione comparativa della convenienza della definizione agevolata rispetto alla proposta concordataria in una fase così fluida rende poco praticabile tale solu-

²⁶ In questo caso è sufficiente una richiesta di autorizzazione al Giudice Delegato di esecuzione dei pagamenti, ove questa richiesta non sia stata formalizzata preventivamente all'atto della richiesta di autorizzazione alla adesione alla definizione agevolata; in quest'ultimo caso sarà sufficiente una informativa circa l'esecuzione dei pagamenti. In termini diversi D'ORAZIO, *Gli avvisi di accertamento imposable in sede di ammissione al passivo e lo ius superviens*, in *Fall.*, 2022, 511 ss., in cui paventa l'opponibilità della definizione agevolata solo quale circostanza estintiva del precedente credito insinuato allo stato passivo, nel caso in cui evidentemente lo stato passivo non sia ancora definitivo in relazione a tali crediti.

zione in sede preconcordataria e dovrebbe, invece, spingere l'imprenditore ad accelerare i tempi per depositare una proposta "piena". L'eventuale adesione alla definizione agevolata, che impinga sia nelle fonti dell'impresa, sia in una proposta di impieghi (debiti concorsuali) a dir poco fluida, costituisce – in ogni caso – atto di straordinaria amministrazione, per cui l'adesione va autorizzata dal tribunale (art. 46, comma 1, CCI), previo parere del commissario giudiziale (art. 46, comma 2, CCI).

Nel caso, poi, di concordato in bianco in cui si prospetti la continuità aziendale (e, in particolar modo, una "continuità diretta", in cui i creditori sono soddisfatti con i flussi di cassa), l'istanza di autorizzazione va corredata – pur in assenza di specifica norma di legge – della relazione dell'attestatore che indichi in quali termini gli esborsi finanziari non andrebbero a danneggiare la continuità aziendale²⁷. Ove il ricorrente non provveda a depositare una attestazione in tal senso, può sopperirvi il parere del commissario giudiziale che, dialogando con il ricorrente, evidenzia la neutralità dell'adesione al condono sul piano in fase di elaborazione.

In alternativa, il debitore può chiedere autorizzato a contrarre finanziamenti prededucibili, funzionali alla migliore soddisfazione dei creditori (art. 99, comma 1, CCI), in cui il miglior soddisfacimento attiene al miglior trattamento di cui beneficerebbero i creditori successivi per effetto della riduzione dei carichi erariali pendenti. In questo caso è espressamente prevista, come per tutti i finanziamenti prededucibili, il deposito dell'attestazione (art. 99, comma 2, CCI).

²⁷ L'attestazione si impone, in quanto, in assenza di piano, l'attestazione "speciale" sul tema della definizione agevolata consentirebbe di veicolare informazioni che diversamente non sarebbero nella disponibilità dell'organo giudicante.

Un po' diversa l'ipotesi in cui la proposta di concordato sia stata già depositata e il concordato non sia stato ancora omologato²⁸. In questo caso, la proposta non si trova più in fase "fluida", così come anche il piano predisposto dal debitore. Il ricorrente potrebbe indicare che – a fronte della proposta già depositata – l'adesione al condono costituisca atto di ordinaria amministrazione, in quanto atto in grado di incidere positivamente sugli impieghi delle fonti concordatarie, stante la riduzione del passivo concordatario e, quindi, tale da non compromettere le ragioni dei creditori²⁹.

Tuttavia, occorre considerare che questo atto incide sostanzialmente sul piano e sulla proposta e si traduce – sotto il profilo della legittimità formale – in una antergazione in anteclassa degli originari crediti concorsuali oggetto di condono, oltre a comportare un immediato esborso finanziario. Appare, pertanto, preferibile trattare l'opzione del contribuente in concordato preventivo di aderire al condono in termini di atto di straordinaria amministrazione, in cui il giudice delegato valuta *ex art.* 46, comma 3, CCI la legittimità dell'atto (ai fini della modifica della composizione del passivo e dell'antergazione dei crediti fiscali) e la convenienza sostanziale per i creditori. La circostanza appare di particolare rilievo, in quanto il compimento di atti di straordinaria ammini-

²⁸ Occorre distinguere il caso in cui la proposta sia stata depositata ma non vi sia il decreto di apertura, caso in cui gli atti di straordinaria amministrazione sono autorizzati dal tribunale dal caso in cui vi sia anche il decreto di apertura, in cui gli atti di straordinaria amministrazione sono autorizzati dal giudice delegato (art. 46, comma 3, CCI).

²⁹ In questo senso pare STASI, in *Fallimento*, 2023, 1147, che illustra un provvedimento conforme di un decreto del giudice di merito che ritiene di ordinaria amministrazione un atto che incide positivamente sugli impieghi dei crediti concorsuali da soddisfare. Sulla natura di atto di ordinaria amministrazione Cass., Sez. I, 29 maggio 2019, n. 14713.

strazione non autorizzati può condurre alla revoca della proposta di concordato depositata³⁰.

Va precisato che, in caso di proposta depositata o “piena”, l’autorizzazione compete al tribunale se non è stato ancora emesso il decreto di apertura del concordato, residuando la competenza del giudice delegato successivamente a tale evento processuale.

Nel caso, invece, in cui il concordato sia stato omologato e sia in fase di esecuzione, l’autorizzazione alla definizione agevolata va autorizzata dal comitato dei creditori in caso di proposta di concordato con cessione dei beni. Ove, invece, si tratti di concordato in continuità, stante l’assenza del comitato dei creditori, l’esecuzione della definizione agevolata rimane sotto la responsabilità del debitore, che ove decida di aderirvi ne informerà l’organo commissariale.

5. Composizione agevolata e liti pendenti.

La prededucibilità degli importi corrisposti in esecuzione della definizione agevolata è stata espressamente prevista per la sola definizione dei carichi pendenti delle procedure concorsuali (art. 1, comma 248, l. n. 197/2022 in relazione al precedente comma 231). Diversamente, non è stata introdotta una analoga disposizione che, in caso di accesso delle procedure concorsuali alla de-

finizione agevolata delle controversie pendenti (art. 1, commi 186 – 205), preveda che le somme oggetto di definizione agevolata siano da considerarsi prededucibili, ovvero mantengano la graduazione concorsuale. La soluzione da dare a tale questione incide sulla valutazione di convenienza dell’accesso a questa definizione a seconda che le somme dovute all’Erario vengano pagate in moneta concorsuale, al pari dei crediti originariamente contestati (e qui l’interesse alla definizione è decisamente maggiore), ovvero in prededuazione.

Come si è già osservato, l’attribuzione della prededuazione a un pagamento effettuato a un creditore concorsuale, ancorché ammesso con riserva, costituisce violazione sistematica delle regole del concorso, che richiede una norma primaria che lo consenta espressamente. Si ripropone per la definizione delle controversie, lo stesso tema che si era posto per il condono di cui alla l. n. 289/2002. La necessità di una norma espressa appare rilevante, inoltre, anche per il fatto che effetti deflativi dovuti alla modulazione del credito erariale litigioso in funzione dell’esito di una lite si cumulerebbero con gli effetti che provocherebbe sul contenzioso in essere l’antergazione del credito.

Questi rilievi non appaiono decisivi. In primo luogo, se non si attribuisse rango prededucibile si infrangerebbe lo scopo dello strumento condonistico, il quale opera – come si è visto – secondo meccanismi di diritto pubblico diversi dalla modificazione negoziata dell’obbligazione per via di novazione e non può operare diversamente a seconda che ci sia o meno una controversia.

Vero è che la definizione agevolata è legata alla definizione della controversia; tuttavia la definizione della lite costituisce un effetto legale dell’accesso alla definizione

³⁰ La natura di atto di straordinaria amministrazione comporta che la mancanza dell’autorizzazione giudiziale rende inefficaci i pagamenti nei confronti della massa dei creditori. Tuttavia, l’inefficacia non può operare nei confronti dell’Amministrazione finanziaria, ancorché in caso di revoca della proposta di concordato, attesi gli effetti della definizione agevolata per come indicati dalla legge, per cui l’esecuzione del condono comporta l’estinzione degli originari debiti tributari oggetto di condono.

agevolata, come previsto dal processo tributario (art. 46 d.lgs. n. 546/1992), per cui la definizione della lite per effetto del condono non potrebbe considerarsi discriminante ai fini dell'applicazione della norma che impone la prededuzione alle somme versate in esecuzione del condono.

Inoltre, va considerato che sarebbe proprio l'esclusione della prededucibilità sulle liti in corso a ingenerare un effetto distorto rispetto ai crediti definitivamente accertati. Si pensi al caso in cui penda opposizione allo stato passivo circa l'ammissione del credito tributario (es., eccezione di prescrizione) o, più frequentemente, al caso in cui la controversia penda davanti al giudice tributario e il credito tributario fosse stato ammesso allo stato passivo con riserva. Se il credito fosse già accertato ai fini del concorso, la definizione sarebbe prededucibile, mentre se pendesse opposizione (come anche ove il credito fosse stato ammesso con riserva per effetto della pendenza della controversia tributaria) la definizione (oltre la falcidia prevista per legge in esito all'andamento del contenzioso) sarebbe concorsuale. La soluzione della natura concorsuale e non prededucibile delle somme a versarsi in esecuzione del condono incentiverebbe il contenzioso da parte delle procedure concorsuali al solo scopo di ottenere il beneficio della falcidia indotta dalla perdita della natura prededucibile del credito da condono e questo appare in contrasto con le esigenze di celerità dello svolgimento della procedura concorsuale³¹.

Appare, pertanto, coerente con la funzione del condono il ricorso alla *analogia legis*, applicandosi la norma dell'art. 1, commi 231, 248 l. n. 197/2022 in tema di prededucibilità anche in relazione alla definizione dei carichi pendenti. Ciò in quanto, in conformità a quanto ritenuto da una non recente giurisprudenza, «*agevolazioni ed estinzione del giudizio, da un lato, e obbligazione di pagamento del tributo liquidato secondo gli speciali criteri della legge di "condono" dall'altro, costituiscono aspetti contrapposti ed inscindibili di un'unica fattispecie, sicché la definizione agevolata delle pendenze e delle controversie tributarie è subordinata al puntuale adempimento di detta obbligazione, anche quando siano in corso procedure concorsuali*»³².

La definizione della lite pendente comporta, pertanto, il pagamento degli importi previsti dalla disciplina condonistica in prededuzione, a ulteriore dimostrazione che lo strumento condonistico prescinde dalle logiche e dai tempi delle procedure concorsuali e non può che rispettare le modalità e i tempi previsti dalla legge che lo disciplina, ancorché si tratti di definizione di contenziosi pendenti³³. Questo strumento evidenzia, a ulteriore conferma di quanto osservato dalle Sezioni Unite³⁴, la propria funzione di istituto di diritto pubblico del tutto differente da strumenti di carattere negoziale (come la transazione fiscale), che invece seguono, sia per il valore di liquidazione, sia per quello di ristrutturazione, l'andamento della procedura concorsuale.

³¹ Si veda l'art. 213, comma 5, CCI che prevede il termine di cinque anni per l'ultimazione della liquidazione concorsuale, differibile a sette anni dal giudice delegato in casi di particolare complessità. Sui termini di cinque e sette anni ai fini della equa ripartizione per durata irragionevole della procedura cfr. *ex multis* Cass., Sez. II, 29 settembre 2020, n. 20508.

³² Cass., Sez. I, 24 luglio 1996, n. 6661.

³³ D'AQUINO, *Il Sole 24 ore*, Ediz. del 18 aprile 2023.

³⁴ Cass., Sez. U., n. 1518/16, cit.

6. L'omologazione forzosa nel concordato preventivo.

L'abrogata legge fallimentare aveva già conosciuto, nella sua ultima fase, l'istituto della "omologazione forzosa"³⁵, un istituto che consentiva al tribunale di sostituirsi, in caso di mancanza di esercizio del diritto voto o in caso di dissenso espresso³⁶, alla valutazione negativa (o, più propriamente, all'omessa espressione del diritto di voto) della proposta da parte degli uffici finanziari e di gestione della previdenza obbligatoria. Con tale strumento si effettuava uno spostamento (*shift*) in capo al tribunale, in sede di omologa, della valutazione di convenienza della proposta concordataria rispetto all'alternativa liquidatoria, già di pertinenza dei creditori istituzionali; l'effetto di questo spostamento della valutazione di convenienza obbligava questi creditori a "ingoiare" una proposta indigesta, che avrebbe tuttavia assicurato – a giudizio del tribunale – un soddisfacimento migliore rispetto all'alternativa liquidatoria (*cram down* fiscale).

La norma era redatta sulla falsariga della analoga disposizione contenuta nell'art. 88, comma 2 del Codice della Crisi (d. lgs. 12 gennaio 2019, n. 14), poi divenuto comma 2-*bis* all'esito dell'entrata in vigore del d. lgs. 17 giugno 2022, n. 83 e all'epoca non ancora entrata in vigore e costituiva, nelle intenzioni del legislatore, una anticipazione di una delle norme del Codice della Crisi.

La disposizione, pur introdotta con decorrenza dal 4 dicembre 2020 (e, quindi, per le proposte di concordato depositate successivamente), è stata salutata con entusiasmo dalla giurisprudenza delle Sezioni Unite della Cassazione³⁷, tanto da essere applicata anche alla disciplina pregressa alla luce di una interpretazione evolutiva che ravvisava continuità tra vecchia e nuova disciplina³⁸. Il diritto vivente ha in modo lungimirante guardato al futuro e ha valorizzato la disposizione introdotta nel 2020 per il concordato (come anche l'analoga disposizione introdotta in materia di transazione fiscale nell'art. 182-*bis* l. fall.) quale anticipazione del nuovo corso della disciplina della crisi di impresa, volta a favorire la ristrutturazione in caso di ingiustificata ritrosia degli Uffici finanziari a valutare la convenienza in termini riscossivi della soluzione concordataria rispetto all'alternativa liquidatoria concorsuale.

Tale interpretazione deve ritenersi immutata per il nuovo concordato per cessione dei beni o concordato liquidatorio³⁹, che

³⁵ La norma era stata introdotta con la L. 27 novembre 2020, n. 159 di conversione del d.l. 7 ottobre 2020, n. 125, che aggiungeva all'art. 180, quarto comma, l. fall. il periodo "il tribunale omologa il concordato preventivo anche in mancanza di voto da parte dell'amministrazione finanziaria o degli enti gestori di forme di previdenza o assistenza obbligatorie quando l'adesione è determinante ai fini del raggiungimento delle maggioranze di cui all'articolo 177 e quando, anche sulla base delle risultanze della relazione del professionista di cui all'articolo 161, terzo comma, la proposta di soddisfacimento della predetta amministrazione o degli enti gestori di forme di previdenza o assistenza obbligatorie è conveniente rispetto all'alternativa liquidatoria".

³⁶ L'art. 20 del d.l. 24 agosto 2021, n. 118 aveva sostituito le parole «il tribunale omologa il concordato preventivo anche in mancanza di voto» con le parole: «il tribunale omologa il concordato preventivo anche in mancanza di adesione», ma questa interpretazione era già stata fatta propria dalle Sezioni Unite della Cassazione, che aveva esteso anche a queste ipotesi la valutazione di convenienza.

³⁷ Cass., Sez. U., 25 marzo 2021, n. 8504, in *Fall.*, 2021, 1389, con Nota adesiva di STASI; Cass., Sez. U., 22 novembre 2021, n. 35954.

³⁸ I principi dell'ambito di continuità tra vecchia e nuova disciplina concorsuale sono tracciati in Cass., Sez. U., 24 giugno 2020, n. 12476.

³⁹ Nel Parere allo schema di decreto legislativo del 13 maggio 2022 del Consiglio di Stato si è osservato che la scelta di effettuare un "test di convenienza" di ufficio da parte del tribunale, previa istanza del debitore, apparirebbe in contrasto con l'art. 10, § 2,

conserva sia il requisito della maggioranza dell'importo dei crediti⁴⁰, sia quello della maggioranza delle classi (art. 109, comma 1, CCI), sia il trattamento dei crediti tributari (presupposto per la valutazione di convenienza) i quali, ove degradati, vanno considerati chirografari al pari della migliore classe di creditori chirografari (art. 88, comma 1, CCI). In caso, pertanto, di mancanza dell'adesione o di diniego di adesione degli uffici finanziari (e/o contributivi) che si riveli determinante ai fini del raggiungimento delle maggioranze necessarie per l'approvazione del concordato, il debitore può ricorrere alla omologazione forzata e chiedere al tribunale di esprimere, in luogo degli Uffici finanziari, la valutazione di convenienza tra proposta concordataria e alternativa liquidatoria.

Lo scenario è un po' mutato per il concordato in continuità aziendale per effetto delle modifiche apportate dal d.l. n. 83/2022 in base alla Dir. (UE) 2019/1023. In primo luogo, è venuto meno per questa forma di concordato il requisito della maggioranza dei crediti, essendo rilevante – in caso di mancata approvazione da parte di tutte le classi di creditori – la sola maggioranza delle classi⁴¹. Si tratta di una novità non decisiva, perché il *cram down* fiscale e contributivo, pur non essendo utile per ottenere una maggioranza non più richiesta,

potrebbe sortire i propri effetti ai fini del raggiungimento della maggioranza delle classi, specie ove vi siano più classi dissenzienti dei creditori istituzionali.

Mutata, è inoltre, la diversa modalità di computo del voto all'interno di ciascuna classe a termini dell'art. 109, comma 5 CCI⁴². Anche tale circostanza non appare decisiva, in quanto destinata ad incidere sull'approvazione del concordato delle classi formate discrezionalmente dal debitore in relazione a una pluralità di crediti di fonte negoziale; i crediti fiscali e contributivi vengono, invece, inseriti in una classe in cui vi è sostanzialmente un solo creditore, oltre ad essere di fonte non negoziale e oggetto di classamento obbligatorio.

Di maggiore spessore si rivela l'osservazione secondo cui l'omologa forzata è consentita, a termini dell'art. 88, comma 2-*bis* CCI, ai soli fini del raggiungimento delle percentuali di cui all'art. 109, comma 1, CCI, norma che riguarda il solo concordato liquidatorio. Nella sostanza, l'omologazione forzata è prevista espressamente da una specifica norma di legge, per effetto di rinvio recettizio, per la sola omologazione del concordato liquidatorio⁴³. Ciò sarebbe correlato – come si vedrà meglio – anche alla diversa regola della distribuzione delle fonti concordatarie nel concordato in continuità, fondata non sulla degradazione del privilegio (pari trattamento tra tutti i creditori, come per il concordato liquidatorio), bensì sulla regola della priorità relativa, che disciplina la distribuzione del valore di ri-

comma 1, lett. d) e comma 2 Dir (UE) 2019/1023, ove stabilisce che il rispetto della verifica del migliore soddisfacimento dei creditori dissenzienti avvenga da parte del tribunale "solo se il piano di ristrutturazione è stato contestato per tale motivo".

⁴⁰ Rileva la maggioranza dei crediti ammessi al voto, ovvero la maggioranza *per capita* dei creditori nel caso in cui uno solo dei creditori assenziente fosse titolare di un credito superiore al 50% dell'ammontare complessivo dei crediti.

⁴¹ Come alternativa alla approvazione da parte di tutte le classi, l'art. 112, comma 2, lett. d) CCI prevede la sola maggioranza delle classi, ove la loro formazione sia conforme alla suindicata disposizione.

⁴² La norma consente di ritenere approvato il concordato da una classe se i creditori votanti siano titolari di "almeno la metà" del totale dei crediti e gli aderenti siano 2/3 di costoro, per cui astrattamente sarebbe sufficiente anche la sola maggioranza di 1/3 dei crediti della classe.

⁴³ In tal senso Trib. Lucca, 18 luglio 2023, in www.ilcaso.it.

strutturazione, ossia delle fonti del concordato che eccedono il valore di liquidazione dell'impresa, in misura differenziata tra i creditori in funzione del diverso grado di privilegio⁴⁴.

Per applicare l'omologazione forzata al concordato in continuità aziendale – anziché considerarlo un “arnese” del passato – dovrebbe farsi ricorso anche in questo caso all'applicazione dell'*analogia legis*, estendendosi a questa forma di concordato le norme previste in materia di concordato per cessione dei beni, circostanza che richiede una valutazione complessiva della compatibilità dell'omologazione forzata con il concordato in continuità aziendale. Nel qual caso, residuerebbe un interesse all'applicazione della norma di cui all'art. 88, comma 2-*bis* CCI nel concordato in continuità nel caso in cui l'adesione dell'amministrazione finanziaria risultasse decisiva ai fini dell'approvazione del concordato da parte della maggioranza delle classi, ove questa possa essere raggiunta solo grazie al *cram down* fiscale, senza il quale la ristrutturazione trasversale non potrebbe avere luogo⁴⁵.

In questo scenario va anche considerato, come si è accennato, che il criterio di distribuzione delle fonti del concordato in continuità è diverso rispetto al concordato liquidatorio. Nel concordato liquidatorio vige la regola del rispetto della graduazione dei crediti sul patrimonio dell'impresa (cd.

valore di liquidazione), esaurito il quale i crediti divengono chirografari, vanno trattati indifferenziatamente nella stessa percentuale (anche quelli tributari *ex art.* 88, comma 1, CCI) e vanno sostanzialmente soddisfatti (stante l'esaurimento del patrimonio) con fonti diverse dal patrimonio dell'impresa (cd. finanza esterna)⁴⁶.

Nel concordato in continuità si procede a distribuire un virtuale *surplus* concordatario (cd. valore di ristrutturazione), ossia un valore eccedentario ritraibile dalla prosecuzione dell'attività di impresa, che va distribuito tra i creditori secondo una regola diversa (cd. priorità relativa), in cui alla classe di creditori che avrebbe fruito del privilegio sul patrimonio o valore di liquidazione (es. credito SACE *ex art.* 8-*bis* comma 3, l. n. 33/2015) deve attribuirsi un livello di soddisfacimento maggiore dei creditori inferiori (es. credito IVA *ex art.* 2778, n. 19, cod. civ.). La distribuzione del valore di ristrutturazione è, pertanto, oggetto di trattamento differenziato tra i vari creditori in funzione di quello che sarebbe stato il privilegio di cui avrebbero loro goduto sul minor valore di liquidazione cui avrebbero avuto diritto, una sorta di “proiezione” sul valore di ristrutturazione di quello che sarebbe stato il loro privilegio se tali fonti si sarebbero dovute distribuire secondo i principi di graduazione. Va considerato, inoltre, che nel concordato in continuità aziendale il tribunale compie in sede di omologa – sul modello nordamericano – un controllo di ufficio sulla corretta formazione delle classi, quale che sia l'esito del voto.

⁴⁴ La regola della priorità relativa, sicuramente applicabile ai crediti tributari, i quali godono di privilegio generale sulla massa mobiliare, prevede che il valore di ristrutturazione che eccede quello che sarebbe ricavabile dalla liquidazione dei beni, sia distribuito tra i creditori che già godono del privilegio (sul minor valore di liquidazione) in modo che i creditori con privilegio sovraordinato (sul valore di liquidazione) ricevano un trattamento pari o superiore ai creditori delle classi di grado inferiore (art. 112, comma 2, lett. b CCI).

⁴⁵ ANDREANI, D'AQUINO, *Il Sole 24 Ore* Ediz. del 1° giugno 2023

⁴⁶ Cass., Sez. I, 8 giugno 2020, n. 10884, in *Fall.*, 2020, 1071, con nota di D'ATTORRE, *La distribuzione del patrimonio del debitore tra absolute priority rule e relative priority rule.*

In questo scenario, è sostenibile che l'istituto dell'omologazione forzata appaia coerente con la struttura e con le finalità del concordato in continuità. Ove, infatti, l'Erario fosse assenziente alla proposta di concordato, non vi sarebbe (ovviamente) spazio per l'omologazione forzata (c'è già l'assenso dell'Erario), ma il tribunale dovrebbe in ogni caso formulare il giudizio di corretta formazione della classe, accertando che le classi dei creditori assenzienti (o almeno una di queste) rispettino il principio di cui all'art. 112, comma 2, lett. d) CCI in relazione alla distribuzione del valore di ristrutturazione, in ogni caso eccedente il valore di liquidazione.

Questo giudizio di corretta formazione della classe dovrebbe essere formulato anche in caso di dissenso dell'Erario, essendo il principio di corretta formazione delle classi esperito anche per le classi dissenzienti (art. 112, comma 2, lett. b CCI). In altri termini, il tribunale accerterebbe in ogni caso – indipendentemente dall'esito del voto – che la classe erariale dissenziente riceverebbe sul valore di ristrutturazione un trattamento migliore di quello delle classi inferiori.

Se viene accertato che il valore di ristrutturazione (surplus concordatario) è stato correttamente distribuito tra le classi – nell'ordine, credito SACE, credito INPS per IVS (Invalidità, Vecchiaia, Superstiti), credito II.DD., per IVA/dogane), il tribunale implicitamente ha accertato che i menzionati creditori istituzionali avrebbero già ottenuto più del valore di liquidazione, che è il *floor* al di sopra del quale è stato costruito dal debitore il valore di ristrutturazione (surplus concordatario) e che è quanto i creditori avrebbero ricevuto dalla alternativa liquidatoria (liquidazione giudiziale).

L'accertamento implicito della corretta attribuzione al creditore erariale di un valo-

re di ristrutturazione più alto del valore di liquidazione lascia ritenere che l'applicazione analogica dell'art. 88, comma 2-*bis* CCI al concordato in continuità non si pone in contrasto con la regola della distribuzione delle fonti provenienti dalla ristrutturazione⁴⁷. Nel qual caso, la sterilizzazione del diritto di voto dei creditori istituzionali ai fini del raggiungimento della maggioranza delle classi appare, in questo scenario, coerente, oltre che con la struttura del concordato in continuità, anche con un sistema che – nello spirito della Direttiva (UE) 2019/1023 – intende favorire la ristrutturazione dell'impresa.

7. Le recenti modifiche alla transazione fiscale.

Il Codice della Crisi ha introdotto l'omologazione forzata anche all'interno degli accordi di ristrutturazione, cui acceda una transazione fiscale (e contributiva). La disposizione dell'art. 63, comma 2-*bis* CCI prevede un potere del tribunale in sede di omologa degli accordi, analogo a quello in sede di omologa del concordato preventivo, volto a sterilizzare la mancata adesione da parte dei creditori istituzionali (Agenzie fiscali e INPS) nel caso in cui la mancata approvazione dell'accordo non sia ritenuta conveniente da tali creditori rispetto all'alternativa liquidatoria. In questo caso, l'applicazione del principio dell'espropriazione della valutazione della convenienza dell'accordo da parte dei creditori istituzionali incide non sul diritto di voto dei creditori, bensì sulla percentuale di creditori assenzienti alla proposta di accordo di ristruttu-

⁴⁷ ANDREANI, D'AQUINO, *Il Sole 24 Ore*, Ediz. del 3 luglio 2023.

razione, costituente presupposto di ammissibilità ai fini dell'omologa⁴⁸.

Nella prassi si è, purtroppo, assistito a forme di abuso dello strumento dell'omologazione forzata, basato unicamente su una valutazione di convenienza della soluzione proposta rispetto all'alternativa liquidatoria. Stante l'assenza di efficienti sistemi di monitoraggio del credito fiscale, è avvenuto che gli accordi sono stati sottoposti al tribunale per l'omologa attribuendosi ai creditori istituzionali percentuali di soddisfacimento che, benché superiori a quelle che sarebbero derivate dalla procedura liquidatoria, erano irrisorie a fronte di importi imponenti di debiti tributari scaduti. La gravità di queste condotte è stata acuita dal fatto che è avvenuto che i creditori istituzionali hanno, in alcuni casi, costituito la stragrande maggioranza dell'ammontare dei crediti scaduti e hanno ricevuto trattamenti più svantaggiosi rispetto a quelli riservati ad altri creditori aderenti⁴⁹. Lo strumento dell'espropriazione del diritto di voto dei creditori, fondato unicamente sull'alternativa liquidatoria, ha consentito in alcuni casi di adempiere le obbligazioni nei confronti dei creditori più reattivi⁵⁰, favorendo "corse al ribasso" per il

trattamento dei crediti fiscali, così spostando in avanti l'emersione della crisi di impresa e prospettandone l'eliminazione *ex post* sulla base di un giudizio comparativo di carattere riscossivo rispetto alla liquidazione giudiziale (fallimento). L'eliminazione del rischio dell'apertura della liquidazione giudiziale avrebbe, inoltre, comportato anche l'ulteriore effetto di evitare l'accertamento delle responsabilità per avere provocato e ritardato la dichiarazione di insolvenza.

Per ovviare a queste forme di abuso dello strumento processuale la l. 10 agosto 2023, n. 103, in sede di conversione del d.l. 13 giugno 2023, n. 69, ha introdotto l'art. 1-*bis*, con decorrenza dall'entrata in vigore del decreto legge (e, quindi, retroattivamente in relazione a gli accordi di ristrutturazione depositati dal 14 giugno 2023), che ha limitato l'omologazione forzata ai soli casi in cui la proposta di accordo, finalizzata unicamente alla prosecuzione dell'attività di impresa, preveda che l'importo complessivo degli altri creditori aderenti sia pari ad almeno $\frac{1}{4}$ dell'importo complessivo dei crediti e che i creditori istituzionali siano soddisfatti per almeno il 30% del credito, compresi accessori e sanzioni (art. 1-*bis* comma 2).

Il legislatore, con una norma antielusiva speciale⁵¹, ha – quindi – imposto due soglie quantitative ai fini dell'accesso all'omologazione forzata, al di sotto delle quali l'accordo viene ritenuto per legge dotato di un significativo squilibrio tra gli stock del debito scaduto, il che preclude lo spostamento del giudizio di convenienza dal creditore istituzionale al tribunale. Questa soluzione ha il

⁴⁸ Si tratta dei creditori che rappresentino almeno il 60% dell'ammontare complessivo dei crediti (art. 57 CCI), oppure il 30% nel caso degli accordi di ristrutturazione agevolati, senza moratoria per i creditori estranei e senza misure protettive (art. 60 CCI), norme espressamente richiamate dall'art. 63, comma 2, *bis* CCI.

⁴⁹ Emblematici, sotto questo profilo, appaiono Trib. Milano, 3 giugno 2021, in www.transazione-fiscale.it, in cui l'Erario rappresentava il 99% circa dell'esposizione debitoria complessiva e in cui il soddisfacimento era assicurato nella misura del 5,4% del credito e Trib., Reggio Calabria, 9 giugno 2023, in www.ilcaso.it, dove all'Erario veniva assicurato il soddisfacimento del 5% dei crediti erariali e contributivi, che rappresentavano circa il 70% dell'esposizione complessiva e oltre l'80% dei creditori non aderenti.

⁵⁰ Sul punto G. ANDREANI, *Limitazioni del cram down fiscale nell'ADR introdotte dal decreto-legge 13 giugno 2023, n. 69,*

convertito nella legge 10 agosto 2023, n. 103, in www.ilcaso.it.

⁵¹ D'AQUINO, *Il Sole 24 Ore*, Ediz. del 26 luglio 2023. La questione pone il delicato tema della prova contraria nelle norme antielusive speciali estranee alla norma generale di cui all'art. 10-*bis* l. 27 luglio 2000, n. 212.

pregio di individuare delle soglie precise, evitando che i tribunali facciano applicazione “a macchia di leopardo” del principio dell’abuso del diritto, ritenendo i vari accordi abusivi o meno indipendentemente da norme precise di legge che disegnino i contorni della condotta del contribuente⁵².

La prima soglia riguarda il rapporto tra i creditori aderenti all’accordo diversi dai creditori istituzionali (crediti negoziali scaduti e non pagati) e ammontare complessivo dell’esposizione debitoria, che non può essere inferiore a $\frac{1}{4}$ dello stock complessivo di debito. Si supponga, ad es., un debito complessivo di 10 milioni, compreso il debito erariale e contributivo. Per usufruire all’omologazione forzata i crediti negoziali insoddisfatti non possono essere inferiori a 2,5 milioni, indipendentemente dall’entità del credito fiscale e contributivo. È, quindi, necessario che i debiti fiscali siano “in buona compagnia” nel non essere stati soddisfatti al momento della redazione del piano.

La seconda (e più stringente soglia) riguarda, invece, il livello di soddisfacimento che deve essere assicurato alle Agenzie al fine di ritenere ingiustificato il rifiuto all’adesione dell’accordo ai fini dell’omologazione forzata, che è pari al 30% dell’ammontare complessivo dei crediti, soglia che sale al 40% nel caso in cui la soglia di $\frac{1}{4}$ dei creditori aderenti negoziali non sia rispettata (comma 3). Questa soglia, meno giustificabile, è tesa a impedire una eccessiva disparità di trattamento tra il soddisfacimento dei crediti erariali e gli altri creditori aderenti, benché finisca per ingessare notevolmente

la ristrutturazione finanziaria dell’impresa e, quindi, analogamente a quanto si osservava *supra* 2.8. potrebbe incorrere nel *gold plating*, nella misura in cui l’introduzione di soglie rigide di questo tenore potrebbe ridurre la possibilità di ristrutturazione delle imprese.

Queste osservazioni, ad avviso di chi scrive, appaiono superabili. Va considerato che queste soglie operano per la sola omologazione forzata, ossia per il caso in cui le Agenzie fiscali (e gli enti di previdenza obbligatoria) non prestino l’assenso all’accordo, ma non anche per l’omologazione ordinaria, ossia nel caso in cui le agenzie diano l’assenso all’accordo, ancorché le soglie normative non siano rispettate⁵³. Ciò appare dalla struttura e dalla finalità della norma, che è volta a restringere con una norma transitoria (art. 1-*bis*, l. n. 103/2023) l’area di operatività della sola omologazione forzata. Intesa in questi termini, la scelta del legislatore appare coerente con le finalità della Direttiva Insolvency, che rimette alla valutazione dei creditori la convenienza della soluzione adottata, come già valorizzato dal menzionato Parere del Consiglio di Stato del 13 maggio 2022. Ne consegue che queste soglie sono vincolanti per l’apertura dell’omologazione forzata, ma non sono vincolanti per i creditori istituzionali, che, quindi, potranno valutare responsabilmente una proposta di accordo di ristrutturazione astrattamente peggiorativa rispetto alle soglie di legge.

Non è escluso (come si è denunciato nelle prassi) che gli Uffici finanziari possano “appiattirsi” sulla norma di legge che prevede soglie di soddisfacimento molto elevate (quali quella del 30%), così negando il pro-

⁵² V. App. Milano, 23 febbraio - 31 maggio 2023, in *www.ilcaso.it*, dove era stata rigettata la domanda di omologa di un accordo di ristrutturazione in cui l’Erario rappresentava l’89% del passivo complessivo e dove non vi erano altri creditori aderenti (ossia, gli altri creditori venivano pagati integralmente),

⁵³ G. ANDREANI, *Limitazioni*, *op. ult. cit.*

prio assenso a proposte anche peggiorative del 30%. Se, difatti, il legislatore ha previsto che il tribunale possa sostituirsi alle Agenzie fiscali in caso di dissenso a proposte superiori al 30% del debito, non è facile pensare che i creditori possano prestare l'assenso a proposte di soddisfacimento inferiori a tali soglie e, quindi, peggiorative. Invero, proprio il venir meno dell'omologazione forzata può costituire il presupposto normativo – nello spirito del già richiamato Parere del Consiglio di Stato del 13 maggio 2022 – in base al quale i creditori istituzionali vengano definitivamente chiamati a una responsabile valutazione di convenienza della ristrutturazione rispetto alle alternative concretamente praticabili. Gli Uffici finanziari, proprio per la posizione da loro ricoperta (stante l'assenza dell'omologazione forzata), possono essere chiamati a rispondere *ex post* del danno erariale causato dalla mancata adesione a una proposta di ristrutturazione del debito erariale che sarebbe risultata conveniente rispetto all'alternativa liquidatoria.

In ogni caso, nessuna limitazione può essere imposta in caso di proposte concordatarie, le quali ricadono al di fuori dell'applicazione dell'art. 63 CCI come indicato al paragrafo che precede.

Va, da ultimo, menzionata una ulteriore novità introdotta dall'art. 1-*bis* l. n. 103/2023, che al comma 5 prevede che l'adesione da parte dei creditori istituzionali alla proposta di accordo del debitore intervenga nel termine di 90 giorni dal "deposito" della "proposta di transazione". Questa norma ha funzione agevolatrice per i contribuenti, in quanto consente il deposito di una proposta di accordo e della relativa domanda di omologa anche se non ancora approvata dalle agenzie fiscali (o dall'INPS) e, quindi, quando le trattative siano in corso con questi creditori. La norma ha risolto

un contrasto invalso in giurisprudenza tra la tesi che riteneva inammissibile questa soluzione⁵⁴ e quella che lo consentiva, benché previa valutazione in concreto della natura non abusiva del deposito della domanda di omologa⁵⁵.

Il legislatore ha inteso valorizzare l'opinione secondo cui la norma di cui all'art. 63, comma 2 CCI è una norma processuale e non solo endoprocedimentale, in quanto legata non solo alla fase istruttoria amministrativa di interlocuzione tra contribuente e Fisco, ma anche alla formazione del silenzio-rifiuto dell'Ufficio e ai presupposti in base ai quali opera in sede giudiziale l'omologazione forzata⁵⁶. Ne consegue che la formazione del silenzio-rifiuto o il dissenso dell'Erario rileva ai fini del giudizio di convenienza quale condizione dell'omologa che – in quanto condizione dell'azione – va verificata al momento dell'omologa e non all'atto del deposito della proposta, consentendosi il deposito di proposte di accordo condizionate all'assenso dei creditori istituzionali.

La natura processuale e non solo endoprocedimentale della norma onera, pertanto, il tribunale – in caso di deposito della proposta ancora in fase di trattative e senza adesione da parte dei creditori istituzionali – di tenere conto nella fissazione dell'udienza di omologa del termine di 90 giorni nel quale può verificarsi "l'eventuale adesione" all'accordo da parte di questi ultimi.

⁵⁴ Trib. Catania, 19 gennaio 2023, in *www.ilcaso.it* nonché in IUS Crisi di impresa, con Nota di SPINA. In senso adesivo STASI, *Fall.*, 2023, 1147.

⁵⁵ Trib. Ferrara, 28 giugno 2023, in *www.ilcaso.it*.

⁵⁶ D'AQUINO, *Il Sole 24 Ore*, Ediz. del 14 marzo 2023.

La deflazione del contenzioso tributario nei recenti interventi normativi di definizione agevolata delle controversie

GIUSEPPE FUOCHI TINARELLI

SOMMARIO: **1.** Premessa: il cantiere sempre aperto dei condoni. – **2.** Caratteri e funzioni degli interventi di condono fiscale. – **3.** La legislazione tra il 2016 e il 2018: incidenza ed effetti. – **4.** La legge 31 agosto 2022, n. 130. – **5.** La legge 29 dicembre 2022, n. 197. – **6.** Considerazioni finali.

1. Premessa: il cantiere sempre aperto dei condoni.

Gli ultimi due decenni sono stati contrassegnati da numerose misure di condono, sanatoria o definizione agevolata, tra le quali, senza considerare i puntiformi interventi adottati su specifici ambiti (v. ad. es. in tema di imposta unica sulle scommesse la regolarizzazione di cui all'art. 1, comma 643, della l. n. 190 del 2014), meritano di essere ricordate la legge 27 dicembre 2002, n. 289, con la quale era stato realizzato il più importante ed esteso intervento dal 1982; il cd. "scudo fiscale", introdotto con l'art. 13-bis del decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78 (poi oggetto di proroghe) e mirato a consentire ai contribuenti fiscalmente residenti in Italia la regolarizzazione o il rimpatrio delle attività finanziarie e patrimoniali illegittimamente detenute all'estero; la riedizione della disciplina sulla definizione delle cd. liti fiscali "minori" (per le liti fiscali di importo non superiore a 20.000 euro, al

netto di sanzioni e interessi), già introdotta dalla legge n. 289 del 2002, e richiamata dall'art. 39, comma 12, del decreto-legge n. 6 luglio 2011, n. 98.

Negli ultimi anni si è poi assistito ad un intenso proliferare di interventi legislativi intesi a definire, con modalità premiali, le controversie fiscali pendenti.

Ed infatti:

- con l'art. 6 del decreto-legge 23 ottobre 2016, n. 193, convertito dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225, ma oggetto di ripetute modifiche e interventi fino al decreto-legge 4 dicembre 2017, n. 216, è stata introdotta una misura generale di definizione agevolata dei carichi pendenti, ossia delle cartelle di pagamento, affidati agli agenti della riscossione (cd. rottamazione);
- con l'art. 11 del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito dalla legge 21 giugno 2017, n. 96, è stata prevista la definizione agevolata delle controversie attribuite alla giurisdizione tributaria pendenti in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello in cassazione;

- con il decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136, sono poi state introdotte una pluralità di misure volte a consentire la definizione agevolata della generalità dei debiti tributari, delle cartelle e delle controversie con il Fisco: una nuova rottamazione, una definizione degli atti di accertamento e dei processi verbali di constatazione, lo stralcio delle cartelle al di sotto dei 1.000 euro e, soprattutto (art. 6), una definizione, di larga portata, delle liti pendenti.

Nel 2022, infine, sono state introdotte due ulteriori fattispecie di definizione agevolata: la prima, realizzata con l'art. 5 della legge 31 agosto 2022, n. 130, mirata sullo specifico contenzioso pendente presso la Corte di cassazione; la seconda, di portata generale, introdotta con la legge di bilancio del 2023, all'art. 1, commi da 153 a 159 e da 166 a 251.

2. Caratteri e funzioni degli interventi di condono fiscale.

2.1. Occorre premettere che la nozione di condono fiscale¹, nella sua accezione tradizionale, riflette una visione di tipo clemenziale: lo Stato, per ragioni contingenti e particolari, di solito eccezionali, consente al contribuente inosservante di adempiere all'obbligazione tributaria eliminando le

conseguenze sanzionatorie derivanti dalla condotta inadempiente: si abbandona la potestà sanzionatoria senza, però incidere sulla determinazione dell'imposta.

Tali furono, in particolare, i provvedimenti intervenuti a più riprese dal 1948 fino alla riforma del 1973.

Tuttavia, l'evoluzione dell'istituto si è progressivamente ampliata fino ad includere anche la ridefinizione dello stesso tributo, il quale, in misura variamente diversificata, è ridotto rispetto alla sua determinazione secondo i criteri ordinari: da un lato, la quantificazione dell'importo dovuto viene modificata in termini per vantaggiosi per l'interessato; dall'altro, lo Stato rinuncia, almeno in parte, alla stessa pretesa fiscale.

Tale dicotomia di contenuti è, usualmente, ricondotta alla distinzione tra condoni fiscali "puri", corrispondenti ad una logica clemenziale, e condoni fiscali "impuri", invece riferiti ad una impostazione premiale².

Per questi ultimi, il condono più che strumento orientato a comporre una situazione straordinaria e contingente assolve alla funzione di incrementare, in termini "certi" e asseritamente "veloci", il gettito fiscale, in ispecie a fronte di un contesto caratterizzato da una elevata pressione fiscale ma, al contempo, dalla difficoltà per lo Stato di affrontare efficacemente un fenomeno evasivo diffuso e di realizzare una organica ed equilibrata riforma fiscale³.

¹ Sulla nozione di condono fiscale v., in particolare, FERRARA, *Condono (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, agg. V, 2001, 252; DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente. Le garanzie costituzionali*, Milano, 2006, 205 ss.; PREZIOSI, *Il condono fiscale. Natura giuridica, funzione, effetti*, Milano, 1987, 15 ss.; v. anche INGRAO, *Condono tributario in Diritto on line, Enciclopedia Treccani (www.treccani.it)*.

² FALSITTA., *I condoni fiscali tra rottura di regole costituzionali e violazioni comunitarie*, in *Il fisco*, 2003, 794.

³ V. INGRAO, *Condono Tributario*, cit. che rileva "l'esperienza italiana (non risulta che altri paesi abbiano adottato forme di condono fiscale che concedono sconti sulle imposte) denota che la "tassazione volontaria per condono" si è affiancata alla "tassazione ordinaria".

2.2. Con gli interventi tra il 2016 e il 2018 e con quelli del 2022 (con la parziale eccezione del condono di cui alla legge n. 130 del 2022), il legislatore ha continuato a privilegiare, in via assolutamente prevalente, questo modello di condono, incidendo sui parametri ordinari di determinazione del tributo e su quelli temporali di riscossione del debito.

I caratteri comuni alle diverse tipologie di definizioni agevolate, infatti, sono stati:

- La riduzione delle somme richieste: solo con art. 11, comma 1, decreto-legge n. 50 del 2017 è stata prevista l'esenzione per le sole sanzioni e, in parte, gli interessi; nei restanti interventi la riduzione dell'importo dovuto per l'imposta è arrivata fino al 95% del valore della controversia (ad esempio con art. 6, comma 2-ter, decreto-legge n. 119 del 2018 per la definizione delle controversie pendenti nel caso di doppia soccombenza dell'Agenzia delle entrate nei gradi di merito).

Una ampia rateazione, per un periodo anche di diversi anni, per il pagamento e il saldo delle somme dovute in adempimento del condono: in particolare, la rottamazione di cui all'art. 3 del decreto-legge n. 119/2018 ha previsto la possibilità di rateizzazione fino alla fine del 2023. Analoga previsione è stata introdotta, per alcuni istituti, dalla legge n. 197 del 2022. Inoltre, per la definizione agevolata delle controversie pendenti di cui all'art. 6 del d.l. n. 119 del 2018 per la verifica della regolarità della domanda e le sue ricadute processuali è stata fissata a partire dal 2021, ossia ad oltre due anni dall'entrata in vigore delle norme.

2.3. In generale, l'utilità del ricorso a questo modello di condono è controversa sia con riguardo all'effettivo impatto positivo

sulle finanze dello Stato⁴ sia su un piano funzionale ed "etico"⁵ atteso il disvalore che ne deriva per l'intera programmazione delle attività future degli uffici fiscali e per la stessa percezione da parte dei cittadini dell'obbligo costituzionale sancito dall'art. 53 Cost. di "concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva" e dei doveri di solidarietà sociale e uguaglianza di cui agli artt. 2 e 3 Cost.

In questa sede, peraltro, appare opportuno soffermarsi su un ulteriore profilo, spesso invocato, ossia quello dell'esistenza di un effetto deflattivo dei condoni sul contenzioso tributario, analisi che può utilmente essere operata sul contenzioso pendente presso la Corte di cassazione, che meglio si presta, per l'unitarietà e la concentrazione dell'organizzazione e dei dati, ad una rilevanza.

3. La legislazione tra il 2016 e il 2018: incidenza ed effetti.

È opportuno partire da alcuni dati⁶.

Il complessivo contenzioso pendente in Cassazione nel quadriennio 2019-2022 ha registrato una sensibile flessione poiché,

⁴ L'ufficio studi della CGIA di Mestre ha calcolato che i condoni fiscali e le varie sanatorie dal 1973 al 2018 hanno consentito all'erario di incassare, con dati aggiornati al 2017, la complessiva somma di circa 131 miliardi di euro, somma sicuramente imponente ma assolutamente modesta se confrontata con gli importi annui evasi, ammontanti a circa 110 miliardi di euro: v. comunicazione CGIA del 18 settembre 2018.

⁵ VIOTTO, *I poteri di indagine dell'Amministrazione Finanziaria*, Milano, 2002, pag. 17; v. anche recentemente LA PORTA, *Condono fiscale ed interesse generale alla riscossione dei tributi. Profili costituzionali*, in *Jus*, 2019.

⁶ Dati estratti da elaborazioni dell'Ufficio Statistico della Corte Suprema di cassazione e da Italgireweb, <https://www.italgiure.giustizia.it/>.

tenendo conto di tutti i ricorsi “entrati” e “usciti”, ossia quelli ancora in carico alla Cancelleria centrale, alla Sesta Sezione (ora soppressa) e alla Sezione Tributaria, il contenzioso pendente è passato – con alcune oscillazioni intermedie anche in ragione della stasi determinata dalla pandemia Covid-19 – da 54.475 ricorsi al 1° gennaio 2019 a 44.935 al 31 dicembre 2022; l’andamento positivo è poi proseguito nel 2023 poiché, al 31 agosto, il numero pendenze ammontava a 43.264 ricorsi.

Nello stesso quadriennio, le complessive definizioni del contenzioso tributario in Cassazione, con sentenza ordinanza o decreto, sono state 48.339, di cui circa 9.000 conseguenti alle procedure di definizione agevolata, le quali, quindi, hanno avuto una complessiva incidenza percentuale di circa il 18,6%.

L’effettiva incidenza delle procedure di agevolazione, tuttavia, si è manifestata in misura limitata tra il 2018 e il 2020 e, in termini più ampi, solo dal 2021.

Nel 2020, infatti, le estinzioni collegate alle misure condonistiche hanno riguardato poco più di 800 ricorsi e sono state riferibili, in gran parte, all’intervento attuato con il d.l. n. 50 del 2017 e, in misura più limitata, a quello anteriore di cui alla legge n. 196 del 2016; nel 2018-2019 l’incidenza ha riguardato meno di 100 ricorsi.

L’impatto di queste misure di condono è rimasto contenuto anche per gli anni successivi, con una definizione complessiva di meno di 300 ricorsi (204 nel 2021 e 55 nel 2022, con un residuo – rinviato al 2023 – di 35 ricorsi).

Dal 2021, invece, ha potuto svolgere i suoi effetti la definizione agevolata del 2018 per la fattispecie di più ampia incidenza (ossia quella di cui all’art. 6, comma 6, d.l. n. 119/2018): la ragione di fondo di questa ampia dilazione – oltre un biennio

per il solo avvio dell’esame delle procedure – deriva dal peculiare meccanismo per l’emersione della procedura amministrativa in sede processuale poiché con l’art. 6, comma 13, primo periodo, del d.l. n. 119 del 2018 è stato previsto che *“In mancanza di istanza di trattazione presentata entro il 31 dicembre 2020 dalla parte interessata, il processo è dichiarato estinto, con decreto del Presidente”*.

La normale assenza di una tempestiva comunicazione dell’esito positivo da parte dell’Agenzia delle entrate o del contribuente (spesso inviata solo a seguito della fissazione del ricorso in udienza) è stata, dunque, surrogata da un termine oltre il quale la procedura amministrativa doveva in ogni caso, ai fini processuali, ritenersi definita positivamente, con conseguente estinzione del giudizio.

L’attività necessaria per la definizione dei giudizi ha poi richiesto l’individuazione delle procedure interessate e la concreta disamina dei singoli ricorsi per verificare l’effettivo ricorrere dei presupposti di legge: dunque, un riscontro non automatico né immediato.

In sostanza, l’esame e la definizione delle procedure di definizione agevolata si è protratto per tutto il 2021 e il 2022, consentendo l’estinzione di complessivi 7.944 processi, e si è concluso all’inizio del 2023 per circa ulteriori 200 ricorsi.

Infine, per circa 300 ricorsi, oggetto di istanza *ex art. 3* (e art. 5) d.l. n. 119/2018, la procedura è tuttora pendente, trattandosi di ipotesi per le quali è prevista un’ampia rateizzazione, ossia fino al 30 novembre 2023, sicché i giudizi saranno suscettibili di chiusura solo dal 2024.

Da quanto sopra evidenziato, dunque, emerge che gli interventi di condono varati tra il 2016 e il 2018 hanno permesso di definire, ad oggi, circa 9.400 ricorsi.

A fronte di questo pur consistente numero, va tuttavia evidenziato che:

- si tratta di numero inferiore alle ordinarie sopravvenienze annue dei ricorsi tributari in Cassazione, pari mediamente a circa 10.000 ricorsi l'anno⁷;
- la tempistica di definizione ha occupato un arco temporale complessivo di almeno sette anni e, per l'intervento più significativo, di oltre quattro anni.
- le ricadute organizzative che i provvedimenti di condono hanno determinato per la previsione della sospensione dei termini processuali e per il deposito del controricorso (ad es., il comma 11 dell'art. 6 d.l. n. 119 del 2018 ha stabilito che *“Per le controversie definibili sono sospesi per nove mesi i termini di impugnazione, anche incidentale, delle pronunce giurisdizionali e di riassunzione, nonché per la proposizione del controricorso in Cassazione che scadono tra la data di entrata in vigore del presente decreto e il 31 luglio 2019”*) e per la difficoltà – fino a tutto il 2020 – di individuare i ricorsi per i quali poteva essere utilmente fissata l'udienza di trattazione per la definizione dei giudizi (sostanzialmente limitati a quelli aventi ad oggetto le risorse proprie dell'Unione Europea, cui andavano aggiunte l'Iva all'importazione e le materie gestite dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli), che hanno influito negativamente sulla ordinaria capacità di definizione del contenzioso.

4. La Legge 31 agosto 2022, n. 130.

L'intervento attuato con l'art. 5 della legge n. 130 del 2022 è inserito nella legge di riforma della giustizia tributaria, la cui approvazione, come è noto, è avvenuta in vista della necessità di garantire il conseguimento dei benefici previsti dal PNRR e con lo scopo di migliorare la qualità delle sentenze tributarie di merito e di ridurre il novero dei giudizi di legittimità.

Il contenzioso tributario, infatti, pur caratterizzato da una tempistica processuale contenuta nelle fasi di merito, costituisce la componente più significativa dell'arretrato della Cassazione.

Tale misura ha, rispetto agli interventi degli anni precedenti, alcuni significativi elementi differenziali.

Innanzitutto, è espressamente limitata alle sole controversie pendenti presso la Corte di cassazione; inoltre, è stata ancorata al valore dell'imposta, con possibilità di fruirne per le controversie fino a 100.000,00 euro o 50.000,00 a seconda degli esiti dei gradi di merito (soccombenza doppia o solo in un grado dell'Erario).

La tempistica di definizione, infine, è stata delineata con scadenze di particolare celerità in quanto confinata entro la metà del mese di gennaio 2023, con termine ulteriore di 60 giorni per la definitiva presa di posizione degli Uffici sulla congruità della definizione.

Dall'aprile 2023, pertanto, per tutti i processi per i quali era stata avanzata istanza di definizione agevolata è stato possibile operare l'immediata verifica delle condizioni di legge e provvedere all'emissione dei decreti di estinzione, operazioni che si sono concluse entro l'estate 2023.

Ha contribuito a velocizzare le attività l'art. 40, comma 4, d.l. 24 febbraio 2023, n.

⁷ In particolare, nel quadriennio 2019-2022 sono sopravvenuti 39.477 nuovi ricorsi, con una punta, nel 2022, di 10.753.

13, convertito dalla legge 21 aprile 2023, n. 41, che ha previsto l'onere per l'Agenzia delle entrate di *“depositare, entro il 31 marzo 2023, presso la cancelleria della Corte di cassazione un elenco delle controversie per le quali è stata presentata domanda di definizione, con l'indicazione dei relativi versamenti, nonché dell'assenza di provvedimento di diniego”*.

Tuttavia, il risultato – quanto a numero di procedure definite – è stato modesto poiché il totale delle estinzioni per la definizione agevolata ha superato di poco i 2.000 ricorsi.

Occorre sottolineare che la procedura ex art. 5 l. n. 130/2022, a differenza dei precedenti provvedimenti di condono, è stata specificamente introdotta – come chiarisce la relazione illustrativa al d.d.l. A.S. 2636 (p. 12) – per la *“definizione agevolata delle controversie pendenti avanti la sezione specializzata, pur limitandole allo stretto necessario per raggiungere una «soglia critica» di deflazione immediata che consenta, de residuo, l'impostazione di un programma triennale di smaltimento dell'arretrato e di stabilizzazione operativa con ragionevoli probabilità di successo”* e non per l'obiettivo di *“fare cassa”*.

Orbene, considerato che al 31 agosto 2022 risultavano pendenti circa 45.000 ricorsi tributari, l'incidenza della definizione è stata pari a circa il solo 5% del contenzioso, risultato sicuramente poco idoneo a lasciare un contenzioso *“de residuo”* suscettibile di razionale organizzazione in *“un piano triennale di smaltimento”*.

L'obiettivo perseguito avrebbe consigliato, invero, una impostazione meno timorosa sia con riguardo ai valori soglia

coinvolti⁸, sia lasciando rientrare anche l'ipotesi – esclusa dal legislatore – in cui il contribuente fosse stato soccombente in entrambi i gradi.

Il limite concettuale a quest'ultima indicazione traeva giustificazione dalla previsione di cui al comma 9 dell'art. 5, secondo il quale *“la definizione non dà comunque luogo alla restituzione delle somme già versate ancorché eccedenti rispetto a quanto dovuto per la definizione stessa”*: la duplice soccombenza del contribuente in entrambi i gradi di giudizio ove accompagnata dal pregresso pagamento delle somme richieste, infatti, avrebbe comportato, fisiologicamente, un pagamento in esubero rispetto alle somme da versare per la definizione agevolata e, dunque, la mancanza di ogni vantaggio a fruire dei meccanismi di definizione agevolata salvo ammettere la possibilità, invece esclusa, di una restituzione di una parte degli importi versati.

Non si può non considerare, tuttavia, che proprio la specifica finalità perseguita con l'art. 5 della legge n. 130 del 2022 – di deflazionare il contenzioso presso la Corte di cassazione – avrebbe potuto orientare verso una diversa scelta; ad esempio, prevedendo, nelle ipotesi di doppia soccombenza del contribuente, che l'esenzione fosse limitata alla riduzione delle sole sanzioni e interessi. Nell'economia di sistema dell'intero provvedimento, e in linea con la asserita matrice clemenziale che lo contrassegnava, avrebbe potuto essere giustificata anche una parziale restituzione limitatamente a queste voci.

⁸ In senso diverso, v. D'ANGIOLELLA, *Riflessioni sulla riforma del processo tributario in Cassazione. La nuova Sezione Tributaria della Cassazione, la pace fiscale ed il rinvio pregiudiziale*, par. 4, in *Questione Giustizia*, <https://www.giustiziainsieme.it/en/diritto-tributario/2578>.

Occorre osservare, inoltre, che a rendere meno efficace – sul piano dei risultati – l'intervento in questione ha inciso anche un'ulteriore contingenza.

La legge di bilancio 2023 (legge 29 dicembre 2022, n. 197), sopravvenuta nelle more della procedura *ex art. 5 l. n. 130/2022*, ha introdotto nuove misure di condono di portata generale – di contenuto decisamente più ampio e favorevole (salvo che per la definizione agevolata delle sanzioni non collegate al tributo nel caso di doppia soccombenza dell'Agenzia delle entrate⁹) –, stabilendo, tra l'altro, anche una consistente dilazione dei tempi e termini processuali e procedurali.

Ciò ha determinato una inevitabile riduzione della stessa "appetibilità" della misura introdotta con l'art. 5 legge n. 130/2022.

5. La Legge 29 dicembre 2022, n. 197.

Da ultimo, con la citata legge di bilancio 2023 è stata varata quella che può, senza dubbio, essere definita la più ampia misura di condono degli ultimi 50 anni, con una articolata *parterre* di misure di carattere premiale.

Una rapida rassegna della tipologia degli ambiti di intervento ne rivela l'ampiezza:

- la definizione agevolata delle somme dovute a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni (art. 1, commi 153-159);

- la regolarizzazione delle irregolarità formali (art. 1, commi 166-173);
- il ravvedimento speciale delle violazioni riferite alle dichiarazioni relative al 2021 e anni precedenti (art. 1, commi 174-178);
- la definizione agevolata degli atti di accertamento (art. 1, commi 179-185);
- la definizione agevolata delle controversie pendenti (art. 1, commi 186-205);
- conciliazione agevolata delle liti pendenti (art. 1, commi 206-212);
- la rinuncia agevolata dei giudizi pendenti in cassazione (art. 1, commi 213-218);
- la regolarizzazione dell'omesso versamento delle rate dovute a seguito degli istituti definatori (art. 1, commi 219-221);
- la riproposizione di misure in materia di riscossione: lo stralcio dei carichi fino a € 1.000 affidati all'Agente della riscossione nel periodo 2000-2015, nonché la cd. rottamazione-quater delle cartelle di pagamento per i carichi affidati all'Agente della riscossione dall'1.1.2000 al 30.6.2022 (art. 1, commi 222-251).

L'ampiezza dell'intervento emerge anche sul piano soggettivo avuto riguardo alle agenzie fiscali coinvolte: per la prima volta, infatti, la definizione agevolata delle controversie pendenti – ossia, la misura più rilevante nella prospettiva qui in esame – ha visto coinvolta anche l'Agenzia delle dogane e dei monopoli.

Il legislatore, invero, ha mantenuto l'esclusione dalla definizione le controversie relative, anche solo in parte, alle risorse proprie dell'Unione Europea e agli aiuti di Stato, nonché all'Iva all'importazione; tuttavia, nell'estendere la possibilità di fruire del condono anche per i tributi gestiti dall'Agenzia delle dogane, oltre a coinvolgere le accise e le imposte sugli spettacoli e sulle lotterie, ha finito per lambire anche la mate-

⁹ COPPOLA, *Le misure deflative per la tregua/pace fiscale a confronto: alla scoperta di "quello che c'è" e di "quello che non c'è" nella legge rispetto ai traguardi ed obiettivi del PNRR*, par. 8, lett. G, in *Questione Giustizia*, <https://www.giustiziainsieme.it/en/diritto-tributario/2654>.

ria dei dazi e dell'Iva all'importazione per la condonabilità delle eventuali sanzioni irrogate e collegate al tributo ove quest'ultimo fosse stato integralmente soddisfatto.

Come precisato dalla stessa Agenzia delle dogane¹⁰, la controversia – ove il contribuente, entro la scadenza per fruire del condono, provveda al pagamento dei tributi dovuti e degli interessi, rinunciando alla lite – si trasforma da “relativa sia ai tributi che alle sanzioni collegate” in “controversia relativa esclusivamente alle sanzioni collegate ai tributi”, dunque condonabile ai sensi dell'art. 1, comma 191, l. n. 197/2022.

La normativa ha poi previsto (comma 199) la sospensione per nove mesi (poi diventati undici) dei termini di impugnazione, anche incidentale, nonché per la proposizione del controricorso in cassazione scadenti tra la data di entrata in vigore della legge e, nel testo originario, il 31 luglio 2023, divenuto, a seguito della modifica operata con l'art. 19 del d.l. 30 marzo 2023, n. 34, il 31 ottobre 2023.

La legge n. 197 del 2022, quanto alla procedura di definizione delle controversie pendenti, si caratterizza, rispetto all'intervento del 2018, per due rilevanti innovazioni.

La prima, introdotta anche per il condono di cui alla legge n. 130 del 2022, è in realtà regolata da un intervento successivo: l'art. 40, comma 3, d.l. n. 13 del 2023, infatti, ha posto a carico dell'Agenzia delle entrate l'onere (cui, invero, ha aderito anche l'Agenzia delle dogane e dei monopoli) di depositare entro il 31 luglio 2023 (da intendersi ora il 31 ottobre) “*presso la cancelleria della Corte di cassazione un elenco delle controversie per le quali è stata presentata*

domanda di definizione, con l'indicazione dei relativi versamenti previsti dal comma 197 del medesimo articolo 1”, elenco che, indubbiamente, faciliterà la pronta cernita dei ricorsi oggetto della definizione agevolata, nonché, entro certi limiti, l'individuazione dei ricorsi per i quali la trattazione potrà seguire le procedure ordinarie.

La seconda – e il profilo è del tutto inedito – è contenuta nell'art. 1, comma 198, e, poi, per gli ulteriori effetti, nei successivi commi 200 e 201.

È stato previsto, infatti, che, scaduto il termine per la presentazione dell'istanza di condono (in origine il 30 giugno 2023, poi, a seguito di proroga, il 30 settembre 2023), in caso di deposito della domanda di definizione e del versamento di quanto dovuto per la prima rata, il giudizio pendente può essere immediatamente dichiarato estinto, dunque, a prescindere dall'iter del procedimento amministrativo di definizione agevolata.

Con questa novità, originariamente concepita per il giudizio di cassazione ma estesa alla generalità del contenzioso tributario, il legislatore ha disancorato la fase processuale, divenuta suscettibile di immediata composizione in presenza della domanda e del pagamento della prima rata, da quella procedimentale, che resta oggetto di una più ampia e analitica disamina, destinata a chiudersi entro il 30 settembre 2024 (termine ultimo per la notificazione del diniego di condono *ex art. 1, comma 200*).

È stata peraltro assicurata una salvaguardia per evitare un disallineamento tra i due piani di attività: qualora l'esito della procedura amministrativa finisca per non essere favorevole al contribuente, traducendosi in un diniego di condono, questi potrà, oltre ad impugnare il diniego, chiedere la revocazione del provvedimento di estinzione (per il comma 201 “*Il diniego della definizione è*

¹⁰ Circolare n. 9/2023 del 14/03/2023 – Prot. 141687/RU.

motivo di revocazione del provvedimento di estinzione”), così ripristinando la pienezza del contenzioso e l’esame delle questioni oggetto del giudizio.

5.3. Così delineato il quadro normativo, va rilevato che il primo impatto della disciplina introdotta con la Legge n. 197 del 2002 sull’attività della Sezione Tributaria della Corte di cassazione, invero, presenta delle criticità.

Sul piano organizzativo, la legge ha profondamente inciso, rallentando sensibilmente le ordinarie attività di gestione del contenzioso sia in ragione della sospensione dei termini (in specie, con riguardo al deposito dei controricorsi) per quasi un intero anno, sia per la possibilità di trattare, con efficacia, i ricorsi per l’intero 2023.

L’individuazione dei ricorsi nelle materie neppure astrattamente condonabili, tali, quindi, da poter essere sicuro oggetto di disamina, appare ridotta ai minimi termini: al di là dei contenziosi in tema di rimborsi – unico ambito sicuramente estraneo alle procedure di definizione agevolata –, l’estensione all’Agenzia delle dogane ha ampliato l’ambito dell’intervento a materie in precedenza mai prese in considerazione e nemmeno la tradizionale esclusione delle risorse proprie dell’Unione Europea è – come sopra rilevato – risultata idonea a fornire una certezza per la trattazione con un esito definitivo.

I dati delle definizioni rivelano con chiarezza le criticità. Infatti:

- tra il 1° gennaio al 31 agosto 2022 sono stati decisi – al netto dei decreti di estinzione per condono – con statuizione definitiva, 6.053 ricorsi;
- tra il 1° gennaio al 31 agosto 2023 sono stati decisi – al netto dei decreti di estinzione per condono – 5.206 ricorsi; nello stesso periodo, però, sono state pronunciate 811 ordinanze interlocuto-

rie a seguito di richiesta di sospensione per l’avvenuta presentazione di istanza di condono.

Ciò significa che nei primi otto mesi del 2023 sono stati definiti (in udienza o adunanza) 847 processi in meno rispetto al 2022, numero pressoché pari a quelli (811) che, pur fissati, hanno dovuto essere rinviati per la presentazione della domanda di condono.

Con questa tendenza per la fine del 2023 i ricorsi fissati ma non definiti – in ragione del condono – saliranno, plausibilmente, a non meno di 1.000-1.200.

A tale valore, poi, andranno aggiunti i ricorsi relativi alle domande esitate negativamente dalle Agenzie fiscali e per le quali il contribuente proporrà impugnazione del diniego, chiedendo altresì la revocazione del provvedimento di estinzione, riattivando il giudizio.

La soglia di 1.200-1.500 definizioni segna, dunque, la soglia minima per stimare se il condono avrà o meno una incidenza positiva – e in quale misura – in funzione deflattiva del contenzioso.

Va comunque dato atto che, a differenza del passato, l’esame e la definizione dei giudizi pendenti potrà essere avviato sin dal mese di novembre 2023, con la concreta possibilità di esaurire l’esame delle procedure nell’arco di pochi mesi, verosimilmente entro l’estate del 2024, senza che si debba assistere all’infinito prolungamento dei processi per svariati anni.

5.4. Infine, è doveroso precisare, con riguardo alla considerazione da ultimo espressa, che il contenuto intervallo temporale rileva solamente per il meccanismo di definizione agevolata delle controversie pendenti.

Diverso discorso va invece operato rispetto ad altri istituti – ad esempio la conciliazione delle liti pendenti e la rottamazione

– che prevedono la possibilità di rateazione con una dilazione dei pagamenti fino al 2028, restando esclusa la possibilità di una definizione anticipata del giudizio attesa la necessità del compiuto integrale pagamento delle somme concordate e dovute.

la più significativa delle misure introdotte), seppure corredandola di un meccanismo di salvaguardia (la revocazione del provvedimento di estinzione) idoneo ad evitare un irresolubile disallineamento tra piano processuale e procedimentale.

6. Considerazioni finali.

Tirando le fila da quanto evidenziato, emerge con chiarezza che le procedure di definizione agevolata hanno, nel complesso, un effetto solo blandamente deflattivo del contenzioso pendente, soprattutto ove si consideri – con riguardo alla Corte di cassazione – l'idoneità delle risorse e degli attuali strumenti normativi di definire, con efficacia e tempestività, un quantitativo di contenzioso comparabile alle sopravvenienze annue a fronte di un gravoso arretrato, ad oggi quattro volte superiore.

Tutti i provvedimenti di condono dal 2016 a quello dell'agosto 2022 hanno determinato, infatti, la definizione di poco più di 11.000 ricorsi, tra l'altro spalmati su 7 anni di attività (dal 2017 al 2023 compresi) e ciò senza contare le ritardate definizioni derivanti dalle sospensioni dei giudizi e dei termini processuali e l'aggravio sulle risorse organizzative.

L'intervento attuato con la legge n. 130 del 2022, espressamente mirato ad assolvere ad una finalità deflattiva, si è poi rivelato, nel suo complesso, di limitata efficacia.

In termini forse più positivi, almeno in via astratta, si presenta l'ultima misura di condono, che, per le modalità adottate, ha facilitato una ricognizione più veloce dei giudizi, con un sicuro positivo impatto in termini organizzativi, e ha introdotto una scissione tra la fase processuale e l'iter procedimentale in grado di evitare un ingiustificato allungamento dei giudizi (almeno per

Parte seconda
**La riforma del diritto tributario
sostanziale. La delega fiscale**

Il principio del legittimo affidamento tra tutela “parziale”, tutela “piena” e prospettive evolutive

MAURIZIO LOGOZZO

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Il rapporto tra contribuente e Amministrazione finanziaria nell’ordinamento tributario italiano. – 3. La tutela del legittimo affidamento tra mutamenti interpretativi e ritardi, omissioni od errori dell’Amministrazione. – 4. Tutela “parziale” o tutela “piena”? – 5. L’orientamento della giurisprudenza di legittimità. – 6. L’orientamento della Corte di Giustizia dell’Unione Europea. – 7. Prospettive evolutive.

1. Premessa.

Tra gli ambiziosi obiettivi che la legge delega di riforma fiscale l. n. 111 del 9 agosto 2023¹ si pone, in una prospettiva di razionalizzazione e di superamento delle criticità che contraddistinguono l’ordinamento tributario italiano, la particolare attenzione è dedicata alla “revisione” di taluni principi disciplinati dalla l. n. 212 del 2000², riguardanti i rapporti di collaborazione tra contribuente e amministrazione finanziaria.

L’art. 4 della l. n. 111 del 2023 stabilisce, difatti, taluni principi a cui, nell’attuazione della delega, sarà necessario attenersi ai fini della menzionata revisione della legge n. 212 del 2000, “*le cui disposizioni costitui-*

scono principi generali dell’ordinamento e criteri di interpretazione adeguatrice della legislazione tributaria”³.

In tale contesto, ad assumere un particolare rilievo è quanto disposto al primo comma, *lett. b)*, della disposizione poc’anzi citata, che esorta il Governo a “*valorizzare il principio del legittimo affidamento del contribuente e il principio di certezza del diritto*”, senza tuttavia fornire ulteriori precisazioni in merito ai criteri da prediligere per realizzare in concreto tale proposito.

La disposizione in parola, così come formulata, lascia dunque spazio ad una modi-

¹ Il provvedimento legislativo in discorso, recante “*Delega al Governo per la riforma fiscale*” è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 189 del 14 agosto 2023.

² L. 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente).

³ Tale inciso, contenuto nel primo comma dell’art. 4, l. n. 111 del 2023, è frutto di un emendamento approvato alla Camera, esprime con particolare chiarezza la particolare importanza che, nel contesto della riforma fiscale, s’intende attribuire allo Statuto dei diritti del contribuente. In particolare, come precisato nella Relazione illustrativa al d.d.l. A.S. n. 797, «L’introduzione della locuzione “interpretazione adeguatrice” comporta che, nel dubbio, le norme di legislazione tributaria vadano interpretate nella maniera meglio corrispondente ai principi dello Statuto.

fica dell'art. 10 dello Statuto che, auspicabilmente e in conformità ai principi affermati da quell'orientamento (seppur risalente e, ad oggi, minoritario) della Corte di cassazione, nonché dalla consolidata giurisprudenza europea, possa garantire al contribuente, in talune specifiche ipotesi, una tutela "piena" (inesigibilità dell'imposta, oltre alla non applicabilità di sanzioni e interessi) rispetto a determinazioni non coerenti o contraddittorie del Fisco.

2. Il rapporto tra contribuente e Amministrazione finanziaria nell'ordinamento tributario italiano.

È noto che il principio di collaborazione e buona fede, enunciato dall'art. 10, comma 1, dello Statuto dei diritti del contribuente, posto a presidio dei rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria, trovi il proprio fondamento in valori fondamentali della Costituzione, quali il buon andamento e l'imparzialità della pubblica amministrazione (art. 97 Cost.), la capacità contributiva (art. 53 Cost.), il principio di legalità (art. 23 Cost.), nonché il principio di uguaglianza, inteso sotto il profilo della parità di trattamento fiscale e della ragionevolezza (art. 3 Cost.)⁴.

Il principio espresso dalla norma statutaria rappresenta una sorta di endiadi rafforzativa poiché il termine "buona fede" ricomprende quello di "collaborazione" ed è inteso ad esprimere un rapporto paritario tra Fisco-contribuente⁵. Esso presuppone che il comportamento dell'Amministrazione finanziaria nei confronti dei contribuenti sia improntato al rispetto di doveri di correttezza e lealtà, sussistendo altresì in capo ad essa un corrispondente obbligo di non *venire contra factum proprium*⁶.

Nel rispetto del principio di collaborazione e buona fede di cui all'art. 10, comma 1, cit., pertanto, l'Amministrazione finanziaria è tenuta ad esercitare i propri poteri nel rispetto della situazione soggettiva di affidamento che i contribuenti ripongono nelle determinazioni amministrative dalla stessa assunte. Di conseguenza, proprio in virtù del medesimo principio espresso dalla norma in parola, è previsto che nell'eventualità in cui il contribuente violi la normativa tributaria a causa di un legittimo affidamento riposto in decisioni erronee assunte dall'Amministrazione finanziaria, alla sua posizione soggettiva debba riconoscersi un'adeguata tutela. Quale corollario del principio di buona fede, difatti, lo Statuto ha introdotto una specifica scusante per il contribuente che si sia conformato ad indicazioni conte-

⁴ Cfr., *ex multis*: Cass., 10 dicembre 2002, n. 17576; Cass., 14 aprile 2004, n. 7080; Cass., 6 ottobre 2006, n. 21513; Cass., 13 maggio 2009, n. 10982.

Inoltre, per una ricostruzione esaustiva del principio di buona fede nel diritto tributario italiano, seppur senza pretese di completezza: SARTORI, *Il principio di buona fede e collaborazione nello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Giur. it.*, 2018, 763 ss.; PIERRO, *Il dovere di informazione dell'amministrazione*

finanziaria, Torino, 2013, 14 ss.; TRIVELLIN, *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, Milano, 2009, 96 ss.; TRIVELLIN, *Il principio di buona fede oggettiva*, in DI PIETRO e TASSANI (a cura di), *I principi europei del diritto tributario*, Padova, 2013, 59 ss.; MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2008, 133 ss. Sia consentito, inoltre, il rinvio a LOGOZZO, *L'ignoranza della legge tributaria*, Milano, 2002, 129 ss.

⁵ Cfr. Cass., 30 marzo 2001, n. 4760.

⁶ Analoghi doveri ed obblighi devono indirizzare, altresì, la condotta del contribuente, che deve evitare comportamenti «capziosi, dilatori, sostanzialmente connotati da abuso di diritti e/o tesi ad eludere una giusta pretesa tributaria» (cfr. Cass., 10 dicembre 2002, n. 17576).

nute in atti dell'Amministrazione finanziaria, dalla stessa successivamente modificate, o che abbia posto in essere un particolare comportamento a causa di ritardi, omissioni od errori della stessa Amministrazione: in tali ipotesi, come previsto dall'art. 10, comma 2, l. n. 212 del 2000, “*non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente*”.

Appare dunque di chiara evidenza la connessione tra il principio del legittimo affidamento e il principio di buona fede oggettiva, da interpretarsi quale obbligo di correttezza dell'agire della pubblica amministrazione, cui consegue il riconoscimento della tutela dell'affidamento legittimo in ordine alle determinazioni, ai comportamenti erronei e alle interpretazioni della legge tributaria fornite dall'Amministrazione⁷.

Più precisamente, le ragioni che giustificano la tutela apprestata dallo Statuto sono da rinvenirsi nell'autorevolezza della fonte pubblica che ha fornito l'informazione o emanato il provvedimento⁸. La tutela garantita al contribuente dalla norma statutaria si fonda, dunque, sul dato oggettivamente rilevabile dell'affidamento, che diviene “legittimo” in quanto riposto in atti interpretativi a carattere generale o, comunque, in atti formali provenienti dall'Autorità ammi-

nistrativa e indirizzati al singolo contribuente. L'affidamento, dunque, si distingue dalla buona fede in senso soggettivo sotto il profilo dell'oggetto su cui ricade la fiducia da parte del contribuente: difatti, mentre nella buona fede soggettiva la fiducia investe il comportamento di chi la invoca, nell'affidamento, viceversa, la fiducia viene riposta nella “apparente” correttezza del comportamento di controparte, ossia dell'Amministrazione finanziaria.

3. La tutela del legittimo affidamento tra mutamenti interpretativi e ritardi, omissioni od errori dell'Amministrazione.

Posto che l'art. 10, comma 2, dello Statuto esclude che nei confronti di coloro che si siano uniformati alle indicazioni espresse dall'Amministrazione, successivamente oggetto di *revirement in malam partem*, possano essere irrogate sanzioni ed interessi moratori, occorre brevemente soffermarsi su quali siano, in concreto, quei comportamenti “qualificati” che possano fondare l'affidamento legittimo dei contribuenti⁹.

A tal proposito, una prima categoria racchiude al suo interno le opinioni interpretative fornite dall'Amministrazione e che possono essere ricondotte, più in generale, all'attività di consulenza giuridica resa con

⁷ In tema di affidamento legittimo, cfr. TRIVELLIN, *Il principio di buona fede nel rapporto tributario*, cit., 166 ss.; LOGOZZO, *L'ignoranza della legge tributaria*, cit., 219 ss.; MARONGIU, *Legittimo affidamento e Fisco*, Genova, 2010, 57 e ss.; DELLA VALLE, *Il principio di buona fede oggettiva e la marcia inarrestabile dello Statuto*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, II, 249 ss.; STEVANATO, *Tutela dell'affidamento e limiti all'accertamento del tributo*, in *Rass. trib.*, 2003, 795 ss.; LOGOZZO, *La tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente tra prospettiva comunitaria e nuova codificazione*, in *Boll. trib.*, 2003, 1126; COLLI VIGNARELLI, *Considerazioni sulla tutela dell'affidamento e della buona fede nello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, 673.

⁸ COLLI VIGNARELLI, *op. cit.*, 699.

⁹ Nel dettaglio, la norma prevede quanto segue: “*Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa*”.

riguardo all'interpretazione delle disposizioni tributarie.

Tale attività può concretizzarsi, anzitutto, attraverso le circolari amministrative, che contengono indicazioni e direttive circa l'interpretazione delle disposizioni che disciplinano l'attuazione del rapporto tributario. Con riguardo ad esse, è pacifico il riconoscimento della loro rilevanza non solo all'interno della sfera operativa dell'Amministrazione, ma anche all'esterno, nel senso che, pur non essendo "vincolanti giuridicamente", manifestano ai contribuenti quella che è l'opinione "interpretativa" (c.d. dottrina del Fisco) della stessa Amministrazione con riguardo a singole fattispecie normative¹⁰ e, di conseguenza, sono potenzialmente idonee ad indurre in errore il contribuente in ordine al corretto comportamento fiscale, dando origine ad una situazione di affidamento legittimo.

L'attività di informazione dell'Amministrazione finanziaria si esplica, altresì, attraverso i c.d. "atti intermedi" di consulenza giuridica riferiti ad una o più categorie di contribuenti, i quali esplicano un'efficacia anche "esterna", trattandosi di strumenti «di supporto a disposizione del contribuente, al fine di agevolare la *tax compliance*¹¹».

Ebbene, con riferimento alle due forme di consulenza poc'anzi illustrate non v'è dubbio che l'Amministrazione sia libera di

modificare il proprio orientamento. In tale eventualità, tuttavia, il contribuente nei confronti del quale dovesse essere azionata una pretesa impositiva per aver tenuto una condotta conforme alle indicazioni in seguito sconfessate, potrà invocare l'affidamento legittimo al fine di escludere la richiesta delle sole sanzioni amministrative e degli interessi moratori, ricorrendo dunque una tutela "parziale".

Diverso è il caso, invece, in cui l'Amministrazione finanziaria fornisca indicazioni interpretative a fronte della presentazione di una formale istanza d'interpello¹². In tale ipotesi, difatti, l'art. 11, comma 3 dello Statuto prevede espressamente che "*La risposta, scritta e motivata, vincola ogni organo della amministrazione con esclusivo riferimento alla questione oggetto dell'istanza e limitatamente al richiedente*". Di conseguenza dovendo riconoscersi nell'eventualità in discorso una tutela "piena", qualora nei confronti del contribuente istante siano successivamente emessi atti impositivi e sanzionatori in contrasto con la risposta, espressa o tacita, precedentemente resa, essi saranno nulli.

La seconda categoria di "fattispecie scusanti" individuate dall'art. 10, comma 2, dello Statuto è riconducibile alle ipotesi in cui il contribuente abbia adottato un determinato comportamento a seguito di fatti diret-

¹⁰ Con riguardo alla natura e all'efficacia degli atti interpretativi dell'Amministrazione finanziaria, si vedano, in particolare: FALSITTA, *Rilevanza delle circolari interpretative e tutela del contribuente*, in *Rass. trib.*, 1998, 1 ss.; DI PIETRO, *I regolamenti, le circolari e le altre norme amministrative per l'applicazione della legge tributaria*, in AMATUCCI (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994, I, 619 ss.; SAMMARTINO, *Le circolari interpretative delle norme tributarie emesse dall'amministrazione finanziaria*, in *Aa.Vv.*, *Studi in onore di V. Uckmar*, II, Padova, 1998, 1077, ss.

¹¹ Cfr. Agenzia delle entrate, circ. 5 agosto 2011, n. 42/E (*Istruzioni sulla trattazione delle richieste di consulenza giuridica*).

¹² Per una più approfondita disamina dell'istituto dell'interpello, cfr. FRANSONI, *Il diritto potestativo d'interpello. Fattispecie, procedimento, effetti, e tutela*, Pisa, 2020; VIOTTO, *Tutela dell'affidamento, consulenza giuridica e interpello*, cit., 691; DEL FEDERICO, *Autorità e consenso nella disciplina degli interpellati fiscali*, in LA ROSA (a cura di), *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, 2007, 155; PISTOLESI, *Gli interpellati tributari*, Milano, 2007. Si consenta inoltre il rinvio a LOGOZZO, *L'ignoranza della legge tributaria*, cit., 258; ID., *I principi di buona fede e del legittimo affidamento: tutela "piena" o "parziale"?*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, 6, 2358 ss.

tamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori commessi dalla stessa Amministrazione. In tali ipotesi l'affidamento del contribuente è riposto in una “situazione di fatto”, consistente in un errore, in un ritardo, in un'omissione (anche se involontari) della stessa Amministrazione, che, per essere fonte di scusa, deve costituire la causa della condotta illecita.

A tal riguardo, se in caso di “errore” dell'Amministrazione finanziaria è ragionevole presumere che il comportamento negligente si manifesti in un atto comunicato al contribuente, con riferimento, invece, alle fattispecie di ritardo o di omissione, poiché la tutela del comportamento in buona fede del contribuente è connessa ad una “inerzia” dell'Amministrazione, è necessaria una valutazione puntuale e rigorosa da parte del giudice circa l'idoneità del comportamento amministrativo ad essere equiparato ad una sorta di determinazione tacita che giustifichi il legittimo affidamento del contribuente.

4. Tutela “parziale” o tutela “piena”?

La questione concernente i limiti della tutela del legittimo affidamento del contribuente rappresenta un tema particolarmente delicato che ha visto, contrapporsi, nel corso degli anni, opposti orientamenti dottrinali e giurisprudenziali.

Come accennato in precedenza, difatti, solo nell'eventualità in cui il contribuente riponga un legittimo affidamento in una “formale” risposta ad un'istanza di interpello, lo Statuto riconosce una tutela “piena”, disponendo che “*gli atti, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, difformi dalla risposta espressa o tacita sono nulli*”. Di conseguenza è dubbio se, al di fuori della

risposta vincolante all'istanza di interpello, siano prospettabili altre situazioni in cui la tutela del legittimo affidamento possa estendersi anche all'esigibilità del tributo e non solo, come invece previsto dall'art. 10, comma 2, alle sanzioni e agli interessi moratori (tutela “parziale”).

A tal riguardo, e valorizzando la buona fede quale principio che non ammette restrizioni e prevale rispetto al vincolo d'indisponibilità dell'obbligazione tributaria¹³, parte della dottrina ha ammesso, nel caso di una determinazione “qualificata” dell'Amministrazione finanziaria rispetto ad un caso concreto del contribuente, resa nota con un provvedimento ufficiale di carattere formale (sebbene al di fuori della procedura d'interpello), l'estensione della portata dell'affidamento legittimo all'inesigibilità del tributo¹⁴ (tutela “piena”).

Di diverso avviso si sono mostrati, tuttavia, altri Autori, argomentando che la ricostruzione poc'anzi illustrata si porrebbe in aperto contrasto con la lettera dell'art. 10, comma 2, l. n. 212 del 2000, che, nell'escludere espressamente “solo” le sanzioni e gli interessi, sembrerebbe riflettere una precisa scelta legislativa in favore della prevalenza dei principi di legalità e indisponibilità dell'obbligazione tributaria rispetto ad altri principi costituzionalmente garantiti, quali l'affidamento e la buona fede¹⁵.

¹³ COLLI VIGNARELLI, op. cit., 686.

¹⁴ MARONGIU, *Lo Statuto e la tutela dell'affidamento e della buona fede*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, 194; DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010, 281; DELLA VALLE, *Affidamento e certezza del diritto tributario*, Milano, 2001, 175 ss.; NUSSI, *Mutamenti interpretativi e affidamento del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2007, 1379; LOGOZZO, *La tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente tra prospettiva comunitaria e nuova codificazione*, cit.

¹⁵ FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua indisponibilità*, in LA ROSA (a cura di), *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano,

In conformità a tale seconda impostazione, si è altresì sostenuto che la tesi che estende la tutela dell'affidamento legittimo oltre la formulazione letterale della norma porterebbe alla violazione dei principi di legalità, di capacità contributiva e di uguaglianza¹⁶.

Accanto alle contrapposte teorie della tutela "parziale" e della tutela "piena" dell'affidamento legittimo, merita di essere segnalato un terzo percorso interpretativo che, pur non interferendo con il vincolo d'indisponibilità dell'obbligazione tributaria e rispettando la lettera dell'art. 10, comma 2, l. n. 212 del 2000, appare tuttavia difficilmente attuabile in concreto, sotto il profilo processuale. Trattasi, nello specifico, di una ricostruzione che amplia la tutela del legittimo affidamento, attribuendo al contribuente, accanto alla tutela di cui alla norma citata, un rimedio di carattere risarcitorio inquadrabile nell'ambito della responsabilità civile da danno ingiusto ai sensi dell'art. 2043 c.c., nei confronti dell'Amministrazione finanziaria¹⁷, facendo in tal modo salvo il vincolo di inesigibilità del tributo.

5. L'orientamento della giurisprudenza di legittimità.

La possibilità di riconoscere all'affidamento legittimo del contribuente una tutela "piena" anche al di fuori del meccanismo "procedimentalizzato" dell'interpello rappresenta una tematica particolarmente delicata e ad oggi priva di una definitiva soluzione, come dimostrano i precedenti giurisprudenziali che negli ultimi anni hanno arricchito il dibattito.

Nonostante il più recente (e prevalente) orientamento della Suprema Corte¹⁸, alla luce dell'interpretazione letterale dell'art. 10, comma 2, dello Statuto, limiti la tutela al solo effetto di escludere le sanzioni e gli interessi moratori, tenuto conto dei principi costituzionali «di inderogabilità delle norme tributarie, di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, di vincolatezza della funzione di imposizione, di irrinunciabilità del diritto di imposta», non può omettersi di ricordare che, in passato, si andò affermando una diversa posizione, incline ad ammettere l'esclusione del recupero del tributo nelle ipotesi di affidamento legittimo del contribuente riposto in comportamenti non coerenti dell'Amministrazione finanziaria.

Come noto, il primo precedente in tal senso risale all'anno 2002¹⁹, allorquando la

2008, 58.

¹⁶ Cfr. DI PIETRO, *I regolamenti, le circolari e le altre norme amministrative per l'applicazione della legge*, cit., 660; FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2010, 275; STEVANATO, *Tutela dell'affidamento e limiti all'accertamento del tributo*, cit., 818.

¹⁷ DELLA VALLE, *Affidamento e certezza del diritto tributario*, cit., 172 ss.; TURCHI, *In tema di tutela dell'affidamento riposto nelle indicazioni dell'amministrazione finanziaria*, in *Giur. it.*, 2003, 796; STEVANATO, *Tutela dell'affidamento e limiti all'accertamento del tributo*, cit.

¹⁸ Cfr., *ex multis*: Cass., 10 settembre 2009, n. 19479; Cass., 13 ottobre 2011, n. 21070; Cass., 12 settembre 2012, n. 15224; Cass., 17 aprile 2013, n. 9282; Cass., 19 maggio 2017, n. 12635; Cass., 12 gennaio 2018, n. 620; nonché Cass., 9 gennaio 2019, n. 370, con nota di LOGOZZO, *Il principio del legittimo affidamento: confermata dalla Cassazione la tutela "parziale" del contribuente*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2019, 7, 625 ss.

¹⁹ Il riferimento è a Cass., 10 dicembre 2002, n. 17576, con nota di STEVANATO, *Tutela dell'affidamento e limiti dell'accertamento del tributo*, cit., 795. Si vedano, altresì, i contributi di MASTROIACOVO,

Cassazione, con una “dotta” sentenza, apprezzata dalla dottrina in quanto espressiva di un’interpretazione adeguatrice orientata allo Statuto e ai valori costituzionali che presiedono alla tutela del legittimo affidamento, ha riconosciuto che, qualora sussista un grado particolarmente intenso e qualificato di affidamento del contribuente nelle determinazioni assunte dall’Amministrazione finanziaria in atti formali, ne consegue non solo l’inapplicabilità di sanzioni amministrative e interessi (come prevede la formulazione letterale dell’art. 10, comma 2, l. n. 212 del 2000), ma si rende altresì inesigibile il tributo richiesto dall’Amministrazione finanziaria a seguito del mutamento di orientamento.

In particolare, ferma restando quella “tutela minima”, cui è collegata una tutela “parziale”, contemplata dall’art. 10, comma 2, l. n. 212 del 2000, che esclude sanzioni e interessi moratori nel caso di mutamento da parte dell’Amministrazione finanziaria della propria opinione rispetto a fattispecie generali ed astratte, nella sentenza in parola la Corte di Cassazione ha individuato un *quid pluris* costituito dalla presenza di circostanze specifiche e concrete, il cui apprezzamento è riservato al giudice di merito, che siano idonee a determinare un grado particolarmente intenso di affidamento rispetto alla generalità dei casi. In definitiva, secondo tale orientamento, la tutela dell’affidamento può essere “piena”, escludendo quindi anche il recupero del tributo dovuto per legge, nel caso in cui l’interpretazione dell’Amministrazione non sia diretta *ad incertam personam*, né si inquadri in una

logica di semplice consulenza, ma costituisca la soluzione interpretativa data su di un caso concreto e personale, capace di regolamentare il rapporto tributario.

L’orientamento in parola, confermato da diverse pronunce successive del medesimo tenore²⁰, è il solo a garantire che sia assicurata la medesima parità di trattamento tra coloro i quali, avendo esperito il procedimento d’interpello ordinario, risulterebbero pienamente tutelati alla luce dell’art. 11 dello Statuto e quanti, al contrario, non proponessero alcuna istanza poiché privi di interesse a farlo, stante la risposta già fornita dall’Amministrazione con riguardo al caso concreto e personale.

A tal riguardo, si tenga altresì presente che il riconoscimento della “portata espansiva” del principio di collaborazione e buona fede enunciato dal primo comma dell’art. 10 è stato affermato in più occasioni dalla Suprema Corte e, proprio tale circostanza, parrebbe deporre a favore dell’ammissibilità, anche al di fuori della procedura d’interpello e purché ricorrano le necessarie condizioni, di una tutela “piena” dell’affidamento del contribuente. Si è chiarito, difatti, che la situazione di affidamento tutelabile è caratterizzata: «a) da un’apparente legittimità e coerenza dell’attività dell’Amministrazione finanziaria, in senso favorevole al contribuente; b) dalla buona fede del contribuente, rilevabile dalla sua condotta, in quanto connotata dall’assenza di qualsiasi violazione del dovere di correttezza gravante sul medesimo; c) dall’eventuale esistenza di circostanze specifiche e rilevanti, idonee a indicare la sussistenza dei due presuppo-

Efficacia dei principi dello statuto e affidamento del contribuente, in Riv. dir. trib., 2003, II, 249 e di TURCHI, *In tema di tutela dell’affidamento riposto nelle indicazioni dell’amministrazione finanziaria*, cit., 2194.

²⁰ Cfr., Cass., 6 ottobre 2006, n. 21513; Cass., 5 giugno 2007, n. 18218; Cass., 13 maggio 2009, n. 10982; Cass., 14 gennaio 2015, n. 537.

sti che precedono, condizioni che, in sé, sono suscettibili di ricorrere non solo nelle ipotesi – attinenti all’area della irrogazione delle sanzioni e della richiesta di interessi – previste dall’art. 10, comma 2²¹».

6. L’orientamento della Corte di Giustizia dell’Unione Europea.

Diversamente da quanto osservato con riferimento al panorama giurisprudenziale italiano, l’orientamento delineatosi nel contesto europeo, con riferimento ai c.d. tributi armonizzati²², pare porsi in evidente contrasto con la posizione, attualmente maggioritaria e “vincolata” ad un’interpretazione strettamente letterale dell’art. 10, comma 2, assunta dalla Corte di cassazione.

A tal riguardo si rammenti che il principio del legittimo affidamento non ha una esplicita formulazione nel diritto europeo, essendo il frutto dell’elaborazione giurisprudenziale della Corte di giustizia, secondo la quale «i principi di tutela del legittimo affidamento e di certezza del diritto fanno parte dell’ordinamento giuridico comunitario, e, pertanto, essi devono essere rispettati dalle istituzioni comunitarie²³».

Nel dettaglio, si è anzitutto chiarito che il principio della certezza del diritto, il cui corollario è il principio della tutela del legittimo affidamento, presuppone che le norme giuridiche siano chiare e precise e che la loro applicazione sia prevedibile per coloro che vi sono sottoposti. Da tale circostanza deriva, quale logica conseguenza, che le disposizioni di diritto interno dedicate alla disciplina di tributi armonizzati debbano essere sufficientemente chiare e precise, ovvero tali da non ledere il diritto degli interessati a conoscere ed osservare gli obblighi che esse impongono²⁴.

Per quanto concerne, poi, il profilo della tutela del legittimo affidamento, esso si traduce in una “concretizzazione” della certezza del diritto nel suo aspetto soggettivo, dato che la sua valutazione può essere effettuata solo alla luce della situazione concreta e dell’atteggiamento tenuto dagli interessati. Questi ultimi, in particolare, potranno invocare una tutela “piena”, nel senso della inesigibilità del tributo, solo nel caso in cui il comportamento o concreti atti dell’Amministrazione abbiano fondato delle aspettative sul mantenimento di una determinata situazione giuridica di vantaggio.

Ciò che si può desumere, pertanto, dalla giurisprudenza della Corte di giustizia, è anzitutto la necessità che sussista la c.d. “base dell’affidamento” ovvero, più specificamente, un atto o un comportamento dell’Amministrazione finanziaria che generi una fondata aspettativa.

È inoltre necessario che l’affidamento in questione sia “legittimo”, con ciò intendendosi che non si possa esigere da un qualsiasi

²¹ Cfr. Cass. 11 maggio 2021, n. 12372. In senso conforme: Cass., 9 gennaio 2019, n. 370; Cass., 21 giugno 2021, n. 17588.

²² Per una ricostruzione completa, v. SCHIAVOLIN, *Il principio di certezza del diritto e la retroattività delle norme impositrici*, in DI PIETRO, TASSANI (a cura di), *I principi europei del diritto tributario*, Padova, 2013, 27 ss.; TRIVELLIN, *Il principio di buona fede oggettiva*, in DI PIETRO, TASSANI (a cura di), *I principi europei del diritto tributario*, cit., 59 ss.; PÉREZ, *Il principio del legittimo affidamento*, in DI PIETRO, TASSANI (a cura di), *I principi europei del diritto tributario*, cit., 99 ss.

²³ Cfr. Corte di Giustizia CE, 26 aprile 2005, causa C-376/02, par. 32, *Stichting*; tra le altre, Corte di Giustizia CE, 14 maggio 1975, causa C-74/74, *CNTA/Commissione*; Corte di Giustizia UE, 15 febbraio 1996, causa C-63/93, *Duff*.

²⁴ Per una più approfondita disamina sul tema in discorso si consenta il rinvio a LOGOZZO, *Certezza del diritto e tutela del legittimo affidamento nel diritto tributario europeo*, in *Boll. trib.*, 2023, 2, 85 ss.

si operatore economico del settore, prudente e diligente, un comportamento diverso da quello in concreto tenuto in osservanza di precise indicazioni dell'Amministrazione finanziaria.

Sul punto, la Corte di giustizia ha affermato ripetutamente: «Per quanto concerne il principio di tutela del legittimo affidamento, il diritto di avvalersi di tale principio si estende a ogni individuo in capo al quale un'autorità amministrativa abbia fatto sorgere fondate speranze a seguito di assicurazioni precise che gli avrebbero fornito. A tal riguardo, è dunque necessario verificare se gli atti di un'autorità amministrativa abbiano ingenerato ragionevoli aspettative in capo ad un operatore economico prudente ed accorto e, se ciò è avvenuto, accertare la legittimità di tali aspettative²⁵».

Occorre chiedersi, dunque, quali siano i requisiti in base ai quali la Corte riconosce la tutela “piena” al contribuente, escludendo il recupero a posteriori del tributo.

A tal riguardo, si ricordi che sin dalla sentenza *Elmeke* del 14 settembre 2006²⁶, i Giudici europei hanno chiarito che per stabilire se il principio del legittimo affidamento possa essere invocato dal destinatario di

un'informazione a sé favorevole proveniente dall'Amministrazione tributaria «occorre, in primo luogo, verificare se gli atti dell'autorità amministrativa abbiano ingenerato fondate aspettative in capo ad un operatore prudente ed accorto²⁷. Se la risposta a tale quesito dà esito positivo, occorre, in secondo luogo, accertare la legittimità di tali aspettative».

La Corte, con la sentenza in discorso, ha dunque affermato un fondamentale principio di diritto: a prescindere dalla natura degli atti (atti interpretativi generici o riguardanti il caso concreto), l'affidamento è da ritenersi legittimo se l'atto proviene da un'autorità fiscale competente ad emanarlo e se abbia ingenerato delle aspettative in un operatore prudente e accorto. Di conseguenza, qualora si accerti che il contribuente non poteva ragionevolmente presumere l'incompetenza dell'autorità amministrativa che aveva fornito l'informazione e se tale informazione ha generato fondate aspettative in un operatore professionale diligente, il tributo non è dovuto in quanto compete una “tutela piena”.

Diversamente, qualora un operatore economico “prudente e accorto” sia in grado di prevedere l'adozione di un provvedimento idoneo a ledere i suoi interessi, questi non può invocare la violazione del principio del legittimo affidamento nel caso in cui il provvedimento venga adottato dall'autorità amministrativa e la misura risulti essere prevedibile²⁸.

²⁵ Cfr. Corte di Giustizia UE, 9 luglio 2015, causa C-144/14, *Cabinet Medical Vetrinar Dr. Andrei*; Corte di Giustizia UE, 9 luglio 2015, causa C-183/14, *Salomie e Oltan*.

Al riguardo, si è precisato che la prassi amministrativa “generica” o “conservativa” non è sufficiente a suffragare l'affidamento legittimo in capo “ad un operatore economico prudente ed accorto” (cfr. Corte di Giustizia CE, 14 febbraio 1990, causa C-350/88, *Delacre e a./Commissione*; Corte di Giustizia CE, 15 dicembre 1982, causa C-5/82; Corte di Giustizia CE, 26 aprile 1988, causa C-316/86). Allo stesso modo, è escluso che siano idonee a fondare il legittimo affidamento la “tolleranza” o “l'inerzia” protrattesi nel tempo da parte dell'Amministrazione finanziaria circa il mancato recupero a tassazione di determinate operazioni, nonché la «prassi illegittima» (cfr., Corte di Giustizia UE, 11 aprile 2018, causa C-532/16, *SEB Bankas*).

²⁶ Cfr. Corte di Giustizia UE, 14 settembre 2006, cause riunite da C-181/04 a C-183/04.

²⁷ Si vedano, in tal senso: Corte di Giustizia CE, 10 dicembre 1975, cause riunite da 95/74 a 98/74, 15/75 e 100/75, *Union nationale des coopératives agricoles de céréales e a./Commissione e Consiglio*.

²⁸ Cfr. Corte di Giustizia CEE, 14 febbraio 1990, causa C-350/88, *Delacre*; Corte di Giustizia CEE, 26 marzo 1988, causa C-324/96, *Petridi*.

Ed ancora, la Corte ha ulteriormente precisato che il contribuente deve fare affidamento su precise assicurazioni o informazioni provenienti dall'Amministrazione finanziaria. Può parlarsi di assicurazioni siffatte quando «vengono fornite informazioni precise, incondizionate e concordanti, quale che sia la forma in cui queste vengono comunicate²⁹». Con quest'ultima affermazione, di particolare rilevanza, si chiarisce dunque che la non debenza del tributo nei casi di legittimo affidamento prescinde dalla natura degli atti con cui l'Amministrazione ha manifestato le sue decisioni.

In definitiva, secondo l'orientamento delineatosi nel contesto unionale, il principio del legittimo affidamento deve ritenersi un principio fondamentale dell'ordinamento europeo e delle legislazioni da esso derivate, essendo previsto a favore di qualsiasi contribuente in capo al quale un'autorità (europea o nazionale) abbia fatto sorgere la fondata convinzione o fondate aspettative in ordine alla liceità e alla stabilità di un rapporto giuridico esistente³⁰.

7. Prospettive evolutive.

Nonostante siano ravvisabili valide argomentazioni a sostegno del riconoscimento di una tutela “piena” dell'affidamento legittimo del contribuente anche al di fuori delle sole risposte all'istanza d'interpello, la più recente giurisprudenza di legittimità appare salda nel limitare tale tutela alla sola esclu-

sione di sanzioni e interessi moratori, prediligendo un'interpretazione strettamente letterale dell'art. 10, comma 2, dello Statuto.

Differente, e senz'altro condivisibile, è invece la posizione assunta dalla consolidata giurisprudenza europea, che, in presenza di un legittimo affidamento del contribuente e con riguardo ai soli tributi armonizzati, consente altresì la non debenza del tributo, indipendentemente dalla natura degli atti con cui l'Amministrazione ha espresso le proprie decisioni.

Ebbene, ciò che si auspica è che, nell'attuazione della delega per la riforma fiscale, quanto previsto dall'art. 4, comma 1, *lett. b)*, della l. n. 111 del 2023, in merito alla necessità di “valorizzare il principio del legittimo affidamento del contribuente e il principio di certezza del diritto”, possa tradursi nel riconoscimento, anche nell'ordinamento tributario italiano, di quella medesima tutela “piena” già da tempo ammessa dalla Corte di giustizia.

Il legittimo affidamento dei contribuenti e, in particolare, degli operatori economici, deve ritenersi, difatti, “principio connaturato allo Stato di diritto³¹” (...), ed è da considerarsi ricaduta e declinazione “soggettiva” dell'indispensabile carattere di coerenza di un ordinamento giuridico, quale manifestazione del valore della certezza del diritto³². Difatti, «l'affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica costituisce un “elemento fondamentale e indispensabile dello Stato di diritto”³³ e, tale principio, deve essere apprezzato sia con riguardo all'ordinamento nazionale, sia adottando una prospettiva sovranazionale.

²⁹ Cfr. Corte di Giustizia UE, 16 dicembre 2020, causa C-537/08, *Kabla Thuringen*; Corte di Giustizia UE, 16 dicembre 2008, causa C-47/07, *Masdar (UK) c. Commissione*.

³⁰ Cfr., da ultimo, Corte di Giustizia, 22 settembre 2022, cause riunite C-475/20 e C-482/20. *Admiral Gaming Network s.r.l. e altri*; Corte di Giustizia, 15 aprile 2021, causa C-846/19, *EQ*.

³¹ Cfr., *ex multis*, Corte Cost., 11 giugno 2010, n. 209; Corte Cost., 5 aprile 2012, n. 78; Corte Cost., 12 aprile 2017, n. 73.

³² Cfr. Corte Cost., 9 maggio 2019, n. 109.

³³ Cfr., *ex multis*, Corte Cost., 24 gennaio 2017, n. 16.

Alla luce di tali circostanze e sebbene anche il principio della certezza del diritto possa soffrire delle limitazioni conseguenti al «bilanciamento» con valori di pari importanza, si ritiene che il riconoscimento di una piena tutela del legittimo affidamento del contribuente non si ponga in contrasto con l'esigenza di tutelare altri principi, diritti e beni di rilievo costituzionale.

La tutela piena dovrebbe riguardare tutti i casi in cui l'Amministrazione finanziaria manifesti, attraverso l'emanazione di una qualsiasi tipologia di atto, un orientamento interpretativo chiaro e specifico. Ci si riferisce non solo alle circolari interpretative o alle istruzioni alle dichiarazioni tributarie, ma anche a singoli atti indirizzati al contribuente in cui è manifestata una precisa interpretazione o determinazione della stessa Amministrazione.

Da ultimo, si ritiene che, nel riformulare l'articolo 10 dello Statuto, il legislatore delegato debba anche prevedere che l'affidamento riposto dal contribuente in un orientamento giurisprudenziale univoco e consolidato abbia quale conseguenza l'inesigibilità del tributo (tutela piena), senza attendere che detto orientamento sia recepito (magari dopo anni) dall'Amministrazione finanziaria.

Pertanto, il valore della certezza del diritto, di cui il legittimo affidamento è espressione, implica sempre una tutela piena a favore del contribuente, tenuto anche conto dei principi di proporzionalità e ragionevolezza.

Il contraddittorio procedimentale: otto pilastri, un problema e una possibile soluzione

ALBERTO MARCHESELLI

SOMMARIO: **1.** Il primo pilastro: cosa è e quale funzione ha il contraddittorio. – **2.** Il secondo pilastro: quale è la fonte giuridica del principio del contraddittorio. – **3.** Il terzo pilastro: dove si applica il principio del contraddittorio. – **4.** Il quarto pilastro: chi deve assicurare il rispetto del principio del contraddittorio. – **5.** Il quinto pilastro: come deve essere attuato il contraddittorio. Il principio di effettività. In particolare, il diritto di accesso al fascicolo istruttorio. – **6.** Il sesto pilastro: effettività del contraddittorio e partecipazione all'istruttoria. – **7.** Il settimo pilastro: è possibile sacrificare il principio del contraddittorio? Il segreto e l'urgenza di provvedere. – **8.** L'ottavo pilastro: quali conseguenze per la violazione del principio dell'effettivo contraddittorio. – **9.** La sostanziale assurdit  dell'attuale regime. – **10.** Una possibile via di uscita.

1. Il primo pilastro: cosa è e quale funzione ha il contraddittorio.

Con la espressione contraddittorio procedimentale si intende, come noto, la regola secondo cui, all'interno di una scansione procedimentale, al soggetto destinato a subire gli effetti di un provvedimento deve essere offerta la possibilit  di interloquire prima e a ragion veduta, manifestando il suo punto di vista alla luce e a fronte della *discovery* di tutti i dati raccolti, con la legittima aspettativa che, se egli si giova di tale opportunit , le sue allegazioni saranno adeguatamente valutate dall'organo incaricato di provvedere.

La funzione del contraddittorio   duplice. Esso serve sia a presidiare un interesse del soggetto coinvolto, sia a realizzare l'interesse cui   finalizzata la procedura. Attraverso il contraddittorio, da un lato, l'interessato esprime le sue ragioni opponendosi

ad effetti sfavorevoli, sollecitando effetti favorevoli, allegando elementi di fatto, prove e/o argomenti giuridici a sostegno delle sue ragioni; dall'altro lato, l'organo giudiziario o amministrativo, acquisisce ulteriori elementi di conoscenza per il provvedimento, realizzando il principio di imparzialit  nella sua accezione di necessit  di ben conoscere, per ben provvedere.

2. Il secondo pilastro: quale   la fonte giuridica del principio del contraddittorio.

Secondo la giurisprudenza della Corte Giust. UE il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio fondamentale del diritto dell'Unione di cui il diritto al contraddittorio in qualsiasi procedimento costituisce parte integrante. Il diritto al contraddittorio in qualsiasi procedimento  

attualmente sancito, riconosce la Corte, non solo negli articoli 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, che garantiscono il rispetto dei diritti della difesa nonché il diritto ad un processo equo in qualsiasi procedimento giurisdizionale, bensì anche nell'articolo 41 di quest'ultima, il quale garantisce il diritto ad una buona amministrazione. Il paragrafo 2 del citato articolo 41 prevede che tale diritto a una buona amministrazione comporta, in particolare, il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale lesivo.

Sul piano del diritto interno, la Corte costituzionale, nella giurisprudenza degli anni '90, aveva riconosciuto, in un primo tempo, che il principio del contraddittorio deve trovare attuazione anche nei procedimenti amministrativi con valenza sanzionatoria (esempio, nel giudizio disciplinare).

Più di recente, la medesima Corte¹ aveva affermato la sussistenza del principio del giusto procedimento amministrativo, da raccordarsi all'art. 97 Cost., siccome esplicazione del *principio di buon andamento e imparzialità* e che il contraddittorio con il destinatario del provvedimento costituisce esplicazione e contenuto necessario del principio del giusto procedimento.

Tale impostazione ha trovato, come noto, riconoscimento nel primo orientamento in materia della giurisprudenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione², le quali hanno riconosciuto che esso è attuazione del principio generale emergente dalla l. n. 241/1990, all'art. 7.

Tale primo, liberale, orientamento è stato poi parzialmente riassorbito dalla giurisprudenza successiva, sulla base di sottostanti malintese esigenze di efficienza amministrativa, non cogliendo che alla rapidità della azione amministrativa non è certamente di ostacolo il riconoscimento di una garanzia fondamentale, quanto piuttosto la sua attuazione in modo sproporzionato (ad esempio, nulla impone un contraddittorio orale, essendo ben sufficiente e pratico un contraddittorio scritto alla luce di una bozza di provvedimento comunicata al contribuente).

3. Il terzo pilastro: dove si applica il principio del contraddittorio.

Per la giurisprudenza europea il diritto al contraddittorio si impone come regola generale, senza bisogno di specifiche prescrizioni di settore.

A identiche conclusioni perveniva anche la prima giurisprudenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione. Il diritto al contraddittorio si riteneva quindi applicabile a ogni procedimento, anche ove non previsto.

Diversamente, fino oggi la Corte di Cassazione lo circoscrive, per quanto riguarda la disciplina tributaria, ai soli procedimenti in cui esso sia espressamente previsto, ovvero, se non espressamente, previsto, che coinvolgano questioni inerenti a materia «armonizzate»³.

Tra le ipotesi espressamente previste se ne è aggiunta una, non riferita a singole

¹ Corte cost. 7 luglio 2015, n. 132

² Cass., 18 settembre 2014, n. 19667 e 19668

³ Cass., sez. un., n. 24823/2015.

materie, ma a tipologie di procedimenti, in forza dell'art. 5-ter del d.lgs. n. 218/1997⁴, che estende il contraddittorio, sostanzialmente, attraverso un invito anticipato all'adesione, a avvisi di accertamento globali in materia di imposte sui redditi, IVA e tributi accertati sulla base delle medesime disposizioni, come IRAP, IVAFE, IVIE, non preceduti da controlli, ispezioni e verifiche.

Tale soluzione appare del tutto disarmonica, come meglio si vedrà oltre.

4. Il quarto pilastro: chi deve assicurare il rispetto del principio del contraddittorio.

L'obbligo di rispettare il diritto al contraddittorio, laddove si ritenga cogente, e attuare tale dovere incombe in prima battuta alle Pubbliche Amministrazioni (alle Agenzie fiscali, per quel di interesse in questa sede). In caso di asserita violazione, il giudice nazionale ha il potere e il dovere di verificarne l'attuazione, al limite anche immediatamente disapplicando le norme interne in contrasto, per le materie ove si applichi il diritto UE.

5. Il quinto pilastro: come deve essere attuato il contraddittorio. Il principio di effettività. In particolare, il diritto di accesso al fascicolo istruttorio.

Quanto alla disciplina della attuazione del contraddittorio, esso si compendia nella clausola della sua *effettività*. Come limpidamente riassunto nella giurisprudenza comunitaria ⁵ essa implica che al contribuente sia dato:

- a) congruo accesso alle informazioni necessarie per preparare le sue difese;
- b) congruo preavviso per preparare le sue difese;
- c) congruo tempo e spazio per esporle;
- d) congruo ascolto;
- e) congruo resoconto della valutazione di esse e delle ragioni per le quali esse sono state, semmai, disattese.

Il giudizio di congruità dipende dalle caratteristiche del caso concreto, in ordine alle quali è necessario annoverare, almeno: la complessità del caso; la pregressa notizia della procedura di accertamento da parte del contribuente; la frequenza o l'occasionalità della relazione che intercorre tra contribuente e Amministrazione; la ampiezza, la pertinenza, la novità e la complessità delle difese.

In questo quadro, un primo profilo concerne la possibilità del contribuente di avere *accesso* alle informazioni necessarie per esplicitare la sua difesa. Si tratta di un profilo

⁴ Su cui si veda la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 17/E/2020.

⁵ Tra le altre, Corte Giust. UE 18 dicembre 2008, C-349/07, Sopropé

alquanto problematico nel diritto interno italiano.

Il miglior modo di risolvere la questione parte dalla considerazione che l'interesse del contribuente deve temperarsi con eventuali interessi contrapposti e il parametro da utilizzare per individuare la composizione ottimale è il principio di proporzionalità. Alla luce di tale criterio e per scendere nella concretezza, è da escludere per esempio che il contribuente possa avere accesso indiscriminato agli atti che lo riguardano o lo interessano, durante le indagini tributarie (così come che l'indagato possa conoscere gli atti di indagine mentre queste sono in corso). Ciò gli attribuirebbe un vantaggio non necessario a fronte di una possibile compromissione dell'interesse pubblico (si pensi al pericolo di inquinamento delle indagini medesime, ad esempio). Ma, allo stesso modo, sembra giuridicamente doveroso che gli sia consentito conoscerli, una volta che la istruttoria sia conclusa – e la relativa rivelazione non possa più pregiudicare la ricerca della prova⁶.

Una volta concluso il procedimento di accertamento (o meglio, la fase delle indagini), il diritto di accesso non dovrebbe poter essere ulteriormente differito di talché è da ritenere che la parte pubblica debba, su istanza della parte privata interessata, rendere disponibili tutti gli atti di riferimento. Il contribuente ha di regola un interesse giuridicamente tutelato ad accedere agli atti relativi al procedimento tributario che lo vede coinvolto.

Altrimenti verrebbe leso il diritto di difesa.

La Corte di Giustizia⁷, invero, riconosce l'essenzialità del diritto di accesso rispetto all'esercizio del diritto di difesa, a sua volta diritto fondamentale nella forma del contraddittorio *ante* il provvedimento, e lo estende non solo ai dati utilizzati nell'accertamento, ma anche a quelli ulteriori contenuti nel fascicolo configurando in tal modo un diritto di accesso al fascicolo istruttorio⁸, per verificare se non sussistano ulteriori elementi favorevoli. L'Amministrazione può rifiutare tale accesso solo opponendo ragioni di interesse pubblico concrete e non motivazioni apparenti e clausole di stile⁹.

⁷ In materia si veda ad esempio CGUE, *Glencore*, C-189/18, 16 ottobre 2019, ECLI:EU:C:2019:861, su cui v. MATTARELLI, *Contestazione dell'Iva detratta e frode del fornitore: la Corte di giustizia indica le garanzie procedurali e processuali per il contribuente*, in *Rivista di diritto tributario online*, 30 novembre 2019. La Corte afferma, ad esempio, che esiste il preciso dovere di "far conoscere al soggetto passivo gli elementi di prova, compresi quelli provenienti dai procedimenti connessi avviati nei confronti dei suoi fornitori, in base ai quali essa intende prendere una decisione, e che tale soggetto passivo non sia così privato del diritto di rimettere in discussione utilmente, nel corso del procedimento di cui è oggetto, le constatazioni di fatto e le qualificazioni giuridiche effettuate da tale amministrazione nell'ambito di tali procedimenti collegati (...) [Ciò] presuppone che il destinatario sia messo in condizione di conoscere detti elementi (v., in tal senso, sentenza del 9 novembre 2017, *Ispas*, C-298/16, EU:C:2017:843, punto 31). Il principio del rispetto dei diritti della difesa ha così come corollario il diritto di accesso al fascicolo (v., in tal senso, sentenza del 7 gennaio 2004, *Aalborg Portland e a./Commissione*, C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P e C-219/00 P, EU:C:2004:6, punto 68)".

⁸ Non basterebbe la comunicazione all'interessato di una mera sintesi: "Non soddisfa tale requisito una prassi dell'amministrazione finanziaria consistente nel non dare al soggetto passivo interessato alcun accesso a tali elementi e, in particolare, ai documenti su cui si fondano le constatazioni effettuate, ai verbali redatti e alle decisioni adottate in esito a procedimenti amministrativi collegati, e nel comunicargli indirettamente, sotto forma di sintesi, solo una parte di tali elementi da essa selezionati secondo criteri che le sono propri e sui quali egli non può esercitare alcun controllo" (sentenza *Glencore*, § 58).

⁹ Ancora *Glencore*, § 56 "Il principio del rispetto dei diritti della difesa, in un procedimento amministrativo come quello di cui trattasi nel procedimento principale, non impone quindi all'amministrazione finanziaria un obbligo generale di

⁶ In tema, Cons. Stato, sez. IV, 28 marzo 2012, n. 1816; Cons. Stato, sez. IV, sent. 21 ottobre 2008, n. 5144, Cons. Stato, sez. IV, sent. 13 gennaio 2010, n. 53.

Deve, altresì, essere assicurata la possibilità di controllo, prima del contribuente e poi del giudice, sulla legittimità della acquisizione del materiale istruttorio, sulla efficacia probatorio di esso e sulle ragioni di un eventuale diniego.

La giurisprudenza unionale afferma anche che l'accesso amministrativo, come strumento di esercizio del diritto di difesa, non possa essere surrogato dalla conoscenza successiva in giudizio dei dati¹⁰, essendo in tal caso da considerare nulla la procedura^{11 12}.

Un secondo profilo concerne, l'adeguatezza dello spazio concesso per l'espressione del contraddittorio. La dimensione ottimale di essa dipende: *a)* dalla rilevanza che le decisioni da adottare rivestono per gli interessati (di tal che, maggiore è l'entità della potenziale lesione, per qualità degli interessi o entità del loro pregiudizio, maggiore spazio andrà dato alla difesa); *b)* dalla complessità della fattispecie concreta, dei procedimenti e della legislazione da applicare (di tal che, a maggiore complessità di norme o procedure, dovrà corrispondere

fornire un accesso integrale al fascicolo di cui dispone, ma esige che il soggetto passivo abbia la possibilità di ricevere, a sua richiesta, le informazioni e i documenti contenuti nel fascicolo amministrativo e presi in considerazione da tale amministrazione ai fini dell'adozione della sua decisione, a meno che obiettivi di interesse generale giustificino la restrizione dell'accesso alle suddette informazioni e a detti documenti (v., in tal senso, sentenza del 9 novembre 2017, Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, punti 32 e 39). In quest'ultimo caso, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 64 delle sue conclusioni, spetta all'amministrazione finanziaria esaminare se sia possibile un accesso parziale".

¹⁰ Si veda ancora la appena citata sentenza *Glencore*, ove si legge al §52: "una violazione del diritto di accesso al fascicolo intervenuta durante il procedimento amministrativo non è sanata dal semplice fatto che l'accesso a quest'ultimo è stato reso possibile nel corso del procedimento giurisdizionale relativo ad un eventuale ricorso diretto all'annullamento della decisione contestata (v., per analogia, sentenze dell'8 luglio 1999, *Hercules Chemicals/Commissione*, C-51/92 P, EU:C:1999:357, punto 78; del 15 ottobre 2002, *Limburgse Vinyl Maatschappij e a./Commissione*, C-238/99 P, C-244/99 P, C-245/99 P, C-247/99 P, da C-250/99 P a C-252/99 P e C-254/99 P, EU:C:2002:582, punto 318, e del 7 gennaio 2004, *Aalborg Portland a./Commissione*, C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P e C-219/00 P, EU:C:2004:6, punto 104)".

¹¹ Sentenza *Glencore*, § 59 e ss., in particolare 68. "Se detto giudice non è legittimato ad effettuare tale verifica e se, pertanto, il diritto a un ricorso giurisdizionale non è effettivo, le prove ottenute nell'ambito dei procedimenti amministrativi connessi e le constatazioni effettuate nelle decisioni amministrative adottate nei confronti di altri soggetti passivi in esito a tali procedimenti non devono essere ammesse, e la decisione impugnata, che si basa su tali prove e su tali constatazioni, deve essere annullata se, per tale ragione, essa risulta priva di fondamento (v., in tal senso, sentenza del 17 dicembre 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, punto 89)".

¹² Il diritto di accesso, inoltre, in caso di pluralità di coobbligati,

va esteso a tutti i coobbligati solidali: cfr. FARRI, *Accesso agli atti in fase di riscossione e "imparzialità" dell'esecuzione*, in *Rivista di diritto tributario online*, 7 dicembre 2016. Cosa diversa è l'accesso ai dati fiscali da parte di soggetti terzi per finalità diverse da quelle di controllo dell'esercizio del pubblico potere. Ad esempio, si è ammesso il diritto dell'ex coniuge ad accedere (ed estrarre copia) dei dati dell'Anagrafe tributaria per l'accertamento delle condizioni economiche in una lite sulla determinazione degli assegni divorzili: Cons. St., Ad. Plen., 25 settembre 2020, n. 19, con nota di COSTANZO, *L'accesso all'anagrafe tributaria: istruzioni per l'uso tra principi generali e strategie processuali*, in *Rivista telematica di diritto tributario*, 2021, fasc. 1, 119 ss. La decisione è interessante sotto diversi profili, anche se non concerne la materia tributaria. Intanto perché si pronuncia sulle modalità dell'accesso: ritiene necessaria la *estrazione di copia* e non solo la presa di visione, per tutelare le ragioni. In secondo luogo perché ritiene tutelabile il diritto di accesso indipendentemente dalla connessione con una azione giurisdizionale (e, in pendenza di questa, non essendo assorbito dal potere del giudice di acquisire d'autorità i dati). In terzo luogo perché potrebbe risultare piuttosto distonico, se si prende come termine di raffronto la giurisprudenza interna italiana e non quella Unionale, che un terzo possa accedere ai dati fiscali del contribuente, a quanto pare, apparentemente con maggiore ampiezza che non l'interessato, rispetto al quale come si è visto l'accesso viene considerato eccezionale (visto si potrebbe veder opporre un generale segreto, fino alla fine delle procedure). Restano fermi, a tutela del titolare dei dati richiesti dal terzo, la comunicazione di avvio del procedimento ex art. 7 della l. n. 241/1990, ovvero la facoltà di opposizione ex art. 3 d.P.R. n. 184/2006 e la impugnabilità dell'atto di accoglimento dell'istanza di accesso dinanzi al giudice amministrativo. In materia di tutela rispetto agli scambi internazionali, si vedano, poi, CGUE, *État luxembourgeois*, C-245/2019 e C-246/2019, 6 ottobre 2020, ECLI:EU:C:2020:795; e *Berlioz*, C-682/15, 16 maggio 2017, ECLI:EU:C:2017:373 e oltre a proposito della cooperazione internazionale.

maggior ampiezza delle possibilità difensive); c) dal numero di soggetti che possono essere coinvolti (maggiore il numero, più ampio lo spazio difensivo); d) dagli altri interessi pubblici o privati che devono essere presi in considerazione.

Infine, devono verificarsi anche le modalità attraverso le quali si è svolto il controllo e il procedimento tributario in genere. Nel caso di operazioni prolungate svoltesi presso la sede del contribuente, è ragionevole pensare che egli avesse già avuto una rilevante quota di opportunità di conoscere le ragioni delle iniziative subite e interagire con gli operanti. È molto interessante osservare che, secondo la giurisprudenza comunitaria, il fatto che il controllo tributario si sia svolto “sul campo” e nella sfera del contribuente (ad esempio mediante una verifica nei suoi locali) non esclude la doverosità del contraddittorio¹³. In effetti, da un lato, la presenza fisica del contribuente rappresenta, di fatto, una occasione di confronto, ma, dall'altro, nell'ottica della salvaguardia dei principi, la formalizzazione di una fase di contraddittorio appare necessaria a rendere evidente e rilevabile la soddisfazione delle esigenze difensive. L'effettuazione di operazioni sul campo, in assenza di una fase documentata e formale di contraddittorio, insomma, ha un rilievo più limitato. Essa non soddisfa *ex se* il diritto della difesa, ma può ridurre lo spazio procedimentale necessario alla sua esplicitazione, potendosi ritenere che, almeno in parte, il contribuente possa aver tratto informazioni sulla sua posizione dal fatto di assistere diligentemente alle fasi della ispezione.

L'effettività del contraddittorio va poi verificata anche sotto il profilo del diritto a un esame effettivo delle proprie doglianze. Questo aspetto si presta ad essere valutato, in primo luogo, sotto un profilo estrinseco e materiale: la congruità del tempo utilizzato dall'Autorità Fiscale per l'esame delle osservazioni. A questo proposito, la regola sembra dover essere relativa. Le norme devono prevedere (e la prassi deve rispettare) termini che appaiano congrui a una seria considerazione delle ragioni addotte. Strumentale a tale congruità è, sul piano legislativo, la previsione di termini non troppo brevi in assoluto (come potrebbe essere la previsione di un termine unico di 24 ore, qualunque sia la questione da esaminare) e il riconoscimento di una certa elasticità operativa. Sul piano della prassi amministrativa, la congruità dei tempi effettivamente dedicati all'esame delle questioni dipende, come variabile, dal tasso di complessità delle argomentazioni contrapposte. Grosso modo, tanto più le argomentazioni opposte salgono nei valori di complessità, novità e apparente pertinenza, tanto maggiore deve essere lo *spatium deliberandi*.

Il secondo profilo, praticamente rilevantissimo, concerne il controllo della motivazione dell'atto tributario e il suo possibile vizio di omessa considerazione degli elementi emersi dal contraddittorio. La questione dell'obbligo di motivazione dell'Ufficio tributario su tali dati è reiteratamente emersa in materia di accertamenti fondati su studi di settore¹⁴, ma costituisce un problema generale. L'omessa valorizzazione degli elementi offerti dal contribuente com-

¹³ E in ciò la sua giurisprudenza si differenzia da quella di Cass., sez. un., sent. 18 dicembre 2009, n. 26635, che lo ritiene necessario solo negli accertamenti fondati su dati standard.

¹⁴ Ne trattano sia la giurisprudenza (Cass., 28 luglio 2006, n. 17229) sia la prassi amministrativa (si veda ad esempio la Guida agli Studi di Settore al punto 18, reperibile online sul sito *www.finanze.it*).

porterebbe illegittimo sacrificio dei valori del diritto alla difesa in sede procedimentale e buon andamento e imparzialità della Pubblica Amministrazione. Ne consegue, in pratica, che provvedimenti tributari che, per i ristretti tempi di emissione¹⁵ o la tecnica motivazionale, non appaiano aver dato conto, sia pure implicitamente, degli elementi offerti dal contribuente sarebbero, di per sé, *viziati da nullità*. Ciò non significa tuttavia che l'Ufficio abbia l'onere di puntuale e analitico contrasto di tutte le eccezioni del contribuente, financo le più fantasiose e defatigatorie, ma deve intendersi come necessità di una motivazione che dimostri che le ragioni e circostanze allegate dal contribuente sono state: *a)* prese in considerazione, *b)* adeguatamente valutate e *c)* ragionevolmente superate. Nello sviluppo logico e discorsivo della motivazione può ben accadere, allora, che il superamento di tali eccezioni non corrisponda a una serie analitica di obiezioni espresse, ma risulti dal complesso del ragionamento. La questione sembra doversi risolvere nello stesso modo in cui, nell'ambito giurisdizionale, viene risolto il problema della motivazione della sentenza, rispetto alle argomentazioni ed eccezioni delle parti. Il criterio è quello della comparazione tra il tessuto della motivazione e le allegazioni di cui si discute. La motivazione è sufficiente se anche gli argomenti non espressamente menzionati possono ritenersi confutati, implicitamente, con il ragionamento che viene esplicitato nella motivazione, se il provvedimento continua a reggere, se, insomma, la motivazione costituisca, non ostante la mancanza di

una espressa confutazione degli esiti del contraddittorio, un “discorso giustificatorio, non soltanto accessibile a tutti ma potenzialmente da tutti condivisibile”¹⁶. Anche in questo caso non è possibile formulare regole rigide, se non quella della coerenza e ragionevole condivisibilità.

6. Il sesto pilastro: effettività del contraddittorio e partecipazione all'istruttoria.

Il principio del contraddittorio impone l'acquisizione di informazioni prima di provvedere e non la possibilità di rimediare *dopo* che il provvedimento sia adottato.

Non soddisfano quindi il diritto al contraddittorio forme di coinvolgimento istruttorio del contribuente durante la fase di indagine (questionari e richieste, ovvero le eventuali richieste e domande rivolte durante accessi ispezioni e verifiche).

Tali fattispecie condividono con l'attuazione del principio del contraddittorio il fatto di avvenire prima della adozione del provvedimento lesivo.

È del tutto palese, tuttavia, che esse non possono soddisfare tale principio. Come si rilevava sopra, principio del contraddittorio significa offerta della possibilità di interloquire (e dovere di raccogliere quanto può essere affermato e prodotto) prima e a ragion veduta, manifestando l'interessato il suo punto di vista alla luce e a fronte della *discovery* di tutti di tutti i dati raccolti, cosa

¹⁵ Si vedrà più avanti il tema della rilevanza del termine che ai sensi dall'art. 12 Statuto deve intercorrere, in caso di verifica, prima della emissione dell'avviso di accertamento.

¹⁶ COSÌ MAZZARELLA, *Analisi del giudizio civile di Cassazione*, Padova, 1983, 59.

che non avviene nel caso di richieste meramente istruttorie.

7. Il settimo pilastro: è possibile sacrificare il principio del contraddittorio? Il segreto e l'urgenza di provvedere.

Il diritto al contraddittorio, come tutti i diritti, può soffrire di limitazioni, purché giustificate e proporzionate.

Un primo profilo è se esso possa essere sacrificato, e con esso il diritto di conoscenza degli atti istruttori, per le esigenze della efficienza delle indagini.

In effetti, da un lato, la giurisprudenza unionale sopra citata fa salvo per il diritto di accesso il caso in cui “*obiettivi di interesse generale giustifichino la restrizione dell'accesso alle suddette informazioni e a detti documenti*”. Dall'altro, non vi è dubbio che, nel corso di indagini, magari di rilievo internazionale, l'accesso potrebbe comportare una ipotetica fuga di notizie su indagini ancora in corso, pregiudicandole.

Ne potrebbe scaturire la conseguenza di ritenere consentito negare l'accesso (e, di conseguenza) un contraddittorio effettivo in tutti i casi in cui permangano esigenze di indagine (eventualmente a carico di soggetti terzi).

Tuttavia, in questo ragionamento, manca ancora un fattore decisivo: non sembra comunque ammissibile che Tizio possa essere destinatario di un provvedimento fondato su prove segrete e non rivelategli, né tantomeno che egli possa vedersi precluso difendersi in giudizio alla luce della piena conoscenza di tutti gli elementi che possono riguardarlo.

Si impone quindi la necessità di trovare un – non facile – punto di equilibrio.

Esso pare che potrebbe individuarsi come segue.

In primo luogo, l'obiettivo di pubblico interesse che può limitare il diritto all'accesso dovrebbe derivare da puntuali, concrete e specifiche esigenze di indagine, che rendano necessario il mantenimento del segreto nella specifica fattispecie. Detto altrimenti, la efficienza della specifica indagine non può essere realizzata altrimenti.

In secondo luogo, tale segreto deve essere quello, presidiato e solenne, di cui all'art. 329 c.p.p. cioè afferente un'indagine in materia penale, in modo da circoscrivere la rilevanza ai casi in cui sia sicura la proporzionalità con il sacrificio imposto al diritto.

In terzo luogo, la preclusione all'accesso non può comunque riguardare i dati utilizzati contro il contribuente. Detto altrimenti, le esigenze investigative non possono limitare il diritto di difesa fino a precludere la conoscenza del positivo fondamento del provvedimento a carico dell'interessato. Si può precludere l'accesso integrale al fascicolo per verificare se non siano stati trascurati elementi ulteriori e non usati a fondamento dell'atto (e sempre e solo se la conoscenza di essi pregiudichi concretamente l'esito delle indagini, senza possibilità di soddisfazione alternativa). Ma mai precludere l'accesso alle ragioni che giustificano il provvedimento, perché ne andrebbe del diritto di difesa. Ne consegue che, se gli atti necessari a fondare il provvedimento sono anche atti che non è opportuno rivelare per non pregiudicare le indagini, l'alternativa deve essere secca: se si provvede vanno rivelati all'interessato che lo richiede, se non si vogliono rivelare o si attende a provvedere, o si provvede senza utilizzarli. I dati che sono stati mantenuti segreti non possono neppure utilizzarsi contro il contribuente nel successivo giudizio sul provvedimento che è stato emanato senza

rivelarli (così come simmetricamente il contribuente non può utilizzare a favore materiali non ostesi nella fase amministrativa). Questa pare la soluzione più proporzionata che tenga conto di tutte le esigenze in gioco (interesse alla efficienza delle indagini, diritto di difesa) e faccia giustizia anche di soluzioni pratiche (concluse le indagini su Tizio, ammesso che permangano indagini su Caio da mantenere segrete, e che un pieno accesso di Tizio potrebbe mettere a rischio le indagini su Caio, non è detto che sia necessario procedere subito contro Tizio e non si possa attendere. Per contro, se è necessario, è sempre possibile procedere con misure cautelari (stranamente trascurate nella pratica tributaria), cui associare una *discovery* limitata allo stretto essenziale degli atti).

Interessante è, poi, domandarsi se e quanto il diritto al contraddittorio possa essere sacrificato sull'altare dell'urgenza di provvedere. Preliminarmente deve rammentarsi che la fretta di provvedere, per essere un motivo proporzionato di sacrificio del contraddittorio, non può mai, comunque, dipendere da disorganizzazione della p.a., perché se fosse quello il caso, il sacrificio del diritto non sarebbe mai ammissibile, per la ragione che le inefficienze di una parte non possono certo ridondare a sacrificio di diritti fondamentali dell'altra.

Le ipotesi di urgenza che possono rilevare sono pertanto solo quelle «incolpevoli» per la P.A., ovverosia oggettive o dovute a colpa del contribuente.

L'urgenza deve essere una esigenza giusta e obiettiva.

Si tratta, in effetti, di stabilire in quali casi possa essere sacrificato un adempimento, necessario a realizzare un procedimento conforme al principio di imparzialità, nella duplice veste sopra sottolineata di comple-

tezza dell'istruttoria e rispetto del diritto di difesa.

Alla luce di ciò, un diritto fondamentale, per essere sacrificato, richiede la necessità di salvaguardare un interesse, contrapposto, altrettanto «pesante».

La domanda diventa, allora: *il fatto che sia prossimo il termine di decadenza del potere di accertamento è un motivo che regge la proporzione?*

No, a nostro sommo avviso. La prossimità della scadenza del termine sarebbe un motivo sufficiente solo se si potesse ritenere un valore fondamentale anche riscuotere il tributo, *tout court*.

Ma è palese che non è così: *l'interesse fiscale tutelato dalla Costituzione è riscuotere il tributo giusto nel modo giusto*. Se bastasse l'interesse a riscuotere il tributo a sacrificare i diritti fondamentali, tutte le garanzie procedurali potrebbero tranquillamente superarsi, perché quello che conta è poter riscuotere il tributo.

L'urgenza deve essere, quindi, una urgenza oggettiva e grave.

Per elementari ragioni di proporzionalità, e anche in conformità al principio di buona fede, che costituisce anche esso espressione del principio costituzionale di imparzialità (oltre che normato dall'art. 10 Statuto del contribuente) deve, pertanto, rispettare, innanzitutto, almeno *due requisiti*:

- a) non deve dipendere dalla negligenza del soggetto che accerta l'urgenza di provvedere;
- b) deve giustificare, nella logica stessa del diritto di difesa e del principio di imparzialità della azione amministrativa, il sacrificio della posizione del contribuente¹⁷.

¹⁷ In difetto di motivata urgenza «Il vizio invalidante non

consiste nella mera omessa enunciazione nell'atto dei motivi di urgenza che ne hanno determinato l'emissione anticipata, bensì nell'effettiva assenza di detto requisito" Cass., 25 ottobre 2017, n. 25265; Talora, addirittura, la giurisprudenza ha, non condivisibilmente ritenuto che il provvedimento potrebbe essere "salvato" ravvisando il giudice d'ufficio una urgenza nemmeno allegata (né nel provvedimento, né in giudizio) dall'Ufficio, così Cass., 24 novembre 2020, n. 26650, con nota critica di COLLI VIGNARELLI, *Cassazione, 24 novembre 2020, n. 26650: un'ordinanza "luci e ombre" in tema di contraddittorio anticipato e di esercizio d'ufficio dei poteri istruttori del giudice*, in *Rivista telematica di diritto tributario*, fasc. 1/2021, 109 ss. Tali soluzioni appaiono decisamente poco soddisfacenti. Da un lato non si vede quale aggravio comporterebbe per l'Ufficio inserire tale motivazione nell'atto, dall'altro ciò comporta una grave frustrazione degli obiettivi dell'obbligo di motivazione: sia il controllo "sociale" della correttezza del suo agire, sia la tutela delle ragioni del destinatario dell'atto, costretto anche sotto questo profilo a una impugnazione "al buio" destinata a scoprire in giudizio gli elementi della sua fondatezza. Il rilievo d'ufficio, poi, appare addirittura una forma di soccorso alle negligenze, addirittura processuali, di una delle parti, lesivo del principio di imparzialità. Per l'obbligo, al contrario, di immediata esposizione dell'avviso di accertamento della ragione giustificativa dell'urgenza, pena l'illegittimità della pretesa, cfr. Comm. Trib. Reg. Lazio, 28 settembre 2017, n. 5626. Sul piano processuale, riguardo all'onere del contribuente di contestare la violazione già nel ricorso introduttivo, cfr. Cass., 9 giugno 2017, n. 14395. Non si è invece ritenuta dovuta la dimostrazione del concreto pregiudizio derivante dalla anticipazione del provvedimento in Cass. 24 novembre 2020, n. 26650. La conseguenza della violazione del termine, in assenza di comprovati motivi di urgenza, è la nullità dell'avviso di accertamento anche secondo la dottrina, che ribadisce che tali motivi non possono ravvisarsi nella imminente scadenza del termine per l'accertamento stesso – *sic et simpliciter*, ovvero senza la prova, da parte dell'Amministrazione finanziaria, di fatti oggettivi e imprevedibili che abbiano incolpevolmente ritardato l'accertamento –: v., per eventuali approfondimenti, COLLI VIGNARELLI, *Osservazioni sull'urgenza legittimante l'accertamento «ante tempus»*, in *Dir. proc. trib.* n. 2, 2015, 175 ss.; in giurisprudenza v. Cass., n. 1869/2014; Cass., n. 2279/2014; Cass., n. 2592/2014; Cass., n. 3142/2014; Cass., n. 7315/2014; Cass., n. 9424/2014; Cass., n. 12730/2014; Cass., n. 24316/2014; Cass., n. 25759/2014; Cass., n. 6057/2015; Cass., n. 11993/2015; Cass., n. 15121/2015; Cass., n. 22644/2019; *contra*, Cass., n. 11944/2012; Cass., n. 20769/2013). "L'urgenza" nel predisporre l'atto deve essere motivata per valutare, secondo principi di diritto europeo, la proporzionalità tra il motivo giustificativo dell'urgenza e il sacrificio imposto al contribuente dell'inibizione del diritto al contraddittorio preventivo. Vale quanto dire che non tutti i "motivi dell'urgenza" possono essere proporzionati al sacrificio imposto al contribuente del diniego del diritto, con la conseguenza che l'atto impositivo comunque potrebbe essere illegittimo anche se, sul punto, motivato. Ad esempio, Comm. Trib. Reg. Piemonte

Sotto il primo profilo è evidente che, esistendo la regola del contraddittorio per 60 giorni è preciso onere di diligenza degli uffici organizzare l'attività tenendone conto. Il che implica che le attività accertative debbono essere programmate in modo tale da concludersi non entro il 31 dicembre, ma entro un termine tale da consentire la notifica dell'accertamento entro quella data, dopo aver concesso il contraddittorio. Se l'ufficio non dimostra di aver adottato tali moduli organizzativi, la circostanza della prossimità della scadenza si pone già in una luce negativa: essa è ragionevolmente frutto di disorganizzazione.

In questo ambito e sotto un ulteriore profilo, osserva la giurisprudenza europea, l'urgenza del provvedere può giustificare una compressione dei termini per contraddire ma non, di regola, l'azzeramento del diritto. In concreto, di norma, l'urgenza può soddisfarsi riducendo il termine per l'esercizio del diritto, ma non azzerandolo.

Torino, 2 ottobre 2017, n. 1367. In materia si veda anche Cass., 24 novembre 2020, n. 26650, secondo cui "*tra le ragioni di urgenza che giustificano l'emissione dell'avviso di accertamento prima dello spirare del termine dilatorio di sessanta giorni previsto dalla l. n. 212/2000, art. 12, comma 7, può rientrare la commissione, da parte del contribuente, di reiterate violazioni delle leggi tributarie aventi rilevanza penale ovvero la partecipazione dello stesso ad una frode fiscale (Cass., 2 luglio 2018, n. 17211)*", in una fattispecie in cui le condotte dell'amministratore della società avevano dato luogo anche ad indagini penali, che sono state poi riversate nel processo tributario. Nello stesso senso v. anche Cass., n. 2587/2014, richiamata in proposito da Cass., n. 24316/2014; critico sul punto IAlA, *Profili temporali del contraddittorio anteriore all'atto impositivo nello Statuto del contribuente*, in *Corr. trib.*, 2014, 12, 939.

8. L'ottavo pilastro: quali conseguenze per la violazione del principio dell'effettivo contraddittorio.

L'ultimo profilo meritevole di approfondimento è quello che corrisponde all'interrogativo se la violazione del diritto ad essere sentiti comporti la *nullità* anche quando, come nella fattispecie che giunge alla Corte di Giustizia nel Caso *Kamino*¹⁸ il soggetto passivo eccepisca la violazione del diritto a essere sentiti, ma non allegghi alcuna difesa nel merito. In effetti, in tali casi, la eccezione potrebbe essere considerata sostanzialmente dilatoria e pretestuosa: lamentarsi di «non essere stati sentiti» senza affermare che si avrebbe avuto «qualcosa da dire» potrebbe corrispondere a un modo formalistico di intendere le garanzie che non appartiene alla giurisprudenza eurounitaria.

Ciò conduce all'aspetto più interessante della questione.

Alla domanda: *il vizio del contraddittorio determina la invalidità dell'avviso?* Invero si possono dare due risposte estreme.

La prima risposta, che potremmo definire «formale», è quella che ritenga nullo il provvedimento, assolutamente giusto e non contestato nel suo contenuto, ma solo per il dato, formale, della omissione del contraddittorio.

La seconda risposta alla domanda sulle conseguenze dell'omesso contraddittorio potremmo definirla «sostanziale»: quella che ritenesse il provvedimento da annullare solo se il soggetto amministrato dimostra che

il provvedimento, per effetto del vizio del contraddittorio, è errato nel merito.

Entrambe le soluzioni hanno qualche difetto.

La prima soluzione (ritenere il provvedimento sempre invalido) porterebbe, per definizione, ad annullare anche provvedimenti nei quali il contraddittorio sarebbe stato manifestamente e dichiaratamente «inutile», posto che la sua omissione non avrebbe leso, manifestamente e dichiaratamente, nessun interesse. Questa soluzione premierebbe anche eccezioni meramente formali, capziose e dilatorie. Una tale soluzione ha una sua giustificazione, quando la garanzia omessa sia considerata comunque consustanziale con il diritto del soggetto interessato (così, ad esempio, la garanzia della assistenza del difensore nel processo penale).

La seconda soluzione (ritenere che il provvedimento emesso senza contraddittorio cada solo se errato nel merito) presenta anche essa dei difetti, ancora più gravi. Essa, semplicemente, annullerebbe il diritto e l'obbligo del contraddittorio.

Se per ottenere ragione, in un caso di omesso contraddittorio, fosse necessario dimostrare di avere ragione nel merito, il contraddittorio non rilevarebbe mai: si vince o si perde esclusivamente per ragioni di merito.

Tale impostazione porterebbe ad approdi assurdi e asistemati. Equivarrebbe ad affermare che il diritto di difesa si riconosce solo agli innocenti (cioè che per valorizzare la violazione del diritto di difesa il *defendant* deve dimostrare che, se fosse stato sentito, avrebbe dimostrato di aver ragione).

Se così fosse il diritto di difesa non esisterebbe: l'accusato di omicidio, per trasportare la questione nei più nitidi territori del diritto processuale penale, non potrebbe lamentarsi di non aver avuto l'assistenza

¹⁸ Sent. 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e C-130/13.

di un avvocato se non dimostrasse che l'avvocato stesso avrebbe provato la sua innocenza. Conterebbe solo il merito e non le garanzie. Il che è manifestamente assurdo.

La Corte Giust. UE in alcuni suoi notissimi precedenti sceglie una soluzione intermedia. Essa si concentra in un verbo: «avrebbe potuto» («*might*», «*pouvait*», nelle varie versioni) riferito all'esito del procedimento, e precisa la necessità che ove il contraddittorio fosse stato attuato, il risultato avrebbe potuto essere diverso.

Non ci si potrebbe limitare ad eccepire formalisticamente che è mancato il contraddittorio, ma che bisogna allegare che il contraddittorio avrebbe avuto una qualche utilità, e soddisfatto un qualche interesse. Ovvero, detto in altri termini, che l'eccezione di difetto di contraddittorio, come l'esercizio di qualsiasi diritto, non deve essere abusiva o, in buona sostanza, temeraria.

In pratica, chi eccepisce il difetto di contraddittorio avrebbe l'onere di allegare che, se il contraddittorio vi fosse stato egli «avrebbe detto qualcosa»: avrebbe introdotto dei temi che avrebbero potenzialmente e ragionevolmente allargato il quadro istruttorio da tener presente per la decisione.

Questa soluzione ha, tuttavia, ancora il grave difetto di una notevole difficoltà di attuazione.

La soluzione migliore, in teoria e in pratica, sarebbe *spostare la questione sul piano oggettivo*: escludere il contraddittorio per categorie di atti e situazioni, nelle quali il contraddittorio sia naturalmente inutile, atteso il carattere automatico del provvedimento e l'assenza di contenuti valutativi.

9. La sostanziale assurdità dell'attuale regime.

La giurisprudenza italiana riconosce un regime alquanto articolato (per non dire farraginoso) del principio del contraddittorio, che si può riassumere come segue.

In primo luogo, per le c.d. materie armonizzate, che si intendono restrittivamente nel senso di tributi con disciplina di fonte UE (essenzialmente, diritti doganali e IVA)¹⁹, il contraddittorio è riconosciuto di generale applicazione, senza bisogno di espressa previsione. Ma la relativa omissione è considerata tale da determinare l'invalidità della procedura solo se chi la denuncia dimostra che, se il contraddittorio fosse stato attuato, il provvedimento «*avrebbe potuto essere diverso*» (c.d. prova di resistenza)²⁰.

In secondo luogo, per le materie «non armonizzate» il contraddittorio sarebbe riconosciuto solo laddove espressamente previsto – cioè non sarebbe un principio generale – e sarebbe tale da determinare la nullità in caso di omissione in modo automatico, in alcuni casi²¹ oppure solo in esi-

¹⁹ In effetti, potrebbe sostenersi che il diritto UE dovrebbe applicarsi non solo alle materie oggetto di diretta disciplina europea, ma anche ogni qualvolta, trattandosi di fattispecie di dimensione ultranazionale, possano venire in gioco principi o regole di diritto della Unione. Ad esempio, le imposte sui redditi non sono armonizzate ma possono venire in considerazione regole europee, come la c.d. direttiva madre figlia, le regole su dividendi e interessi, principi di libertà di stabilimento e non discriminazione, ecc. di tal che la limitazione di cui al testo appare discutibile.

²⁰ Corte Giust. UE, V sez., 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e C-130/13, Kamino International Logistics.

²¹ Ad esempio, in materia di abuso del diritto, art. 10-bis Statuto del Contribuente, di rilascio del processo verbale di constatazione a seguito di un accesso presso il contribuente (art. 12 Statuto), in materia di studi di settore o di accertamento sintetico (art. 38 d.P.R. 600/1973).

to alla predetta prova di resistenza, in altri casi²².

Si tratta di una disciplina “a macchia di leopardo” che appare, invero, priva di razionalità complessiva²³: non è dato comprendere perché lo stesso provvedimento, che contenga, ad esempio, l'accertamento dell'IVA (imposta armonizzata) e della imposta sui redditi (imposta non armonizzata), in esito allo stesso procedimento e alla stessa istruttoria, potrebbe essere contemporaneamente nullo se non supera la prova di resistenza (per l'IVA), e comunque valido (per le imposte sui redditi). Oppure, perché un accertamento che contesti un abuso del diritto e una violazione doganale senza essere stato preceduto dal contraddittorio dovrebbe essere in parte automaticamente nullo e in parte nullo solo dopo l'esito della prova di resistenza.

Si tratta di interpretazioni formalistiche che mortificano il dato sistematico e fonti di discriminazioni che non paiono giustificabili.

Per limitarsi ad alcuni ulteriori esempi di irrazionalità, si pensi, innanzitutto, alla discriminazione tra accertamenti parziali (cioè non tali da esaurire l'esame della posizione reddituale del soggetto) e globali: non è dato comprendere perché il contraddittorio dovrebbe trovare generale applicazione per i secondi e non per i primi (le esigenze istruttorie e difensive appaiono identiche).

Oppure, al fatto che, nel caso di accessi presso il contribuente, il contraddittorio

viene riconosciuto e addirittura con nullità automatica (art. 12 comma 7 Statuto), mentre nel caso di accertamenti c.d. a tavolino (cioè con indagini non presso il contribuente) esso viene di regola escluso. L'assurdità appare evidente: il contraddittorio viene riconosciuto a chi verosimilmente sa di essere accertato e potrebbe prendere l'iniziativa per difendersi (visto che il controllo si svolge presso di lui) e non a chi verosimilmente lo ignora (visto che l'istruttoria si svolge in ufficio). Così facendo si nega il diritto di difendersi a chi ne avrebbe più bisogno.

O, ancora, e infine, al fatto che, nel caso in cui l'accesso si svolga presso Tizio e si ritrovino elementi per accertare Tizio e Caio, si riconosca il diritto al contraddittorio al solo Tizio, perché subisce l'accesso, confondendo la tutela delle ragioni del contribuente con la tutela delle ragioni del soggetto che subisce fisicamente il controllo.

10. Una possibile via di uscita.

A nostro sommo avviso una disciplina proporzionata, che tenga conto di quanto finora espresso dovrebbe prevedere, con valenza di regola di generale applicazione, che ogni atto amministrativo destinato a incidere sfavorevolmente nella sfera giuridica del destinatario in materia di tributi, di ogni genere e specie e comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali e i dazi e diritti doganali, le sovrimposte e le addizionali, le relative sanzioni, nonché gli interessi e ogni altro accessorio, deve essere preceduto, a pena di nullità, da un contraddittorio informato ed effettivo.

Dovrebbero essere esclusi dalla applicazione del diritto al contraddittorio solo gli atti che non avrebbero potuto avere contenuto diverso: gli atti meramente automatici,

²² Nel caso residuale – cioè di contraddittorio non previsto da specifiche disposizioni, disciplinato dall'art. 5-ter del d.lgs. 218/1997, che prevede un contraddittorio generalizzato, ma solo per gli accertamenti globali (e non per quelli parziali).

²³ In effetti, per quanto ritenuto legittimo dalla giurisprudenza, non appare neppure del tutto giustificabile che le materie armonizzate abbiano una disciplina differente da quelle interne, quanto alla garanzia di un diritto fondamentale.

fondati su circostanze di fatto pacifiche, e che non richiedono la soluzione di questioni interpretative.

Gli atti per cui è dovuto il contraddittorio dovrebbero comprendere, esemplificativamente ma non esclusivamente: gli avvisi di accertamento, gli avvisi di liquidazione e tutti gli atti di determinazione autoritativa di tributi, gli atti di recupero di crediti di imposta, gli atti di irrogazione delle sanzioni, il rifiuto, totale o parziale, della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori, il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari.

Gli atti per i quali è escluso il diritto al contraddittorio dovrebbero comprendere, esemplificativamente ma non esclusivamente: le cartelle di pagamento di importi dichiarati, liquidati e non versati, le cartelle e le intimazioni di pagamento di importi legalmente dovuti e determinati in altro provvedimento, gli atti della riscossione frazionata durante il giudizio.

Ai fini della distinzione tra gli atti si dovrebbe aver riguardo all'effettiva natura e contenuto decisorio dell'atto, indipendentemente dalla sua denominazione (onde evitare che "etichette" strumentali sui provvedimenti, esempio, denominare come mero controllo formale un sostanziale accertamento, eludano la garanzia).

Per contraddittorio informato ed effettivo si deve intendere il riconoscimento al destinatario dell'atto, al termine della istruttoria amministrativa e previa messa a conoscenza di tutto il materiale istruttorio raccolto, della facoltà di esporre compiutamente, in forma orale o scritta, le sue difese in fatto e in diritto. A tale scopo, al destinatario dell'atto deve essere riconosciuto un termine congruo, non inferiore a 60 giorni, per l'esame degli atti e la predisposizione ed esposizione delle proprie difese rilevanti

per la questione. Il provvedimento deve essere effettivamente motivato, a pena di nullità, anche con riguardo a tali difese.

L'integrale accesso al materiale istruttorio deve poter essere limitato in relazione al segreto investigativo di cui all'art. 329 c.p.p., con riguardo alle sole parti effettivamente funzionali alla efficienza delle indagini. Tale limitazione all'accesso dell'interessato non può tuttavia valere per gli atti da utilizzare ai fini della emissione del provvedimento.

L'introduzione di una disciplina generale delle invalidità tributarie nella legge delega di riforma fiscale n. 111/2023

Problemi emergenti e possibili opzioni regolative

ENRICO MARELLO – FRANCESCO PEPE

SOMMARIO: **1.** La regolazione organica delle invalidità tributarie quale tassello imprescindibile della riforma fiscale. – **2.** Lo “stato dell’arte” sul tema “invalidità” nella giurisprudenza tributaria, gli interessi coinvolti e le questioni aperte dalla legge delega. – **3.** Lettura minimale del contenuto della legge delega. – **4.** Quale area di azione per il legislatore delegato? – **4.1.** (segue): il numero delle invalidità: sistema monistico o duale? – **4.2.** (segue): la definizione dell’area dei vizi invalidanti: quali vizi e quale peso assegnare a ciascuno di essi? – **4.3.** (segue): le modalità di rilevazione del vizio: come eventualmente delineare un’azione di “nullità” in senso stretto?

1. La regolazione organica delle invalidità tributarie quale tassello imprescindibile della riforma fiscale.

Nel contesto di una riforma fiscale che ambisce ad essere “di sistema”, come quella prefigurata dalla recente legge delega n. 111/2023 (in prosieguo: l. delega), l’elaborazione di una regolazione organica delle invalidità tributarie appare tassello *imprescindibile*. Dei vari interventi sul fronte delle procedure attuative del prelievo e, soprattutto, dei futuri “nuovi” diritti parteci-

pativi del contribuente¹ potrà infatti essere garantita l’*effettività* solo attraverso il solido presidio di norme sui vizi degli atti e delle attività dell’amministrazione finanziaria; norme che siano *chiare* nella loro formulazione, *certe* nel loro campo di applicazione ed *adeguate* nella loro “naturale” funzione di “assorbimento” delle patologie dell’agire giuridico nel sistema sociale².

¹ In specie, sulla generalizzazione del contraddittorio endoprocedimentale, cfr. MELIS, *Il contraddittorio procedimentale nella riforma fiscale: un balzo in avanti verso il “giusto procedimento tributario”*, in *Il fisco*, n. 14/2023, 1318; VIOTTO, *Il contraddittorio endoprocedimentale nella legge delega per la riforma fiscale*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 9 settembre 2023.

² Sulla funzione “naturale” dei regimi di invalidità, quali discipline di “assorbimento” nel sistema sociale delle patologie dell’agire

Da una parte, si tratta di una questione di *prospettiva*: se davvero – come sembra da una lettura complessiva della l. delega³ – s'intende informare il rapporto fisco-contribuente (anche) ai crismi del cd. "giusto procedimento" (per come delineato dal diritto europeo, unionale e convenzionale)⁴,

la presa di coscienza, per l'amministrazione che dovesse ledere tale principio, di vedere *invalidato* (e dunque *vanificato*) il proprio operato, appare la via maestra per un reale cambio non solo di agire, ma anche di *cultura* amministrativa⁵.

Dall'altra, si tratta di una questione di *certezza del diritto*: un intervento del legislatore che – finalmente – "[preveda] una disciplina generale delle cause di invalidità degli atti impositivi e degli atti della riscossione"⁶ si impone poiché, diversamente da quanto avvenuto nel settore amministrativo generale – nel quale i vizi dei procedimenti e dei provvedimenti della P.A. hanno trovato regola negli artt. 21-*septies* e 21-*octies* l. n. 241/1990, introdotti dalla l. n. 15/2005⁷, ritenuti tendenzialmente non operanti nel settore tributario⁸ – in

giuridico, attraverso la cd. elisione degli effetti (giuridici e materiali) di quegli atti o attività non conformi al proprio "paradigma normativo di validità" ("viziati"), si vedano, in generale, ROMANO TASSONE, *Tra diversità e devianza. Appunti sul concetto di invalidità*, in *Studi in onore di V. Ottaviano*, II, Milano, 1993, 1125 ss.; TRIMARCHI, *La validità del provvedimento amministrativo. Profili di teoria generale*, Pisa, 2013; nel settore tributario, sia consentito rinviare a MARELLO, *Per una teoria unitaria dell'invalidità nel diritto tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, 379; PEPE, *Basi concettuali e metodologiche per lo sviluppo di una teoria generale (e plurale) dell'invalidità del settore tributario*, in *Riv. dottr. fisc.*, n. 1/2022, 116 ss.

³ Si intende far riferimento non solo al principio direttivo "generale" che richiede teso ad adeguare il "diritto tributario nazionale ai principi dell'ordinamento tributario e ai livelli di protezione dei diritti stabiliti dall'ordinamento dell'Unione europea, tenendo anche conto dell'evoluzione della giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea" (art. 3, comma 1, lett. a) l. delega), ma anche e soprattutto: alla generalizzazione dell'obbligo di contraddittorio "endoprocedimentale" a pena di nullità (art. 4, comma 1, lett. f) l. delega) ed alle regole tese a garantirne l'effettività (art. 17, comma 1, lett. b) l. delega), alla puntualizzazione dell'obbligo di motivazione con indicazione delle prove (art. 4, comma 1, lett. a) l. delega), al potenziamento del potere di autotutela (art. 4, comma 1, lett. b) l. delega), alla regolazione di diritti di partecipazione, in specie mediante l'introduzione di un diritto generalizzato di accesso agli atti dell'amministrazione finanziaria (art. 4, comma 1, lett. e) l. delega). Sul punto, ampiamente, da ultimo, MASTROLACOVO, *Procedimenti accertativi e nuovo rapporto tra fisco e contribuente nella legge delega di riforma tributaria*, in *Rass. trib.*, n. 3/2023, spec. 491 ss., la quale tuttavia prefigura un ridimensionamento del "peso" di tali interventi, quanto meno nella misura in cui – grazie all'uso ed alla elaborazione massiva di dati – saranno implementati i previsti istituti di definizione preventiva dell'imposta (*cooperative compliance*, accordi preventivi biennali: su cui, MELIS, *Possibili interventi migliorativi sui principi di certezza del diritto e di tutela dell'affidamento*, in *Il fisco*, 16/2023, 1521). Quanto ai principi e criteri direttivi maggiormente attinenti al tema dell'invalidità, cfr. *infra*, par. 3, a cura di MARELLO.

⁴ Sul tema, DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010, spec. 220 ss.; MARCHESELLI, *Il "giusto procedimento" tributario. Principi e discipline*, Padova, 2012; A. MARCHESELLI, R. DOMINICI, *Giustizia tributaria e diritti*

fondamentali. Giusto tributo, giusto procedimento, giusto processo, Torino, 2016, 77 ss.; PIERRO (a cura di), *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti tributari*, Milano, 2019.

⁵ In tal senso, seppur con riferimento al DDL delega, sia consentito rinviare a PEPE, *Delega fiscale: prospettive di riforma delle invalidità degli atti impositivi*, in *Il fisco*, n. 21/2023, 2015-2016.

⁶ Così, l'art. 4, comma 1, lett. g) l. delega.

⁷ Su cui, da ultimo e per ampi riferimenti, cfr. VILLATA, RAMAJOLI, *Il provvedimento amministrativo*, 2^a ed., Torino, 2017, 373 ss.

⁸ *Tendenzialmente* (e non totalmente) operanti, perché – se con riferimento agli *atti di accertamento* – la giurisprudenza appare costante nel negare nel settore tributario diritto di cittadinanza sia all'art. 21-*septies* (in tal senso, cfr. Cass., n. 18448/2015, nonché Cass., n. 24017/2015, Cass., ord. n. 2992/2017, Cass., n. 25119/2016, Cass., ord. n. 23923/2016, Cass., n. 23822/2016, Cass., nn. 23328 e 23329/2016, Cass., ord. n. 22538/2016, Cass., n. 18204/2016; Cass., ord. n. 6430/2019), che all'art. 21-*octies* l. n. 241/1990 (cfr., Cass., nn. 22800/2015 e 22810; Cass., n. 4388/2019), quest'ultima disposizione, ed in particolare il suo 2° comma, è invece ritenuta applicabile al *ruolo*, in quanto atto integralmente "vincolato" nel contenuto, fissato cioè dall'amministrazione senza margini di "opinabilità" o "discrezionalità", amministrativa e tecnica (in tal senso, con riferimento alla inattitudine invalidante della mancanza di sottoscrizione del ruolo, requisito espressamente richiesto dall'art. 12, comma 4 d.P.R. n. 602/1973, la cui assenza tuttavia non comporterebbe l'assoggettamento al comune regime di illegittimità-annullabilità degli atti impositivi proprio in forza dell'art. 21-*octies*, 2° comma cit., cfr. in particolare Cass.,

quest'ultimo la disciplina delle invalidità appare ancora confusa ed incerta, nonché afflitta da una improprietà lessicale di fondo, ossia l'uso legislativo del termine "nullità" non nel senso ad esso comunemente ascrivibile, ma di mera "annullabilità" dell'atto⁹; improprietà che forse può aver frenato un limpido sviluppo in chiave "duale" delle invalidità tributarie¹⁰. Sia chiaro: non siamo dinanzi ad un "vuoto regolativo", il nostro sistema conoscendo già una serie di *cause* e di *regimi* di invalidità, di fonte legale o (la maggior parte) di elaborazione giurisprudenziale¹¹. Tuttavia, è dato riscontrare una "confusione" nell'approccio teorico e pratico al problema, che sovrappone questioni di validità, con questioni di invalidità, nonché profili sostanziali e processuali dei "vizi" degli atti e che porta – poi, nei casi concreti – a soluzioni non sempre accettabili o adeguate, spesso suscettibili di vanificare diritti del contribuente pur affermati dalla legge.

2. Lo "stato dell'arte" sul tema "invalidità" nella giurisprudenza tributaria, gli interessi coinvolti e le questioni aperte dalla legge delega.

Nel tracciare un quadro sintetico dello "stato dell'arte", specie nella prassi applicativa, può innanzitutto osservarsi come – spesso – solo *apparentemente* si faccia questione di "invalidità", non entrando in discussione *il regime cui assoggettare la specifica "patologia" dell'agire del Fisco*, pacificamente identificato nella comune "nullità" (*rectius*: "annullabilità" dell'atto), bensì "a monte" l'esatta definizione del *regime di "validità"* cui assoggettare quest'ultimo o l'attività che lo precede¹².

Casi del genere hanno riguardato sia elementi del *provvedimento* – come la sottoscrizione¹³, la delega a sottoscrivere¹⁴, il dispositivo¹⁵, la motivazione¹⁶ – che aspetti

n. 7800/2020, nonché Cass., n. 4388/2019; Cass., n. 12243/2018); invece, sulla non necessità "a monte" della sottoscrizione della *cartella di pagamento*, dunque sulla sua irrilevanza ai fini della stessa "validità" dell'atto, cfr., *ex multis*, Cass., n. 27561/2018.

⁹ Nel settore tributario il termine "nullità" viene notoriamente inteso nel senso di "annullabilità": MARELLO, *Per una teoria unitaria dell'invalidità nel diritto tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, 379; BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi: considerazioni sul principio di legalità e funzione impositiva*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2006, I, 356; DEL FEDERICO, *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia di invalidità degli atti impositivi*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 729; PISTOLESI, *La "invalidità" degli atti impositivi in difetto di previsione normativa*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, I, 1131.

¹⁰ Sul punto, cfr. MARELLO, *I fondamenti sistematici del sistema duale nullità-annullabilità*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2014, I, 344 ss., spec. 352-353.

¹¹ Sul tema, cfr. sin d'ora ZAGÀ, *Le invalidità nel diritto tributario*, Padova, 2012; PEPE, *Contributo allo studio delle invalidità degli atti impositivi*, Torino, 2012; FARRI, *Forma ed efficacia nella teoria degli atti dell'amministrazione finanziaria*, WK Italia, 2015.

¹² Sulla distinzione tra regimi di "validità" ed "invalidità", PEPE, *Basi concettuali e metodologiche per lo sviluppo di una teoria generale (e plurale) dell'invalidità del settore tributario*, in *Riv. dottr. fisc.*, n. 1/2022, 116 ss.

¹³ Per la non obbligatorietà della sottoscrizione della cartella di pagamento, Cass., n. 27561/2018.

¹⁴ Sulla necessità della delega, Cass., ord. n. 9625/2021; sulla necessità di indicare le ragioni della delega, il termine di validità ed il nominativo del delegato, Cass., n. 22803/2015, ord. n. 5200/2018, ord. n. 12960/2017; *contra*, ravvisandovi una mera "delega di firma", Cass., n. 8814/2019, n. 28850/2019, n. 11013/2019, ord. n. 10107/2023.

¹⁵ Sulla necessità "di porre il contribuente in grado di comprendere le modalità di applicazione dell'imposta e la ragione del suo debito, senza dover ricorrere all'ausilio di un esperto", cfr. Cass., ord. n. 1645/2013; sulla indicazione puntuale delle aliquote, Cass., n. 9905/1994, n. 448/2002, n. 4944/2002, n. 12921/2007, n. 7635/2014; in relazione alle imposte ad aliquota unica, Cass., ord. n. 4895/2023.

¹⁶ Sul grado di precisione della motivazione (motivazione non "meramente apparente", né "perplesso" o "obiettivamente incomprensibile"), Cass., ord. n. 16189/2022, n. 14485/2003;

del *procedimento* – quali il contraddittorio “endo-procedimentale”¹⁷, l’accertamento con adesione¹⁸, l’accertamento “integrativo-modificativo”¹⁹ – e di *sub-procedimenti* – in specie, la tematica degli accessi²⁰ e delle notificazioni²¹.

Una reale *questione di “invalidità”* – intesa come interrogativo sul *regime* cui assoggettare atti già “a monte” da considerare “viziati”²² – sorge (ed è sorta) invece in presenza di tre specifiche circostanze:

- (a) per l’*assenza di un’espressa disciplina legale di “invalidità”*: è il caso del contraddittorio preventivo *ex art. 12*, comma 7 l. n. 212/2000²³, delle informazioni “difensionali” *ex art. 7*, comma 2 l. n. 212/2000²⁴, dell’accertamento con adesione²⁵, dei vizi istruttori²⁶;
- (b) per l’*ambiguità della disciplina legale*: è il caso (macroscopico) dei vizi di notificazione²⁷;

sulla non integrabilità/modificabilità nel processo, Cass., SS.UU., n. 19854/2004, ord. n. 5260/2020, ord. n. 16189/2022; *contra*, Cass., SS.UU., n. 8/1993; sulla non necessità di enunciazione dei mezzi di prova, Cass., n. 14700/2000; sulla allegazione dell’atto richiamato solo ove non già conosciuto o comunicato al contribuente, Cass., ord. n. 10504/2021, ord. n. 9783/2017; sul “dosaggio” nel richiamo, Cass., n. 2907/2010; sulla non necessità di “vaglio critico” dell’ufficio, Cass., n. 3238/2023. Sul tema, CALIFANO, *La motivazione degli atti impositivi*, Torino, 2012.

¹⁷ Sul contraddittorio “endo-procedimentale”, quanto alla sua applicazione generalizzata, Cass., SS.UU., n. 19667/2014; limitatamente ai tributi “armonizzati”, Cass., SS.UU., n. 24823/2015, n. 28314/2017. Sulla giurisprudenza più recente in materia, MELIS, *Il contraddittorio procedimentale nella riforma fiscale*, cit., 1318 ss.; sul tema, RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009; ACCORDINO, *Problematiche applicative del “contraddittorio” nei procedimenti tributari*, Milano, 2018.

¹⁸ Sulla insussistenza di un obbligo per l’amministrazione di invitare il contribuente a comparire a fronte di una sua istanza di adesione, Cass., n. 28051/2009, n. 21991/2014, ord. n. 8504/2023.

¹⁹ Sulla “sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi”, ai fini dei cd. *accertamenti integrativi e modificativi*, nel senso di escludere una rivalutazione di elementi fattuali già conosciuti ed impiegati nel precedente avviso, Cass., n. 27565/2018, n. 16528/2018, ord. n. 27788/2020, n. 23685/2018, n. 26191/2018). Sul tema, BASILAVECCHIA, *L’accertamento parziale. Contributo allo studio della pluralità di atti di accertamento nelle imposte sui redditi*, Milano, 1988; DONATELLI, *L’avviso di accertamento tributario integrativo e modificativo*, Torino, 2013; BAGAROTTO, *La frammentazione dell’attività accertativa ed i principi di unicità e globalità dell’accertamento*, Torino, 2014.

²⁰ Sul grado di dettaglio dell’informativa sulle ragioni di accesso, Cass., ord. n. 29070/2020.

²¹ Su cui, BRUZZONE, *Notificazioni e comunicazioni degli atti tributari*, Padova, 2006; FASANO, *Le notificazioni degli atti del procedimento tributario*, in CONSOLO, MELIS, PERRINO (a cura di), *Il giudizio tributario*, Milano, 2022, 243 ss.

²² F. PEPE, *Basi concettuali*, cit., 131 ss.

²³ Nel senso della nullità desunta “dal sistema”, Cass., SS.UU., n. 18184/2013.

²⁴ Quanto meno in relazione all’indicazione del responsabile del procedimento e prima dell’art. 36-ter d.l. n. 248/2007: per riferimenti, cfr. PEPE, *Contributo*, cit., 155 ss.

²⁵ Su cui, BATISTONI FERRARA, *Accertamento con adesione*, in *Enc. dir.*, Agg. II, Milano, 1998, 31; MARELLO, *L’accertamento con adesione*, Torino, 2000, 202 ss.; Id., *Note intorno all’atto di accertamento con adesione carente di forma o di sottoscrizione*, in *Rass. trib.* 2006, 2116 ss.

²⁶ Sui termini di “inutilizzabilità” delle prove illegittimamente acquisite ove venga lesa un diritto fondamentale di rango costituzionale, Cass., ord. n. 14701/2018, n. 27149/2011, n. 38750/2021; ord. n. 10175/2022; *contra*, nel senso dell’invalidità derivata, Cass., SS.UU., n. 8587/2016; in dottrina, da ultimo, SARTORI, *I limiti probatori nel processo tributario*, Torino, 2023, 85 ss. Sulle garanzie di cui all’art. 12 l. n. 212/2000: sulla mancanza di effettive ragioni di indagine, per la nullità “virtuale”, Cass., n. 28390/2013, n. 1299/2020, ord. n. 29070/2020; sulla di comunicazione delle fonti di innesco della verifica, per la nullità dell’atto in presenza di un concreto pregiudizio alla difesa del contribuente, Cass., ord. n. 28692/2018; sull’irrelevanza della permanenza oltre termine dei verificatori, Cass., ord. n. 18390/2018; in dottrina, VIOTTO, *La permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, I, 203 ss.

²⁷ In relazione ai vizi di notificazione degli atti impositivi, la frequente distinzione tra “nullità” ed “inesistenza” in realtà non esprime un duplice regime di invalidità, ma il confine “esterno” della sanatoria per “raggiungimento dello scopo” (art. 156, comma 3 cod. proc. civ. applicabile agli atti impositivi: Cass., SS.UU., n. 19854/2004), per cui l’impugnazione dell’atto sana il vizio di notifica, senza però convalida dell’atto ove ciò avvenga dopo il termine di decadenza dell’accertamento (Cass., SS.UU., n. 299/2020). Sotto tale profilo, la giurisprudenza tuttavia: (i) a volte valorizza l’aspetto procedimentale, escludendo l’esistenza di una notifica solo ove “trasmessa” da un soggetto non qualificato e/o la “consegna” sia stata tentata e non eseguita, ossia nel solo caso di restituzione dell’atto al mittente (Cass., SS.UU., n. 14916/2016, cui si conformano, *ex multis*, Cass., n. 9009/2023, ord. n. 896/2023, n. 602/2023, ord. n. 36061/2022, ord. n. 7327/2021); (ii) altre volte, dà rilievo altresì al luogo di effettuazione della notifica, che rende questa “inesistente” quando “avvenuta in

(c) per la *peculiare natura del vizio*, rispetto al quale regimi di invalidità diversificati – in specie, annullabilità e nullità in senso stretto – apparivano ugualmente prospettabili, come per il vizio di incompetenza territoriale²⁸, la tardività dell'accertamento²⁹, l'omessa indicazione di elementi nel dispositivo³⁰, il vizio di sottoscrizione³¹.

Certamente, i profili (ed i corrispondenti regimi giuridici) della “validità” e della “invalidità” degli atti, pur distinti, sono interconnessi, tra di essi dovendo sussistere un legame “ragionevole”³². Ogni regime di “invalidità”, infatti – nel definire le implicazioni *sostanziali* (in-efficacia giuridica) e le condizioni *processuali* (termini e modalità di impugnazione) attraverso cui “elidere” gli effetti (giuridici e/o materiali) prodotti dall'atto “viziato” – opera (in via legale e/o interpretativa) un bilanciamento tra la “*legalità*” dell'azione amministrativa, da un lato (che imporrebbe l'eliminazione dell'atto) e la “*certezza/stabilità*” dei rapporti giuridici, dall'altro (che ne suggerirebbe la conservazione); ciò che poi si traduce in un bilanciamento tra gli *interessi sostanziali* (beni

della vita) sottesi a detti valori (quello specificamente leso dal vizio e quello tutelato da una eventuale inoppugnabilità dell'atto), da compiere – si noti – *alla luce ed in coerenza con i principi informativi del settore dell'ordinamento*³³.

A fronte di una indicazione così *generica* della legge delega, molte dunque sono le questioni – e varie le possibili soluzioni regolative – che il Governo, in veste di legislatore delegato, dovrà quindi affrontare e risolvere: la fissazione del modello di fondo del futuro sistema di invalidità, se “monistico” (come quello attuale) o “duale” (sulla falsariga della l. n. 241/1990); le modalità di raccordo di tale sistema con la disciplina del processo tributario, specie ove dovesse ammettersi una qualche forma di “nullità” in senso stretto, non soggetta a termini decadenziali di impugnazione; la regolazione dei vizi dei sub-procedimenti, in particolare degli atti e dell'attività istruttoria e del loro rapporto con i procedimenti accertativi³⁴.

Si tratta dunque di analizzare questi problemi e comprendere se, eventualmente ed in che misura, i principi e criteri direttivi sanciti dalla legge delega “costringano” l'opera riformatrice verso alcune soluzioni in luogo di altre. Proprio da tali principi occorre, seppur molto brevemente, partire.

un luogo o con riguardo a persona che non abbiano attinenza alcuna (o che non presentino alcun riferimento o collegamento) con il destinatario della notificazione stessa, risultando a costui del tutto estranea” (Cass., ord. n. 4773/2021, ord. n. 1422/2020, n. 13106/2020, ord. n. 17970/2019, ord. n. 12754/2018).

²⁸ Nel senso della annullabilità, Cass., n. 18848/2015, ord. n. 18425/2018.

²⁹ Per l'annullabilità, Cass., n. 1154/2012; sul punto, MANZON, *Avviso di accertamento notificato oltre il termine di legge: inesistenza ovvero illegittimità dell'atto non rilevabile d'ufficio dal giudice tributario?*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, 94 ss.

³⁰ Sulla non configurabilità di una nullità “parziale”, Cass., n. 6609/2009, n. 18095/2008.

³¹ In relazione all'applicabilità dell'art. 21-*octies*, comma 2 l. n. 241/1990: in senso negativo, per gli atti di accertamento, Cass., n. 4388/2019; in senso positivo, per il ruolo, Cass., n. 7800/2020, n. 4388/2019, n. 27561/2018, n. 12243/2018.

³² F. PEPE, *Contributo*, cit., 55 ss.

³³ Da cui l'ontologica “settorialità” dei regimi di invalidità, che impedisce l'acritica trasposizione di regole elaborate in un settore ordinamentale ad un altro: sul punto, si rinvia a PEPE, *Basi concettuali*, cit., 158 ss.

³⁴ Per alcuni spunti, sia consentito rinviare anche a PEPE, *Delega fiscale*, cit., 2018 ss.

3. Lettura minimale del contenuto della legge delega.

La legge delega contiene due criteri direttivi riferiti alla disciplina dell'invalidità. Entrambi sono contenuti all'art. 4 la cui formulazione iniziale è: "1. Nell'esercizio della delega di cui all'articolo 1 il Governo osserva altresì i seguenti principi e criteri direttivi specifici per la revisione dello Statuto dei diritti del contribuente, di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 212, le cui disposizioni costituiscono principi generali dell'ordinamento e criteri di interpretazione adeguatrice della legislazione tributaria". La prima e più importante disposizione di rilievo è data dalla lett. (g) che dispone: "prevedere una disciplina generale delle cause di invalidità degli atti impositivi e degli atti della riscossione"; la seconda disposizione è contenuta nella lett. (f) dove si legge "prevedere una generale applicazione del principio del contraddittorio a pena di nullità".

Altri criteri direttivi di rilievo sono quelli che definiscono in positivo il modello di validità dell'atto, come la lett. (a) nella quale si indica di "rafforzare l'obbligo di motivazione degli atti impositivi, anche mediante l'indicazione delle prove su cui si fonda la pretesa".

Dalla lettura di questo sintetico impianto emergono alcune osservazioni di base:

(i) Quanto al luogo di collocazione della disciplina: il legislatore delegante ha individuato nello Statuto dei diritti del contribuente (di seguito: Statuto) il luogo elettivo in cui dettagliare la disciplina dell'invalidità degli atti tributari.

Questa scelta può derivare dal richiamo dell'esperienza amministrativa: lo Statuto è la fonte che più si avvicina alla l. 241/1990, che contiene il capo IV-bis: "efficacia e invalidità del provvedimento amministrativo".

Le alternative avrebbero potuto essere: un articolato *ad hoc* dedicato all'invalidità, l'intervento a pioggia sulle innumerevoli disposizioni *extravagantes* dedicate ai profili di invalidità degli atti (e che saranno consolidate nei nuovi testi unici). Rispetto a queste alternative, la scelta si segnala per una maggiore leggibilità e per una più facile interpretazione del dettato. Quanto invece al richiamo della seconda parte dell'art. 4 l. delega, secondo cui le disposizioni statutarie "costituiscono principi generali dell'ordinamento e criteri di interpretazione adeguatrice della legislazione tributaria", siamo dinanzi ad un antico e mai risolto problema, di auto-qualificazione dello Statuto, che non trova soluzioni univoche né in dottrina, né in giurisprudenza: questa parte dell'art. 4 non sembra idonea ad aggiungere nulla al dibattito in corso da più di vent'anni sull'efficacia dello Statuto.

Si noti che al momento lo Statuto: (1) non contiene alcun riferimento all'invalidità; (2) contiene rapsodiche evocazioni dei termini "nulli" e "nullità"³⁵, normalmente

³⁵ Art. 6, comma 5 l. n. 212/2000, che disciplina il procedimento in materia di controlli cartolari delle dichiarazioni: "Sono nulli i provvedimenti emessi in violazione delle disposizioni di cui al presente comma"; art. 10-bis, commi 6 e c. 8 l. n. 212/2000, in materia di abuso del diritto: "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 "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"; art. 11, comma 3 l. n. 212/2000, in materia di diritto di interpello: "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

interpretati in giurisprudenza nell'ambito di una teoria monistica dell'invalidità, per cui la nullità avrebbe un trattamento assimilabile alla annullabilità civilistica o amministrativa³⁶. Quindi, la scelta di intervenire sullo Statuto riflette la collocazione di questa fonte e la sua visibilità, non il miglior sostrato di partenza: l'attuale versione dello Statuto, in materia di invalidità riflette tutta la debolezza e l'erraticità della legislazione tributaria.

(ii) La lettera (g) indica la necessità di una disciplina “generale” dell'invalidità. La generalità della disciplina si articola sotto un profilo statico e sotto un profilo dinamico.

Staticamente, la generalità della disciplina implica che: (1) siano disciplinate tutte le forme di invalidità; (2) le invalidità siano estensibili a tutti gli atti, indipendentemente dal tributo applicato, salva la possibilità che le singole leggi tributarie specificino i regimi per ragioni particolari. Dinamicamente, la generalità della disciplina implica che: (1) siano dettate le regole che consentono alle parti di far valere i vizi; (2) siano dettati i modi di rimozione degli effetti degli atti viziati.

(iii) L'oggetto del criterio direttivo di cui alla lettera (g) sono “gli atti impositivi e gli atti della riscossione”. La dizione poteva essere più felice, facendo riferimento in genere agli atti amministrativi in materia tributaria. Così formulata, abbiamo una limitazione a due specifici insiemi di at-

ti, ossia gli atti impositivi e quelli della riscossione: entrambi gli ambiti hanno un contenuto concettuale abbastanza chiaro e condiviso in dottrina e giurisprudenza (anche se margini di incertezza possono restare per fattispecie di margine). Una formulazione più ampia avrebbe potuto includere gli atti dell'istruttoria, che oggi sono ancora dolorosamente privi di una garanzia chiara in caso di illegittimità (tanto sotto la specie delle tutele demolitorie quanto sotto la specie delle tutele inibitorie). Forse, l'idea del legislatore delegante è di poter recuperare le invalidità istruttorie (che esistono, dal momento che esiste un modello di validità dell'atto istruttorio) nei vizi motivazionali dell'atto (ecco emergere la rilevanza della lettera (a) dell'art. 4, richiamata al principio del paragrafo). Non è indicato chiaramente lungo quale direttrice possa avvenire questo recupero: se secondo il discusso schema dell'invalidità derivata o secondo la direttrice dell'inutilizzabilità, ma mi pare che il delegante abbia escluso chiaramente dall'applicabilità diretta della nuova disciplina dell'invalidità gli atti istruttori.

4. Quale area di azione per il legislatore delegato?

La delega non appare un granché stringente: poco vincola il delegato, se non nei contenuti minimali indicati al paragrafo precedente. Molte scelte di fondo sono lasciate ora al Governo, che ha un ampio margine di manovra.

Per inciso, merita ricordare che la riforma del Capo IV-*bis* della l. 241/1990 è avvenuta per legge (l. 15/2005). La disciplina dell'invalidità, anche a livello di discussione

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”.

³⁶ Cfr. *retro*, par. 1, nota 278.

parlamentare, può essere abbastanza dettagliata, quando ve ne sia la volontà. Delegare ampiamente all'esecutivo i modi dell'invalidità degli atti amministrativi, come nel caso della legge tributaria in commento, non appare proprio l'apice delle aspirazioni in un rapporto equilibrato amministrazione-amministrato.

Si elencano qui alcune delle opzioni principali su cui si dovrà esercitare il decreto legislativo.

4.1. (segue): il numero delle invalidità: sistema monistico o duale?

La prima fondamentale scelta riguarda il numero di invalidità. I principali sistemi di invalidità sono: monistici (un solo tipo di invalidità), duali (nullità, annullabilità), ternari (nullità, annullabilità, inesistenza). Non mi pare che nella legge delega si possa trovare un'indicazione su un punto così importante.

Neppure il raffronto tra la lettera (f) dove si nomina la "invalidità" e la lettera (g) dove si evoca la "nullità" sembra decisivo. Infatti, nel lessico tributario poco controllato descritto sopra da Francesco Pepe, "nullità" è un termine ambiguo che indica normalmente il grado minore di invalidità (o l'unico grado, seguendo alcune tesi dottrinali e la giurisprudenza di Cassazione)³⁷. Sarà quindi compito del delegato scegliere come poggiare questa pietra angolare del sistema.

Escluderei un sistema ternario (che normalmente nasce da pulsioni giurisprudenziali): restano in campo le opzioni per un sistema monista o per un sistema duale.

Un sistema monista, con un solo tipo di invalidità, prevede un certo appiattimento dei vizi: la deviazione dal modello di validità dell'atto comporta un solo modo di rilevazione dell'invalidità e una sola reazione nella rimozione degli effetti.

Un sistema duale è maggiormente allineato alle principali esperienze ordinamentali (diritto civile, diritto comparato), comporta una maggiore flessibilità, ma necessita distinzioni di confini chiare tra i diversi tipi di vizi, di modo che l'interprete possa facilmente catalogare i vizi in uno dei due tipi di invalidità.

4.2. (segue): la definizione dell'area dei vizi invalidanti: quali vizi e quale peso assegnare a ciascuno di essi?

La seconda scelta riguarda la definizione dell'area dei vizi e la distinzione del peso di questi.

In un sistema monista, la distinzione comporta il tracciamento del confine tra deviazioni irrilevanti e vizi invalidanti.

In un sistema duale, i confini da tracciare sono due: tra deviazioni irrilevanti e vizi invalidanti e, all'interno dell'insieme delle invalidità, tra vizio causa di "nullità" e vizio causa di "annullabilità".

Qui i modelli di riferimento cui può attingere il legislatore tributario sono molteplici, ma i due più attraenti sono senza dubbio il modello civilistico e quello amministrativo. È vero che il modo della distinzione nullità/annullabilità del capo IV-*bis* della l. 241/1990 ha sollevato diverse critiche, ma nel complesso il sistema ha retto all'impatto giurisprudenziale e si è dimostrato adeguatamente flessibile.

Immaginiamo quindi che il riferimento al modello amministrativo sia quello che sia adattato nell'esercizio della delega. Queste

³⁷ Cfr. *retro*, par. 1.

sono le principali criticità che emergerebbero:

- il richiamo per l'annullabilità alla "violazione di legge"³⁸ sarebbe eccessivamente vago per un ambito, come quello tributario, che non ha visto negli ultimi decenni una chiara delimitazione tra area dell'invalidità e area dell'irregolarità.

Forse meglio sarebbe una dizione che raccolga l'invalidità a specifici oggetti, come alla "violazione delle norme stabilite dalla legge sul procedimento e sul contraddittorio". Ciò lascerebbe peraltro ancora da risolvere i problemi relativi al contenuto minimo dell'atto. Cerco di spiegare più chiaramente: un richiamo alla violazione di legge, anche mediato dagli oggetti indicati adesso, presuppone che la legislazione "sostanziale" descriva in maniera puntuale non solo gli elementi costitutivi degli atti, ma anche una loro gradazione in termini di importanza (il che al momento non è). Se gli interventi di sistemazione dei testi unici porteranno a una migliore definizione dei modelli di validità degli atti tributari, un semplice richiamo basterà a definire il sistema, se invece la descrizione degli atti tributari resterà frammentaria e labile, il sistema dell'invalidità risulterà necessariamente instabile. Un modo razionale di costruire un modello di validità e di ricavare i requisiti dell'atto è dare una chiara impronta alla *funzione* dell'atto: di ogni atto tributario dovrebbe essere definita (almeno per implicito) la funzione primaria, per ricavarne in una logica mezzo-fine, gli elementi fondanti;

- l'area definita *ex lege* dell'irregolarità e del c.d. "vizio non invalidante" (ossimoro logico: se l'atto è viziato, è invalido) dovrebbe essere limitata al minimo. La non brillante esperienza giurisprudenziale dell'art. 21-*octies* comma 2 l. n. 241/1990 tra "prove di resistenza" e "validità virtuali" ci ha dimostrato come l'area delle irregolarità legificate dovrebbe essere ristretta p.e. alle parti dell'atto che non derivano dall'attività amministrativa (come le indicazioni di garanzia varie: organi cui ricorrere etc.);
- la definizione delle nullità testuali (quelle definite dalla legge) comporterebbe la necessità della pulizia dei testi normativi precedenti, che nominano la "nullità" in molti casi in cui è evidente che la sanzione sufficiente è l'annullabilità. Questa risistemazione del pregresso avrebbe un margine di opinabilità difficile da controllare. Quanto alle nullità strutturali (quelle derivante dalla carenza dei contenuti essenziali dell'atto) torniamo a quanto detto sopra in merito alla definizione dei contenuti degli atti: o questi vengono ridefiniti in maniera rigorosa, tenendo conto della funzione dell'atto, o il sistema cambierà direzione a ogni soffio di vento;
- resta sullo sfondo, come detto nel paragrafo precedente, il convitato di pietra dell'invalidità degli atti istruttori. Una via potrebbe essere quella di incidere sull'utilizzabilità delle prove acquisite in seguito all'esercizio dell'atto istruttorio illegittimo (aggirando così la debolezza della delega).

³⁸ Sul modello dell'art. 21-*octies* L. n. 241/1990: "1. È annullabile il provvedimento amministrativo adottato in violazione di legge o viziato da eccesso di potere o da incompetenza".

4.3. (segue): le modalità di rilevazione del vizio: come eventualmente delineare un'azione di "nullità" in senso stretto?

Venendo ai modi di rilevare l'invalidità e alla rimozione degli effetti e sempre mantenendoci nell'ipotesi di un sistema duale:

- l'annullabilità ha un regime consolidato anche in ambito tributario: rilevazione del vizio solo da parte del ricorrente (il vizio non è rilevabile d'ufficio), impugnazione entro un termine ragionevolmente ristretto (60 giorni), consolidamento degli effetti dell'atto in caso di mancata impugnazione. Questa struttura potrebbe essere facilmente mantenuta anche nell'esercizio della delega;
- la nullità pone problemi molto più pressanti e anche qui si può fare un qualche tesoro sia da alcuni tratti del sistema civilistico, sia dall'esperienza non brillantissima vissuta nel processo amministrativo in materia di processi su atti nulli. Intanto, un limite ragionevole per assonanza civilistica all'azione di nullità potrebbe essere dato dalla prescrizione del diritto al rimborso: una volta prescritto il diritto di ripetere le somme pagate, si può credere che l'azione non sia proponibile. Introdurre un termine inferiore, come il riscatto termine di 180 giorni del processo amministrativo (art. 31, comma 4 d.lgs. n. 104/2010, cd. cod. proc. amm.) o il termine quadriennale di decadenza dal potere di presentare l'istanza di rimborso (art. 38, comma 1 d.P.R. n. 602/1973) comporterebbero un'asimmetria di trattamento eccessiva rispetto alla sempre più dilatata area temporale concessa all'amministrazione per i controlli. Dall'altra, la sussistenza di un vizio causa di nullità dovrebbe essere rile-

vabile d'ufficio in ogni stato e grado del procedimento.

L'adempimento collaborativo

GIUSEPPE MARINO

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. La gestione del rischio fiscale e la *cooperative compliance* nella prospettiva internazionale. – 3. La *cooperative compliance* negli altri ordinamenti: brevi cenni all'esperienza di Regno Unito, Olanda e Stati Uniti. – 4. Il recepimento in Italia delle raccomandazioni OCSE e dei regimi adottati all'estero: la disciplina dell'adempimento collaborativo. – 5. Le ragioni dell'insoddisfazione. – 6. La delega per la riforma del sistema fiscale. – 7. Conclusioni.

1. Introduzione.

Il concetto di rischio fiscale è relativamente moderno e può essere definito come il combinato disposto tra la probabilità di un accertamento tributario e l'entità del danno erariale che ne deriva¹. Esso ha acquisito rilevanza a livello internazionale dopo lo scandalo *Enron*, nel quadro delle misure volte ad accrescere la trasparenza della *governance* societaria racchiuse nel "*Sarbanes-Oxley Act*" del 2002, la legge che ha obbligato le società quotate negli Stati Uniti ad includere nella documentazione

annuale obbligatoria una relazione sui controlli interni.

Successivamente, nel 2006, il *Financial Accounting Standard Board* ha emanato la FIN 48, l'interpretazione dello *Statement 109 Accounting for Income Taxes*, volta ad obbligare le società statunitensi a riconoscere e a misurare, nei bilanci d'esercizio, le posizioni fiscali incerte (cc.dd. "*uncertain tax positions*"), ovvero le posizioni in cui è più probabile non superare una verifica o un contenzioso fiscale (in gergo "*more likely than not*"). Infine, nel 2009, l'OCSE ha elaborato, nel Rapporto "*Building transparent tax compliance by banks*", una definizione di rischio fiscale, inteso quale "*risk that the taxpayer will fail to comply with tax legislation in any of the jurisdictions in which it does business*".

Attraverso tali fonti di matrice anglosassone, si è assistito ad un profondo cambiamento culturale con cui il *top management* delle grandi multinazionali rivolge la propria attenzione al Fisco². La variabile fisca-

¹ Più in generale, per "rischio" deve intendersi «the threat or probability that an action or event will adversely affect an organisation's ability to achieve its objectives». Così si esprime la Commissione Europea, nel documento del 2010 denominato "*Compliance Risk Management – Guide for Tax Administrations*", ad opera del *Fiscalis Risk Management Platform Group*, laddove si precisa che «the concept of risk has its roots in the ancient Italian maritime trade. It stems from the combination of the concept of chance or uncertainty on the seas and the materiality of loss of ships and cargo (regretfully, crew was expendable). In order to have risk, one must have both uncertainty and exposure to loss. Risk consists of the following characteristics; vulnerability, severity or significance and relative occurrence or frequency. Risks are events or circumstances that could or will result in problems for the organisation. Risks should be defined to a level such that the risk and the causes of risk are understandable and can be accurately assessed».

² Significativa è un'espressione utilizzata dalla *Tax Court* degli Stati Uniti nel caso *Brumbley-Donaldson*, secondo cui «in the complexity of today's business and tax jungle, a corporate president who does not obtain tax advice before a substantial dollar transaction, ought to be fired» (cfr., *Plains Petroleum Co. v.*

le è, infatti, diventata una delle principali componenti sottoposte ai controlli interni, al fine di assicurare il rispetto della *compliance* e prevenire rischi reputazionali. A tal proposito, basti pensare che, quando in Inghilterra si è diffusa la notizia che *Starbucks* pagava solo una minima percentuale di *corporate tax*, i consumatori hanno cominciato a boicottare i suoi punti vendita, con una perdita importante di fatturato.

Anche il ruolo del dipartimento fiscale è stato riqualificato: all'enfasi sulle tecniche di pianificazione fiscale e sulla riduzione dei carichi d'imposta, che arrivavano a determinare anche i bonus dei loro responsabili, si è affiancata una maggiore sensibilità per la *tax compliance*, nonché per i rischi connessi al mancato assolvimento degli obblighi fiscali³.

Commissioner, (1999), T.C. MEMO 1999-241, in: HOARD, *Corporate Tax Shelters*, 2000, *Tax Practice & Procedure*, p. 24)

Invero, già nel 2014 un'importante *big* della consulenza, quale KPMG, sosteneva come «tax has changed dramatically in recent years. Its public profile has become much more conspicuous, it has required moral, ethical and social dimensions that have never been discussed before and, for these reasons, the business management issues associated with tax have become more complicated, more subtle, more steeped in risk and much more challenging». Cfr. KPMG, *Tax in the Boardroom. A Discussion Paper*, 2004, 1.

³ Quest'ultimo riferimento consente di allargare la trattazione al tema della c.d. «*tax morale*», ovvero la propensione di ogni contribuente al pagamento delle imposte e, più in generale, all'osservanza degli obblighi tributari. Tale attitudine è influenzata, oltre che dall'etica individuale, anche dalla presenza e dall'efficacia delle sanzioni comminabili dall'Amministrazione finanziaria in caso di inosservanza, le quali assumono (o dovrebbero assumere) una forza deterrente di fronte alla possibilità di evadere o di non assolvere correttamente l'obbligazione tributaria. Orbene, tale funzione dissuasoria non è direttamente proporzionale alla *tax morale*, nel senso che a maggiore sanzione corrisponde una maggiore *tax compliance* del contribuente; in altri termini, l'entità della sanzione irrogabile in caso di violazioni tributarie non sempre genera un aumento della fedeltà fiscale. Ne è un esempio l'Italia, ove le sanzioni tributarie amministrative e penali sono finora tra le più severe al mondo e ciononostante si registrano significativi livelli di evasione, a dimostrazione che il contribuente non adatta sempre il proprio comportamento in funzione delle penalità in cui può

Non solo. Anche l'assetto organizzativo delle società è mutato: il dipartimento fiscale, che in passato dipendeva dal direttore finanziario, si è trasformato in una funzione riconducibile direttamente all'amministratore delegato, tenuta a riferire, con cadenza periodica, anche al consiglio di amministrazione. Quest'ultimo ha iniziato ad assegnare una esplicita missione al dipartimento fiscale, non più orientata alla massimizzazione dei benefici fiscali, ma alla riduzione dei rischi derivanti dal mancato o errato assolvimento degli obblighi normativi. Sicché sono stati elaborati i primi studi sui sistemi di rilevazione e gestione del rischio fiscale, volti a minimizzare le possibilità di operare in violazione di norme tributarie.

Orbene, sulla scia di tali cambiamenti internazionali, anche l'Italia ha definito il suo approccio nei confronti del rischio d'impresa, dapprima introducendo il modello organizzativo di cui al d.lgs. n. 231/2001, al fine di disciplinare la responsabilità di enti e società per i reati commessi nel loro interesse o a loro vantaggio e, successivamente, con la riforma del diritto societario del 2003, prevedendo nuovi modelli di *governance* societaria, volti ad una migliore definizione dei compiti e delle responsabilità degli organi di gestione e controllo. Infine,

incorrere. Sulla scelta di quest'ultimo incide, invero, la probabilità di subire un controllo o una verifica fiscale, sicché la sanzione, ancorché elevata, perde la sua funzione deterrente laddove si riducano le possibilità di un *audit* da parte dell'Amministrazione finanziaria. Per un maggiore approfondimento sulla *tax morale*, si richiama il saggio di MELIS, *Tax compliance e sanzioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 3/2017, 749. Invece, sulla valutazione tra costi e benefici dell'evasione e sulla rilevanza dei fattori rappresentati dal *tax rate*, dalla probabilità di essere scoperti e delle sanzioni irrogabili in tale evenienza, si veda: ALLINGHAM, SANDMO, *Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis*, in *Journal of Public Economics*, 1972, 323 e seguenti. In tema di *tax morale*, si richiama, invece, LUTTMER e SINGHAL, *Tax Morale*, in *Journal of Economic Perspectives*, Vol. 28, n. 4, Fall 2014, 149 ss.

con la legge n. 262/2005 (c.d. “Legge sul risparmio”), ha potenziato i presidi a tutela del sistema dei controlli interni nelle società quotate e ha previsto, per queste ultime, la nomina del dirigente preposto alla redazione dei documenti contabili.

Tuttavia, diversamente dai modelli anglosassoni basati su imprese di grandi dimensioni, tali novità hanno costituito solo un primo passo verso forme più strutturate di controllo di gestione, poiché le categorie professionali fanno tuttora fatica a dimostrare sensibilità verso i temi della rilevazione, misurazione e gestione del rischio fiscale, la cui dinamica – anche in ragione di un tessuto imprenditoriale formato da medie e piccole imprese – non è pienamente valorizzata nell’ambito dei controlli interni, collegi sindacali e consigli di amministrazione. Unica eccezione è rappresentata dal settore bancario, ove dal 2014 il rischio di violazione delle norme fiscali è inserito nell’area dei rischi che la funzione di *compliance* deve presidiare. Ma le cose sono destinate a cambiare.

2. La gestione del rischio fiscale e la *cooperative compliance* nella prospettiva internazionale.

Nel contesto poc’anzi richiamato, l’OCSE ha iniziato ad approfondire il rapporto tra Amministrazione finanziaria e società quale rimedio alle condotte di pianificazione fiscale aggressiva, incoraggiando, nel Rapporto del 2008 denominato “*Study into the Role of Tax Intermediaries*”, le Autorità fiscali degli Stati membri a stabilire con le imprese di grandi dimensioni (ed i loro consulenti) una relazione basata sulla reciproca

fiducia e sulla collaborazione, la cosiddetta “*enhanced relationship*”⁴.

Sempre in un’ottica di contrasto alla pianificazione fiscale aggressiva, l’OCSE ha inoltre affrontato il problema dell’adempimento spontaneo degli obblighi fiscali, tramite il Rapporto “*Guidelines for Multinational Enterprises*” del 2011, e, successivamente, nel rapporto del 2013 dal titolo “*Co-operative Compliance. A Framework From enhanced relationship to co-operative compliance*”, ha teorizzato l’adozione di schemi di *cooperative compliance*⁵.

Al di là dell’innovazione linguistica (il termine *enhanced relationship* si prestava a essere frainteso come un trattamento privilegiato per alcuni contribuenti), il Rapporto ha confermato l’impostazione di quello del 2008 circa la necessità di una stretta collaborazione tra Amministrazione e contribuente ma, in aggiunta, ha rilevato l’importanza della presenza in azienda di un cosiddetto *Tax Control Framework*, cioè di un sistema di controllo e gestione sistemati-

⁴ Il tema affonda le sue radici nell’ambito del *Forum on Tax Administration* istituito nel luglio 2002 dal Comitato Affari Fiscali dell’OCSE. Tuttavia, già nel 2004 il Rapporto “*Managing and Improving Tax Compliance*” ha enfatizzato l’importanza di applicare i moderni principi del *risk management* nel gestire la *compliance* fiscale ed a questo si è affiancata, nel 2010, anche la nota informativa “*Understanding and Influencing Taxpayer Compliance Behaviour*.” Orbene, il passaggio decisivo si è verificato nel 2008, con la pubblicazione del Rapporto “*Study into the Role of Tax Intermediaries*” della *Foreign Trade Association (FTA)*, relativo alla cosiddetta “*aggressive tax planning*”, che ha incoraggiato le Autorità fiscali e i grandi contribuenti (inclusi i consulenti fiscali) ad instaurare un rapporto basato sulla cooperazione e sulla fiducia, coniando l’espressione “*the enhanced relationship*”.

⁵ Rileva LEO, *Cooperative Compliance: una strada lunga e impervia*, in *Il Fisco* n. 38/2016, 3620, «il concetto di Cooperative Compliance affonda le sue radici nella dottrina tedesca del c.d. *Gewaltverhältnis* e non si riferisce ad uno specifico istituto giuridico, ma ad una strategia di finanza pubblica, relativamente ai rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuenti, in specie, di maggiori dimensioni».

ca del rischio fiscale all'interno del sistema dei controlli aziendali⁶.

Ebbene, per l'OCSE, il *Tax Control Framework* è elemento costitutivo per l'avvio di un rapporto di collaborazione tra le parti, poiché in grado di garantire il necessario livello di comunicazione e trasparenza con le Autorità fiscali⁷. In particolare, mentre per il contribuente, l'adozione di tale siste-

ma risponde a esigenze interne di controllo dei rischi connessi al corretto adempimento degli obblighi fiscali, per l'Amministrazione finanziaria rappresenta un presidio per l'effettiva correttezza fiscale attuata dal contribuente, suscettibile di generare una nuova forma di collaborazione fondata sulla trasparenza e sulla fiducia reciproca. I vantaggi, per entrambe le parti, risiedono principalmente in un sollecito e preventivo esame dei casi dubbi e nella correlata riduzione dei controlli successivi e dell'eventuale contenzioso.

Tale approccio è stato, infine, ribadito nel Rapporto del 2016 denominato "*Co-operative Tax Compliance, Building Better Tax Control Framework*", laddove l'OCSE ha affermato che «*a Tax Control Framework is the part of the system of internal control that assures the accuracy and completeness of the tax returns and disclosures made by an enterprise. [...] Tax governance and tax compliance are important elements of the broader risk management system. Corporate boards should adopt tax risk management strategies to ensure that the financial, regulatory and reputational risks are fully identified and evaluated. [...] A comprehensive risk management strategy that includes tax will allow the enterprise to act as a good corporate citizen but also to effectively manage tax risk. [...] Corporate governance deals with the rights and responsibilities of a business's board, senior executives, management and employees, shareholders and other stakeholders. Good corporate governance reflects how well a business is run and it affects the business performance and market confidence in the business. On the other hand poor corporate governance can result in high risk such as non-compliance.*

⁶ Secondo l'OCSE il *tax control framework* dovrebbe perseguire gli obiettivi della *Corporate Social Responsibility*, prendendo le mosse dai valori etici dell'impresa e adottando un *Enterprise Risk Management* basato su politiche e procedure che costituiscano le *best practice* in ambito nazionale e internazionale e garantiscano in concreto un efficace monitoraggio del rischio fiscale. Sul tema, si segnala il Rapporto *Risk Management Guide for Tax Administration* del 2006, ove si definisce il *Risk Management* come «*a systematic process in which a revenue body makes substantial choices on which interventions could be used to effectively stimulate compliance and prevent non-compliance. Based on the knowledge of all taxpayers and related to the available capacity.*». Con l'espressione *Corporate Social Responsibility* (CSR) si intende, invece, l'integrazione di preoccupazioni di natura etica all'interno della visione strategica dell'impresa. Si tratta di una manifestazione della volontà delle grandi, piccole e medie imprese di gestire efficacemente le problematiche d'impatto sociale ed etico al loro interno e nelle zone di attività (cfr. FREEMAN, *Strategic Management: a Stakeholder Approach*, London, 1984). Sull'argomento, si richiamano a titolo esemplificativo: ARAS e CROWTHER, *A Handbook of Corporate Governance and Social Responsibility*, Gower Publishing, 2012; MULLERAT e BRENNAN, *Corporate Social Responsibility: The Corporate Governance of the 21st Century*, Kluwer Law International, 2011; REZAEI, *Corporate Governance and Ethics*, John Wiley & Sons, 2009; AVI-YONAH, *Corporate Social Responsibility and Strategic Tax Behavior*, in SCHON, *Tax and Corporate Governance*, Springer-verlag Berlin Heidelberg, 2008.

⁷ In altre parole, secondo l'OCSE i contribuenti devono essere dotati di un sistema di controlli interni che assicuri la presentazione di dichiarazioni fiscali accurate e, soprattutto, consenta di portare prontamente a conoscenza delle Autorità fiscali eventuali operazioni o posizioni prese che possano generare incertezze relativamente al loro regime fiscale. Questo sistema di controlli interno è definito *tax control framework*. Una strategia di *Risk Management* che includa anche l'ambito fiscale consente alle imprese di operare quali buoni contribuenti, nonché di identificare e gestire in maniera efficace i loro rischi fiscali. A tal fine, contribuenti e Amministrazione finanziaria dovrebbero essere consapevoli che avere il controllo del rischio fiscale significa avere il controllo delle conseguenze fiscali di tutti i processi e di tutte le transazioni.

3. La cooperative compliance negli altri ordinamenti: brevi cenni all'esperienza di Regno Unito, Olanda e Stati Uniti.

I principi indicati dall'OCSE sono stati mutuati da alcuni ordinamenti ove già da diversi anni erano (e sono tuttora) attive forme di *cooperative compliance* incentrate sull'adozione e sull'implementazione di un *tax control framework*, al fine di rendere il contribuente effettivamente, e non solo formalmente, nella piena consapevolezza del proprio rischio fiscale, oltre che conforme con la normativa di riferimento⁸.

In particolare, il regime di *Horizontal Monitoring* istituito in Olanda – e a cui si ispira l'OCSE particolarmente – prevede la sottoscrizione di un accordo tra Amministrazione finanziaria e contribuente, denominato “*Individual Compliance Agreement*”, con cui quest'ultimo si impegna ad apportare al proprio sistema di gestione del rischio fiscale quelle migliorie necessarie per potersi qualificare come *In Control* e dunque essere ritenuto affidabile, con conseguente diminuzione delle attività di verifica a proprio carico e di un più tenue trattamento sanzionatorio amministrativo⁹. Tale metodologia

di monitoraggio, estesa inizialmente alle multinazionali, ma ora anche alle piccole e medie imprese, consiste nel considerare Fisco e contribuenti sullo stesso piano e con gli stessi diritti (di qui, appunto, l'utilizzo della locuzione “orizzontale”), rovesciando il tradizionale *modus operandi* tipicamente “verticale” del rapporto tributario, in forza del quale l'Amministrazione finanziaria interviene, nei controlli, successivamente all'accadimento impositivo, modificandolo, invece, verso un approccio preventivo, tale per cui i controlli assurgono a modalità di interlocuzione e consulenza preventiva. Insomma, un *Tax Advisor* in luogo di un *Tax Inspector*, che finisce per modificare anche le professionalità dei consulenti fiscali, i quali, sempre più si limitano ad intermediare i rapporti tra clienti e Amministrazione finanziaria, assumendo il ruolo di lobbisti.

I principi su cui si basa l'*Horizontal Monitoring* risultano i seguenti: (i) una cooperazione basata su fiducia reciproca, comprensione e trasparenza; (ii) accordi raggiunti tramite la cooperazione delle parti; (iii) la discussione e la risoluzione preventiva di operazioni che potrebbero generare controversie fiscali; (iv) la riduzione della supervisione *ex-post* da parte dell'Amministrazione finanziaria; (v) il continuo monitoraggio della qualità del lavoro svolto. Nell'ottica olandese, l'applicazione di tale approccio crea delle sinergie e mira ad accrescere il coordinamento tra gli uffici fiscali e i con-

⁸ Si noti che in alcuni Paesi, quali il Regno Unito e l'Olanda, il livello d'ingerenza dell'Amministrazione finanziaria nell'attività d'impresa, traducibile in accertamenti fiscali da parte di quest'ultima, è direttamente correlato all'efficacia ed efficienza del sistema di *tax risk management* implementato dagli organi apicali, come affermato da HAPPE, *Multinationals, Enforcement Covenants, and Fair Share*, in *Beyond Boundaries. Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management*, di J. Freedman, Centre For Business Taxation, Oxford, 2008.

⁹ Cfr., *The Netherlands Tax and Customs Administration, Horizontal Monitoring within the medium to very large businesses segment*, 30 November 2010, 7 e 8. Per un maggiore approfondimento del *Horizontal Monitoring* olandese, si

richiamano alcuni tra i più recenti lavori di dottrina: E. VAN DER ENDEN e K. BRONZEWSKA, *The Concept of Cooperative Compliance*, *Bulletin for International Taxation* n. 10/2014, Journals IBFD; VAN DER HEL-VAN DIJK e POOLEN, *Horizontal Monitoring in the Netherlands: At the Crossroads*, *Bulletin for International Taxation* n. 12/2013, Journals IBFD; VAN DER HEL-VAN DIJK, PHEIJFFER, *A Tailor-Made Approach to Fiscal Supervision: An Evaluation of Horizontal Monitoring*, *Bulletin for International Taxation* n. 10/2012, Journals IBFD.

tribuenti, implementando sia la qualità delle dichiarazioni fiscali, sia le possibilità di adempimento spontaneo delle obbligazioni tributarie. In altre parole, un rapporto propositivo e di collaborazione, nonché una strategia basata sul rafforzamento del senso di responsabilità dei contribuenti, che determina pertanto implicazioni pedagogiche. Argomenti quali la decadenza dell'attività di accertamento tributario, le sanzioni penali tributarie, sono sempre meno oggetto di studio anche a livello accademico.

Nel Regno Unito, invece, il *Tax Compliance Risk Management Process Template* attivo è rivolto solamente nei confronti dei grandi contribuenti considerati “*low-risk*” sulla base della c.d. *Business Risk Review*, ossia tramite la misurazione del rischio residuale, che equivale al rischio inerente alla tipologia di attività e alle dimensioni dell'impresa al netto dell'attività di mitigazione¹⁰. A tal fine, i contribuenti devono essere dotati di un sistema di *appropriate accounting arrangement*, che comporti un adeguato accertamento dei rischi di natura fiscale, un costante presidio delle aree di attività maggiormente sensibili, nonché una chiara definizione dei ruoli e delle responsabilità nella gestione dei rischi. Tale sistema è elaborato in collaborazione con

l'Amministrazione finanziaria, che ne verifica periodicamente l'affidabilità.

Un simile approccio è adottato anche negli Stati Uniti, all'interno del *Compliance Assurance Process* (c.d. “CAP”), per mezzo del quale *Internal Revenue Service* ed i grandi contribuenti cooperano congiuntamente al fine di prevenire problematiche di carattere fiscale e semplificare le attività di verifica. L'adesione a tale programma presuppone un sistema di controllo del rischio fiscale in grado di rilevare le più rilevanti questioni fiscali, la cui divulgazione preventiva consente la redazione di un *Memorandum of Understanding* tra IRS e contribuente, con cui le parti addivengono alla risoluzione delle divergenze interpretative già prima dell'invio delle dichiarazioni fiscali¹¹.

¹⁰ Cfr. l'*Her Majesty's Revenue and Customs (HMRC)* nel 2007, noto come *Tax Compliance Risk Management Process Template*, i cui obiettivi sono: (i) sensibilizzare le grandi imprese verso un nuovo approccio culturale alla gestione del rischio fiscale; (ii) definire un nuovo quadro di riferimento per i rapporti tra grandi imprese e Amministrazione finanziaria, improntati a maggiore trasparenza e collaborazione, con l'attesa di benefici in termini di semplificazioni amministrative e maggiore certezza nella applicazione delle norme; (iii) individuare criteri di selezione nella programmazione delle verifiche fiscali, basati sul profilo di rischio delle grandi aziende, limitando i controlli verso quelle realtà che non fossero dotate di un sistema di controllo interno del rischio fiscale.

¹¹ L'utilità di tale regime è stata sottolineata anche dall'OCSE, nel report “*White paper on Transfer Pricing Documentation*” del 2013, ove si afferma che «the Compliance Assurance Process (CAP) is structured to conduct real-time compliance reviews to establish the correct tax treatment of tax return positions prior to a taxpayer filing its tax return. These enhanced engagement approaches in transfer pricing risk assessment will be discussed in the paper and, along with any good practices or practical experiences, can be shared among tax administrations». Cfr., nei documenti di prassi: *Internal Revenue Service, Internal Revenue Manual 4.51.8 Compliance Assurance Process (CAP) Examinations Corporate Tax Compliance: IRS Should Determine Whether Its Streamlined Corporate Audit Process Is Meeting Its Goals*, United States Government Accountability Office, August 2013. In dottrina, si richiamano, senza pretesa di esaustività, i seguenti lavori: BRONZEWSKA, *Cooperative Compliance: A new approach to managing taxpayer relations*, IBFD 2016; HAMMER, *Recent Developments Impacting Tax and Accounting, Derivatives & Financial Instruments* n. 10/2011, IBFD; NOLAN, *The Compliance Assurance Process: A New Approach to Corporate Tax Administration*, *J. Tax Prac. & Proc.*, 2005.

4. Il recepimento in Italia delle raccomandazioni OCSE e dei regimi adottati all'estero: la disciplina dell'adempimento collaborativo¹².

Il summenzionato quadro internazionale ha avuto ripercussioni anche in Italia ove, con l'introduzione dell'art. 3, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128 (c.d. "Decreto certezza del diritto")¹³, è stato istituito un

nuovo schema di relazioni tra Amministrazione finanziaria e contribuente, denominato "regime di adempimento collaborativo" che segue la strada già intrapresa da altri Paesi e istituisce nel nostro ordinamento una nuova forma di comunicazione e di cooperazione nel rapporto tributario, basata sul reciproco affidamento e improntata alla prevenzione e alla risoluzione delle controversie in materia fiscale¹⁴.

¹² Si rammenta come nel 2013, anche sulla spinta delle indicazioni dell'OCSE, l'Agenzia delle Entrate ha promosso un Progetto Pilota denominato regime di adempimento collaborativo, rivolto ai c.d. "grandi contribuenti" e attuabile su base volontaria, le cui finalità sono così definite: «il nuovo regime dovrà prevedere un impegno effettivo del contribuente ad assumere comportamenti orientati alla compliance e a fornire volontariamente, o a richiesta, informazioni complete e tempestive sulle transazioni che presentano maggiori rischi fiscali o che possano suscitare potenziali divergenze interpretative. A fronte di un incremento di trasparenza, l'Agenzia, di contro, dovrà assumere un concreto impegno a rispondere alle esigenze del contribuente e a consentire la risoluzione delle questioni fiscali di più ampio rilievo in maniera tempestiva ed equilibrata. In estrema sintesi, l'idea che sorregge l'adozione del progetto è quella di verificare la possibilità di introdurre un approccio al controllo ex ante, rispetto al tradizionale intervento ex post, con positivi impatti sul livello di compliance del contribuente e sulle sue esigenze di certezza e stabilità, nonché a fornire elementi utili per introdurre appositi provvedimenti attuativi del regime». Fra le condizioni per l'accesso al progetto, vi è quello di «aver adottato modelli di organizzazione e gestione di cui all'articolo 6 del d.lgs. n. 231/2001 o aver adottato un sistema di gestione e controllo del rischio fiscale (i.e., Tax Control Framework)».

¹³ Il decreto legislativo è rubricato "Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, in attuazione degli articoli 5, 6 e 8, comma 2, della legge 11 marzo 2014, n. 23". Quest'ultima legge ha individuato i principi e criteri di delega in materia di gestione del rischio fiscale, governance aziendale, tutoraggio e revisione della disciplina degli interpellati. In particolare la legge ha delegato il Governo a introdurre forme di comunicazione e cooperazione rafforzata tra i contribuenti e l'Amministrazione finanziaria, anche in termini preventivi rispetto alle scadenze fiscali; per i contribuenti di maggiori dimensioni, ha previsto sistemi aziendali strutturati di gestione e di controllo del rischio fiscale, con una chiara attribuzione di responsabilità nel quadro del complessivo sistema dei controlli

interni; prevede anche l'organizzazione di adeguate strutture dell'Amministrazione finanziaria dedicate alle predette attività di comunicazione e cooperazione.

¹⁴ In letteratura, a tal proposito, si ricorda GALLO, *Brevi considerazioni sulla definizione di abuso del diritto e sul nuovo regime del c.d. adempimento collaborativo*, in *Dir. prat. trib.*, 6/2014, 10987 ss. ed il più recente scritto di MELIS, *La cooperative compliance: una visione di sistema*, in *Dir. prat. trib.*, 2/2023, 381-382, che, inquadrando il regime in commento nella più ampia rosa degli strumenti di *tax compliance ex ante*, rammenta che la costituzionalità dell'istituto la si rinviene proprio nella "prevenzione" e nel conseguente incremento del livello conoscitivo dell'Amministrazione finanziaria attraverso l'"apertura" del contribuente, la quale consente una più efficace azione di controllo, condotta secondo il principio di imparzialità; oltreché di DODERO, *Nuove opportunità per l'adempimento collaborativo*, in *Il fisco*, 14/2023, 1328 ss., il quale concorda sul fatto che l'attuazione dei nuovi indirizzi legislativi (cfr. § 6, del presente scritto) miri a rafforzare «il regime in modo così significativo da poter dire che il legislatore viene a determinare le condizioni di un cambiamento culturale irreversibile finalizzato (...) atteso che le regole di funzionamento del regime di adempimento collaborativo, declinando la trasparenza e la collaborazione richiesta al contribuente in termini di obblighi di comunicazione (preventiva, tempestiva ed esauriente) dei possibili rischi fiscali, affidano all'impresa, anziché al Fisco, l'impulso della procedura volta alla condivisione della soluzione»; cfr., altresì, MARINO (a cura di), *Corporate tax governance, il rischio fiscale nei modelli di gestione d'impresa*, Milano, 2023; CONTE, *Dal controllo fiscale sul dichiarato al confronto preventivo sull'imponibile. Dall'accertamento tributario alla compliance*, Milano, 2017, 167, che evidenzia come il successo della *cooperative compliance* dipenda «soprattutto dal reciproco affidamento delle parti del rapporto tributario: affidamento dell'Amministrazione finanziaria sulla disclosure delle imprese; affidamento dei contribuenti sulla corretta gestione dei dati comunicati, i quali non dovranno essere strumentalmente assunti per innescare, ancora più che in passato, accertamenti fondati su discutibili contrasti interpretativi»; STRIANESE, *La tax compliance nell'attività conoscitiva dell'Amministrazione finanziaria*, Roma, 2014, 320, la quale, a commento dell'allora Progetto Pilota, affermava che «L'affidabilità dei sistemi ed

La disciplina si applica attualmente solo nei confronti dei più grandi contribuenti, come: (i) quelli aventi volume di affari o di ricavi non inferiori a dieci miliardi di Euro; (ii) quelli aventi volume di affari o di ricavi non inferiori ad un miliardo di Euro in caso di adesione al Progetto Pilota del 2013; (iii) quelli che, a prescindere dal volume d'affari, intendono dare esecuzione alla risposta dell'Agenzia delle Entrate in relazione all'interpello sui nuovi investimenti¹⁵; op-

pure (iv) i soggetti non residenti per i quali è stata constatata l'esistenza di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato e che hanno estinto i debiti tributari in base alla procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata di cui all'articolo 1-*bis* del d.l. 24 aprile 2017, n. 50, a prescindere dall'ammontare del volume d'affari o dei ricavi della stabile organizzazione. Il Legislatore ha, infatti, ritenuto opportuno – si legge nella relazione illustrativa allo schema di decreto legislativo – «prevedere una entrata a regime graduale, per consentire un avvio ordinato, limitando inizialmente l'adesione ai contribuenti di grandissime dimensio-

il rapporto di conoscenza e fiducia reciproca sviluppate nel corso della collaborazione, a regime, potrebbe portare a discutere in via preventiva con l'Amministrazione finanziaria le problematiche fiscali più complesse ottenendo, ex ante, una maggiore consapevolezza in merito alla propria posizione fiscale e riducendo, ex post, non solo le contestazioni in sede di verifica fiscale, ma anche le ispezioni e i controlli sulle imprese che hanno aderito al rapporto di cooperative compliance». In tal contesto, peraltro, ASSONIME, già nella nota "Imprese multinazionali: aspetti societari e fiscali, n. 17/2016, sottolineava che «in questo ambito, la questione di fondo è rappresentata dalla necessità di monitorare costantemente la fase attuativa del nuovo istituto: occorre infatti che il rapporto tra contribuente e fisco si articoli in modo da garantire la riuscita del nuovo regime e ciò implica, com'è evidente, non solo che l'impresa adotti comportamenti trasparenti ma anche che i singoli funzionari abbiano la capacità e l'autonomia decisionale per definire in modo obiettivo ed equo con l'impresa che adotta la compliance tutti i profili rilevanti sul piano fiscale che, di volta in volta, emergono nel corso dell'interlocuzione».

¹⁵ I requisiti di accesso sono enucleati all'art. 7, comma 4, del d.lgs. n. 128 del 2015, e all'art. 2, del Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 14 aprile 2016. Sotto il profilo dei requisiti soggettivi, è estesa la partecipazione al regime anche alle società appartenenti al gruppo del soggetto che ha presentato domanda di ammissione e che svolgono nei confronti di esso funzioni di indirizzo in relazione al sistema di controllo del rischio fiscale. La *cooperative compliance* ha preso ufficialmente avvio, ad inizio 2017, con l'emissione dei primi provvedimenti di ammissione. La tessera n. 1 è stata infatti consegnata alla Ferrero S.p.A. e ad altre società del gruppo. Si tratta – si legge in un comunicato dell'Agenzia delle Entrate del 5 gennaio 2017 – «del primo tassello d'un progetto più ampio che interesserà altri attori di rilievo nel panorama economico italiano e che mira ad assicurare certezza nell'applicazione del diritto, in particolare in materia fiscale». Più recentemente, nel mese di luglio 2017, anche le banche UniCredit e FinecoBank hanno annunciato di aver aderito al regime. In un comunicato stampa del Gruppo Unicredit del 21 luglio 2017 si legge come «l'importante traguardo è stato raggiunto grazie al soddisfacimento sia dei requisiti soggettivi che oggettivi, vale a dire il possesso di un

efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale in linea con quelli "essenziali" del Tax Control Framework previsti dalla legge, dai Provvedimenti delle Entrate e dai documenti OCSE pubblicati in materia. Con tale regime, la cui decorrenza è stabilita a partire dal 2016 - in quanto anno di presentazione dell'istanza - si sostanzia un più stretto rapporto di fiducia e collaborazione con l'Amministrazione finanziaria che consentirà di aumentare il livello di certezza sulle questioni fiscali rilevanti in piena trasparenza mediante una costante e preventiva interlocuzione in merito alle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali per UniCredit e FinecoBank. Per il Gruppo UniCredit l'adesione al regime italiano dell'adempimento collaborativo rappresenta - in linea con la strategia fiscale di Gruppo approvata lo scorso anno - una tappa fondamentale del percorso di accountability già avviato con l'adesione ai regimi di tax compliance previsti dalle altre autorità fiscali dei Paesi in cui il Gruppo è presente (ad esempio, in Gran Bretagna, dove il regime è stato attuato sin dal 2009 e UniCredit ha immediatamente aderito). Nel mese di settembre 2017, anche Leonardo S.p.A., operante nei settori dell'aerospazio, difesa e sicurezza, ha aderito al regime. A tal proposito, Alessandro Profumo, amministratore delegato di Leonardo, ha dichiarato che «il regime di cooperative compliance rappresenta un deciso passo avanti nel sistema tributario del nostro Paese, a cui Leonardo è orgogliosa di partecipare con un ruolo di primo piano, portando le proprie specificità di grande gruppo con presenza industriale in vari paesi. Inoltre, l'ammissione al regime testimonia in maniera importante l'efficacia delle azioni poste in essere da Leonardo negli ultimi anni sul proprio sistema di controllo interno, finalizzate ad assicurare efficienza, trasparenza e piena accountability ai propri processi. Obiettivi che il nuovo Consiglio di Amministrazione è determinato a portare avanti, in un'ottica di continuo miglioramento dei processi». Ad oggi, le società che hanno aderito all'adempimento collaborativo sono circa cento, come risulta dal sito dell'Agenzia delle entrate.

ni, con una successiva graduale estensione ai contribuenti di dimensioni inferiori, da adottare mediante atti amministrativi. L'intenzione è di arrivare, a regime, a estendere il regime a tutte le società in grado di dotarsi di un sistema di controllo interno del rischio fiscale. Il complesso degli interventi configurerà un nuovo tipo di rapporto tra fisco e contribuenti, meno conflittuale e più cooperativo».

Orbene, il regime prevede l'impegno del contribuente a fornire volontariamente, o su richiesta, informazioni complete e tempestive sulle operazioni che presentano maggiori rischi fiscali o che possano suscitare potenziali divergenze interpretative. Di contro, l'Agenzia delle Entrate deve rispondere alle esigenze del contribuente di poter ottenere la risoluzione delle questioni fiscali più complesse in maniera tempestiva, equilibrata e definitiva e, in ciò, il rapporto deve essere caratterizzato da collaborazione, correttezza e trasparenza. A tal fine, essa deve impostare relazioni basate sulla comprensione delle esigenze commerciali e delle ragioni imprenditoriali sottese alle scelte operate dai contribuenti, adottando un comportamento imparziale nella valutazione delle fattispecie e mostrandosi aperta alle richieste e alle necessità, nonché reattiva nel fornire le risposte (cfr., articolo 2.1, lettera a, del Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 101573 del 26 maggio 2017).

In sostanza, con il nuovo regime vi deve essere un'interlocazione costante tra Agenzia delle entrate e contribuente, finalizzata alla condivisione e all'esame preventivo delle situazioni suscettibili di generare un significativo rischio fiscale, da intendersi quale rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o le finalità dell'ordinamento.

Tuttavia, presupposto necessario per l'adesione al nuovo regime è l'adozione, da parte del contribuente, di un sistema di controllo interno per la gestione del rischio fiscale inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno (il "Tax Control Framework" illustrato dall'OCSE, d'ora in avanti TCF), che consenta l'autovalutazione preventiva dei rischi fiscali fornendo una visione continua ed aggiornata della propria posizione che, se supportata da trasparenza nei rapporti con l'Agenzia delle Entrate, può contribuire ad eliminare, o quanto meno mitigare, le incertezze connesse alla gestione del rischio fiscale¹⁶.

A tal riguardo, il contribuente si impegna a mantenere un efficace sistema di controllo interno, garantendone il costante aggiornamento nonché la capacità di intercettare i rischi derivanti dai cambiamenti che riguardano l'impresa o ascrivibili alle modifiche normative e di prassi che incidono sulla variabile fiscale, tenendo altresì in considerazione i più consolidati orientamenti giurisprudenziali¹⁷. Sicché, il TCF è considerato efficace «quando è in grado di garantire all'impresa un presidio costante sui proces-

¹⁶ Orbene, il rischio fiscale di un'impresa si affronta adottando idonei sistemi di monitoraggio e controllo interno, ovvero un insieme di attività e procedure che consentano al *tax risk manager* di percepire e individuare le aree di incertezza in relazione all'attività esercitata. La gestione del rischio fiscale comporta l'amministrazione e il controllo di ciascuna area di incertezza al fine di prevenire la nascita di controversie con le autorità fiscali. Per approfondimenti su tale concetto, si richiamano: SANTACROCE e FRUSCIONE, *La gestione del rischio fiscale: il nuovo rapporto Fisco-Impresa, il fisco*, 2014, 1957 e seguenti e SANTORO e LUPI, *Internal Audit, Corporate Governance e Affidabilità Fiscale*, in *Dialoghi trib.*, 2011, 14 ss.

¹⁷ Trattasi della c.d. "mappa dei rischi", ovvero la mappa dei rischi fiscali individuati dal sistema di controllo. La mappa è redatta per processi aziendali e per ogni attività di cui questi si compongono. Evidenzia, ove quantificabile, il valore economico delle attività in cui si scompone il processo, i rischi fiscali associati, la rilevanza degli stessi ai fini del raggiungimento degli obiettivi aziendali, nonché i controlli posti a presidio dei medesimi.

si aziendali e sui conseguenti rischi fiscali, consentendole di adempiere al meglio ai doveri di trasparenza e collaborazione» (Cfr. articolo 3.2 del Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 14 aprile 2016). Inoltre, esso deve garantire la promozione di una cultura aziendale improntata a principi di onestà, correttezza e rispetto della normativa tributaria, assicurandone la completezza e l'affidabilità, nonché la conoscibilità a tutti i livelli aziendali¹⁸.

L'adozione di tale sistema permette al contribuente di accedere ad un regime premiale riguardante l'apparato sanzionatorio. In particolare, per i rischi fiscali di natura rilevante comunicati in modo tempestivo ed esauriente prima della presentazione delle dichiarazioni, qualora l'Agenzia delle Entrate non condivida la posizione dell'impresa, le sanzioni amministrative applicabili sono ridotte della metà e comunque non possono essere superiori al minimo edittale; la loro riscossione è, in ogni caso, sospesa fino alla definitività dell'accertamento. Inoltre, in caso di invio di una notizia di reato, l'Agenzia delle Entrate deve informare la Procura della Repubblica della circostanza che il contribuente aderisce al regime dell'adempimento collaborativo. Sicché, l'implementazione di un efficace TCF ed una chiara attribuzione di ruoli all'interno della struttura societaria dovrebbero ridurre la possibilità

di creare i presupposti per l'emersione di fattispecie penalmente rilevanti in relazione all'elemento soggettivo¹⁹.

Sembra quasi che il Legislatore, ancorché ispirato da buoni principi di *governance* aziendale, non sia pronto a fare affrontare all'Agenzia un nuovo rapporto tributario col contribuente. Imbarazzo, a ben vedere, non giustificato, se si pensa che i regimi degli oneri documentali e dell'adempimento collaborativo perseguono entrambi l'implementazione, da parte del contribuente, di sistemi di gestione più responsabili e trasparenti volti ad una più fedele osservanza della normativa tributaria.

5. Le ragioni dell'insoddisfazione.

La *cooperative compliance*, suggerita a livello internazionale dall'OCSE, recepita nel nostro ordinamento con il d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128 (in attuazione della legge delega n. 24 del 2014), si configura come la

¹⁸ In base alle disposizioni del successivo articolo 3.4 del Provvedimento, «il sistema deve basarsi su flussi informativi accurati, completi, tempestivi e facilmente accessibili e garantire la circolazione delle informazioni a tutti i livelli aziendali». Inoltre, in conformità alle indicazioni del Provvedimento n. 101573 del 26 maggio 2017, «gli organi di gestione si impegnano ad attuare e a diffondere un sistema normativo interno in cui l'insieme dei valori, dei principi e degli obiettivi che costituiscono la cultura aziendale venga disciplinato in specifici documenti, quali codici etici, codici di condotta e linee guida comportamentali che tengano conto anche della variabile fiscale».

¹⁹ Secondo ASSONIME, *op. cit.*, 82, «non possono emergere profili di responsabilità sanzionatoria di tipo penale nei confronti delle imprese in regime di compliance che abbiano provveduto alla tempestiva comunicazione dei rischi fiscali, così come, a fortiori, l'eventuale superamento delle soglie quantitative di rilevanza penale non dovrebbe comportare alcuna conseguenza sul piano dell'inoltro della notizia criminis. Vale a dire che eventuali profili di rilevanza penale possono sussistere solo laddove il contribuente sia intenzionalmente venuto meno agli obblighi della compliance ponendo in essere dei comportamenti omissivi così gravi da determinare, oltre alla fuoriuscita immediata ed automatica dal regime e all'eventuale caducazione ex tunc dei relativi effetti, anche l'inoltro della notizia criminis alle autorità competenti; ma in questo caso si tratterebbe di frodi fiscali vere e proprie, cioè di un fenomeno che interessa la generalità dei contribuenti. Se, invece, l'impresa rimane nel regime di compliance, se non ci sono cioè cause di decadenza, non si comprendono le ragioni per cui l'Agenzia dovrebbe inviare una "comunicazione" alla Procura, così come prescrive il citato art. 6 del D. Lgs. n. 128».

punta di diamante degli istituti della collaborazione fiscale.

Tuttavia, nonostante l'indubbio pregio, essa non può dirsi pienamente valorizzata in ragione di due profili: la stretta maglia di ingresso sotto il profilo soggettivo e l'inadeguatezza degli effetti premiali derivanti dall'accesso.

Nella sua originaria versione, l'art. 7, comma 4, lett. a), d.lgs. 128 del 2015, apriva l'ingresso alla *cooperative compliance* ai contribuenti di maggiori dimensioni che avessero conseguito un volume di affari o di ricavi non inferiore a dieci miliardi di euro. Si trattava, pertanto, di un requisito soggettivo/dimensionale estremamente elevato.

Successivamente, il decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, del 30 marzo 2020, ha consentito l'ingresso al regime, nel biennio 2020-2021, anche ai soggetti con un volume di affari o di ricavi non inferiore a 5 miliardi di euro.

Infine, il decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, del 31 gennaio 2022, ha ulteriormente ridotto la soglia, prevedendo, all'art. 1, che *per gli anni 2022, 2023 e 2024, i contribuenti che conseguono un volume di affari o di ricavi non inferiore a un miliardo di euro, possono essere ammessi al regime di adempimento collaborativo di cui agli articoli da 3 a 7 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128*.

Questi interventi non paiono risolutivi, e ciò per due ordini di ragioni: (i) anzitutto perché transitori e (ii), in secondo luogo, poiché non in sintonia con il tessuto economico italiano, composto principalmente da piccole e medie imprese.

Riguardo alla transitorietà, in prospettiva potrebbe ben intervenire una proroga dei provvedimenti in esame, come frequentemente accade, anche in materia tributaria. Tuttavia, è innegabile che la prevista decadenza della norma crea un'incertezza che

scoraggia l'adesione al regime dell'adempimento volontario.

La soglia dimensionale ai fini dell'ingresso al regime è stata storicamente considerata alla luce delle risorse organizzative a disposizione dell'Agenzia delle Entrate. Tuttavia, il numero di imprese che fatturano più dell'attuale requisito (*i.e.* un miliardo di euro in volume di affari) è talmente esiguo da suggerire una più sostanziosa apertura. Infatti, dalla relazione del Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento delle Finanze, "Analisi statistiche - Dichiarazioni 2020 - Anno d'imposta 2019" (aggiornato al 22 febbraio 2022), si evince che i contribuenti con fatturato maggiore a euro 250 milioni sono solo 1.169 (ossia lo 0,9% delle imprese in Italia). Sembra quindi che la dotazione di organico dell'Agenzia in ordine all'adempimento collaborativo non possa, di per sé, essere considerata quale unica causa ostativa a una più ampia apertura del regime sotto il profilo soggettivo, purché attuata con la dovuta gradualità. A maggior ragione se si considera che il potenziamento dell'Agenzia delle Entrate rientra tra gli obiettivi del PNRR.

Quindi la riduzione della soglia per l'adesione all'adempimento collaborativo dovrebbe avvenire in via graduale e sempre *ex lege*, con la prospettiva di autorizzare l'accesso a coloro che conseguono un volume d'affari, ricavi o compensi superiori a 100 milioni di euro che, tra l'altro, qualifica oggi il "grande contribuente" cui l'Agenzia delle Entrate dedica Uffici e risorse proprie. Non fosse altro per cancellare questa ironica contraddizione.

All'uopo, come accadde nel 2013, potrebbe essere utile predisporre un progetto pilota da parte della stessa Agenzia delle Entrate, mediante l'invio di questionari a una selezione di contribuenti con fatturato oltre i 100 milioni di euro, in modo da

quantificare con esattezza quanti soggetti coinvolgerebbe effettivamente l'auspicata apertura. Così, del resto, sarebbe anche possibile valutare la consistenza di personale, a disposizione dell'Ufficio, al netto dei nuovi ingressi, valutandone, infine, la concreta fattibilità in via preventiva. Non può, tuttavia, sottacersi che l'estensione del regime a un maggior numero di imprese trova limiti nella capacità delle imprese di minori dimensioni di adottare sistemi di controlli interni sofisticati, inseriti in procedure di *governance* aziendale complesse, tipiche delle grandi società di capitali. Per superare questi limiti, si dovrebbe favorire l'adozione del TCF da parte di imprese che non possono, per limiti dimensionali (o organizzativi), aderire al regime dell'adempimento collaborativo, ma intendono avvalersi del TCF per limitare i rischi fiscali e ottenere una mitigazione delle connesse sanzioni di tipo amministrativo e penale, nonché di quelle conseguenti alla recente estensione delle previsioni del d.lgs. n. 231/2001 ai reati fiscali.

La seconda criticità del regime in parola è data dall'inappagante portata degli effetti premiali, tanto sotto il profilo sanzionatorio amministrativo quanto sotto il profilo sanzionatorio penale.

Nell'ottica di restituire una natura *efficacemente* premiale all'istituto, nessuna sanzione dovrebbe essere applicata ai soggetti che entrino in regime di *cooperative compliance* e, seguendo un comportamento conforme ai principi dello stesso regime, abbiano comunicato in modo tempestivo ed esauriente all'Agenzia delle Entrate, prima della presentazione delle dichiarazioni annuali, i rilevanti rischi fiscali ed abbiano posto in essere operazioni conformi a siffatti principi, senza che sia possibile loro addebitare comportamenti ispirati a falsità, oppure comportamenti fraudolenti o posti

in essere mediante artifici o raggiri o condotte simulatorie. Parimenti, non dovrebbero essere previste sanzioni amministrative in caso di ravvedimento operoso dei soggetti che sono in adempimento collaborativo e procedure semplificate per la sanatoria delle irregolarità formali.

A tal proposito, non può non rilevarsi la diversa e più proporzionata attitudine che lo stesso Legislatore ha riservato invece alla gestione delle dinamiche dei prezzi di trasferimento attraverso il regime degli oneri documentali, in forza del quale, ai sensi dell'art. 2, c. 4-ter, d.lgs. n. 471/1997, vige la disapplicazione in misura piena delle sanzioni connesse alla rettifica del valore normale delle operazioni infragruppo. Parimenti, non si applica alcuna sanzione amministrativa, ai sensi dell'art. 6, c. 6, l. 17 dicembre 2021, n. 215, in caso di documentazione idonea in materia di *patent box*.

Tale distonia purtroppo svilisce la *ratio* dell'adempimento collaborativo, volta a modificare l'approccio culturale dei maggiori contribuenti affinché questi ultimi adottino un sistema di gestione dei rischi ai fini dell'assolvimento degli obblighi tributari.

Analogamente, nel momento in cui è esclusa la sanzione amministrativa tributaria dovrebbe venire meno anche l'esercizio dell'azione penale che deve mantenere sempre, perché sia apprezzata e rispettata, una funzione sussidiaria e residuale di estrema *ratio*. Altrimenti, il rischio sarebbe quello di un corto circuito logico giuridico, con un'azione penale che si attiva anche quando la sanzione amministrativa è esclusa o ridotta.

Infine, secondo l'attuale disposizione in materia di accertamento dell'imposta (art. 43, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600), l'Agenzia delle entrate può notificare l'atto con cui ridetermina autoritativamente la pretesa tributaria entro il 31 dicembre del quinto

anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, ovvero, nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla, entro il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata. Tali termini, nella materia che ci occupa, appaiono eccessivamente dilatati e consentono di ipotizzare, piuttosto, una loro riduzione.

6. La legge delega per la riforma fiscale.

La legge 9 agosto 2023, n. 111, rubricata “*Delega al Governo per la riforma fiscale*” si propone di incidere in maniera culturalmente importante nel rapporto Fisco-contribuente, con l’obiettivo di renderlo, se non più amichevole, senz’altro ancora più collaborativo e reciprocamente affidabile, a prescindere se le imposte politicamente si alzino o si abbassino. L’art. 17 (collocato nel Capo I, del Titolo III, rubricato “*I procedimenti e le sanzioni*”), infatti, reca principi e criteri direttivi in materia di procedimento accertativo, di adesione e di adempimento spontaneo, destinati a rivoluzionare la *cooperative tax compliance* come finora conosciuta.

Segnatamente, gli interventi ivi richiesti sono numerosi e compendati nel comma 1, lettere dalla a) alla h)²⁰. Nondimeno, di

tutto quanto messo sul tavolo dal Legislatore, ciò che rileva ai nostri fini è contenuto nella lett. g), la quale gioca un ruolo di primario rilievo in ordine all’auspicato rinnovo del rapporto di collaborazione tra Fisco e contribuente, poiché volta all’introduzione di misure che incentivino l’adempimento spontaneo dei contribuenti, e, in tale scenario, il regime di adempimento collaborativo rappresenta la chiave di volta attraverso cui tale, epocale, riforma (si ripete: prima di tutto culturale) possa giungere a compimento. Invero, nessuna forma di contraddittorio endoprocedimentale preventivo, né altri canali di contatto tra l’Amministrazione e i contribuenti, possono dirsi tanto intensi quanto quelli previsti, già prima della legge delega in commento, all’interno del regime di adempimento collaborativo, diretto, sin nella sua originaria previsione, a garantire forme di comunicazione costanti e preventive per la costruzione condivisa di un rapporto di genuina fiducia tra l’Ente impositore e il Grande contribuente. Pertanto, la volontà di potenziare tale istituto, per certi versi prodigioso nonostante le paventate ragioni di insoddisfazione che lo hanno contraddistinto negli ultimi otto anni, racchiude in sé delle enormi potenzialità che, se ben sfruttate in sede di attuazione, possono ave-

riskio; d) nell’intensificazione delle forme di cooperazione con le Amministrazioni di altri Stati; e) nella revisione dei controlli del sistema doganale per evitare frodi all’Iva, nel rispetto degli arresti giurisprudenziali e delle istanze provenienti da Bruxelles; f) nel potenziamento dell’utilizzo di tecnologie digitali per la piena interoperabilità tra le banche dati, così da consentire la disponibilità immediata di informazioni rilevanti e il loro tempestivo utilizzo; g) nell’introduzione di misure che incentivino l’adempimento spontaneo dei contribuenti attraverso, giustappunto, il potenziamento del regime di adempimento collaborativo e l’istituzione di un concordato preventivo biennale con i contribuenti di minori dimensioni; h) nella previsione di disposizioni che concorrano a garantire la certezza del diritto tributario.

²⁰ Gli interventi richiesti si sostanziano: a) nella semplificazione del procedimento accertativo, anche mediante l’utilizzo delle tecnologie digitali; b) nell’applicazione in via generalizzata del principio del contraddittorio, a pena di nullità, fuori dei casi dei controlli automatizzati e delle ulteriori forme di accertamento di carattere sostanzialmente automatizzato, e la previsione di una disposizione generale sul diritto del contribuente a partecipare al procedimento tributario; c) nella razionalizzazione e il riordino delle disposizioni normative concernenti l’analisi del

re la capacità di imprimere un principio di equità orizzontale nel rapporto Fisco-contribuente, quantomeno nel settore di cui si discute.

Senza compiere un'analisi di dettaglio di ogni singola prescrizione²¹, si ritiene che gli obiettivi fissati in sede legislativa maggiormente incidenti per la disciplina in parola possano essere sintetizzabili in cinque diverse macro-aree di intervento:

- 1) fermo restando l'obbligo per ogni soggetto aderente di allestire e mantenere correttamente un TCF, è prevista l'apertura del regime *de quo* a una più vasta platea di soggetti, sia attraverso una progressiva riduzione delle soglie dimensionali per l'ingresso sia mediante l'ammissibilità di società che appartengono ad un gruppo di imprese nel quale almeno un soggetto possiede i requisiti di ammissibilità (nn. 1.1. e 1.2.);
- 2) è introdotta la possibilità che i sistemi di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale siano certificati da professionisti indipendenti qualificati, anche rispetto alla loro contezza

circa l'applicazione dei principi contabili al contribuente (n. 1.3.);

- 3) è richiesta l'introduzione di nuove e più penetranti forme di contraddittorio preventivo ed endoprocedimentale, con particolare riguardo alla risposta alle istanze di interpello o agli altri pareri, comunque denominati, richiesti dai contribuenti aderenti al regime dell'adempimento collaborativo, prevedendo anche la necessità di un'interlocuzione preventiva rispetto alla notificazione di un parere negativo (n. 1.5.);
- 4) è disposto il potenziamento degli effetti premiali connessi all'adesione al regime di adempimento collaborativo (nn. 1.9.1. e 1.9.2);
- 5) è prescritta la riduzione di almeno due anni dei termini di decadenza per l'attività accertativa, alla duplice condizione che i sistemi di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale siano stati oggetto di certificazione e che l'accertamento non riguardi violazioni connotate da fraudolenza o attuate mediante simulazione (n. 1.9.3.);
- 6) è richiesta l'introduzione di un regime di adempimento collaborativo per i cc.dd *High Net Worth Individuals* che trasferiscono la propria residenza in Italia o che la mantengono all'estero ma possiedono, anche per interposta persona o tramite trust, nel territorio dello Stato un reddito complessivo mediamente pari o superiore a un milione di euro (n. 3).

Si procede, di seguito, a fornire un breve commento delle misure dianzi esposte. Partendo dal primo punto riportato, si sostiene che l'apertura del regime a una più vasta platea di contribuenti dovrebbe essere mantenuta nella sola sede legislativa, così inibendo l'esecutivo dall'individuare, progressivamente, le soglie di ingresso. Ciò non soltanto in ragione della chiara divi-

²¹ Lo spazio concesso non consente di trattare indicazioni che, seppur pertinenti e di estrema importanza, hanno assunto il compito di potenziare l'istituto *de quo*, senza, tuttavia, rivoluzionarlo. Segnatamente, il riferimento è: alla possibilità di gestire anche questioni riferibili a periodi d'imposta precedenti all'ammissione al regime (n. 1.4.); alle procedure semplificate per la regolarizzazione della posizione del contribuente in caso di adesione a indicazioni dell'Agenzia delle Entrate che comportino la necessità di effettuare ravvedimenti operosi (n. 1.6.); all'emanazione di un codice di condotta che disciplini i diritti e gli obblighi dell'Amministrazione e dei contribuenti (n. 1.7.); al periodo transitorio di osservazione prima dell'esclusione dal regime, qualora siano commesse violazioni fiscali non gravi, tali da non pregiudicare il reciproco affidamento tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente (n. 1.8.); all'istituzione di istituti speciali di definizione, in presenza di apposite certificazioni rilasciate da professionisti qualificati che attestano la correttezza dei comportamenti tenuti dai contribuenti (n. 1.9.4.).

sione dei poteri accolta nella nostra Costituzione (per la quale pare difficilmente immaginabile che una scelta di sistema di tal tipo sia compiuta, ancora una volta, in una sede diversa da quella legislativa), ma anche nell'ottica di rispettare la riserva di legge penale che potrebbe in astratto coprire la materia *de qua*. Per conseguire il potenziamento degli effetti premiali (come a brevissimo si dirà), infatti, è prevista l'esclusione della rilevanza penale della dichiarazione infedele (art. 4, d.lgs. n. 74 del 2000) a determinate condizioni. In tal contesto, appare evidente che il rimando all'organo esecutivo di individuare le soglie dimensionali potrebbe porsi in contrasto con tale principio, in quanto, anche se in via indiretta, sarebbe infine quest'ultimo a decretare quali debbano essere i soggetti destinatari di una così non marginale misura di depenalizzazione. Sicché, sarebbe necessario che il decreto legislativo di attuazione cronoprogrammi la progressiva riduzione della soglia di accesso al regime di adempimento collaborativo, specificando le relative cornici temporali entro cui attuarla.

Tanto premesso, e a prescindere dalle concrete modalità di implementazione, deve evidenziarsi che con la misura in commento si otterrebbe l'adeguamento dell'istituto *de quo* alla realtà socio economica del sistema Italia, traducendo "*un privilegio per pochissimi*" in un'"*opportunità per tanti*".

La seconda macro-area di intervento meritevole di precipuo commento riguarda la possibilità di far certificare i modelli di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale da professionisti indipendenti qualificati, da intendersi intuitivamente, quelli iscritti in sezioni specializzate dell'albo degli avvocati o dell'albo dei dottori commercialisti ed esperti contabili o dell'albo dei revisori legali. Tale certificazione, inoltre, avrebbe altresì ad oggetto

la mappatura, da parte del TCF, dei rischi fiscali derivanti dall'applicazione dei principi contabili. Ebbene, la previsione in commento è da salutare con favore per due ordini di ragioni. La prima la si rinviene nella maggior solidità che acquisirebbero i TCF predisposti dalle imprese in *cooperative compliance*, anche in sede di valutazione di questi ultimi da parte dell'Agenzia delle Entrate, vuoi al momento dell'ingresso al regime vuoi durante tutta la permanenza in esso. La seconda, che attiene più all'oggetto della certificazione che alla certificazione in sé, è da ricercare nella volontà espressa di inserire, tra gli elementi di valutazione del rischio, i principi contabili applicabili al contribuente. In questa direzione, ciò che si apprezza è come la compenetrazione tra la componente contabile e quella fiscale, quale indice idoneo a rivelare rischi di operare in violazione o in aggiramento della normativa tributaria, sia inquadrata dal Legislatore come mezzo attraverso il quale le imprese potranno raffinare le proprie politiche di analisi e gestione del rischio fiscale. Naturalmente, ci si attende che il codice di condotta di futura emanazione contenga delle indicazioni sui modelli standardizzati di TCF (per settore economico, ad esempio), ma alla condizione sempre che non siano eccessivamente dettagliati in maniera tale da ingessarne la redazione.

Sul terzo profilo segnalato, poi, l'attesa è quella di una norma che imponga all'Agenzia delle Entrate di invitare previamente al contraddittorio i contribuenti in regime di adempimento collaborativo, qualora gli stessi siano destinatari di una risposta sfavorevole ad un'istanza di interpello, ovvero nei casi in cui l'Amministrazione sia di posizione avversa a quella comunicata dal contribuente con una comunicazione di rischio, comunque espressa. La misura è incontrovertibilmente originale e, oltre a

potenziare interamente il regime *de quo*, riscriverebbe le canoniche regole dell'istituto dell'interpello nella *subjecta materia*, in cui ogni forma di contraddittorio preventivo a una risposta dell'Agenzia è stata da sempre esclusa.

Con riferimento alla quarta area di intervento, è prevista una riduzione delle sanzioni amministrative tributarie, fino all'eventuale esclusione, per tutti i rischi di natura fiscale comunicati preventivamente, in modo tempestivo ed esauriente, nei confronti dei contribuenti il cui sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale sia certificato da professionisti qualificati anche in ordine alla conformità ai principi contabili, fatti salvi i casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente, tali da pregiudicare il reciproco affidamento tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente. Inoltre, è altresì prevista, come anticipato, l'esclusione delle sanzioni penali tributarie, con particolare riguardo a quelle connesse al reato di dichiarazione infedele, nei confronti dei contribuenti aderenti al regime dell'adempimento collaborativo che hanno tenuto comportamenti collaborativi e comunicato preventivamente ed esaurientemente l'esistenza dei relativi rischi fiscali.

Orbene, preso atto dell'encomiabile disegno legislativo volto a dissipare le ragioni a sostegno di carichi sanzionatori, amministrativi o penali, nei confronti dei soggetti aderenti alla *cooperative compliance*, di certo né opportuni né ragionevoli se si ha conto dell'impianto complessivo del regime, costellato da comunicazioni costanti e preventive e dall'obbligatoria implementazione di un TCF, v'è tuttavia da registrare la presenza di taluni aspetti che dovranno essere attentamente valutati dal Governo in sede di attuazione. In particolare, per quanto riguarda le sanzioni amministrative tribu-

tarie, si ritiene che la formulazione segnalata sia stata restituita dal Legislatore troppo *timidamente*, giacché sarebbe stato preferibile prevedere l'esclusione delle sanzioni amministrative *tout court*, senza ipotizzare ulteriori riduzioni su riduzioni. L'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie nella *subjecta materia* appare, difatti, come l'ombra residua di una concezione del rapporto d'imposta ormai decisamente superata, in virtù della quale ogni violazione, per il sol fatto di essere tale, meriterebbe una punizione. Eppure, una siffatta tesi non è in alcun modo proponibile nel contesto che ci occupa, ove la dialettica collaborativa tra Fisco e contribuente ha reso l'applicazione delle sanzioni un'eventualità marginale e secondaria, giustificabile solo laddove le violazioni siano cotanto gravi da mettere in discussione persino il ritrovato rapporto di fiducia tra i due soggetti coinvolti.

Per questi motivi, è opportuno che l'esclusione dalle sanzioni amministrative riguardi non solo i rischi fiscali comunicati tempestivamente ed esaurientemente, ma anche quelli di annualità precedenti e comunicati entro un predeterminato periodo di tempo dall'entrata in adempimento collaborativo. Così come sarà opportuna l'esclusione dalle sanzioni amministrative dei ravvedimenti operosi effettuati dai soggetti in adempimento collaborativo, oltre ad una procedura semplificata e non sanzionabile delle sanatorie delle irregolarità formali.

Sul fronte delle sanzioni penali tributarie, invece, il discorso assume una diversa sfaccettatura. Nel dettaglio, la formula linguistica utilizzata dal Legislatore, pur convincendo negli effetti, risulta ancora suscettibile di ulteriori migliorie sotto un profilo più squisitamente teorico. Più che di «*esclusione delle sanzioni penali*» si dovrebbe trattare, infatti, di «*esclusione della rilevanza penale del fatto di reato*», atteso

che, per le concrete modalità del regime, la comunicazione preventiva di un rischio fiscale dovrebbe escludere la rimproverabilità del soggetto agente a titolo di dolo, richiesto dall'art. 4, cit. quale elemento costitutivo della fattispecie incriminatrice. Di talché, non apparirebbe dunque corretto attuare la disposizione *de qua* nella forma di una causa di non punibilità, e quindi come bilanciamento politico effettuato dal Legislatore, in quanto, in tal caso, è proprio lo stesso fatto di reato a non sussistere. In altri termini, si ritiene che la norma in parola debba essere intesa, più che come il prodotto di una scelta discrezionale politicamente orientata, come un precipitato di diritto giuridicamente necessitato²² dai principi e

dalle regole che governano lo stesso regime di adempimento collaborativo, pena il corto circuito di una sanzione amministrativa esclusa e di un'azione penale che va avanti, anche solo per acclarare (auspicabilmente) la causa di non punibilità. In altri termini, si perpetuerebbe il barocco paradosso di un dolo che, dati i presupposti della collaborazione Fisco-contribuente, non esisterebbe dal punto di vista amministrativo (si ricordo che l'art. 5, comma 4, d.lgs. n. 472/1997 recita “È dolosa la violazione attuata con l'intento di pregiudicare la determinazione dell'imponibile o dell'imposta ovvero diretta ad ostacolare l'attività amministrativa di accertamento”) ma che non escluderebbe un altro dolo, quello di cui all'art. 4, d.lgs. n. 74/2000, che imporrebbe all'Amministrazione finanziaria di effettuare alla Procura della Repubblica una segnalazione di reato (!). Insomma, un contribuente un po' Dottor Jekyll e un po' Mister Hyde.

Infine, venendo all'ultimo snodo, la riduzione dei termini per l'attività accertativa è da giudicare positivamente e trova la sua ragion d'essere nel fatto che per gli accertamenti aventi ad oggetto le fattispecie per le

²² Ciò dimostra, peraltro, come taluni titoli giornalistici e taluni esponenti della politica, che hanno ritenuto le misure premiali rassegnate come degli scudi agli evasori volti a garantire un minor carico impositivo, non abbiano minimamente colto nel segno (vedasi, tra i tanti, COLOMBO, CONTE, *Fisco, regalo agli evasori. Nella delega fiscale taglio alle sanzioni e pene ridotte*, in *La Repubblica*, del 31 luglio 2023; sul versante politico, si cita Francesco Boccia, capogruppo del PD al Senato, il quale, testualmente, ha rilasciato le seguenti affermazioni: «Gli emendamenti della destra approvati oggi in commissione Finanze alla delega fiscale disegnano da un lato l'inizio di un clamoroso attacco all'Agenzia delle entrate e dall'altro un regalo a grandi e piccoli evasori abituali. È una bomba messa sotto al nostro sistema fiscale». Soggiungeva inoltre, che tra gli emendamenti vi fosse «una sorta di scudo preventivo per i contribuenti che fanno dichiarazioni infedeli»; si veda, inoltre, la posizione rilasciata da Carlo Cottarelli al Festival dell'Economia di Trento, *Evasione fiscale, corruzione ed efficienza della pubblica amministrazione*, tenutosi al Castello del Buonconsiglio, il 26 maggio 2023, per il quale la riforma sull'adempimento collaborativo sarebbe «una resa agli evasori e che verrà utilizzata semmai anche da chi già paga, ma per pagare meno». Ora, preso atto della confusione concettuale tra imposta e sanzione, tale per cui una misura di depenalizzazione è immaginata quale surrettizio strumento per pagare meno imposte (come e perché non è dato sapere), sembra il caso di riprendere vecchi insegnamenti e di instillarli nuovamente nel contesto che ci occupa: la lotta all'evasione fiscale può essere condotta sia in via successiva – ossia riprendendo a tassazione il *quantum* sottratto all'Erario e irrogando la rispettiva sanzione – sia in via preventiva, attraverso l'adozione di misure e strumenti che garantiscano, *ex ante*, una corretta determinazione e un più puntuale versamento dell'obbligazione di imposta. In questa

seconda accezione, particolarmente sostenuta da M. Leo in tutta la legge delega n. 111/2023, la predisposizione di apparati idonei a limitare quanto più possibile il verificarsi di una violazione (o di un aggiramento) della norma tributaria – nel caso di specie, un TCF e i connessi obblighi di comunicazione dei rischi fiscali rilevati – esclude che il contribuente possa essere qualificabile come un evasore per il sol fatto aver commesso una violazione. Ciò, si badi bene, non perché il contribuente acceda formalmente al regime di adempimento collaborativo, ma in ragione degli sforzi e delle energie da questo impiegati affinché la propria posizione sia *compliant* rispetto alla normativa tributaria. Ed invero, è proprio tale attività preventiva ad assorbire, nei limiti esposti, l'eventuale disvalore insito in una qualche violazione. Non si tratta, pertanto, di versare più o meno imposte, ma di riconoscere la meritevolezza di soggetti trasparenti e collaborativi attraverso l'esclusione delle sanzioni in circoscritti casi tassativi. Sicché, ciò che si è creduto uno scudo per gli evasori è, a ben vedere, una spada concessa al Fisco nella lotta preventiva all'evasione fiscale.

quali v'è stata una comunicazione di rischio o altre forme di dialogo con l'Agenzia, l'ordinario termine dei cinque anni dall'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione appare eccessivo, in quanto l'Amministrazione dovrebbe avere già tutte le informazioni utili per il puntuale espletamento della sua attività, sempreché non si versi in condotte fraudolente o simulatorie (e, difatti, in tali casi è prevista una clausola di salvaguardia in forza della quale si applicherebbero gli ordinari termini di decadenza).

Questo per quanto riguarda l'attuazione del richiamato art. 17, lett. g), nn. da 1.1. a 1.9.4.

La riforma della disciplina sulla *cooperative compliance*, nella mente del Legislatore delegante, tuttavia, non si è esaurita nelle sole indicazioni contenute nel richiamato art. 17, essendo presente, nell'articolato della delega, una norma che, se ben maneggiata, potrebbe garantire l'estensione dei benefici derivanti dall'ingresso al regime di adempimento collaborativo anche a soggetti che non vi potrebbero accedere per carenza dei requisiti dimensionali, fatti, naturalmente, gli opportuni adattamenti.

Si consenta, allora, un brevissimo commento anche in ordine a tale disposizione. Il riferimento, in particolare, è all'art. 20 (rubricato "*Le sanzioni*"), comma 1, lett. a), n. 4, della legge delega cit., a norma del quale il Governo dovrà prevedere che la volontaria adozione di un efficace sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, di cui all'articolo 4 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 128, e la preventiva comunicazione di un possibile rischio fiscale da parte di imprese che non possiedono i requisiti per aderire al regime dell'adempimento collaborativo possano assumere rilevanza per escludere ovvero ridurre l'entità delle sanzioni.

Invero, la norma, che non è avulsa dal regime in analisi ma si pone, piuttosto, a completamento di quest'ultimo, contribuisce alla tenuta del principio di uguaglianza in tutti quei casi in cui un contribuente, pur non potendo accedere al regime di adempimento collaborativo per questioni di mero fatturato, implementi correttamente un TCF e si comporti secondo i migliori canoni della trasparenza e della prevenzione²³. In siffatti casi, l'abnegazione dell'estensione dei benefici premiali connessi alla *cooperative compliance* comporterebbe un *vulnus* del sistema, così come delineato nella delega fiscale, di non poco conto, giacché sbilanciato a favore solo di alcuni contribuenti per algide ragioni di *pecunia*.

Anche in tal caso, per tutto quanto premesso, sarebbe dunque necessario che tanto le sanzioni amministrative tributarie quanto quelle penali tributarie seguano la medesima logica esposta precedentemente, anche se con le dovute differenze. Sul versante delle sanzioni amministrative tributarie, la mancanza di forme di contraddittorio tanto rafforzate come sono quelle previste per i contribuenti in regime di adempimento collaborativo dovrebbe comportare una cospicua riduzione delle sanzioni amministrative tributarie, ma non la loro totale esclusione. Diversamente, il reato di dichiarazione infedele, alla pari di quanto previsto per coloro che accedono al regime, non si dovrebbe comunque configurare, atteso che la stessa

²³ Ed invero, preoccupazioni siffatte sono già registrabili: cfr., sul punto, ADANI, *La riforma fiscale introduce un principio di civiltà, ma la legge non sarà uguale per tutti*, in *Il Sole24Ore*, del 18 agosto 2023, secondo cui «in questo caso la legge non sarà uguale per tutti e, in particolare, sarà più morbida con i forti e più rigida con i deboli, che peraltro sono quella stragrande maggioranza di imprese che nei fatti tengono sulle loro spalle il grosso della manifattura italiana». Ebbene, con l'estensione *de qua*, un simile effetto non dovrebbe verificarsi.

assenza di dolo di cui si è discusso ricorre, senza eccezioni, anche in cotali fattispecie.

Pertanto, in sede di attuazione, dovrebbe predisporre una norma in forza della quale i contribuenti che non possiedono i requisiti dimensionali per aderire al regime possano optare per l'adozione di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, in coerenza con quanto previsto dall'articolo 4, del d.lgs. n. 128/2015, dandone apposita comunicazione all'Amministrazione finanziaria. Per questi ultimi, le sanzioni amministrative tributarie dovrebbero essere ridotte alla metà del minimo edittale per le violazioni relative a rischi di natura fiscale rilevati per mezzo di un TCF, e comunicati in modo tempestivo ed esauriente all'Agenzia delle Entrate, fatti salvi i casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente. Con riguardo al reato di dichiarazione infedele, infine, ricorrendo le medesime condizioni previste per la riduzione delle sanzioni amministrative tributarie, dovrebbe essere prevista in via normativa la non sussistenza del dolo specifico di evasione.

Viceversa, secondo la logica delle spinte gentili (o del bastone e della carota, che dir si voglia), le sanzioni amministrative e penali tributarie restano piene per quei contribuenti che, pur dotati di un TCF, ma anche dei requisiti dimensionali per aderire al regime dell'adempimento collaborativo, decidono di non fare istanza di ammissione.

7. Conclusioni.

Quanto rassegnato appare la migliore via possibile per riscrivere una dialettica tra Fisco e contribuente fondata su un rapporto di fiducia e su una cultura fiscale disancorata dal solo paradigma del potere impositivo. Consapevoli che il sacrificio o

la compromissione di una sola delle indicazioni riportate possa tristemente tradursi in un'occasione mancata, il cui recupero potrebbe necessitare di altrettanti anni, se non più, di quanti ne sono serviti per giungere a questo prezioso momento, ci si attende che il Legislatore delegato esegua il delicato compito ad esso affidato con zelo, competenza e ponderazione, senza eccessivi trascinamenti politici e al riparo da spauracchi giustizialisti.

L'auspicio, anche politico, è che nell'attuazione e nella gestione della delega non ci si concentri sui pochi casi di contribuenti infedeli, i quali potranno essere esclusi dal regime dell'adempimento collaborativo dopo un periodo transitorio di osservazione, quanto piuttosto sui tanti contribuenti onesti, ed i relativi professionisti, per i quali tale istituto è un investimento culturale di civiltà giuridico tributaria.

La riforma della riscossione: luci ed ombre di una delega frettolosa

ANTONIO GUIDARA

SOMMARIO: 1. Delimitazione e articolazione dell'indagine. – 2. Principi e criteri direttivi generali. – 3. Principi e criteri direttivi afferenti alla riscossione nazionale: le previsioni di possibile maggiore impatto. – 4. (segue): altre previsioni di rilievo. – 5. Cenni su altri principi e criteri direttivi. – 6. Profili critici.

1. Delimitazione e articolazione dell'indagine.

La delega al Governo per la riforma fiscale, di cui alla legge n. 111 del 9 agosto 2023, di recente approvata, contempla anche una riforma della riscossione, alla quale peraltro ad opera del DM 4 di agosto 2023 del MEF si è dedicata una specifica commissione di esperti per l'elaborazione degli schemi dei decreti delegati (a quanto consta la commissione ha licenziato, per lo meno in prima battuta, i propri lavori entro settembre).

Della delega risaltano gli interventi richiesti al Governo (con i decreti legislativi, che ex art. 1 della stessa, esso è chiamato ad adottare) in applicazione di «principi e criteri direttivi per la revisione del sistema nazionale della riscossione» richiesti dall'art. 18 (così la rubrica dell'articolo). Ma alla riscossione si riferiscono altri principi e criteri direttivi, generali (così buona parte delle previsioni dell'art. 4 sono riferibili anche alla riscossione, al di là del testuale riferimento presente nella lett. g del comma 1) e speciali (ad esempio nell'art. 14, relativo alla fiscalità de-

gli enti locali, nell'art. 17, relativo ad accertamento ed adempimento spontaneo, nell'art. 19, relativo al contenzioso tributario). Come anche ad essa si riferiscono le più ambiziose previsioni finali della legge, di cui agli articoli 21 e 22, relative a testi unici e codici: se solo si pensa che a fronte della sostanziale unificazione della disciplina della riscossione per tutte le entrate della pubblica amministrazione (non soltanto tributarie), realizzata nel 1999 (essenzialmente dagli artt. 17 ss. del D. lgs. 26 febbraio 1999, n. 46), manca ancora un testo unico di riferimento (ed esso rischia di non essere alla portata del legislatore delegato).

Da qui nasce, appunto, la volontà di guardare alla riforma della riscossione, elevando l'attenzione rispetto ai più angusti confini tracciati dall'art. 18, cui nell'immediato si potrebbe essere portati a guardare *ratione argumenti*. A fronte della latitudine della riscossione e delle diverse indicazioni presenti nella delega, si può tracciare il perimetro della riforma che viene richiesta al Governo: si constata facilmente come le previsioni riferite attengano essenzialmente all'attività amministrativa di riscossione; ed è a quest'ultima che, pertanto, si rivolgerà l'attenzione nelle pagine che seguono.

In linea con quanto si è detto, si intende articolare l'esposizione in tre diversi momenti: innanzi tutto, si procede con l'analisi di alcuni principi e criteri direttivi di carattere generale, quelli per la revisione dello statuto dei diritti del contribuente, di cui all'art. 4, cui è bene prestare attenzione in principio, anche in funzione del prosieguo; in secondo luogo, si passa ad esaminare le previsioni dell'art. 18, cui si dedica inevitabilmente maggiore spazio, anche qui facendo una cernita tra principi e criteri direttivi, allo scopo di riflettere su quelli che sembrano di maggior peso; da ultimo, non si può omettere qualche considerazione su alcuni limiti della delega, che così provi a completare (realisticamente) l'esposizione che segue.

La trattazione muove da un giudizio di insufficienza nei confronti della delega, che non si può tacere, ma che, purtuttavia, si contiene nelle pagine che seguono, salvi gli accenni finali, anche perché in questa fase si deve guardare più alle "luci" che alle "ombre" della delega e chi scrive confida nell'azione di un "attrezzato" e "volenteroso" legislatore delegato. Essa è veloce (a volte anche troppo) e parziale (si tralasciano non pochi aspetti), ma vuole esprimere "a caldo" alcune considerazioni, che possano essere efficaci e conducenti; inevitabilmente il sostrato è dato dalle posizioni espresse da chi scrive in varie occasioni (e che possono essere utilmente compendiate dalle voci enciclopediche pubblicate in *Digesto delle Discipline Privatistiche*, Sezione Commerciale, Aggiornamento, 2017: *Riscossione dei tributi e delle sanzioni fiscali*, pp. 420-433; *Esecuzione forzata tributaria*, pp. 169-181).

Si procede ad un'analisi critica, che vuole essere allo stesso tempo costruttiva: diversi sono i *puncta dolentia* che emergono già dalla lettura delle previsioni esaminate, ma

che si vogliono superare, ove possibile, per risultare utili al legislatore delegato (anche in sede di discussione degli schemi di decreti delegati, probabilmente pronti al momento di pubblicazione di questo lavoro), come anche e più in generale ad interpreti ed operatori. Naturalmente le dimensioni del lavoro impongono confini stringenti – si fanno delle scelte, anche sacrificanti, e si esprimono veloci considerazioni, spesso cenni o poco più – che forse possono stridere con la latitudine della delega (e con l'enfasi che l'ha accompagnata), ma che probabilmente in questo stadio dell'itinerario legislativo possono risultare più conducenti e magari riuscire a dare primi contenuti a poco felici punti di partenza.

2. Principi e criteri direttivi generali.

Tra i principi e criteri direttivi generali si presta attenzione in questa sede ad alcune previsioni dell'art. 4 della legge delega, dedicato alla revisione dello statuto dei diritti del contribuente: «Nell'esercizio della delega di cui all'articolo 1 il Governo osserva altresì i seguenti principi e criteri direttivi specifici per la revisione dello statuto dei diritti del contribuente, di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 212, le cui disposizioni costituiscono principi generali dell'ordinamento e criteri di interpretazione adeguatrice della legislazione tributaria: ...».

Tra esse si inizia dalla lett. g del comma 1, che contiene un riferimento testuale alla riscossione: «g) prevedere una disciplina generale delle cause di invalidità degli atti impositivi e degli atti della riscossione». Tuttavia, essa non fornisce istruzioni al legislatore delegato su come delineare questa disciplina generale; né istruzioni si trovano tra gli altri principi e criteri direttivi, anche

speciali. Sicché il legislatore delegato non può che attingere alla disciplina generale dell'invalidità dell'azione amministrativa (di cui essenzialmente alle previsioni degli artt. 21-*septies* e 21-*octies* della legge 241 del 7 agosto 1990¹) e alle diverse previsioni speciali presenti nell'ordinamento tributario: nel senso di riferirsi alla prima, facendo salve le specificazioni previste dalle norme tributarie, da rivedere opportunamente alla luce della prima (specialmente laddove emanate prima della "positivizzazione" dell'invalidità dell'azione amministrativa ad opera della legge 15 dell'11 febbraio 2005, che ha aggiunto il capo IV *bis* alla legge 241/1990, comprendente appunto le previsioni di cui ai citati artt. 21-*septies* e 21-*octies*), ma anche di qualche più diffusa e convincente applicazione. Il compito è tutt'altro che agevole, specie con riguardo alla riscossione, per la quale non constano particolari previsioni.

Una timida indicazione può trarsi dalla stessa delega, laddove specifica nei termini della nullità l'invalidità che si esige dal legislatore delegato², così confermando (sem-

mai ce ne fosse bisogno) la riferibilità anche all'azione dell'amministrazione finanziaria della disciplina dell'invalidità dell'azione amministrativa della legge 241/1990 (che, però, la giurisprudenza tributaria fatica ad accettare). E quanto alle previsioni esistenti, specificamente dedicate all'attività amministrativa di riscossione, si ricorda quella di nullità della cartella di pagamento per mancata indicazione del responsabile del procedimento (di cui all'art. 36, comma 4-*ter*, DL 248 del 31 dicembre 2007³, aggiunto in sede di conversione e oggetto di un intenso dibattito, anche in conseguenza della singolare decorrenza), della quale potrebbero valutarsi: tanto un'estensione agli altri atti della riscossione, ove si propendesse per una visione più garantista correlata all'incisività dei poteri che la riscossione esprime (magari in uno con alcune indicazioni dello Statuto riprese dalla delega); quanto un'abrogazione, ove si propendesse per la riqualificazione della nullità nei termini dell'annullabilità (come sembra preferire alcuna giurisprudenza) o dell'irregolarità, le

¹ Si ricorda che per l'art. 21-*septies* «È nullo il provvedimento amministrativo che manca degli elementi essenziali, che è viziato da difetto assoluto di attribuzione, che è stato adottato in violazione o elusione del giudicato, nonché negli altri casi espressamente previsti dalla legge». Mentre l'art. 21-*octies* prevede: «1. È annullabile il provvedimento amministrativo adottato in violazione di legge o viziato da eccesso di potere o da incompetenza. 2. Non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato. Il provvedimento amministrativo non è comunque annullabile per mancata comunicazione dell'avvio del procedimento qualora l'amministrazione dimostri in giudizio che il contenuto del provvedimento non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato. La disposizione di cui al secondo periodo non si applica al provvedimento adottato in violazione dell'articolo 10-*bis*».

² Così dispone lo stesso art. 4 alla successiva lettera *f*: «prevedere

una generale applicazione del principio del contraddittorio a pena di nullità». Cfr. anche *infra*.

Ma cfr. anche l'art. 17, comma 1, lett. b: «applicare in via generalizzata il principio del contraddittorio, a pena di nullità, fuori dei casi dei controlli automatizzati e delle ulteriori forme di accertamento di carattere sostanzialmente automatizzato, e prevedere una disposizione generale sul diritto del contribuente a partecipare al procedimento tributario, secondo le seguenti caratteristiche: ...».

³ L'art. 36, comma 4-*ter*, cit., aggiunto dalla legge di conversione 28 febbraio 2008, n. 31, così prevede: «La cartella di pagamento di cui all'articolo 25 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni, contiene, altresì, a pena di nullità, l'indicazione del responsabile del procedimento di iscrizione a ruolo e di quello di emissione e di notificazione della stessa cartella. Le disposizioni di cui al periodo precedente si applicano ai ruoli consegnati agli agenti della riscossione a decorrere dal 1° giugno 2008; la mancata indicazione dei responsabili dei procedimenti nelle cartelle di pagamento relative a ruoli consegnati prima di tale data non è causa di nullità delle stesse».

quali come è noto sono sanzioni che non esigono una previsione espressa.

Ancora non possono che riferirsi all'attività amministrativa di riscossione le previsioni di cui alla citata lettera «f) prevedere una generale applicazione del principio del contraddittorio a pena di nullità», ma anche alle lettere: «e) prevedere una disciplina generale del diritto di accesso agli atti del procedimento tributario»; «h) potenziare l'esercizio del potere di autotutela estendendone l'applicazione agli errori manifesti nonostante la definitività dell'atto, prevenendo l'impugnabilità del diniego ovvero del silenzio nei medesimi casi nonché, con riguardo alle valutazioni di diritto e di fatto operate, limitando la responsabilità nel giudizio amministrativo contabile dinanzi alla Corte dei conti alle sole condotte dolose».

Di tali principi, naturalmente, occorre modulare l'applicazione all'attività di riscossione. Così, velocemente, si osserva che la partecipazione all'attività amministrativa si attegga diversamente a seconda del tipo di atto della riscossione e/o della fase della stessa (dovendosi comunque «assicurare un'adequata tutela del contribuente nel corso delle attività istruttorie poste in essere dall'Amministrazione finanziaria», come richiede la previsione dell'art. 18, comma 1, lett. *b*, della delega), diversamente da quanto accade per l'attività di accertamento (per la quale vi sono precise indicazioni nella delega⁴). Non ci si può dilungare, ma è di

tutta evidenza: che a fronte di un ruolo riproduttivo di un provvedimento impositivo la partecipazione probabilmente non è necessaria, diversamente da quanto deve aver si per un ruolo che ha anche una valenza impositiva (con la conseguenza che non dovrebbero più registrarsi le giurisprudenziali letture riduttive delle violazioni degli obblighi di partecipazione, che afferiscono all'art. 6, comma 5, dello Statuto: cfr. ad es. Cass. n. 5394 del 18 marzo 2016 e n. 26044 del 16 dicembre 2016, rimesse all'attenzione di chi scrive); come anche che la partecipazione nei procedimenti cautelari, quali fermo e ipoteca disposti dall'agente della riscossione, non può che essere successiva all'adozione del provvedimento che li dispone (in linea, del resto, con le previsioni generali di cui all'art. 7 della legge 241/1990); od ancora che nella fase amministrativa del pignoramento presso terzi, il coinvolgimento del terzo soggiace ad una disciplina peculiare, quella *ex art. 75-bis* d.P.R. 602/1973, che quanto ai rapporti finanziari la delega vuole rivedere (laddove l'art. 18, comma 1, manda di «e) potenziare l'attività di riscossione coattiva dell'agente della riscossione, anche attraverso: ... 3) la razionalizzazione, l'informatizzazione e la semplificazione delle procedure di pignoramento dei rapporti finanziari ... anche mediante l'introduzione di meccanismi di cooperazione applicativa sin dalla fase della dichiarazione stragiudiziale del terzo, ai sensi dell'articolo 75-bis del decreto del Presidente della Repubblica

⁴ Il riferimento è all'art. 17, comma 1, lett. *b*, ove si manda al Governo di: «applicare in via generalizzata il principio del contraddittorio, a pena di nullità, fuori dei casi dei controlli automatizzati e delle ulteriori forme di accertamento di carattere sostanzialmente automatizzato, e prevedere una disposizione generale sul diritto del contribuente a partecipare al procedimento tributario, secondo le seguenti caratteristiche:

1) previsione di una disciplina omogenea indipendentemente dalle modalità con cui si svolge il controllo;

2) assegnazione di un termine non inferiore a sessanta giorni a favore del contribuente per formulare osservazioni sulla proposta di accertamento;

3) previsione dell'obbligo, a carico dell'ente impositore, di formulare espressa motivazione sulle osservazioni formulate dal contribuente;

4) estensione del livello di maggiore tutela previsto dall'articolo 12, comma 7, della citata legge n. 212 del 2000».

29 settembre 1973, n. 602, ferme restando le forme di tutela previste a favore del debitore»).

Inoltre, e telegraficamente: 1) il diritto di accesso riguarda già i procedimenti di riscossione, ove si può constatare come esso venga esercitato, ma si scontri con non poche resistenze, legate ad una (immotivatamente) restrittiva lettura della previsione di cui all'art. 24 della legge 241/1990 (anche se talune sensibilità emergono in giurisprudenza, come dimostrano ad es. e di recente, su profili differenti, TAR Catania n. 308 del 31 gennaio 2023, Cons. Stato n. 1979 del 18 marzo 2022), che ad esempio si traducono in dinieghi o differimenti dell'accesso o nell'esibizione dell'estratto di ruolo in luogo della cartella di pagamento; 2) è ben vero che la disciplina tributaria dell'autotutela è stata pensata eminentemente per l'attività di accertamento (si pensi ai contenuti del DM 37 dell'11 febbraio 1997, emanato in applicazione dell'art. 2-*quater* del d.l. 564 del 30 settembre 1994), ma non vi è motivo di restringerne l'applicazione solo a quest'ultima (e comunque al di là di essa troverebbe applicazione la disciplina della legge 241/1990); inoltre la definitività dell'atto non è di ostacolo all'autotutela, la giurisprudenza da tempo ha aperto all'impugnazione di silenzi e dinieghi di autotutela (già da Cass. SS. UU. n. 16776 del 10 agosto 2005 e n. 7388 del 27 marzo 2007), via via focalizzando meglio l'oggetto del giudizio, e piuttosto si deve precisare che, a fronte della normale discrezionalità della riscossione, per gli atti della stessa vi è più spazio per la revoca (ad es. di un fermo o di un pignoramento inopportuni).

Una chiosa, infine, si vuole rivolgere all'esigenza di «rafforzare l'obbligo di motivazione», che l'art. 4, comma 1, lett. *a*, rivolge agli «atti impositivi» (che, come si è visto, lo stesso articolo distingue da quelli

di riscossione), ma che naturalmente si può estendere ben oltre questi ultimi, riguardando l'obbligo di motivazione tutti i provvedimenti amministrativi: peraltro, l'opportunità di tale rafforzamento con riferimento agli atti della riscossione si coglie facilmente se solo si considera che essi non di rado assolvono tale obbligo, richiamando soltanto l'atto presupposto.

3. Principi e criteri direttivi afferenti alla riscossione nazionale: le previsioni di possibile maggiore impatto.

Delle previsioni specificamente dedicate alla riscossione occorre fare una cernita, per gli evidenti limiti di questo lavoro: ci si sofferma su quelle di possibile maggiore impatto.

Per dimensione ed articolazione, ma anche per connessione, risaltano le previsioni delle lettere *a* ed *e* dell'art. 18, che vogliono, nell'ordine, «incrementare l'efficienza dei sistemi della riscossione, nazionale e locali, e semplificarli, orientandone l'attività secondo i principi di efficacia, economicità e imparzialità e verso obiettivi di risultato» e «potenziare l'attività di riscossione coattiva dell'agente della riscossione».

Ebbene, la consapevolezza della discrezionalità e della complessità dell'attività amministrativa di riscossione come anche della pertinenza ad essa dei richiamati principi dell'azione amministrativa, sottesa (opportunamente) alla previsione della lett. *a* (e non solo), non ha adeguati sviluppi. Forse per essa si vuole fornire una maggiore legittimazione agli interventi richiesti, ma le indicazioni non sembrano in linea. E proprio sugli interventi richiesti la delega si presenta poco incisiva, orientandosi

principalmente: per un verso, su pianificazione delle procedure di recupero (che si vuole annuale e in collaborazione con il Ministero dell'economia e delle finanze) e automatismi (dati dal discarico automatico delle quote non riscosse, al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello dell'affidamento, salva la possibilità di procedere ad un riaffidamento in presenza di nuovi e significativi elementi reddituali o patrimoniali); per altro verso, su significative limitazioni di responsabilità dell'agente della riscossione (al dolo e alla colpa grave nel solo caso – si semplifica – di decadenza o la prescrizione del diritto di credito, ma con possibilità comunque di definizioni agevolate). Ora, si può ragionare sulla bontà degli interventi richiesti (anche se non si può negare una certa insoddisfazione) e non mancherà ad un “coraggioso” legislatore delegato sopperire ad alcune mancanze (ad esempio, è bene che la pianificazione avvenga su più livelli e che al livello locale si immaginino interlocutori altri dal MEF). Di certo, però, non sfugge la contraddittorietà delle direzioni individuate, in quanto pianificazione e automatismi sgravano le scelte e non depongono per una limitazione della responsabilità dell'agente della riscossione (specie se al solo dolo), che invece si può immaginare ove si responsabilizzi quest'ultimo a fronte di indicazioni di massima.

Si aggiunge, a completamento delle riflessioni sulla lett. *a*, che: in caso di riaffidamento in riscossione delle somme discaricate può essere utile, ma non è certo necessario (come sembrerebbe), individuare un soggetto privato diverso dall'agente della riscossione (cui, d'altronde, in caso di sopravvenienze da aggredire, non si può rimproverare alcunché); che le previste procedure di gara ad evidenza pubblica dovrebbero (più facilmente) riguardare professionisti, piuttosto che i soggetti

privati abilitati iscritti nell'albo del MEF (ex art. 53, comma 1, d.lgs. 446 del 15 dicembre 1997). Peraltro, si esige una soluzione che si pone in contrasto con il superamento della riscossione delegata e il ritorno delle funzioni all'Agenzia delle entrate, che sono richiesti dalla successiva lett. *f*.

Passando alla lett. *e*, il richiesto potenziamento della riscossione coattiva, che si sposa con l'efficienza dei sistemi della riscossione di cui alla lett. *a*, è indirizzato a tre tipologie di interventi.

In primo luogo, si vuole «il progressivo superamento dello strumento del ruolo e della cartella di pagamento per le entrate da affidare all'agente della riscossione», che non può realizzarsi che tramite estensione e generalizzazione della disciplina di cui all'articolo 29, comma 1, del d.l. n. 78 del 31 maggio 2010 (come convertito e di poi più volte modificato), peraltro richiamato: si vuole, in sostanza, completare il disegno avviato con l'art. 29 cit., rendendo esecutori tutti gli avvisi di accertamento (e atti impositivi comunque denominati) di tutti i tributi, sull'esempio di quanto più recentemente si è realizzato per i tributi locali ad opera dell'art. 1, comma 792, della legge 27 dicembre 2019, n. 160; ma lo si vuole fare delegificando la materia e segnatamente semplificando la delegificazione già prevista (ma non attuata), di cui alla lett. *b* dell'art. 29, comma 1, cit.

Il risultato non è facile da raggiungere, come dimostrano le vicende dell'art. 29 cit., dal momento che: occorre completarne già l'estensione ad imposte sui redditi ed IVA, che in buona parte continuano ad essere rimosse per il tramite di ruolo e cartella di pagamento (principalmente liquidazioni e controllo formale della dichiarazione ex artt. 36-*bis* e 36-*ter* DPR n. 600 del 29 settembre 1973, 54-*bis* DPR 633 del 26 ottobre 1972); si deve guardare a tutti i tributi e ai

diversi procedimenti che li distinguono (da riscrivere in uno con la riforma dell'attività di accertamento, di cui all'art. 17 della delega, che però sul punto tace); non si possono tralasciare altri procedimenti per così dire complementari, quali quelli sanzionatori generali o di recupero del credito d'imposta (cui, però, la delega non accenna). Inoltre, già per ragioni di ordine costituzionale, la via della semplificazione della delegificazione, per come concepita, è pericolosa, essendo vincolata dai principi della riserva di legge (ove si incida sulle determinazioni delle pretese) e di legalità dell'azione amministrativa (ove si incida solo sulla loro esecutorietà) e non può prescindere dai regolamenti già indicati dall'art. 29, comma 1, lett. *b*, cit.

Pur tuttavia, il risultato sembra alla portata di un legislatore delegato che voglia rimboccarsi le maniche e che verosimilmente vorrebbe essere motivato non già e non solo da esigenze di gettito («al fine di anticipare l'incasso ... delle somme dovute dal debitore, riducendo i tempi per l'avvio delle azioni cautelari ed esecutive»: così si legge al n. 1) della lett. *a* in commento), ma da un più nobile innalzamento della qualità dell'azione amministrativa di riscossione, invero poco presente al legislatore, non soltanto delegante (tant'è che ci si continua a non preoccupare neppure di dare un nome agli atti introducendi, ad es. avvisi di accertamento esecutori, individuandoli *sic et simpliciter* col riferimento normativo all'art. 29 cit.).

In secondo luogo, si vuole «l'estensione del termine di efficacia degli atti di riscossione, per assicurare una maggiore rapidità dell'azione di recupero». La previsione non è felice (e verosimilmente avrà applicazioni circoscritte): difficilmente può riferirsi alla cartella di pagamento, visto che si vuole eliminarla (ma *contra* cfr. n. 4 della lett. *a*),

o agli avvisi di accertamento esecutori, esistenti e introducendi, per i quali la *sedes* preferibile sarebbe stata l'art. 17 della delega (anche se non si escludono interventi di tal fatta, quanto meno in prima battuta, vista la velocità impressa all'attuazione della delega); come difficilmente può riferirsi ai pignoramenti, per i quali i termini sono già piuttosto lunghi (l'art. 53 DPR 602/1973 prevede un termine di efficacia di duecento giorni, per di più suscettibile di proroga *ex* art. 80, comma 2-*bis*, DPR 602/1973); non sfugge che la rapidità dell'azione dell'agente della riscossione dipende più che altro dalle (bontà delle) sue iniziative, che per l'appunto si vogliono rendere più efficaci ed efficienti per altre vie.

In terzo luogo, si vuole «la razionalizzazione, l'informatizzazione e la semplificazione delle procedure di pignoramento dei rapporti finanziari», prevedendo: per un verso interventi di civiltà, cui già si può pervenire in via interpretativa, dati dal tetto entro cui procedere («non possono in ogni caso eccedere complessivamente la misura della sorte capitale, degli interessi e di ogni relativo accessorio fino all'effettivo soddisfo») e dal coinvolgimento formale del debitore che subisce gli effetti («ferme restando le forme di tutela previste a favore del debitore»); per altro verso, una cooperazione del terzo, che si fatica a comprendere in che termini debba avvenire – anche perché si richiama un istituto, la dichiarazione stragiudiziale *ex* art. 75-*bis* DPR 602/1973, la cui applicazione è rimessa alla scelta dell'agente della riscossione (che può non avvalersene, anche perché non conveniente in relazione al caso concreto) – e che potrebbe essere rivista in uno con la valorizzazione del contraddittorio *ex* art. 4, comma 1, lett. *f*, della delega (di cui si è detto *supra*).

Con buona volontà si può intendere la previsione in esame quale delega alla revi-

sione del pignoramento presso terzi, di cui agli artt. 72-75-*bis* d.P.R. 602/1973, come è noto non riguardante soltanto i rapporti finanziari, che non si limiti ad emendare le deficienze normative (di aggiornamento e coordinamento), ma che valorizzi adeguatamente la fase per così amministrativa della procedura (quanto ai procedimenti, ai soggetti coinvolti, alle necessarie tutele), che poi è quella con cui ci si misura nella realtà.

4. (segue): altre previsioni di rilievo.

Delle altre previsioni dell'art. 18 dedicate all'attività di riscossione, si segnala la lett. *d*, che vuole «modificare progressivamente le condizioni di accesso ai piani di rateazione, in vista della stabilizzazione a 120 del numero massimo delle rate»: essa sembra ipotizzare un *restyling* dell'art. 19 DPR 602/1973, tutto sommato agevole nei termini richiesti dalla delega (ad esempio, prevedendo in alcuni casi il diritto soggettivo in luogo dell'interesse legittimo o eliminando il riferimento alla «comprovata e grave situazione di difficoltà legata alla congiuntura economica»), ma che rischia di non essere comunque funzionale ad una efficace applicazione dell'istituto, di cui piuttosto occorrerebbe rivedere giustapposizioni e storture conseguenti ai numerosi interventi normativi avvenuti nel tempo (il 19 è l'articolo del DPR 602/1973 più modificato; e, quanto al numero massimo delle rate concedibili, per citare delle diverse modifiche l'aspetto che più salta all'occhio, si è passati dalle iniziali dodici alle attuali centoventi).

Ancora si segnala la previsione della lett. *f*, che vuole «individuare un nuovo modello organizzativo del sistema nazionale della riscossione, anche mediante il trasferimento delle funzioni e delle attività attualmente

svolte dall'agente nazionale della riscossione, o di parte delle stesse, all'Agenzia delle entrate» e così «superare l'attuale sistema, caratterizzato da una netta separazione tra l'Agenzia delle entrate, titolare della funzione della riscossione, e l'Agenzia delle entrate-Riscossione, soggetto che svolge le attività di riscossione». La scelta che sta alla base della previsione è politica e si può condividere nella misura in cui muova dalla constatazione di tutta una serie di inefficienze e dalla conseguente perdita di notevoli volumi di gettito che ne è derivata nel tempo, ma non può tacersene la discontinuità rispetto alle altre scelte di revisione dell'attuale sistema di riscossione presenti nella delega (ad alcune delle quali si è dedicata attenzione).

Inoltre una trasformazione di tal fatta risulta non poco complicata: essa non può guardare solo ai tributi dell'Agenzia delle entrate (cui la lett. *f* sembra limitare l'attenzione); richiede tempi notevoli (i ventiquattro mesi previsti dalla delega rischiano di essere insufficienti); la sua realizzazione non può procedere che per *step* e prevedendo una disciplina transitoria. Per di più la delega non dà le opportune indicazioni al legislatore delegato ed anzi sembra contraddirsi (così, a fronte di riferimenti più ampi presenti nell'art. 18, che ad es. giusto nell'esordio richiede la «revisione del sistema nazionale della riscossione, anche con riferimento ai tributi degli enti territoriali», l'art. 14 non prevede analoga trasformazione tra i principi e criteri direttivi per la revisione del sistema fiscale dei comuni e sembra invece voler mantenere quei «soggetti abilitati ad effettuare l'attività di accertamento e di riscossione delle entrate degli enti locali», non di rado saltati all'attenzione della cronaca non certo per la qualità della loro azione).

5. Cenni su altri principi e criteri direttivi.

Non si può guardare che per cenni alle previsioni pertinenti la riscossione contenute tra gli altri principi e criteri direttivi della delega. E segnatamente si vuole limitare lo sguardo a due tipologie di previsioni.

Alcune sono di ampio respiro, riferendosi all'adempimento (si pensi, ad esempio, al «miglioramento dell'adempimento spontaneo degli obblighi tributari», di cui all'art. 2, comma 1, lett. *c*), ai versamenti (che, ad esempio, ora si vogliono rivedere *ex art.* 2, comma 1, lett. *e*, ora si vogliono semplificare *ex art.* 14, comma 1, lett. *f*), alla compensazione (vista, ad esempio, come una semplificazione degli adempimenti, ma nei tributi locali, *ex art.* 14, comma 1, lett. *f*). Il respiro, però, è così ampio che rischia di rarefarsi. In particolare, gli istituti coinvolti non sono per nulla sviluppati o sono colti solo per alcuni profili e, in ogni caso, difettano quelle opportune indicazioni che consentano un'agevole traduzione delle previsioni della delega.

Vi è, poi, un'altra previsione che merita attenzione, che si rinviene tra i «principi e criteri direttivi per la revisione della disciplina e l'organizzazione del contenzioso tributario», di cui all'art. 19; è quella della lett. *c* che manda al Governo di «modificare l'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, prevedendo che le opposizioni regolate dagli articoli 615, secondo comma, e 617 del codice di procedura civile siano proponibili dinanzi al giudice tributario, con le modalità e le forme previste dal citato decreto legislativo n. 546 del 1992, se il ricorrente assume la mancata o invalida notificazione della cartella di pagamento ovvero dell'intimazione di pagamento di cui all'articolo 50, comma 2, del medesimo decreto del Pre-

sidente della Repubblica n. 602 del 1973». Non si può né si vuole entrare nel merito della scelta legislativa, che non manca di destare perplessità (a tacer d'altro, perché si prevede un criterio di riparto della giurisdizione che non ha cittadinanza nella nostra carta costituzionale); si vuole semplicemente registrare che (al di là delle traduzioni che ne possa dare il legislatore delegato) lo spostamento della cognizione sui pignoramenti (e più in generale sugli atti esecutivi) dell'agente della riscossione dal giudice ordinario al giudice tributario dovrebbe spostare la cognizione giudiziale sull'atto, piuttosto che sul rapporto, e rendere il sindacato giurisdizionale più penetrante e garantista (ad esempio per il difetto di motivazione, di cui si è detto in precedenza), in linea con quanto avviene per gli altri atti (della riscossione e non) impugnabili innanzi al giudice tributario. Certo stride che questo risultato possa essere parziale, specie se si considera che la stessa delega vuole – come si è detto in precedenza – l'abolizione della cartella di pagamento (alla quale, appunto, *expressis verbis* si riferisce la lettera in esame). Ma si confida sul legislatore delegato, quanto meno per traduzioni di significato e costituzionalmente orientate.

6. Profili critici.

In principio si è premesso un giudizio di insufficienza nei confronti della legge delega⁵, che tuttavia si è contenuto in funzione di un'analisi critica, ma costruttiva, che si è cercato di condurre fino ad ora. È giunto il momento di guardare alle “ombre” della delega. In linea con i buoni propositi iniziali

⁵ Cfr. *supra* § 1.

ci si limita a poche considerazioni, più che altro di sistema, sia generali che più puntuali; ma si fatica a procedere con lo stesso spirito costruttivo.

Così, non si può sottacere che alla riscossione attengono anche le discipline delle diverse modalità di acquisizione delle entrate tributarie (ma anche di entrate non tributarie), le quali non possono che essere coerenziate con l'azione amministrativa e, di conseguenza, essere interessate dalla riforma fiscale: specialmente se si bada ai proclami che hanno accompagnato e accompagnano la riforma in essere o se si valorizza la richiesta (ad oggi velleitaria) del legislatore delegante di un codice che rechi «la disciplina unitaria degli istituti comuni del sistema fiscale». Ma di ciò non vi è traccia nella delega, al di là di qualche generico e criptico riferimento, ad es. ai versamenti o alle compensazioni, quasi che il legislatore delegante non abbia colto la portata della riscossione.

Inoltre, non è possibile scindere la riscossione delle entrate tributarie da quella delle altre entrate pubbliche, visto che la prima si estende alla seconda (*ex artt. 17 ss. d.lgs. 46/1999 cit.*, ma anche se si vuole *art. 21-ter* della legge 241/1990⁶). Solo che la delega non va oltre le entrate tributarie, avendo ad oggetto «la revisione del sistema tributario» (così l'art. 1, comma 1). Ne consegue che interventi importanti, quali il progressivo superamento del ruolo e della cartella di pagamento (art. 18, comma 1, lett. *e*, n. 1) o il superamento della stessa riscossione delegata e il ritorno delle funzioni all'Agenzia delle entrate (art. 18, comma 1, lett. *f*), risul-

tano impediti o fortemente limitati, continuandosi pur sempre ad avere nei prossimi anni ruoli e cartelle di pagamento, come anche l'agente della riscossione.

Ancora, a fronte di una dichiarata indicazione al governo di intervenire sui «sistemi della riscossione, nazionale e locali» (così l'art. 18, comma 1, lett. *a*), mancano le prescrizioni per intervenire sui sistemi di riscossione locale, non soltanto nell'art. 18, ma anche nell'art. 14, specificamente dedicato ai tributi locali (se si eccettua un generica indicazione di «revisione del sistema della riscossione delle entrate degli enti locali anche attraverso forme di cooperazione tra lo Stato e gli enti locali», che per di più laddove mantiene fermi gli agenti della riscossione locale contraddice quel progressivo superamento della separazione tra ente impositore e agente della riscossione voluto dall'art. 18); come mancano le prescrizioni circa quella che dovrebbe essere la disciplina di riferimento, con la conseguenza di continuare a perpetuare quel frammentario e problematico quadro normativo esistente, basato ancora su RD 639 del 14 aprile del 1910; e i difetti di coordinamento visibili già delle *litterae legis* non fanno altro che confermare queste mancanze. Sicché è difficile immaginare risultati importanti in sede di legislazione delegata.

Infine, passando ad aspetti più puntuali, ci si limita a guardare alla previsione della lett. *d* dell'art. 18 della delega, che si è detta di *restyling* dell'art. 19 d.P.R. 602/1973 (agevole da tradurre in pratica nei termini della delega, tant'è che si sono suggeriti anche alcuni facili interventi⁷): lo si fa per il potenziale impatto che ha nella vita concreta l'istituto su cui si interviene (for-

⁶ Per il comma 2 dell'art. 21-ter cit. «Ai fini dell'esecuzione delle obbligazioni aventi ad oggetto somme di denaro si applicano le disposizioni per l'esecuzione coattiva dei crediti dello Stato».

⁷ Cfr. *supra* § 4.

se è superfluo ricordarlo, ma pare che per le rateazioni passino circa la metà dei volumi riscossi dall'agente della riscossione). Ci si deve domandare, però, se la semplificazione delle condizioni per accedere alla dilazione e la stabilizzazione del numero massimo delle rate a 120 (volute dalla *littera legis*) giovino veramente; inoltre diverse sono le storture della disciplina, su cui si glissa, ma si evidenzia per tutte come risalti la coesistenza di più dilazioni dei pagamenti (anche di recente introduzione, quale quella *ex art. 1*, commi 796 ss., della legge 160/2019), dalle discipline differenti (anche notevolmente) tra loro, cui sarebbe bene porre rimedio: seguendo le indicazioni della dottrina, andrebbe finalmente dettata una disciplina unitaria delle dilazioni di pagamento – quanto meno di quelle conseguenti a richieste amministrative – allo scopo, non soltanto, di adeguare veramente la riscossione agli interessi coinvolti nel caso concreto, ma anche di fare così realmente gettito (discrezionalità e accordi amministrativi quivi avrebbero terreno fertile se solo ne cogliessero le potenzialità).

Allora, e si conclude, la sensazione che si trae leggendo la delega, con riferimento alla riforma della riscossione (ma non solo), è che si è in presenza di un testo frettoloso (licenziato troppo rapidamente rispetto ai tempi necessari e alle interlocuzioni meritorie pure avviate) che presenta dei limiti, anche forti, di concezione (probabili esiti di un percorso sbagliato *ab origine*), cui il legislatore delegato difficilmente potrà porre rimedio, per quanto, come si auspica, esso possa “attrezzarsi” ed essere “volenteroso”. Certe scelte non sono e non possono essere politiche, ma non possono non interessare la Politica nella misura in cui, determinando gli esiti dell'azione dell'amministrazione finanziaria, impattano sul gettito e sulle decisioni politiche che ne possono conseguire.

Nessuna manovra finanziaria può prescindere dalla riscossione dei tributi! Stupisce che la Politica non colga, ma, ricordando Seneca, *animum debet mutare* e si confida, appunto, in ripensamenti in corso d'opera.

Atti della riscossione e coobbligati solidali

LAURA CASTALDI

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. L'assetto di principio dell'art. 18 della legge di riforma. – 3. La previsione di una specifica disciplina della riscossione nei confronti dei coobbligati solidali. – 4. La necessità di calibrare la procedura riscossiva in termini soggettivamente individuati.

1. Premessa.

La legge delega per la riforma tributaria n. 111/2023, definitivamente approvata dalle Camere lo scorso agosto, fra le altre cose, ha previsto un intervento ad ampio raggio sulla disciplina di riscossione dei tributi (erariali e locali) con l'obiettivo di razionalizzare la normativa e così imprimere un deciso cambio di passo, in termini di efficientamento, all'intero comparto, ad oggi in seria crisi di credibilità: come del resto più volte segnalato, con accenti preoccupati, ai massimi livelli istituzionali¹.

È sufficiente al riguardo ricordare i dati riportati nella documentatissima sent. 120/2021 della Corte Costituzionale per convincersene.

In tale occasione, sulla scorta dei contenuti della relazione della Corte dei Conti sul Rendiconto generale dello Stato per l'eser-

cizio 2019² nonché dei dati riferiti nel corso dell'audizione dal Direttore dell'Agenzia delle entrate presso la VI Commissione Finanze della Camera del 14 settembre 2020³ – la Consulta ha parlato di “grave anomalia” del sistema di riscossione italiano – a maggior ragione quando posto a confronto con il panorama internazionale: evidenziando le ripercussioni pregiudizievoli che da ciò sono suscettibili di discendere per la complessiva tenuta del sistema tributario. Da qui l'auspicio e, anzi, il forte richiamo formulato in quella sede dai Giudici costituzionali a che si provvedesse con un sollecito intervento legislativo volto ad una meditata “*revisione dei criteri di riscossione in modo da garantire maggiore efficacia e tempestività*”⁴.

¹ Si rinvia in argomento, da ultimo, al contenuto della relazione della Corte dei Conti -Sezione centrale di controllo sulla gestione delle Amministrazioni dello Stato in ordine alla riforma della riscossione per effetto del d.l. n. 193/2016 e della legge n. 234/2021 di cui alla deliberazione 23 dicembre 2022 n. 56/2022/G.

² In tal sede la Corte dei Conti riporta che «il volume complessivo delle riscossioni a mezzo ruoli fra il 2000 e il 2019 è stato di 133,4 miliardi, a fronte di un carico netto di 1.002,8 miliardi, con un indice di riscossione del 13,3 per cento» aggiungendo come tale «affievolirsi delle azioni di riscossione coattiva» risulti di dubbia compatibilità con «il conseguimento degli obiettivi di contrasto all'evasione fiscale e con la complessiva tenuta del sistema tributario».

³ Dai quali emerge che «[a]lla data del 30 giugno 2020, il valore del carico contabile residuo, affidato dai diversi enti creditori all'Agente della riscossione dal 1° gennaio 2000, ammonta a circa 987 miliardi di euro».

⁴ In termini già Corte Cost. sent. 51/2019 ove si legge “Resta fermo che una riscossione ordinata e tempestivamente controllabile

Ed invero, i dati riferiti – che, anche quando attualizzati, non cambiano nella sostanza – sono inequivocabili nel confermare le gravi manchevolezze e criticità dell'intero sistema riscossivo: nonostante i non pochi interventi legislativi che in questi ultimi anni hanno inteso dotare l'Agente della riscossione di sempre maggiori e più incisivi strumenti a garanzia del soddisfacimento coattivo dei crediti erariali⁵, nonché l'introduzione di stringenti misure di coazione al tempestivo versamen-

to dei tributi rivolte in particolare nei confronti degli operatori economici⁶.

Va detto che, proprio nella difficile opera di contemperamento tra le esigenze di salvaguardia dell'efficacia della riscossione e la tutela dei diritti del debitore d'imposta, l'azione legislativa nel settore in esame si è rivelata spesso ondivaga: registrando, nel tempo, anche iniziative di segno opposto, reputate da taluna parte della dottrina eccessivamente sbilanciate a tutela del contribuente a detrimento degli interessi erariali: tanto da far sostenere che, ad oggi, "i crediti dello Stato risultino meno tutelati rispetto a quelli di natura privatistica"⁷.

Un capitolo a parte è rappresentato, poi, dai reiterati provvedimenti di cd. rottamazione ruoli (quando non addirittura di stralcio per i carichi di minimo importo) che, susseguiti in questi ultimi anni a ritmo sostenuto e quasi senza soluzione di continuità⁸, oltre a suonare una volta di più come confirmativi delle criticità già segnalate, hanno finito per ingenerare un pernicioso effetto diseduca-

delle entrate è elemento indefettibile di una corretta elaborazione e gestione del bilancio, inteso come «bene pubblico» funzionale «alla valorizzazione della democrazia rappresentativa» (sentenza n. 184 del 2016; nello stesso senso, sentenze n. 247 e n. 80 del 2017), mentre meccanismi comportanti una «lunghissima dilazione temporale» (sentenza n. 18 del 2019) sono difficilmente compatibili con la sua fisiologica dinamica. In tale prospettiva deve essere sottolineata l'esigenza che per i crediti di minore dimensione il legislatore predisponga sistemi di riscossione più efficaci, proporzionati e tempestivi di quelli fin qui adottati".

⁵ Alcuni dei quali – proprio per i loro risultati performanti – sembrano destinati ad essere implementati proprio in sede di attuazione della delega di riforma.

E così se con riferimento alla disciplina del pignoramento presso terzi di cui agli artt. 72 bis ss. d.P.R. 602/1973 si prevede la "razionalizzazione, l'informatizzazione e la semplificazione delle procedure di pignoramento dei rapporti finanziari (...) anche mediante l'introduzione di meccanismi di cooperazione applicativa sin dalla fase della dichiarazione stragiudiziale del terzo" (cfr. art. 18 lett. d) n. 3) della legge delega), alla disciplina dei cd. accertamenti esecutivi (o, che dir si voglia, imposables) introdotta ad opera dell'art. 29, comma 1, d.l. 78/2010, con decorrenza dal 1° ottobre 2011 ai fini delle imposte sui redditi e IVA (normativa dipoi estesa con d.l. 16/2012 anche agli atti emessi dall'Agenzia delle dogane con decorrenza dal 29 aprile 2012 e, infine, a quelli relativi ai tributi locali in ragione di quanto disposto dall'art. 1, comma 792, L. 160/2019 a far data dal 1° gennaio 2020) sembra richiamarsi il legislatore delegante laddove prevede un "progressivo superamento dello strumento del ruolo e della cartella di pagamento per le entrate da affidare all'agente della riscossione, al fine di anticipare l'incasso da parte di quest'ultimo delle somme dovute dal debitore, riducendo i tempi per l'avvio delle azioni cautelari ed esecutive" (art. 18 lett. d) n. 1) delle legge delega): e ciò in considerazione dell'indubbio effetto di snellimento, semplificazione e velocizzazione dell'iter procedurale di riscossione delle somme dovute a seguito di attività di accertamento che si è registrato in ragione della loro introduzione

⁶ Vd. in particolare il disposto del previgente art. 80 co. 4 d.lgs. 50/2016 ora rinvenibile negli artt. 94 e 95 d.lgs. 31 marzo 2023 n. 36 (nuovo Codice degli Appalti) e relativo Allegato II.10.

⁷ Per interessanti riflessioni in argomento cfr. PERSIANI, *La riscossione tributaria erariale tra modifiche recenti ed auspicabili interventi futuri*, in *Riv. trim. dir. trib.* 2015, 669 ss. (ed ivi con riferimento alla citazione di cui sopra in particolare nt. 15).

⁸ L'ultimo dei quali contemplato nell'ultima manovra paracadonistica (cd. di Tregua fiscale) recata dalla lg. 197/2022.

Va aggiunto che nel recente dibattito politico non sono mancate dichiarazioni volte a prefigurare ulteriori futuri interventi di sanatoria/regolarizzazione a favore dei contribuenti che "non sono stati in grado", loro malgrado, di adempiere ai propri obblighi tributari per difficoltà economiche. Del resto, sempre in questa (per la verità, assai discutibile) logica di tutela del contribuente inadempiente "suo malgrado", sovviene il disposto di cui all'art. 20 lett. b) della legge delega di riforma (recante i principi e criteri direttivi per la revisione del sistema sanzionatorio tributario) ove è prevista attribuzione di uno "specifico rilievo all'ipotesi di sopravvenuta impossibilità di far fronte al pagamento del tributo, non dipendente da fatti imputabili al soggetto stesso" ai fini della valutazione della rilevanza penale/sanzionabilità della relativa condotta omissiva.

tivo-disincentivante all'adempimento spontaneo dei propri debiti tributari nella platea generalizzata dei contribuenti⁹: in un circolo vizioso dalle pericolose implicazioni e ripercussioni per la tenuta dei conti pubblici¹⁰.

Questo l'attuale (sotto molti profili, patologico) contesto di riferimento: in chiave reattiva rispetto al quale suona improntata l'articolata ossatura di principi e criteri direttivi per l'esercizio della delega prevista nell'art. 18 della legge di riforma del sistema tributario¹¹: molti dei cui contenuti peraltro ripropongono quanto era già rinvenibile nell'art. 9 del disegno di legge delega per la riforma tributaria presentato dal Governo Draghi nella primavera dello scorso anno e che, com'è noto, è rimasto tale per il sopravvenuto scioglimento delle Camere.

Una, almeno parziale, sovrapponibilità dell'un testo rispetto all'altro da opportunamente valorizzare giacché certifica una tendenziale concordanza di vedute tra le forze politiche sui percorsi da seguire e gli obiettivi da prefiggersi per una efficace riforma.

ma del sistema nazionale della riscossione: efficientamento e semplificazione¹²; nuovo modello organizzativo improntato al superamento dell'attuale assetto bipolare; impronta più spiccatamente manageriale di gestione dell'attività: con razionalizzazione dei costi e individuazione di obiettivi di risultato; adozione di protocolli di pianificazione annuale delle procedure di recupero affidate all'Agente della riscossione con attribuzione al Ministero dell'economia e delle Finanze del potere di verifica della conformità dell'attività di recupero alla pianificazione suddetta.

2. L'assetto di principio dell'art. 18 della legge di riforma.

Il confronto fra le due disposizioni – delle quali, come già detto, la più risalente rimasta ferma alla fase poco più che embrionale – consente peraltro di apprezzare uno scarto di contenuti di non lieve momento.

A differenza invero del suo omologo precedente, l'art. 18 della legge delega, nel descrivere i principi e criteri direttivi per la revisione del sistema di riscossione, sembra prefigurare una serie di interventi mirati alla tutela (in senso lato) della platea dei soggetti, a vario titolo, chiamati ad interagire con il sistema di riscossione ovvero anche solo potenzialmente suscettibili di essere sottoposti alle iniziative riscossive del fisco.

Ciò, del resto, in coerente esplicitazione rispetto alle indicazioni di principio rinve-

⁹ Stante anche l'evidente compromissione di quella funzione dissuasivo-deterrente fisiologicamente spiegata dal sistema sanzionatorio amministrativo e penale che a tali misure parcondonistiche di regola si ricollega. Sovviene al riguardo, da ultimo, il disposto di cui all'art. 23 d.l. 34/2023 secondo il quale ai contribuenti che hanno definito il proprio debito fiscale con l'Agenzia delle entrate, corrispondendone integralmente i relativi importi dovuti (anche in forma rateale) appunto avvalendosi degli strumenti deflattivi previsti dalla lg. 197/2022, è riconosciuta l'integrazione della causa di non punibilità in ambito penale proprio con riferimento ai reati cd. di evasione dalla riscossione di cui agli artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater d.lgs. 74/2000.

¹⁰ A maggior ragione considerati gli angusti e rigidi limiti posti dall'attuale art. 81 Cost. al ricorso all'indebitamento pubblico come strumento alternativo rispetto al gettito tributario per l'acquisizione di entrate in grado di preservare l'equilibrio di bilancio.

¹¹ Sotto questo versante la norma mostrandosi direttamente attuativa di uno degli obiettivi generali e di principio della riforma che si assume volta a "prevenire e ridurre l'evasione fiscale" che si declina anche e in misura oltremodo significativa nella forma dell'"evasione dalla riscossione".

¹² In questo senso importante la previsione in merito al "discarico automatico, al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello dell'affidamento, delle quote non riscosse con possibilità di discarico anticipato in assenza di cespiti utilmente aggregabili ovvero di azioni fruttuosamente esperibili" (art. 18 lett. a) n. 3).

nibili in apertura dell'art. 18 laddove il legislatore delegante individua tra i principi che dovranno orientare l'intervento riformatore di settore, oltre a quelli di efficacia ed economicità anche quello di "imparzialità" dell'agire amministrativo: valore quello della imparzialità (peraltro di diretto fondamento costituzionale) che involge e chiama direttamente in causa la posizione (e la tutela della posizione) del destinatario dell'attività di riscossione.

Talché – presupponendo con ciò un intervento di ben più ampio contenuto rispetto a quanto poteva ipotizzarsi dalla lettura del precedente, contenuto nel disegno di legge delega Draghi¹³ – nel corpo dell'art. 18:

- 1) si dispone sia assicurata *“un'adeguata tutela del contribuente nel corso delle attività istruttorie poste in essere dall'amministrazione finanziaria”* (art. 18 lett. b)¹⁴;
- 2) si stabilisce che le procedure di pignoramento dei rapporti finanziari, nel loro essere oggetto di *“razionalizzazione, informatizzazione e semplificazione”*, *“non possono in ogni caso eccedere complessivamente la misura della sorte capitale, degli interessi e di ogni relativo accessorio fino all'effettivo soddisfo (...) ferme restando le forme di tutela previste a favore del debitore”* (art. 18 lett. e)¹⁵;

- 3) si prevede una progressiva modifica delle *“condizioni di accesso ai piani di rateazione, in vista della stabilizzazione a 120 del numero massimo delle rate”* (vd. art. 18 lett. d);
- 4) si prefigura un intervento di *“semplifica[zione] e accelera[zione] delle procedure relative ai rimborsi”* (vd. art. 18 lett. h) come pure una revisione della *“disciplina dei rimborsi dell'imposta sul valore aggiunto con finalità di razionalizzazione e semplificazione”* (vd. art. 18 lett. i).

Orbene, riguardando la disposizione in esame da questa specifica angolazione prospettica, la direttiva che, sicuramente, desta particolare interesse è quella recata dall'art. 18 lett. l): la quale impone a carico del legislatore delegato *“di prevedere una disciplina della riscossione nei confronti dei coobbligati solidali paritetici e dipendenti che assicurino un corretto equilibrio tra la tutela del credito erariale e il diritto di difesa”*.

Volendo meglio esplicitare la sintesi di pensiero così espressa dal delegante, la disposizione sembra richiedere che il legislatore delegato, nel quadro dell'intervento riformatore, individui soluzioni normative espressive di un equo bilanciamento, secondo canoni di proporzionalità e ragionevolezza¹⁶, tra la tutela del cd. “interesse fiscale” all'effettività (in termini di certezza e tempestività) di riscossione dei tributi¹⁷ e il diritto

¹³ Ma in realtà in stretta continuità con altri precedenti interventi di riforma. Per tutti si ricorda la l. 23/2014 che, nel delegare il Governo ad intervenire, fra l'altro, per la riforma della disciplina di riscossione dei tributi, prevedeva come obiettivo quello di *“contemperamento delle esigenze di efficacia della riscossione con i diritti del contribuente”*.

¹⁴ Disposizione che è stata introdotta, da ultimo, nel passaggio al Senato del testo del disegno di legge delega approvato dalla Camera dei Deputati.

¹⁵ Anche in questo caso la norma è stata così integrata nei termini di cui alla precedente nt. 14.

¹⁶ Anche alla luce delle indicazioni ritraibili, al riguardo, dalla giurisprudenza della Corte Europea per i Diritti dell'Uomo su cui rinvio a MELIS, PERSIANI, *Il principio di giusto bilanciamento tra interesse fiscale e diritti proprietari nella giurisprudenza della Corte europea per i diritti dell'uomo in tema di riscossione tributaria* in BILANCIA, CALIFANO, DEL FEDERICO, PUOTI (a cura di), *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, Torino 2014, 256 ss.

¹⁷ Che – come insegna la giurisprudenza della Corte Costituzionale – si declina poi nel dovere fiscale di ciascuno dei (e di tutti i)

(del soggetto anche solo potenzialmente interessato da siffatta attività riscossiva) a che il sistema si conformi in termini tali da approntargli adeguati presidi atti a garantirgli un, del pari, effettivo e compiuto esercizio del diritto di difesa della propria posizione giuridica soggettiva.

Un equilibrio e un contemperamento che, già di per sé di difficile conseguimento, si rendono vieppiù di problematica realizzazione quando li si predichino con riferimento a schemi di coobbligazione solidale: sia essa paritetica o dipendente. Posto che – com'è noto – da sempre l'istituto della solidarietà soffre, nella sua applicazione in ambito tri-

butario, di molteplici criticità: anche sotto il profilo che qui specificamente interessa.

Di qui le brevi considerazioni che seguono, quale contributo al dibattito e agli approfondimenti che verranno a svilupparsi in argomento nelle settimane future: con l'auspicio che possano rivelarsi utili all'ottimale esercizio della delega da parte del Governo, chiamato ad intervenire sul presupposto (implicito alla direttiva di delega di cui andiamo occupandoci) che l'attuale assetto normativo e gli orientamenti interpretativi giurisprudenziali che su di esso si sono formati non siano reputati dal delegante all'uo- po soddisfacenti.

3. La previsione di una specifica disciplina della riscossione nei confronti dei coobbligati solidali.

Nell'approcciare al tema ci corre l'obbligo peraltro formulare un duplice ordine di precisazioni preliminari:

- a) la prima, che il legislatore delegante, nel disporre la previsione di una *disciplina della riscossione nei confronti dei coobbligati solidali* che assicuri un corretto equilibrio tra la tutela del credito erariale e il diritto di difesa di costoro, li distingue espressamente in coobbligati paritetici e dipendenti: richiamando con ciò una classificazione di matrice squisitamente dottrinale, dipoi recepita a livello giurisprudenziale, ma (per quanto ci consta) estranea ad oggi al dato normativo. Novità di sicuro rilievo che suggerisce di essere opportunamente ponderata e adeguatamente valorizzata anche in sede di attuazione della delega. Insomma, ci sembra di poter dire che per il legislatore delegante si possano (e/o si debbano?) distinguere le soluzioni normative da

consociati: dovere di impronta eminentemente solidaristica di cui il sistema è chiamato a presidiare l'effettività di adempimento così da assicurare all'ente esponenziale e rappresentativo della collettività il reperimento delle "ingenti" risorse finanziarie necessarie a garantire il sistema dei diritti sociali e civili costituzionalmente riconosciuti (cfr. Corte Cost. sent. n. 288/2019).

Tant'è – è giusto il caso di ricordarlo in questa sede – proprio valorizzando questo profilo, la Consulta ha più volte mandato indenne da censurare la specialità della disciplina approntata a tutela del creditore (e del suo interesse al compiuto e tempestivo soddisfacimento del proprio credito) che distingue le obbligazioni tributarie rispetto a quelle civilistiche. E ciò, appunto, evocando i superiori interessi pubblici che per il tramite delle prime sono perseguiti: quello, in proiezione interna e dimensione orizzontale, di realizzare il giusto riparto tra i consociati dei carichi pubblici (e, dunque, la chiamata alla concorsualità fiscale di cui all'art. 53 Cost.) e quello, in prospettiva esterna e dimensione verticale-istituzionale, di garantire il conseguimento dell'equilibrio di bilancio (di cui all'attuale art. 81 Cost.) nel rispetto dei vincoli europei di sostenibilità della finanza pubblica e stabilità finanziaria assunti con la sottoscrizione del Trattato sulla stabilità, sul coordinamento e sulla *governance* nell'Unione economica e monetaria del 2 marzo 2012. In termini, Corte Cost. sent. n. 90/2018 laddove la Corte ribadisce che "*non è possibile una piena equiparazione tra l'inadempimento delle stesse [obbligazioni civili] e quello delle obbligazioni tributarie, oggetto, per la particolarità dei presupposti e dei fini, di disciplina diversa da quella civilistica*" sussistendo "*un'esigenza superiore di regolare l'adempimento delle obbligazioni tributarie sul quale deve poter fare affidamento l'amministrazione finanziaria al fine di conseguire l'equilibrio di bilancio e rispettare i parametri europei del debito pubblico*".

adottare a seconda che si versi in ipotesi di solidarietà paritetica ovvero di solidarietà dipendente.¹⁸

- b) La seconda, che l'intervento legislativo richiesto potrebbe rivelare inaspettato profili di complessità per effetto dell'attuale coesistenza del doppio binario di riscossione coattiva rappresentato dalla riscossione a mezzo ruolo, per un verso, e da quella fondata sull'accertamento impositivo, per l'altro: stante anche l'inadeguatezza che, sotto questo profilo, potrebbe manifestare l'art. 29 lett. g) d.l. 78/2010 a fungere da cinghia di trasmissione e di coordinamento dell'una disciplina rispetto all'altra e considerato altresì che l'operare delle due discipline è ibrido per alcuni comparti impositivi¹⁹.

¹⁸ E fermo restando (è solo il caso di accennarlo in questa sede) che una siffatta rigorosa bipartizione classificatoria, laddove recepita come tale dal legislatore delegato, potrebbe ingenerare un qualche problema di inquadramento di non poche fattispecie: e ciò anche a voler considerare quello della solidarietà dipendente un contenitore residuale cui annoverare tutte le ipotesi di solidarietà non riconducibili al modulo della solidarietà paritetica e dunque come coobbligati solidali dipendenti tutti coloro che sono solidalmente obbligati al pagamento del tributo senza essere contribuenti

Sotto questo profilo, fattispecie di confine potrebbero rivelarsi molte delle ipotesi in cui il vincolo di solidarietà si accompagna a regimi impositivi (di regola opzionali) in cui si registra una dissociazione soggettiva tra la titolarità sostanziale dell'indice di attitudine alla contribuzione colpito dal tributo e quella della sua imputazione in chiave liquidatoria ai fini dell'insorgenza del correlativo debito d'imposta e conseguente imputabilità formale della corrispondente obbligazione impositiva (come nei casi di trasparenza fiscale di cui agli artt. 115 e 116 t.u.i.r. ovvero, specularmente, nella disciplina del consolidato). Considerazioni omologhe, probabilmente, potrebbero formularsi con riguardo al dettato dell'art. 35 d.P.R. n. 602/1973 sulla coobbligazione solidale che astringe sostituto e sostituto per le ritenute alla fonte a titolo d'imposta non effettuate e non versate stante l'orbita di operatività della disposizione sul piano squisitamente esattivo e sulla centralità che assume l'inadempimento del sostituto nell'economia della relativa fattispecie normativa.

¹⁹ Mentre infatti ad oggi per la riscossione coattiva delle imposte indirette sui trasferimenti si procede esclusivamente in forza del ruolo, per le imposte sui redditi, l'IVA e l'IRAP (ma anche per i tributi locali) si procede con l'accertamento esecutivo

Detto ciò, a nostro parere, la sfida con cui il legislatore delegato sarà chiamato a misurarsi sembra potersi individuare nel dare una risposta, in linea con le esigenze di bilanciamento ed equo temperamento indicate dal delegante, ai seguenti interrogativi: in presenza di più coobbligati solidali al pagamento del tributo nei cui confronti può esercitarsi l'azione riscossiva, per la validità della relativa procedura quale atto ha da essere notificato? a chi? entro quando?

4. La necessità di calibrare la procedura riscossiva in termini soggettivamente individuati.

Orbene, per quanto ci riguarda, riteniamo che proprio i principi di trasparenza e buona amministrazione, per un verso, e le esigenze di tutela dei diritti di difesa, dall'altro, impongano non possa prescindersi dalla notifica di uno specifico e soggettivamente individuato (anche dal punto di vista del diversamente calibrato contenuto motivazionale²⁰) atto suscettibile di assumere valenza

per le somme dovute in ragione di pretese formalizzate in esito ad attività di controllo/accertamento, ferma rimanendo la riscossione a mezzo ruolo (ovvero, per i tributi locali, laddove ne ricorrano gli estremi, con ingiunzione fiscale) in caso di omessi versamenti di imposte e tributi in genere dovuti in base a dichiarazione (anche a seguito di controlli automatizzati ovvero controlli formali ex artt. 36-bis e 36-ter d.P.R. n. 600/1973 per le imposte sui redditi e l'IVA).

²⁰ E ci sembra che proprio in questa logica potrebbe sortire un ruolo inaspettato il disposto di cui all'art. 4 co. 1 lett. a) della legge delega che, in chiave di principio, prescrive un'opera di "rafforzamento" dell'obbligo di motivazione ad opera del legislatore delegato: sebbene la norma predichi il rafforzamento motivazionale con specifico riferimento agli "atti impositivi, anche mediante l'indicazione delle prove su cui si fonda la pretesa", la norma ci sembra suscettibile di spiegare rilievo anche ai nostri fini se non altro perché l'iter procedurale per il cui tramite avviene il coinvolgimento dei coobbligati solidali

di titolo esecutivo nei confronti del singolo coobbligato solidale nei cui confronti si intenda procedere quale requisito di validità della relativa (del pari soggettivamente individuata) azione riscossivo/esecutiva: il che dovrebbe, già di per sé, comportare l'esclusione (e dunque il normativamente disposto superamento) di quei fenomeni di efficacia ultrasoggettiva dell'atto riscossivo²¹ che, ad oggi, traggono fondamento dal tenore di numerosi dati normativi²² e, a maggior ragione, imporre l'abrogazione di sopravvissute disposizioni di remota origine nate addirittura con il recondito intento di prefigurare

un'inaccettabile efficacia ultrasoggettiva della sua relativa notifica²³.

Ma non solo.

L'assunto di principio di cui sopra – nella sua apparente evidenza e semplicità – implica in sé una serie di approfondimenti di non lieve momento per quanto attiene all'adeguata conformazione motivazionale di siffatto atto in ragione dell'iter procedurale che ne sta (del pari, soggettivamente) a monte.

E, sotto questo versante, se, laddove la procedura di riscossione è soggetta alla disciplina di cui all'art. 29 d.l. 78/2010, proprio la natura dell'atto costituente titolo esecutivo (e le prescrizioni relative al suo contenuto) costituiscono garanzia di sua adeguatezza motivazionale ai fini del pieno esercizio del diritto di difesa di colui che ne è destinatario²⁴ – e la questione, semmai, potrà essere rappresentata, per le ipotesi di coobbliga-

dipendenti nell'adempimento della prestazione tributaria li vede a tutt'oggi di regola resi edotti per la prima volta della loro chiamata in coobbligazione attraverso un atto riscossivo che costituisce dunque per costoro veicolo di contestazione della pretesa (e dunque atto impositivo in senso lato). E fermo restando che l'intervento prescritto dall'art. 4 co. 1 lett. a) cit. si inquadra tra quelli previsti per la revisione dello Statuto dei diritti del contribuente con la conseguente operatività del combinato disposto di cui agli artt. 7 e 17 L. n. 212/2000.

²¹ In particolare per quanto attiene al ruolo di riscossione: con possibile dissociazione soggettiva tra debitore iscritto a ruolo e coobbligato solidale destinatario della notifica della relativa cartella di pagamento.

²² Ragion per cui, allo stato della normativa vigente l'atto della riscossione è suscettibile di fungere da titolo per l'esecuzione non solo nei confronti del soggetto con riferimento al quale (anche motivazionalmente) esso è stato formato ex art. 12 d.P.R. 602/1973 (ovvero ex art. 29 co. 1 d.l. 78/2010) ma altresì nei confronti di coloro che con costui sono solidalmente coobbligati. In termini segnatamente l'art. 25 co. 1 del d.P.R. n. 602/1973 laddove dispone che l'Agente della riscossione è tenuto alla notifica della cartella di pagamento "al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede" nonché l'art. 35 d.P.R. 602/1973 secondo cui "quando il sostituto viene iscritto a ruolo" per ritenute alla fonte a titolo d'imposta non effettuate e non versate "il sostituto è coobbligato in solido" ma anche l'art. 43 bis d.P.R. 602/1973 il quale, per l'ipotesi di cessione dei crediti d'imposta, nel mentre prevedere l'iscrizione a ruolo del contribuente cedente per il recupero di somme erroneamente rimborsate (oltre i relativi interessi), stabilisce altresì che "il cessionario risponde in solido con il contribuente fino a concorrenza delle somme indebitamente rimborsate, a condizione che gli siano notificati gli atti con i quali l'ufficio delle entrate o il centro di servizio procedono al recupero delle somme stesse".

²³ Non più differibile sembra dunque l'intervento modificativo e/o abrogativo della disciplina (per la parte residuale ancora vigente) riservata ai coniugi codichiaranti dall'art. 17 L. n. 114/1977 laddove la norma dispone che la notifica sia degli accertamenti in rettifica (effettuati a nome di entrambi i coniugi) che delle cartelle di pagamento relative alle iscrizioni a ruolo (effettuate a nome del, solo, marito) sia eseguita nei confronti esclusivamente nei confronti di quest'ultimo. Proprio alla luce delle prescrizioni della legge delega, suona invero non più soddisfacente la soluzione interpretativa "adeguatrice" di cui alla sent. 184/1989 della Corte Costituzionale quanto alla possibilità per la moglie di pienamente esercitare il proprio diritto di difesa in via differita mediante l'impugnazione del primo atto riscossivo a costei notificato (in termini FEDELE, *Pluralità di obbligati al pagamento dell'imposta in relazione a fattispecie imponibili sostanzialmente unitarie: l'attualità del contributo di Augusto Fantozzi*, in AA.VV., *Saggi in ricordo di Augusto Fantozzi*, Pisa, 2020, 10).

²⁴ E fermo restando che non mancano casi di dubbia regolamentazione: si pensi all'ipotesi di società di capitali a ristretta base societaria cui sia accertato un maggior reddito imponibile, imputato poi per trasparenza ai soci: con conseguente contestazione di mancata effettuazione e versamento di ritenute alla fonte a titolo d'imposta nei confronti della società nella sua veste di sostituto: pur versandosi in un caso di accertamento esecutivo ci sarebbe da chiedersi come si attivi la coobbligazione solidale dei soci contribuenti rispetto al versamento delle suddette ritenute e relativi interessi e sanzioni.

zione solidale *lato sensu* paritetica²⁵, da una riflessione in ordine alla possibile prefigurazione di un obbligo costituzionalmente imposto alla notifica di siffatto atto impositivo a tutti i coobbligati solidali non solo ad usbergo dell'imparzialità amministrativa ma vieppiù in chiave strumentale ad un'efficace instaurazione e configurazione necessariamente litisconsortile di un'eventuale fase contenziosa²⁶ – non altrettanto può dirsi per quanto attiene alle ipotesi di riscossione a mezzo ruolo.

Mentre infatti un problema di motivazione dell'atto ragionevolmente non si pone per le ipotesi in cui il ruolo (e la relativa cartella di pagamento) presuppongono e trovano titolo a monte in un atto impositivo e/o liquidatorio ritualmente notificato al medesimo coobbligato intestatario del ruolo (ovvero in un atto dichiarativo allo stesso riferibile) – giacché sovviene sufficiente già al riguardo quanto prescritto dall'art. 7 co. 3 lg. 212/2000 – non altrettanto può dirsi per le ipotesi in cui il coobbligato solidale (e di regola sono i casi di coobbligazione solidale dipendente, ma anche la fattispecie affatto peculiare di cui all'art. 35 d.P.R. 602/1973) è coinvolto nell'adempimento della prestazione tributaria (e connessi accessori) in fase squisitamente riscossiva²⁷.

Fermo l'obbligo segnalare, ad oggi, una certa eterogeneità di soluzioni normative quanto alle tempistiche e modalità procedurali di formalizzazione di siffatta chiamata in responsabilità solidale che manifestano gradi diversi di rispondenza alle istanze costituzionalmente riconosciute di tutela del diritto di difesa del coobbligato²⁸ – onde, nei limiti del possibile, l'auspicio che l'occasione sia propizia a che si ponga mano ad un'opera di omogeneizzazione e razionalizzazione del variegato comparto normativo di riferimento – in ogni caso ci sembra che laddove il ruolo, nel suo essere suscettibile di costituire titolo esecutivo nei confronti del coobbligato, sia anche e prima ancora l'atto attraverso cui, per il tramite della notifica della relativa cartella, questi viene per la prima volta a conoscenza delle pretese a tale titolo vantate nei suoi confronti, se ne debba prevedere un contenuto dal punto di vista motivazionale in termini tali da rendere costui compiutamente edotto dei fondamenti in fatto e in diritto

possono contestarsi, in uno con obbligazione impositiva al cui adempimento si è chiamati in solido a rispondere) ricorrono gli estremi.

²⁵ Laddove cioè il vincolo di solidarietà astringa soggetti coobbligati in forza di fattispecie impositive sostanzialmente unitarie (rinvio a quanto precisato *supra* nt. 18)

²⁶ Con ciò facendo tesoro degli approdi, in esito ad una meditata riflessione, di attenta e autorevole dottrina (vd. FEDELE, *Pluralità di obbligati al pagamento dell'imposta in relazione a fattispecie imponibili sostanzialmente unitarie: l'attualità del contributo di Augusto Fantozzi*, cit., 3 ss. (ed in specie 15 ss.))

²⁷ E ciò per effetto dell'integrazione di una fattispecie normativa generativa dell'effetto di responsabilità che, assumendo il ricorrere della fattispecie impositiva facente capo al coobbligato principale, di regola si caratterizzata per specifici elementi costitutivi di cui, in varia misura e con tecniche di riparto dei carichi probatori le più diverse, devono dimostrarsi (e

²⁸ E così se in taluni casi la chiamata in coobbligazione solidale interviene per il tramite della notifica di un vero e proprio atto di accertamento specificamente motivato (com'è nel caso di cui all'art. 36 d.P.R. n. 602/1973), in altri si provvede direttamente con la notifica della cartella di pagamento (com'è, ad esempio, nel caso della responsabilità del cessionario in caso di mancato versamento dell'IVA dichiarata da parte del cedente per le ipotesi di cui all'art. 60-bis d.P.R. 633/1972). Non mancano poi disposizioni, singolari e potremmo dire erratiche, rispetto alle quali meriterebbero valutazioni di intervento sempre in un'ottica di semplicità e trasparenza dell'azione amministrativa e di tutela della certezza del diritto e del diritto di difesa. In quest'ottica sovviene in particolare il disposto di cui all'art. 173 co. 13 t.u.i.r. che, nel prevedere in caso di scissione societaria che i controlli e gli accertamenti relativi ai periodi d'imposta anteriori alla scissione siano svolti nei confronti della società scissa, salva la responsabilità in solido delle società beneficiarie per le imposte, sanzioni e interessi aggiunge che "le società coobbligate hanno facoltà di partecipare ai suddetti procedimenti e di prendere cognizione dei relativi atti senza oneri di avvisi o di altri adempimenti per l'Amministrazione".

della sua obbligazione (con maggiore rigidità di applicazione della disciplina della motivazione *per relationem* di cui all'art. 7 co. 1 l. 212/2000 rispetto a quanto ad oggi, anche alla luce dell'esperienza applicativa, sembra potersi desumere dal disposto di cui all'art. 7 co. 3 l. 212/2000)²⁹.

Non può infine mancarsi di evidenziare, sempre nella logica qui descritta, l'opportunità di un meditato intervento del legislatore delegato in punto di regolamentazione dei termini decadenziali di notifica dell'atto costituente titolo della riscossione in presenza di più coobbligati solidali alla prestazione tributaria. E ciò in chiave di superamento di quel discutibile orientamento giurisprudenziale – ormai assurto alla stregua di un vero e proprio diritto vivente³⁰ nonostante la precarietà dei suoi fondamenti giustificativi (come peraltro stigmatizzato da unanime dottrina³¹) – in forza del quale la notifica nei termini decadenziali di cui all'art. 25 d.P.R. 602/1973 della cartella di pagamento a uno dei condebitori solidali (indifferente essendo poi la circostanza che si verta in ipotesi di coobli-

gazione solidale paritetica o dipendente ovvero si ricada in quella particolare ipotesi di solidarietà che astringe sostituto e sostituto ai sensi dell'art. 35 d.P.R. 602/1973), spiegherebbe effetto impeditivo (interruttivo?) della decadenza nei confronti degli altri: per i quali la cartella (ovvero, *mutatis mutandis*, l'accertamento esecutivo stante il disposto di cui al già citato art. 29 lett. g) d.l. 78/2010) sarebbe dunque suscettibile di notificarsi con rinnovata decorrenza del termine decadenziale, ovvero addirittura nel più ampio e diverso termine di prescrizione del relativo credito iscritto³².

Un simile orientamento interpretativo, invero, nel consentire di dilatare *ad libitum* le tempistiche dell'azione riscossiva in presenza di più condebitori solidali, non solo sembra difficilmente conciliabile con quegli obiettivi di tutela della certezza e stabilità dei rapporti giuridici di natura fiscale che paiono fortemente improntare la legge delega nel suo complesso, non solo suona in irriducibile contrasto con l'art. 24 Cost che (sono parole della Corte Costituzionale³³) non consente di lasciare il contribuente assoggettato all'azione esecutiva del fisco per un tempo indeterminato e comunque eccessivo e irragionevole, ma pregiudica proprio quell'efficacia, snellezza, rapidità e imparzialità dell'agire amministrativo che – anche e a maggior ragione per quanto attiene all'attività di riscossione – l'art. 18 della legge delega richiede sia perseguita dall'intervento di riforma³⁴.

²⁹ Probabilmente un approfondimento in merito potrebbe rivelarsi opportuno per quanto attiene, fra le altre, all'ipotesi di coobbligazione solidale di cui all'art. 14 d.lgs. 472/1997 nonché – per la lettura estensiva che si è dato alla disposizione, oltre l'ambito strettamente attinente alle imposte sui redditi – a quella di cui all'art. 173 t.u.i.r.

³⁰ Cfr. da ultimo Cass. ord. 10103/2023 ma anche, *ex multis*, Cass. 26346/2021; Cass. 19985/2019; Cass. ord. 2545/2018; in senso difforme ma rimasta del tutto isolata, Cass. 29845/2017.

³¹ La posizione giurisprudenziale, peraltro di remote origini (come puntualmente ricordato da FEDELE, *Pluralità di obbligati al pagamento dell'imposta in relazione a fattispecie imponibili sostanzialmente unitarie*, cit., 7 ss.), è stata sin da subito ampiamente criticata in dottrina. Limitandoci ai contributi più recenti rinviando, anche per esaurienti richiami giurisprudenziali e dottrinali, a FARRI, *Decadenza dell'amministrazione finanziaria e residui di "supersolidarietà" tributaria*, in AA.Vv., *Saggi in ricordo di Augusto Fantozzi*, cit., 49 ss.; GLENDI, *L'insostenibile "interruzione" del termine di decadenza a carico dell'Amministrazione finanziaria secondo l'art. 1320, 1° comma, del codice civile*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 2717 ss.

³² Salvo poi stabilire se tale termine prescrizione sia decennale o quinquennale.

³³ Cfr. Corte Cost. sent. 280/2005.

³⁴ In questi termini sembra del resto si stia muovendo il legislatore delegato. Invero, nelle more di pubblicazione del presente contributo e precisamente il 23 ottobre u.s. il Consiglio dei Ministri ha approvato lo schema di decreto legislativo contenente le modifiche da apportare allo statuto dei diritti del contribuente. In siffatto schema, nel testo che si è reso consultabile, si prevede

Talché, in quest'ottica, l'equo contemperamento dei contrapposti interessi e dunque un'adeguata tutela del credito erariale potrebbe, ben più e meglio, pervenire da un oculato intervento sulla disciplina delle notificazioni (rispettivamente *ex art.* 60 d.P.R. 600/1973 e art. 26 d.P.R. 602/1973): e, piuttosto, si tratterà – se del caso – di valutare la possibilità di calibrare opportunamente i relativi termini decadenziali e il *dies a quo* di loro decorrenza per le ipotesi in cui il vincolo in coobbligazione solidale di più soggetti al pagamento del tributo intervenga con scansioni temporali diverse, quanto all'integrazione della relativa fattispecie, per i diversi coobbligati³⁵.

Ci permettiamo poi, in conclusione di queste nostre brevi considerazioni, di richiamare l'attenzione sull'opportunità di aprire una riflessione su alcuni delicati profili processuali che attengono i coobbligati solidali dipendenti notificati dell'atto riscossivo, laddove, per parte sua, il contribuente (o uno dei coobbligati paritetici), contestualmente al radicamento del proprio rispettivo giudizio ovvero, successivamente, in pendenza di causa, provveda all'integrale corresponsione degli importi oggetto di contestazione: e dunque la lite nella sostanza, per il con-

tribuyente (coobbligato solidale paritetico) adempiente, si traduca, in uno con la richiesta di accertamento e declaratoria di illegittimità/infondatezza delle pretese impositive e sanzionatorie oggetto del contendere, nel domandare la condanna dell'ente impositore alla restituzione di quanto, per tali titoli, si assume che costui abbia indebitamente percolato.

In siffatte ipotesi invero, a prescindere dallo stato e dall'esito della causa che lo vede parte contro l'atto riscossivo notificatogli, ci sembra che proprio il ruolo di garante del contribuente al pagamento del tributo assegnato dall'art. 64 d.P.R. 602/1973 al coobbligato solidale dipendente dovrebbe indurre a prefigurare uno strumentario in grado di sottrarlo per ciò solo, e senza pregiudizio alcuno, dal sostenere ulteriori oneri e gravami di incombenze processuali a proprio carico: in un'ottica non soltanto di semplicità ma anche di economicità processuale.

La questione probabilmente richiede solo una messa a punto e qualche opportuno distinguo ma in argomento ci sembra non vi sia, allo stato, adeguata chiarezza: e forse, non solo e non tanto normativa, ma anche e prima ancora teorico-sistemica. La presente occasione di riforma proprio per la sua vocazione strutturale potrebbe essere, dunque, all'uopo propizia.

Insomma sono molti e diversi i temi che una seria e ragionata attuazione della direttiva di delega di cui all'art. 18 lett. l) potrebbe mettere a tappeto: con prospettive di intervento di rilevante impatto. Onde l'auspicio che ci si appropinqui all'opera con la dovuta cautela e adeguata ponderazione ma anche in una logica positivamente costruttiva.

l'inserimento nella Legge 212/2000 dell'art. 7 *sexies* co. 3 alla cui stregua "a decorrere dalla data di entrata in vigore della presente disposizione, gli effetti della notificazione, ivi compresi quelli interruttivi, sospensivi o impeditivi, si producono solo nei confronti del destinatario e non si estendono ai terzi, ivi inclusi i coobbligati". È inutile e financo inopportuno soffermarsi a disquisire su una disposizione ancora *in fieri*: in questa sede ci permettiamo dunque solo di sottolineare la discutibile scelta di regimentare i profili temporali di efficacia della disposizione in termini tali da preservare e salvaguardare il pregresso con una sorta di espressa patente di legittimità. Il tutto in un'ottica di evidente tutela degli interessi erariali.

³⁵ Come viene a verificarsi, ad esempio, per la già richiamata ipotesi della responsabilità del cessionario d'azienda di cui all'art. 14 d.lgs. 472/1997.

La riforma delle sanzioni amministrative tributarie e il principio di proporzionalità

GIUSEPPE MELIS

SOMMARIO: 1. Premessa: il principio generale di proporzionalità quale principio informatore della delega in materia sanzionatoria. – 2. L'attuale sistema di irrogazione “tra un minimo e un massimo” e la necessità di un suo definitivo superamento. – 3. Proporzionalità ed istituti generali del sistema sanzionatorio amministrativo tributario. – 3.1. Aspetti generali. – 3.2. Il cumulo e la continuazione. – 3.3. La recidiva.

1. Premessa: il principio generale di proporzionalità quale principio informatore della delega in materia sanzionatoria.

Nell'ambito della tripartizione “sistemica” che l'articolo 20 della legge delega adotta in materia di interventi sul fronte sanzionatorio tributario, segnatamente tra disposizioni riferite agli aspetti comuni alle sanzioni amministrative e penali, alle sole sanzioni penali e alle sole sanzioni amministrative, sono quattro i criteri direttivi specificamente rivolti a queste ultime: migliorare la proporzionalità delle sanzioni, attenuandone il carico e riconducendole ai livelli esistenti in altri Stati europei; assicurare l'effettiva applicazione delle sanzioni, rivedendo la disciplina del ravvedimento mediante una graduazione della riduzione delle sanzioni che sia coerente con la riduzione delle sanzioni; prevedere l'inapplicabilità della recidiva prima della definizione del giudizio di accertamento sulle prece-

denti violazioni, meglio definendone le ipotesi; rivedere la disciplina del concorso formale e materiale e della continuazione, per renderla coerente con i principi sopra specificati, anche estendendone l'applicazione agli istituti deflativi.

Si tratta per lo più di aspetti – ravvedimento operoso, recidiva, concorso e continuazione – che a prima vista parrebbero rivestire una portata tutto sommato secondaria ed “applicativa”, ma che rappresentano, invece, il portato del primo dei menzionati criteri, segnatamente di quello volto a migliorare la proporzionalità delle sanzioni tributarie. Il principio di proporzionalità rappresenta infatti “il manico” dell'intera delega relativa alla riforma del sistema sanzionatorio, rivestendo il ruolo di vero e proprio “punto di flesso” di un sistema sanzionatorio tributario ormai prossimo alla deriva, tant'è che esso è immanente anche nei criteri direttivi riguardanti gli aspetti comuni e quelli squisitamente penali, quali l'adeguamento al principio del *ne bis in idem*, gli omessi versamenti non dipendenti da fatti imputabili al soggetto, la rilevanza delle definizioni amministrative in sede penale ai fini della valutazione della rilevanza penale del fatto,

la distinzione tra crediti inesistenti e non spettanti e via discorrendo. Il tutto anche con lo scopo di “graduare” la risposta sanzionatoria rispetto a comportamenti spesso profondamente diversi tra loro – si pensi alla compensazione di un credito fondato su documentazione falsa e di uno relativo ad attività di ricerca effettivamente svolte in cui si controverte del (spesso fumoso) grado di “novità” – che il legislatore, ma ancor più spesso l’Amministrazione finanziaria, sovente inopinatamente accomuna in un identico giudizio di disvalore. Sì che colui che ha errato nell’interpretazione di norme, si trova sovente nella medesima posizione, ai fini delle sanzioni amministrative, dei reati, dei sequestri e via dicendo, di chi volutamente ha frodato il Fisco.

La possibilità di far leva sul principio di proporzionalità per uscire dal pantano in cui l’attuale sistema sanzionatorio si è oggi arenato, è consentita da un quadro dell’ordinamento multilivello profondamente mutato, in cui, pure nella prospettiva allargata della materia penale, comprensiva cioè anche degli illeciti solo sostanzialmente penali, si è assistito, in specie negli ultimi anni, a una progressiva affermazione del principio di proporzionalità quale “canone di giustizia” delle scelte di dosimetria sanzionatoria.

A livello UE, è sufficiente richiamare, per tutte, la recente decisione della Grande Sezione della Corte di giustizia UE che ha riconosciuto efficacia diretta nell’ordinamento degli Stati membri al criterio di proporzionalità della sanzione, per come stabilito all’interno di singole direttive ovvero fondato sull’art. 49, par. 3, della Carta dei Diritti Fondamentali dell’Unione Europea (di seguito “CDFUE”), con il rimarchevole corollario che il giudice, in applicazione del diritto UE, potrà essere tenuto alla disapplicazione delle discipline nazionali contrastanti sia pure «*nei soli limiti neces-*

sari per consentire l’irrogazione di sanzioni proporzionate»¹. A livello convenzionale, la tutela si attua grazie alla riconosciuta rilevanza di diritti fondamentali concettualmente contigui, segnatamente mediante la valorizzazione del diritto di proprietà ai sensi dell’art. 1 del Protocollo n. 1 addizionale alla CEDU, secondo cui «*ogni persona fisica o giuridica ha diritto al rispetto dei suoi beni*». Le sanzioni costituiscono, infatti, un’ingerenza nel diritto di proprietà, e pur rappresentando un’ingerenza *giustificata* ai sensi delle norme previste al secondo periodo del primo paragrafo dell’art. 1 ed al secondo paragrafo del medesimo articolo, devono in ogni caso rispettare la proporzionalità, che risulta pregiudicata se la sanzione «*impose à la personne en cause une charge excessive ou porte fondamentalement atteinte à sa situation financière*»².

A livello nazionale, infine, è emblematica della *nouvelle vague* la recente decisione n. 46 del 2023 con cui il giudice delle leggi ha reso un’interpretazione costituzionalmente orientata dell’art. 7 del d.lgs. n. 472 del 1997 ispirata all’esigenza di evitare l’applicazione di sanzioni sproporzionate rispetto al comportamento tenuto dal contribuente, ridefinendo *ex art.* 3 Cost. il perimetro di applicazione del comma 4 della richiamata disposizione mediante la considerazione tra le «*circostanze*» – come noto, dal 2015 non più necessariamente “eccezionali” – che possono determinare la riduzione fino alla metà della sanzione, degli stessi fattori indicati nel comma 1 dell’articolo, ossia, in particolare, la condotta dell’agente e l’opera

¹ Corte giust. UE, Grande Sezione, 8.3.2022, C-205/20, *NE*.

² Cfr. per tutte, Corte EDU, *Mamidakis c. Grèce*, 11.1.2007, par. 44 ss.

da lui svolta per l'eliminazione o l'attenuazione delle conseguenze.

La Consulta non ha peraltro mancato di sottolineare la portata generale del principio di proporzionalità, atteso che l'avvenuta valorizzazione dell'art. 7 del d.lgs. n. 472 del 1997 alla luce dell'art. 3 Cost. *«trova solide basi nell'evoluzione della giurisprudenza di questa Corte, che in più occasioni ha precisato, da un lato, che il principio di proporzionalità della sanzione rispetto alla gravità dell'illecito» è «applicabile anche alla generalità delle sanzioni amministrative» (ex plurimis, sentenza n. 112 del 2019) e, dall'altro, che anche per le sanzioni amministrative si prospetta «l'esigenza che non venga manifestamente meno un rapporto di congruità tra la sanzione e la gravità dell'illecito sanzionato», in particolare dando rilievo «al disvalore concreto di fatti pure ricompresi nella sfera applicativa della norma» (sentenza n. 185 del 2021). Ciò in quanto «il principio di proporzionalità postula l'adeguatezza della sanzione al caso concreto e tale adeguatezza non può essere raggiunta se non attraverso la concreta valutazione degli specifici comportamenti messi in atto nella commissione dell'illecito» (sentenza n. 161 del 2018).*

2. L'attuale sistema di irrogazione "tra un minimo e un massimo" e la necessità di un suo definitivo superamento.

Tanto premesso e scendendo adesso sul terreno delle sanzioni amministrative tributarie di nostro interesse, tra le questioni di "proporzionalità" più macroscopiche sulle quali è indispensabile intervenire con urgenza vi è l'attuale sistema di irrogazione

delle sanzioni "tra un minimo e un massimo".

Come noto, nel diritto tributario ha da sempre costituito un *mantra* – e lo è rimasto per taluni tributi – quello della determinazione della sanzione in una "forchetta" compresa tra il 100% e il 200% del tributo.

Con la riforma del 2015, per taluni tributi è stata apportata una leggera "sforbiciata", riducendosi l'anzidetta forchetta dal 90% al 180% del tributo. Nel più grave caso di omessa dichiarazione, la forchetta va dal 120% al 240%. In caso di utilizzo di fatture per operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti, la sanzione viene aumentata del 50%, passando dunque dal 135% al 270% (ulteriormente aggravate dal cumulo giuridico di indebita detrazione e dichiarazione infedele).

Ebbene, nessun ordinamento estero prevede siffatte sanzioni, il cui limite massimo non supera mai il 100% e, se a tale misura si avvicina o si attesta, lo fa soltanto in caso di comportamenti fraudolenti, i quali sono peraltro di regola i soli che rilevano anche sotto il profilo penale, oppure in caso di recidiva.

Ma un rilevante "disallineamento" sanzionatorio si verifica anche sul fronte del tardivo versamento dei tributi, in cui non solo nessuno Stato prevede una sanzione nella misura del 30%, attestandosi su livelli sensibilmente inferiori, ma alcuni Stati si limitano addirittura a richiedere i soli interessi. In Italia, invece, per i ritardati versamenti non ci si è riusciti a liberare neanche della sanzione penale – solo prevedendo la non punibilità nel caso di pagamento entro la prima udienza dibattimentale – cui il legislatore della delega cerca di porre un rimedio almeno nei casi più eclatanti in cui il soggetto obiettivamente non sia in grado di versare, per fatti eccezionali, l'imposta pur dichiarata, nonché adeguando temporal-

mente la disposizione sulla non punibilità di cui all'art. 13, d.l.gs. n. 74 del 2000, alla durata effettiva dei piani di estinzione dei debiti tributari. Fermo restando che, a rigore, la stessa rilevanza penale dei versamenti non supera il principio di proporzionalità nella prospettiva della sussidiarietà, qualificando come illeciti penali condotte prive della caratteristica nota fraudolenta.

Non occorre, pertanto, particolare dimostrazione del fatto che il sistema sanzionatorio italiano rappresenti un rilevante fattore di penalizzazione concorrenziale per il “sistema Italia”, perché anche a fronte di questioni “meramente interpretative”, di cui le Corti di giustizia tributaria sono piene, si assiste a sanzioni sproporzionate e persino al rischio di subire un procedimento penale con le gravissime conseguenze, anche reputazionali, che ne conseguono.

Le stesse conseguenze sanzionatorie nel caso delle operazioni soggettivamente inesistenti sono del tutto sproporzionate, perché un conto è la dimostrata compartecipazione alla frode o la relativa consapevolezza, altro conto è l'omissione dei controlli in ordine alla possibile “non operatività” del fornitore a fronte di beni e servizi oggettivamente esistenti e resi, che, anche considerata l'estrema “vaghezza” del *minimum* di diligenza richiesta – e in cui, va rilevato, la Corte di giustizia UE si dimostra più garantista della giurisprudenza di legittimità – possono mettere in difficoltà, anche gravissima, le aziende interessate.

In questo contesto, l'attuale percentuale del 90%, da limite minimo qual è, deve diventare limite “massimo”, e lo deve diventare nelle sole ipotesi, più gravi, di utilizzo di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti, di acclarata compartecipazione alla frode (o di consapevolezza) per fatture soggettivamente inesistenti, di evasione totale e di utilizzo di crediti che siano ogget-

tivamente falsi e non già, come purtroppo ancora accade in sede penale³, oggetto di mere valutazioni interpretative circa la loro “non spettanza” alla luce di canoni contenuti in “Manuali” dei quali è difficile persino fornire una precisa qualificazione giuridica. Rispettare il principio di “proporzionalità” implica, infatti, anche rispettare il concetto di “proporzione”, dovendosi pertanto sanzionare più gravemente quelle fattispecie che obiettivamente siano più gravi.

Il che significa che, “riproporzionando” il tutto, la sanzione-base potrebbe attestarsi sul 60%, per diventare il 90% – con un aumento percentuale, dunque, della metà – nelle ipotesi che si sono sopra indicate.

Più radicalmente, va ripensata la stessa irrogazione della sanzione tra un minimo e massimo.

Si tratta, infatti, di un istituto sostanzialmente desueto, essendo pratica dell'Amministrazione finanziaria di irrogare la sanzione amministrativa nel minimo quale sostanziale “automatismo” applicativo, prescindendo pertanto da qualsivoglia indagine sui “parametri” che pur dovrebbero informarne l'applicazione nel *range* individuato dal legislatore. Ciò per evidenti motivi, derivanti sia dalla volontà di evitare contestazioni da parte del contribuente circa la scelta di superare la soglia minima – che implicherebbe peraltro una ulteriore, gravosa motivazione – sia per la difficile applicabilità dei criteri indicati nell'art. 7, comma 1, tra cui la personalità del trasgressore.

La questione ha carattere ancor più generale poiché investe lo stesso elemento psicologico dell'illecito amministrativo tri-

³ Cass. pen., n. 16353/2023, che ritiene applicabile alla sola materia degli illeciti di natura amministrativa la definizione di cui all'art. 13, d.l.gs. n. 472/1997.

butario, essendosi in presenza di un sistema in cui la responsabilità dell'agente è formalmente *cum culpa*, ma in cui il profilo soggettivo dell'illecito è sostanzialmente recessivo, perché l'accertamento della colpevolezza e l'irrogazione della sanzione competono al medesimo soggetto, vale a dire all'Amministrazione finanziaria, la quale si limita alla constatazione dell'elemento oggettivo dell'illecito, riducendo la sanzione ad un *posterius* che consegue, in modo pressoché automatico, al recupero impositivo. In questo modo, si verifica un "appiattimento" della funzione di irrogazione della sanzione su quella relativa all'accertamento della debenza di una maggiore imposta, concependosi l'irrogazione della sanzione come mero "corollario" del recupero di imposta.

A ciò si aggiunge che il sistema dei criteri di determinazione della sanzione tra un minimo e un massimo è stato ulteriormente influenzato dall'art. 7, d.l. n. 269/2003, che ha creato un sistema sanzionatorio binario che, incidendo sulla riforma della disciplina sanzionatoria tributaria del 1997, ha intaccato il principio della "personalizzazione" ivi previsto, ponendo a carico del soggetto passivo d'imposta la responsabilità amministrativa senza più coinvolgere l'autore dell'illecito, preferendo così concentrare le sanzioni in capo al contribuente "avvantaggiato" dall'illecito medesimo.

Tanto vale, allora, più che lamentarsi della mancata applicazione dei criteri di commisurazione nella determinazione della sanzione tra un minimo ed un massimo, eliminarla in radice, prendendosi atto più realisticamente che allo stato attuale l'Amministrazione non è in grado di portare il principio personalistico alle sue estreme conseguenze applicative.

Ma anche le sanzioni da omesso versamento devono formare oggetto di un net-

to ripensamento, non potendosi pensare di continuare ad applicare agli omessi versamenti sanzioni in una misura che, in alcuni Stati, non si applica neanche all'infedele dichiarazione e che, in ogni caso, è pari almeno al triplo di quella applicabile in quegli Stati che non si limitano alla richiesta dei meri interessi da ritardato versamento.

Naturalmente – ed è questo il senso del criterio direttivo sulla revisione della «*disciplina del ravvedimento mediante una graduazione della riduzione delle sanzioni coerente con il principio previsto al numero 1)*» – alla riduzione delle sanzioni base dovrà corrispondere un innalzamento, inversamente proporzionale, della quota percentuale di sanzione dovuta nel caso di ravvedimento; poiché, infatti, quest'ultimo è possibile sino all'emanazione dell'avviso di accertamento, è evidente che esso non può e non deve tradursi in un incentivo a non dichiarare. Sicché, per fare un esempio, alla riduzione ad un sesto del 90%, dovrà corrispondere la nuova riduzione ad un quarto del 60%.

Va detto, peraltro, che la giurisprudenza di legittimità si è mostrata assai sensibile all'applicazione del principio di proporzionalità.

In disparte il sistema sanzionatorio IVA, in cui l'applicazione del principio di proporzionalità ha ricevuto ampio spazio da parte della giurisprudenza di legittimità e sul quale si tornerà tra breve, si pensi agli scaglioni sanzionatori previsti dall'art. 303 del TULD, che prevedono sanzioni sino a dieci volte l'importo dei diritti evasi, i quali sono stati ripetutamente stigmatizzati dalla giurisprudenza di legittimità, la quale ha precisato che spetta al giudice di merito verificare in concreto la congruità della sanzione ri-

petto al disvalore dell'illecito commesso⁴, escludendo la legittimità di sanzioni pari a multipli dell'evasione contestata e così confermando le rideterminazioni al ribasso effettuate dal giudice di merito⁵. Oppure, ai tributi locali, ambito in cui la giurisprudenza di legittimità ha ritenuto che la sanzione prevista nel caso di omessa dichiarazione non possa applicarsi nel caso in cui siano comunque stati regolarmente effettuati i versamenti, dovendo in tal caso trovare applicazione la sanzione fissa da dichiarazione inesatta, ovvero affetta da errori non incidenti sull'ammontare delle imposte⁶.

3. Proporzionalità ed istituti generali del sistema sanzionatorio amministrativo tributario.

3.1. Aspetti generali.

La proporzionalità sanzionatoria non si realizza solo con le sanzioni edittali, ma anche attraverso tutti quegli istituti che sono finalizzati a tenere conto della natura e della gravità dell'infrazione sanzionata.

Il d.lgs. n. 472 del 1997 ben conosce questi istituti: si pensi ai criteri di determinazione della sanzione di cui all'art. 7, comma 1; alla possibilità di ridurre la sanzione fino alla metà del minimo nel caso di "manifesta sproporzione" rispetto alla gravità della violazione di cui all'art. 7, comma 4; al caso del ravvedimento operoso di cui all'art. 13; alle violazioni meramente formali, intese come

sanzioni che non influiscono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo e che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo, disciplinate dall'art. 6, co. 5-bis, d.lgs. n. 472 del 1997.

Ciascuna delle indicate ipotesi presenta tuttavia dei "limiti": i parametri di cui all'art. 7, co. 1, non vengono mai utilizzati; la riduzione per manifesta sproporzione costituisce una mera facoltà e nonostante l'eliminazione dell'aggettivo "eccezionale" riferito alle "circostanze" per effetto del d.lgs. n. 158/2015 e l'ampio ambito applicativo ad esso assegnato dalla giurisprudenza di legittimità⁷, richiede comunque una "manifesta sproporzione" idonea a limitarne fortemente l'ambito di applicazione; il ravvedimento operoso non è attuabile in caso di omessa dichiarazione; la nozione di violazioni meramente formali è terribilmente ristretta.

Naturalmente, laddove sia prevista una forbice tra un minimo e un massimo, l'applicazione di questi criteri può trovare applicazione solo nel relativo *range*, ma tale problema verrebbe superato prevedendo, come qui si auspica, una sanzione in una misura proporzionale unica. Quest'ultima, a sua volta, deve essere resa modulabile verso il basso, tenuto conto della giurisprudenza *Equoland* secondo cui una maggiorazione fissa dell'imposta (nella specie, del 30%) non consente alle autorità fiscali di assicurarsi che la sanzione inflitta non ecceda quanto necessario per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare l'evasio-

⁴ Cass., n. 14908/2022 e n. 906/2015.

⁵ Recentemente, si v. Cass., n. 20058/2023.

⁶ Cass., n. 16056/2021.

⁷ Cass., n. 7301/2021, secondo cui esso «si applica, in mancanza di specifiche eccezioni, ad ogni genere di sanzioni, comprese quelle che la legge stabilisce in misura proporzionale o fissa, dovendosi considerare che il minimo e il massimo si identificano in detta misura fissa o proporzionale». Cfr. anche Cass., n. 32630/2019; Cass., n. 29998/2017; Cass., n. 5206/2012; Cass., n. 5209/2011.

ne, così rilevandosi sproporzionata⁸; ma anche verso l'alto, nel caso di comportamenti connotati da una particolare gravità.

La Corte di cassazione, dopo il caso *Equoland*, ha peraltro più volte censurato la forchetta dal 100% al 200% (ora dal 90% al 180%) dell'imposta IVA dovendosi «*adeguare l'entità minima fissata per tale sanzione alle circostanze specifiche di ogni singolo caso, per cui la citata norma deve essere disapplicata in parte qua, in quanto contraria al diritto comunitario (così come interpretato dalla Corte di giustizia nella sentenza 17 luglio 2014, C-272/13), e la sanzione deve essere determinata ragguagliandola alle circostanze specifiche del caso concreto, secondo un criterio di graduazione che tenga conto del principio di proporzionalità*»⁹.

La stessa Corte di cassazione ha tuttavia talvolta affermato, più in generale, che il principio di proporzionalità non sia applicabile al di fuori dei tributi armonizzati¹⁰, sicché, anche alla luce delle indicazioni fornite dalla Consulta con la richiamata sentenza n. 46 del 2023, deve essere definitivamente chiarito in sede di attuazione della delega che il principio di proporzionalità trova applicazione all'intero sistema sanzionatorio amministrativo e consente anche di scendere al di sotto della metà attualmente prevista dall'art. 7, comma 4.

3.2. Il cumulo e la continuazione.

Lo stesso istituto del cumulo giuridico, anch'esso oggetto della delega, concorre a garantire la proporzionalità della sanzione.

È emblematica di ciò la giurisprudenza di legittimità in tema di sanzioni sui tributi doganali, laddove essa ha ritenuto che «*pur in presenza di una dichiarazione cumulativa, il superamento della soglia del 5% vada verificato, secondo quanto previsto dall'art. 303 TULD, "complessivamente", ovvero avuto riguardo all'insieme delle singole partite di merci contenute nell'ambito dell'unica dichiarazione, e non già rispetto a ciascun partita*», giungendosi altrimenti al paradosso che «*dall'accertato, mancato versamento di tributi per poche centinaia di Euro è scaturita la determinazione di sanzioni per oltre 20.000 euro, ovvero per un importo talmente elevato da andare ben oltre la tutela (ancorché legittima e doverosa) degli interessi erariali e tale da non poter essere ritenuto palesemente sproporzionato*». Il tutto per poi applicare, ad ogni partita che ha concorso a determinare l'eccedenza, il regime del cumulo giuridico di cui all'art. 12, d.lgs. n. 472/1997; regime che, «*costituisce del resto, quanto alla ratio della disposizione che lo enuncia, la garanzia per il contribuente trasgressore di un trattamento sanzionatorio più favorevole (anche se non in via automatica e garantita) in presenza di una pluralità di violazioni dell'articolo citato*». In questo senso, «*la disciplina del cumulo giuridico ex art. 12 citato configura infatti un trattamento sanzionatorio più favorevole al contribuente, la cui applicazio-*

⁸ Corte di giustizia C-272/13, *Equoland*.

⁹ Cass., n. 23506/2018. Sul principio di proporzionalità, anche Cass., n. 1830/2019, richiamata anche da Cass., n. 7301/2021; Cass., n. 5401/2017; Cass., n. 14767/2015; Cass., n. 17814/2015.

¹⁰ Cass., n. 7301/2021.

ne consente di rispettare il sopra richiamato e sovrano principio»¹¹.

Quanto alla disciplina positiva prevista, l'art. 12 stabilisce, come noto, una pluralità di “regole correttive”, sussistendo tuttavia, secondo l'Agenzia delle Entrate, un legame indissolubile tra il comma 1 e il comma 5, nel senso che ai fini dell'applicazione della sanzione unica di cui al comma 5 l'aumento di sanzione ivi previsto dovrebbe essere operato su una “sanzione base” i cui criteri di individuazione sarebbero dettati dai commi 1 (se violazioni formali della medesima disposizione con più azioni od omissioni), 2 (se più violazioni in “progressione” in tempi diversi) oppure, eventualmente, anche 3 (ove le violazioni rilevino ai fini di più tributi)¹².

Tuttavia, la più recente giurisprudenza di legittimità ha rigettato tale tesi, rilevando la «*autonomia precettiva rispetto alle altre previsioni di favore*» del comma 5¹³.

Per quanto riguarda la continuazione di cui al comma 5, essa deve essere sicuramente estesa all'ipotesi degli omessi versamenti e ciò proprio sulla base di tale “autonomia precettiva”.

A tal fine, mentre ai fini del comma 2 rilevano soltanto le violazioni potenzialmente incidenti sulla determinazione dell'imponibile o sulla liquidazione del tributo e il ritardo o l'omissione del pagamento vengono ritenuti violazioni che riguardano una imposta già liquidata, sicché la giurisprudenza nega il cumulo giuridico in presenza di plurimi omessi versamenti nella medesima annualità¹⁴; al contrario, ai fini del comma

5, relativo al caso in cui l'omesso versamento riguardi più anni, siamo in presenza *sic et simpliciter* di “violazioni della stessa indole”, sicché, una volta affermata l'autonomia precettiva del comma 5, nulla osta al riconoscimento, già avvenuto in giurisprudenza, dell'ipotesi degli omessi versamenti¹⁵. Tuttavia, considerata anche l'esistenza di un precedente favorevole all'applicabilità del cumulo nel caso di omessi versamenti nel medesimo anno, dovrebbe essere valutata, almeno nel caso di oggettive difficoltà, l'applicazione del cumulo anche in queste ipotesi.

Altra questione relativa al cumulo di cui la delega si occupa riguarda il rapporto con gli istituti deflativi.

Il quadro è in sintesi il seguente: nel ravvedimento, il contribuente non può tenere conto autonomamente del cumulo giuridico – applicabile soltanto dall'ufficio – per cui deve regolarizzare ciascuna delle singole violazioni; nell'accertamento con adesione, nel reclamo/mediazione e nella conciliazione giudiziale, il cumulo giuridico è ammesso, in deroga al principio generale, solo separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo di imposta (art. 12, co. 8, d.lgs. n. 472/1997). Il che significa che un contribuente che intende definire un accertamento relativo a diversi tributi (IRES, IRAP e Iva), o più accertamenti sul medesimo tributo concernenti più periodi d'imposta, non può beneficiare del cumulo giuridico nella totalità, ma solo della riduzione ad un terzo del minimo per l'adesione.

È evidente, dunque, che la delega si propone, per un verso, di porre termine all'assenza nel ravvedimento operoso della pos-

¹¹ Cass., n. 25509/2020.

¹² Circ. min., 5 luglio 2000, n. 138, par. 2.1.

¹³ Cass., n. 11849/2023; n. 34868/2021.

¹⁴ Cass., n. 32606/2021; n. 27068/2017; n. 1540/2017; n. 8148/2019; n. 10357/2015. *Contra*, Cass., n. 21570/2016.

¹⁵ Cass., n. 11432/2022, relativa ad omessi versamenti ICI, seguita da Cass., n. 22477/2022.

sibilità di applicare il cumulo; e, per altro verso, di consentire anche negli anzidetti istituti di beneficiare del cumulo giuridico per più annualità e per più tributi.

Sennonché, si impone una precisazione. Potrebbe ad esempio accadere che ad una annualità con una contestazione “pesante”, segua una annualità con una contestazione assai più “lieve”. Nella prassi ciò si concretizza nell’irrogare, per l’annualità più “lieve”, la sanzione minore tra quella oggetto del cumulo giuridico – con l’incremento del 50% della sanzione irrogata sull’annualità “pesante” – e di quella oggetto del cumulo materiale – che comporta la somma algebrica della sanzione base prevista per la contestazione “pesante” e di quella prevista per la contestazione “leggera”.

Ebbene, in questo caso, pur prevalendo quella relativa al cumulo giuridico, la stessa può risultare comunque abnorme rispetto alla violazione “leggera” accertata¹⁶.

Il che significa che, dipendendo la convenienza del cumulo giuridico dalla “sequenza”, del tutto casuale, tra accertamenti di importo anche significativamente diverso, alla regola speciale attualmente prevista

per le adesioni, reclamo/mediazione e conciliazione dovrà *aggiungersi* quella ordinaria prevista dall’art. 12 comma 5, affinché il contribuente possa beneficiare del trattamento in concreto più favorevole o semplicemente la definizione del singolo atto.

3.3. La recidiva.

Quanto, infine, alla recidiva, essa si ricollega parimenti al principio di proporzionalità.

La recidiva ha formato oggetto, come noto, di un intervento in sede di riforma di cui al d.lgs. n. 158/2015, prevedendosi che *«salvo quanto previsto nel comma 4 la sanzione è aumentata fino alla metà nei confronti di chi nei tre anni precedenti sia incorso in altra violazione della stessa indole non definita ai sensi dell’art. 13, 16 e 17 o in dipendenza di adesione all’accertamento di mediazione e di conciliazione»*.

Si nota immediatamente il collegamento con il comma 4: la recidiva deve essere applicata – opererebbe, infatti, un sostanziale automatismo per effetto dell’avvenuta sostituzione delle parole *«la sanzione può essere»* con quella *«la sanzione è»* – salvo che essa non si traduca, appunto, in una sanzione evidentemente sproporzionata rispetto all’entità del tributo.

Quel che tuttavia appare criticabile è l’accezione che è stata fornita delle violazioni della “stessa indole”, la quale consentirebbe ad esempio, secondo l’Amministrazione finanziaria, di abbinare una infedele dichiarazione ai fini delle imposte dirette con una dichiarazione infedele ai fini IVA¹⁷, ma al limite, persino infedeli dichiarazioni ai fini di tributi locali distinti.

¹⁶ Si riporta un esempio tratto dall’esperienza. Contestazione di detrazione IVA non spettante per l’anno 2017 di € 4.450. Sanzioni applicabili € 4.005 (illegittima detrazione) + € 4.005 (infedele dichiarazione) = € 8.010,00. Contestazione di detrazione IVA non spettante per l’anno 2016 di € 404.032. Sanzioni applicate € 363.628,80 + incremento 25% ex art. 12 commi 1 e 2 € 90.507,20 = totale € 454.536,00 (più favorevole del cumulo materiale pari a € 363.628,80 + € 363.628,80 = € 727.257,60). Cumulo giuridico per l’anno 2017: € 363.628,80 + aumento 50% art. 12, co. 5: € 181.814,40, totale sanzione base € 545.443,20, aumento del 25% art. 12 commi 1 e 2: € 136.360,80, totale cumulo giuridico: € 681.804,00. Cumulo materiale per l’anno 2017: € 727.257,60 (2016) + € 8.010,00 (2017) = € 735.267,60. Viene applicato il cumulo giuridico (€ 681.804,00) poiché più favorevole di quello materiale (€ 735.267,60). Sottraendo la sanzione già irrogata per il 2016 (€ 454.536,00), residua una sanzione applicabile per il 2017 di € 227.268,00, pari a oltre 50 volte l’IVA oggetto di contestazione (€ 4.450). Con adesione, la sanzione irrogabile sarebbe stata € 8.010.

¹⁷ Circ. n. 180/E/1998.

Una tale nozione di “recidiva” appare estremamente penalizzante e deve essere limitata sotto un duplice profilo: il primo, che la recidiva può essere contestata solo se la precedente contestazione sia stata definita con sentenza passata in giudicato; la seconda, che, considerata la complessità e la numerosità degli adempimenti e delle operazioni interpretative che il contribuente deve sistematicamente e continuativamente porre in essere, essa dovrà essere riferita alla violazione della medesima disposizione.

Per quanto riguarda il primo profilo, non può ritenersi sufficiente la constatazione della violazione per far scattare la recidiva. Infatti, mentre la constatazione della violazione interrompe la continuazione, sicché l'eventuale reiterazione del comportamento non usufruisce del potenziale effetto premiale della continuazione, questo non significa affatto che l'interruzione della continuazione comporti la possibilità di automatica applicazione della recidiva ai comportamenti successivi, a tal fine occorrendo che la precedente violazione della stessa indole sia stata non solo formalmente contestata da parte dell'Ufficio prima che siano stati posti in essere i comportamenti teoricamente suscettibili di recidiva, ma anche definitivamente accertata in base ad una sentenza passata in giudicato. È infatti naturale che l'aggravante non possa essere applicata in una fase in cui il suo stesso presupposto è ancora oggetto di discussione, se non addirittura *sub iudice*, irrogando una sanzione più grave di quella ordinaria sulla base di presupposti non definitivi, che potrebbero venire meno in seguito è l'idea penalistica secondo cui la qualifica di “recidivo” spetta a chi, una volta condannato per un determinato reato, ne commetta un altro di cui venga ritenuto nuovamente colpevole. Ne consegue che il termine di tre anni entro il quale verificare se sussistono i pre-

supposti della recidiva deve decorrere dalla data in cui la precedente violazione della stessa indole commessa dal contribuente è divenuta definitiva per accertamento definitivo da parte del giudice tributario. Altre vicende estintive, di qualsivoglia natura (acquiescenza compresa), devono invece considerarsi irrilevanti, perché il contribuente ha ritenuto di “accettare” – totalmente o parzialmente – la contestazione dell'amministrazione finanziaria e con essa, implicitamente, anche quelle relative agli anni successivi.

Per quanto riguarda il secondo profilo, non devono considerarsi della “stessa indole”, ai fini della recidiva, violazioni che sfocino nell'applicazione della medesima tipologia di norma sanzionatoria (dichiarazione infedele, omessa dichiarazione, ecc.) a prescindere dalla norma sostanziale sottostante che è stata violata e dallo specifico tributo a cui si riferiscono, dovendosi fare riferimento alla specifica tipologia di violazione “in concreto” commessa.

Un conto è, dunque, la nozione di “stessa indole” ai fini della continuazione, che, tenuto conto della sua funzione di assegnare un trattamento sanzionatorio più mite in considerazione del «*minor disvalore associato al reato continuato*»¹⁸, deve rimanere ampia vista la facilità con cui è possibile incorrere nella violazione della normativa tributaria, altro conto è, invece, la nozione di “stessa indole” ai fini della recidiva che è finalizzata, come pure osserva la Cassazione, a punire «*con più rigore chi si ostini a commettere consecutivamente la stessa violazione*», di talché «*a dispetto dell'espressione “stessa indole”, usata con disinvoltura*

¹⁸ Cass., nn. 11831/2020; 19875/2020; 13742/2019; 13330/2019; 13329/2019.

dal legislatore all'art. 7 e all'art. 12, le prospettive dei due istituti sono completamente diverse e non possono essere sovrapposte in materia acritica»¹⁹.

Resta naturalmente fermo il giudizio complessivo di proporzionalità laddove l'effetto finale derivante dall'applicazione della recidiva possa ritenersi sproporzionato non solo tra la sanzione e il tributo ma, più in generale, tra la sanzione e l'effettivo disvalore della condotta del contribuente.

¹⁹ Cfr. le medesime pronunzie citata alla nota precedente.

I rapporti tra sanzioni e tra processi: il fatto materiale nuovo paradigma ordinamentale

ALESSANDRO GIOVANNINI

SOMMARIO: **1.** L'identità del fatto materiale: un avamposto di civiltà giuridica. – **2.** Il realismo giuridico e la retrocessione del formalismo qualificatorio: il “testo” e il “contesto” teorico. – **3.** Il “filo rosso” del fatto materiale. – **3.1.** Il *ne bis in idem* sostanziale. – **3.2.** Il principio di proporzionalità. – **3.3.** La specialità e il concorso apparente di norme. – **3.4.** Il doppio procedimento come doppia misura punitiva e l'integrazione del *ne bis in idem* con strumenti diversi dalla specialità (estinzione dei reati e circostanze attenuanti). – **3.5.** Il rapporto tra processi e la sentenza penale d'assoluzione “perché il fatto non sussiste”. – **4.** Tassonomia versus ethos: per concludere.

1. L'identità del fatto materiale: un avamposto di civiltà giuridica.

L'identità del fatto materiale sarà, auspicabilmente, il nuovo paradigma unificante dei processi e delle misure punitive, il *fil rouge* che consentirà al divieto del *bis in idem*, comprensivo del principio di specialità, di operare sul terreno sanzionatorio, al principio di proporzionalità di rimodulare il carico punitivo e alla sentenza penale di assoluzione di spiegare effetti nel processo tributario.

Questa è l'essenza della riforma disegnata dall'art. 20, comma 1, della legge delega n. 111 del 2023. In particolare, per la sua lettera *a*), il legislatore delegato dovrà “razionalizzare il sistema sanzionatorio amministrativo e penale, anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione, ai fini del completo adeguamento al principio del *ne bis in idem*”; e, per la sua lettera *c*), dovrà “rivedere i rapporti tra il processo penale e il processo tributa-

rio prevedendo, in coerenza con i principi generali dell'ordinamento, che, nei casi di sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, i fatti materiali accertati in sede dibattimentale facciano stato nel processo tributario”.

Sono norme, queste, di grande rilievo. La loro puntuale e completa attuazione farebbe del sistema tributario un avamposto di civiltà giuridica. Non prediligo le iperbole, ma in questo caso mi sembra che parlare di “avamposto di civiltà” sia il modo più efficace per rappresentare gli effetti della riforma prefigurata dalla delega.

2. Il realismo giuridico e la retrocessione del formalismo qualificatorio: il “testo” e il “contesto” teorico.

La legge n. 111 è chiara: i decreti delegati dovranno razionalizzare il sistema sanzio-

natorio con il suo “completo adeguamento” al principio del *ne bis in idem*¹. Quel che la legge richiede, quindi, è la costruzione di un reticolato normativo intorno agli elementi caratterizzanti il principio stesso, il primo dei quali è il fatto materiale. Di qui la sua centralità come paradigma uniformatore.

Pur con le limitazioni poste dalla recente giurisprudenza della Corte EDU² e riprese dalla nostra Corte costituzionale³ riguardanti la connessione sostanziale e temporale fra procedimenti e pene⁴, l'introduzione espressa del principio richiederà giocoforza un cambio di modello concettuale e normativo: non più soltanto qualificazioni formali,

ma anche e principalmente materialità degli accadimenti, materialità dei fatti, appunto.

Se si volge il discorso alla teoria generale, non è azzardato affermare che con questo cambiamento inizierà a far capolino anche nel nostro sistema il realismo giuridico, che, pur nelle sue molte sfumature, già da tempo informa quelli nordeuropei e nordamericani⁵. Se i decreti delegati daranno coerente applicazione alla legge, l'avanguardia di civiltà della quale ho detto in apertura potrebbe avere anche un risvolto ulteriore, quello, proprio, dell'avvicinamento al realismo. L'avvio di un cammino che, come auspico da tempo, possa dare ampio respiro ai fatti e porre il diritto positivo al servizio della persona che di essi è autore. Il diritto inteso non come sistema autoqualificante e autoreggente in ragione esclusiva della sua positività formale⁶, ma come ricerca “nella materialità” e “nella realtà”, come “invenzione”, nella magistrale accezione che di questo sostantivo dette Paolo Grossi⁷.

La realtà è ciò che il diritto regola in generale, bensì nel suo “dover essere” (*Sol-*

¹ Sul principio del *ne bis in idem* esiste ormai una letteratura molto vasta. Richiamo soltanto TRIPODI, «*Ne bis in idem* europeo e doppi binari punitivi. Profili di sostenibilità del cumulo sanzionatorio nel quadro dell'ordinamento multilivello», Torino, 2023; MANGIARACINA, *Il ne bis in idem*, Torino, 2021; BAS VAN BOCKE, *Ne bis in idem in EU Law*, Cambridge, 2018; FLORA, *Ne bis in idem 'europeo' e sistema sanzionatorio tributario: devastante 'tsunami' o vento che spazza le nuvole?*, in *Rass. trib.*, 2016. Inoltre, se si vuole e per ulteriori riferimenti, cfr. GIOVANNINI, *Il principio del ne bis in idem sostanziale*, in *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, diretto da Giovannini, t. 1, Milano, 2016, 1265 ss.

² Corte EDU, 15 novembre 2016, A e B c. Norvegia; Corte Giustizia U.E., Grande sezione, C-524/15. Per un'ampia panoramica giurisprudenziale rinvio a VENEGONI (a cura di), *Il divieto di bis in idem. Punti fermi e profili problematici. Corti nazionali e Corti sovranazionali a confronto*, Report Ufficio del Massimario Corte di cassazione, 19 febbraio 2020. In dottrina cfr. per tutti ALFANO, *Sanzioni amministrative tributarie e tutela del contribuente*, Napoli, 2020, 227 ss.

³ Corte Cost., n. 149 del 2022.

⁴ “Connessione” che ha consentito alle Corti di allentare la morsa del divieto originariamente enucleato dalla stessa Corte EDU con la sent. 4 marzo 2014 (Grande Stevens e altri c. Italia) e dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea con la sentenza 26 febbraio 2013, n. 617. Sulla “Grande Stevens” la letteratura è amplissima, sicché mi limito a richiamare VIGANÒ, *Doppio binario sanzionatorio e ne bis in idem: verso una diretta applicazione dell'art. 50 della Carta?*, in *Riv. pen. contemporaneo*, 2014, 219 ss., e, se si vuole, GIOVANNINI, *Il ne bis in idem per la Corte EDU e il sistema sanzionatorio tributario domestico*, in *Rass. trib.*, 2014, 1164 ss.

⁵ Il realismo giuridico ha sostenitori ormai in tutte le democrazie e sistemi costituzionali avanzati, sebbene si componga di una congerie di tesi che all'evidenza qui non possono essere neppure riassunte. Tra i principali studiosi, cfr. ROSS, *On Law and Justice*, London, 1958; ID., Tü - Tü, ora in *Diritto e analisi del linguaggio*, a cura di SCARPELLI, Milano, 1976, 165 ss.; ID., *Direttive e norme*, Milano, 1978, 194 ss.; ALEXY, *Concetto e validità del diritto*, Torino, 1997; OLIVECRONA, *Linguaggio giuridico e realtà*, in *Diritto e analisi del linguaggio*, cit., 239 ss. e ID., *Il concetto di diritto soggettivo secondo Grozio e Pufendorf*, in *La struttura dell'ordinamento giuridico*, Milano, 1972, 292 ss.; TASSONE, *A proposito del potere, pubblico e privato, e della sua legittimazione*, in *Riv. dir. amm.*, 2013, 559 ss., specie 565 e 573; TARELLO, *Il realismo giuridico americano*, Milano, 1962, 57 ss., 64 ss., 203 ss.; Guastini, *Il realismo giuridico ridefinito*, in *Revus*, 2013, 97 ss.; GIANFORMAGGIO, *Le ragioni del realismo giuridico come teoria dell'istituzione e dell'ordinamento concreto*, in GIANFORMAGGIO, *Filosofia del diritto e ragionamento giuridico*, Torino, 2018, 47 ss.

⁶ BARBERIS, *Il diritto futuro e la sua de-positivizzazione*, in *Persona Y Derecho*, 2019, 51 ss.

⁷ GROSSI, *L'invenzione del diritto*, Roma-Bari, 2017.

len), ma anche nel suo “essere” (*Sein*)⁸, nella sua concretezza ed anzi e per meglio dire nel suo “già essere”. È dalla realtà, quella composta da interessi individuali e fatti concreti, che il diritto prende avvio ed è alla realtà che deve tornare per la protezione più efficace possibile dei “beni della vita”, per riprendere Giuseppe Chiovenda. Ma non solo: anche ed anzitutto per consentire all’Autorità di esercitare i poteri di governo, compreso quello coercitivo, nella maniera più funzionale e conforme possibile alla realtà stessa, servente ai diritti e alle libertà⁹. Ecco perché il diritto, come ho detto, è regola della realtà nel suo “già essere”.

Il mio non è un rigurgito giusnaturalistico, ma è il tentativo di una radicale riconciliazione con il principio di realtà¹⁰. In altre parole e nell’intento di chiarire il mio pensiero in termini che mi auguro inequivoci, credo che solo il principio di realtà consenta al sistema di essere pienamente funzionale alle esigenze sostanziali che il diritto stesso deve soddisfare. E in questa chiave è il principio di realtà che consentirà di porre in secondo piano le qualificazioni astratte, comprese alcune situazioni giuridiche e categorie storicamente acquisite, che, pur nella loro magistrale elaborazione, allontanano la protezione effettiva di quelle esigenze, finendo per rendere il sistema puramente artificiale, incomprensibile agli occhi di chi da quel sistema attende giustizia. Il principio di realtà supera questo iato

o lo riduce grandemente, ricongiungendo, dapprima idealmente e poi concretamente, la realtà di partenza del procedimento di qualificazione normativa alla realtà da accertare o sanzionare, oggetto di “giustizia” dell’Autorità.

Il punto qualificante e finale cui tende il diritto stesso, compreso quello punitivo, è infatti la “giustizia”, che qui, rifacendomi ad un’avanzata dottrina, configuro alla stregua di “correttezza del contenuto normativo” rispetto ai principi costituzionali¹¹ e in specie al principio personalistico, che sovrasta assiologicamente tutti gli altri e che per forza di cose rinvia alla materialità della persona e degli accadimenti¹². “Correttezza”, pertanto, da verificare vuoi nell’ambito ristretto nel quale la giustizia normalmente alberga, quello processuale, vuoi nell’ambito più ampio nel quale essa si muove come elemento di formazione e controllo delle norme, ossia quello istituzionale.

È “l’homme situé in luogo dell’individuo astratto dell’epoca liberale” come ha scritto Marta Cartabia¹³, a dover orientare il sistema, compreso, per quanto ora interessa,

⁸ La distinzione più netta tra essere e dover essere è stata elaborata – è cosa nota – da Kelsen, *Teoria generale del diritto e dello Stato*, 6 ed., Milano, 1994, 35 ss.

⁹ DERRIDA, *Diritto alla giustizia*, in *Diritto, giustizia e interpretazione*, a cura di DERRIDA e VATTIMO, Roma-Bari, 1998, già 3 ss.

¹⁰ Se si vuole è il tentativo di riaffermare, per riprendere Giuseppe Zaccaria, la “ragion pratica” di aristotelica memoria anche nel diritto punitivo. ZACCARIA, *Postdiritto*, Bologna, 2022, 91.

¹¹ Sulla teoria della giustizia come “correttezza” cfr. ALEXY, *La natura del diritto*, Napoli, 2015, *passim*, ma specie 53 ss.

¹² Che il principio personalistico sia il sovrastante paradigma costituzionale che orienta e ordina tutti gli altri principi, ma anche i diritti, i doveri e i poteri pubblici, è cosa ormai assodata, sebbene spesso dimenticata o non considerata adeguatamente, quanto meno nella nostra materia. Sui temi accennati cfr. *ex pluris* BOBBIO, *L’età dei diritti*, Torino, 1990, già *Introduzione* e poi 244 ss.; ZAGREBELSKY, *Intorno alla legge*, Torino, 2009, 117 ss.; RUGGERI, *Il principio personalista e le sue proiezioni*, in *Federalismi*, 17, 2013; OMAGGIO, *Saggi sullo Stato costituzionale*, Torino, 2022, 134 ss. Recentemente si v. MATTARELLA, *Intervento del Presidente della Repubblica alla giornata conclusiva della 44° edizione del Meeting per l’amicizia tra i popoli*, 25 agosto 2023: “A Camaldoli provarono – nella tempeste più drammatica – a disegnare una democrazia, un ordinamento pluralista; fondato sull’inviolabile primato della persona”.

¹³ CARTABIA, *Edipo Re*, in CARTABIA e VIOLANTE, *Giustizia e mito*, Bologna, 2018, 55.

quello processuale e quello punitivo in ambito tributario.

3. Il “filo rosso” del fatto materiale.

Quello appena descritto è il “contesto” concettuale nel quale collocare il “testo” dell’auspicabile riforma. Ed è questo contesto che consentirà di non frustrarne le potenzialità innovative e di comprenderne appieno le potenzialità di giustizia. S’impone un cambio culturale, dunque, né facile, né rapido, con possibili rinculi interpretativi, ma indispensabile per iniziare a sminare il terreno da dogmatismi senz’altro inadeguati alla giustizia quale metro di civiltà di uno Stato costituzionale pluralista, evoluto e in evoluzione¹⁴.

3.1. Il *ne bis in idem* sostanziale.

Ho osservato all’inizio che il *fil rouge* della riforma va individuato nell’identità del fatto materiale. Ciò significa, anzitutto, che lo stesso soggetto, per lo stesso fatto, non potrà essere sanzionato con una misura afflittiva amministrativa e una misura afflittiva penale¹⁵.

Il divieto del *bis in idem* è ormai acquisito nella cultura giuridica europea ed anche domestica. Non così dal punto di vista della nostro diritto positivo. Se si esclude la scarsa disciplina dell’art. 187-*terdecies* del Testo unico della finanza e si esclude il marginale intervento additivo della Corte Costituzionale compiuto con la pur importante sent. n. 149 del 2022 sulla legge a tutela del diritto d’autore, il divieto non ha una specifica e compiuta regolamentazione, nonostante la copiosa giurisprudenza della Corte EDU e della Corte di giustizia dell’Unione europea formatasi attorno all’art. 4 del protocollo 7 della CEDU e all’art. 50 del Trattato dei diritti fondamentali dell’Unione Europea, e nonostante la sopra richiamata sentenza della nostra Consulta.

Seppure il principio, dopo la sua iniziale elaborazione, abbia subito forti restrizioni, già ricordate e che ripeterò a breve, la sua applicazione rimane ancorata a quattro criteri, tutti gemmati dalla sentenza 4 marzo 2014, Grande Stevens c. Italia.

Il primo e fondamentale: la sanzione penale e un’altra sanzione afflittiva, pur formalmente qualificata come amministrativa dalla legislazione nazionale di un singolo stato, non possono essere applicate allo stesso soggetto per fatti sostanzialmente identici. Affinché il divieto operi è tuttavia necessario che entrambi i procedimenti siano divenuti definitivi in forza di una decisione finale o che uno dei procedimenti sia divenuto definitivo e l’altro sia ancora aperto. Ed è inoltre necessario che il trasgressore abbia esperito i tentativi di impugnazione dei provvedimenti. Ciò significa

¹⁴ Come ho precisato nel precedente paragrafo, qui per “giustizia” intendo la “correttezza del contenuto normativo” rispetto ai principi costituzionali e ordinamentali, ad iniziare dal principio personalistico e dunque dal suo inevitabile rapporto con la materialità (anche) degli accadimenti. È “l’*homme situé*” ricordato da Marta Cartabia, se si va al nocciolo del discorso, a venire in considerazione ancora una volta.

¹⁵ Sul concetto di misura punitiva e di diritto punitivo il riferimento obbligato è alla sentenza della Corte EDU, 8 giugno 1976, n. 5100/71, Engel e altri c. Netherlands. In dottrina, fra i molti, PALIERO, “*Materia penale*” e *illecito amministrativo secondo la Corte Europea dei Diritti dell’uomo: una questione “classica” a una svolta “radicale*”, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1985, 894 ss.;

DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993, 41 ss.; CORDEIRO GUERRA, *Illecito tributario e sanzioni amministrative*, Milano, 1996, 34 ss.; ALFANO, *Sanzioni amministrative tributarie e tutela del contribuente*, cit., 217 ss.

che l'acquiescenza, pur rendendo definitivo il procedimento, non consente di chiedere *ex post* il rispetto del divieto di doppia sanzione.

La portata di questo primo criterio consente di ipotizzare l'estensione del divieto in parola anche a soggetti diversi dalla persona fisica e per misure punitive bensì concomitanti ma non necessariamente qualificate diversamente, ossia l'una portante il timbro penale e l'altra quello amministrativo. È mia convinzione, infatti, che il *ne bis in idem* possa essere riferito anche agli enti e alle società con o senza personalità giuridica, giacché soggetti giuridici in senso proprio, come ormai unanimemente riconosciuto, ed essere applicato in relazione alla doppia reazione disposta nei loro confronti con due diverse sanzioni (nominalmente) amministrative od anche con la confisca per equivalente in concorso con altra misura. Si pensi alla sanzione pecuniaria prevista dalla legge in materia tributaria e a quella (nominalmente) amministrativa dipendente dal reato di cui all'art. 25 *quinqüiesdecies* del d.lgs. 8 giugno 2001, n. 231, oppure alla sanzione amministrativa dipendente da reato e alla confisca per equivalente prevista dall'art. 12-*bis* del d.lgs. n. 10 marzo 2000, n. 74¹⁶, sulla cui natura afflittiva, seppure alla stregua di misura accessoria, ormai non sembra lecito dubitare¹⁷.

Il secondo criterio proveniente dalla sentenza 4 marzo 2014, Grande Stevens c. Italia, non contraddetto dalla giurisprudenza successiva, è questo: la connotazione afflittiva della misura deve essere verificata con un accertamento plurimo di elementi, alternativi fra loro. Il primo consiste nella qualificazione giuridica dell'illecito nel diritto nazionale; il secondo nella natura dell'illecito e il terzo nel grado di severità della sanzione. Tuttavia, il carattere afflittivo di una misura è predicabile anche quando il suo ammontare è di lieve entità ma, per le caratteristiche ulteriori del sistema nel quale si colloca, non sia possibile assegnarle funzione risarcitoria o ripristinatoria, specie se questa funzione è già ordinariamente assolta da altre misure.

Il terzo criterio è questo: la valutazione del fatto coincide con la valutazione della condotta tenuta in concreto. I fatti, intesi nel senso appena precisato, devono essere "sostanzialmente" gli stessi e quindi, ai fini del divieto, è bandita la valutazione astratta delle fattispecie o le valutazioni incentrate sul dato testuale delle disposizioni.

Il quarto criterio è così riassumibile: il principio del *ne bis in idem* non si esaurisce nel divieto di duplicazione delle pene, ma comprende anche il divieto di perseguire lo stesso soggetto, per lo stesso fatto materiale, con due distinti procedimenti non coordinati fra loro.

Qui si innesta il parziale *revirement* della Corte di Strasburgo avviato con la sentenza 15 novembre 2016, A e B c. Norvegia. Per la Corte, l'art. 4 del protocollo 7 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo non esclude la possibilità di radicare più pro-

¹⁶ Non prendo posizione sulla c.d. confisca allargata, prevista dall'art. 12-*ter* del d.lgs. n. 74 del 2000 e dall'art. 240-*bis* del codice penale giacché sulla sua natura afflittiva o di misura di sicurezza patrimoniale non vi è convergenza né in giurisprudenza, né in dottrina. Cfr. MAURO, *Sulla confisca "allargata" (o "per sproporzione") nei reati fiscali*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2020, I, 191 ss.; FLORA, *Dalla "spazza corrotti" alla "spazza evasori". Brevi note critiche sulle recenti innovazioni legislative in materia di reati tributari*, in *Rass. trib.*, 2020, 252 ss.

¹⁷ Cass., SS.UU. penali, 5 marzo 2014, n. 10561; Corte Cost., 2 aprile 2009, n. 97; Corte EDU, 29 ottobre 2013, Varvara c. Italia, in causa n. 17475/09. In letteratura, EPIDENDIO, *La confisca nel diritto*

penale e nel sistema delle responsabilità degli enti, Padova, 2011, 67 ss., 82 ss.

cedimenti distinti, purché gli stessi abbiano “un nesso sufficientemente stretto in sostanza e tempo” e in questo modo formino un sistema coerente e integrato; coerenza e integrazione che possono essere raggiunte anche con l’introduzione di istituti giuridici di diversa specie, ma ugualmente tesi a dare corpo al divieto o a mitigare la rigidità della doppia pena e del doppio procedimento, da intendere anch’esso come pena.

In altre parole, per la Corte affinché non scatti il divieto del *bis* è necessario che la risposta punitiva sia sostanzialmente e temporalmente unitaria, a condizione, tuttavia e in ogni caso, che il cumulo, anche se mitigato con istituti specifici, non determini un carico punitivo complessivo contrastante con il principio di proporzionalità.

Il legislatore delegato sarà obbligato a rispettare queste “direttive” sovranazionali e non potrà fingere l’isolamento del divieto. Vero è infatti che solo con un disegno sistematicamente coerente e organizzato armonicamente, divieto e proporzionalità potranno rispondere all’esigenza di giustizia sostanziale che essi stessi esprimono e che intendono affermare.

3.2. Il principio di proporzionalità.

Il “filo rosso” dell’identità del fatto materiale coinvolge, dunque, anche il principio di proporzionalità, come ho appena ricordato. E lo coinvolge non solo perché così vogliono le Corti sovranazionali e la nostra Corte costituzionale nella più volte richiamata sentenza n. 149 del 2022, ma anche e principalmente perché ad imporlo è la giustizia, per come i nostri principi costituzionali la compongono.

Carlo Enrico Paliero chiarisce limpidamente cos’è la proporzionalità: “il criterio di proporzione (o di proporzionalità) si ànco-

ra obbligatoriamente ad un solo parametro: la libertà personale (art. 13 Cost.). Ne consegue che la misura della tutela penale può estendersi, in ampiezza e profondità, solo proporzionalmente al rango e al grado di aggressione evidenziati dal bene giuridico, che resta, ovviamente la pietra angolare del sistema anche sotto il profilo politico-criminale”¹⁸.

La proporzionalità, pertanto, come metro di giustizia e di giustezza delle pene, può essere invocata anche quando un medesimo fatto, pur in conformità alla “connessione sostanziale e temporale” dei procedimenti, è sanzionato contestualmente con più misure e dal cumulo scaturisce un carico punitivo eccessivo rispetto alla gravità della violazione e alla lesione del bene giuridico tutelato. Un carico che in tanto si palesa sproporzionato in quanto comprime in misura (e in maniera) inadeguata la libertà personale e torce la giustizia sostanziale.

Di conseguenza, il principio di cui si parla può senz’altro essere invocato per indurre l’autorità ad una riduzione del carico complessivo. E ciò anche in forza dell’effetto diretto che l’art. 49 della Carta produce nell’ordinamento degli stati membri, come ha affermato la Grande Sezione della Corte di giustizia, *NE*, in causa C-205/20, nella sentenza dell’8 marzo 2022¹⁹, e ha chiarito

¹⁸ PALIERO, *Il principio di effettività nel diritto penale*, Napoli, 2011, 14.

¹⁹ MELIS, *Le sanzioni amministrative tributarie nella legge delega: questioni aperte e possibili soluzioni*, in *Rass. trib.*, 2023, 502 ss.; COPPA, *I principi di proporzionalità e di offensività nell’interpretazione (poco) costituzionalmente orientata della Consulta*, in *Rass. trib.*, 2023, 614 ss.; ALFANO, *Sanzioni amministrative tributarie*, cit., 163 ss.; BUCCICO, *L’applicazione del principio di proporzionalità alle sanzioni tributarie*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 933 ss. Sulla sentenza richiamata, ampiamente, VIGANÒ, *La proporzionalità della pena tra diritto costituzionale italiano e diritto dell’Unione europea: sull’effetto diretto dell’art. 49, paragrafo 3, della Carta alla luce di una*

con argomentazioni inappuntabili la nostra Corte costituzionale nella sentenza 6 febbraio 2023, n. 46²⁰.

La legge delega non contiene una previsione espressamente ordinata in tal senso, se non per le sanzioni amministrative. Tuttavia, richiedendo il “completo” adeguamento del sistema al principio del *ne bis in idem*, la contempla implicitamente e, per questo motivo, ne impone la traduzione in una regola generale riferibile ai possibili cumuli sanzionatori.

3.3. La specialità e il concorso apparente di norme.

Il “filo rosso” si dispiega ulteriormente fino ad incontrare la specialità. La centralità che riveste il fatto per il principio del *ne bis in idem* comporta che nel concorso apparente la norma applicabile sia d’ora in poi individuata assumendo il fatto stesso nella sua materialità, indipendentemente dalle sue qualificazioni giuridiche e dal raffronto astratto delle fattispecie secondo lo schema “logico-formale” finora preferito dalla giurisprudenza²¹.

recentissima sentenza della Corte di Giustizia, in Sistema penale, 26 aprile 2022, e sempre di VIGANO, in termini assai più ampi, La proporzionalità della pena, Torino, 2021. Si veda pure, per osservazioni di grande interesse anche per la materia tributaria, GAMBARDILLA, Il principio di proporzionalità della pena e la Carta dei diritti fondamentali, in Riv. it. sc. giur., 2020, 103 ss.

²⁰ In senso critico su questa sentenza, ma su questioni che ai nostri fini hanno scarso rilievo, Coppa, *I principi di proporzionalità e di offensività*, cit., 614 ss.

²¹ È la posizione, invece, da tempo sostenuta dalla Corte di Cassazione. Cfr. *ex pluris*, SS.UU., 21 gennaio 2011, n. 1963, e SS.UU., 19 gennaio 2011, n. 1235, in materia fiscale. Sulla specialità cfr. PADOVANI, *Diritto penale*, Milano, 2008, 379 ss.; DE FRANCESCO, *Lex specialis. Specialità ed interferenza nel concorso di norme penali*, Milano, 1980, 45 ss. Con riguardo alla materia tributaria, VALLINI, *Il principio di specialità*, in *Trattato diritto sanzionatorio tributario*, diretto da Giovannini, I, Milano, 2016, 267 ss.

Coerentemente con l’indicazione della legge delega, nel disciplinare la specialità alla stregua di elemento strutturale del divieto del *ne bis in idem*, è perciò sperabile che i decreti legislativi consentano alla concretezza dei fatti di informare il sistema anche per ciò che concerne la specialità, così da superare la sferzante critica mossa da Francesco Antolisei al dibattito formatosi a questo riguardo, che a suo dire “è stato portato nelle sfere iperboree dell’astrazione”²².

3.4. Il doppio procedimento come doppia misura punitiva e l’integrazione del *ne bis in idem* con strumenti diversi dalla specialità (estinzione dei reati e circostanze attenuanti).

Il principio di specialità è parte del più ampio principio del *ne bis in idem*, si è detto poc’anzi. In quanto “parte”, non lo esaurisce, giacché il principio, per come elaborato dalle Corti internazionali e dalla nostra Corte costituzionale nella sentenza n. 149 del 2022, ricomprende il divieto della contestuale duplicazione procedimentale e può essere integrato anche con strumenti diversi dalla specialità.

Una delle principali “cartine di tornasole” sull’esistenza o non esistenza della “stretta connessione sostanziale e temporale”²³ è da rinvenire, infatti, nel “dialogo” fra procedimenti, fra procedimenti e processi, e fra processi.

La lettera a), n. 3, e la lettera b), n. 2, del primo comma dell’art. 20 si occupano

²² ANTOLISEI, *Manuale di diritto penale, Parte generale*, Milano, 1997, 149.

²³ Requisito, questo, che consente di ritenere rispettato il divieto da parte delle legislazioni nazionali pur in presenza di doppio procedimento e di doppia sanzione. V. *retro*, § 3.1 e note.

proprio del rapporto fra procedimento amministrativo e processo penale. E infatti, per la prima disposizione il Governo dovrà adeguare i “profili processuali e sostanziali connessi alle ipotesi di non punibilità e di applicazione di circostanze attenuanti all’effettiva durata dei piani di estinzione dei debiti tributari, anche nella fase antecedente all’esercizio dell’azione penale”; per l’altra disposizione dovrà “attribuire specifico rilievo alle definizioni raggiunte in sede amministrativa e giudiziaria ai fini della valutazione della rilevanza penale del fatto”.

In entrambe le previsioni è l’identità del fatto materiale ad emergere alla stregua di elemento unificante e in entrambe è la rimozione o attenuazione della lesione al bene giuridico tutelato dal reato ad elevarsi a causa di estinzione del reato stesso in forza del pagamento del debito tributario; ed è sempre la rimozione o attenuazione della lesione mediante il pagamento a divenire circostanza attenuante per la mitigazione della pena.

3.5. Il rapporto tra processi e la sentenza penale d’assoluzione “perché il fatto non sussiste”.

Il “filo rosso” dell’identità del fatto materiale ordina finalmente il rapporto fra processo penale e processo tributario. A questo proposito la scelta del Parlamento non lascia margini di dubbio: fermo il “doppio binario” processuale, previsto dall’art. 20 del d.lgs. n. 74 del 2000, in caso di sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l’imputato non lo ha commesso, i fatti materiali accertati in sede dibattimentale faranno stato nel processo tributario.

Tuttavia, alcune precisazioni s’impongono. La prima riguarda il rapporto fra questa previsione e l’art. 654 del codice di procedura penale, che condiziona l’efficacia della sentenza penale in altri processi all’assenza in questi di limitazioni probatorie (“... purché la legge civile non ponga limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa.”).

Sebbene la legge processuale tributaria ora ammetta la testimonianza assunta in forma scritta²⁴, la legge delega taglia alla radice ogni eventuale e residua discussione sulla limitazione posta dall’art. 654 c.p.p., modificando il paradigma di riferimento: non l’identità dei mezzi di prova, ma l’identità del fatto per come accertato in esito al dibattimento.

Questo cambiamento, che in parte si ispira all’art. 12 della legge n. 516 del 1982, si fonda sulla convinzione, senz’altro condivisibile, che il processo penale possieda i migliori “requisiti” di cui storicamente l’ordinamento possa disporre per l’accertamento della sussistenza dei fatti²⁵. È per questo motivo, quindi, che l’accertamento del fatto materiale contenuto nella sentenza penale potrà “spazzare via” gli accertamenti amministrativi e ordinare la valutazione dello stesso fatto nel processo tributario²⁶.

²⁴ Già con l’introduzione nel processo tributario della testimonianza assunta in forma scritta avremmo potuto sostenere, a mio parere, il superamento della limitazione posta dall’art. 654 c.p.p. Tuttavia, come dico nel testo, la legge delega supera alla radice ogni eventuale e residua discussione, modificando il paradigma di riferimento.

²⁵ Pur non arrivando a questa conclusione, è fortemente critico dell’attuale sistema del “doppio binario” BASILAVECCHIA, *No man’s land. La giustizia tributaria verso la Costituzione*, Milano, 2023, 65 ss.

²⁶ Con il che superando una vera e propria schizofrenia del sistema attuale. Cfr. MELLIS, *Le sanzioni amministrative tributarie nella legge delega: questioni aperte e possibili soluzioni*, cit., 502 ss.

Per contrastare quest'impostazione non sarebbe convincente obiettare che la legge delega, richiedendo che la riforma si ponga "in coerenza con i principi generali dell'ordinamento", imporrebbe di rispettare la "specialità" probatoria del procedimento tributario siccome contrappuntato da prove ed indizi non ammessi nel processo penale.

Un'obiezione siffatta, pur suggestiva, sarebbe infondata per più motivi. Il primo è schiettamente teorico: il diritto tributario – e quindi anche il rapporto obbligatorio d'imposta per il quale il diritto tributario è composto – non costituisce un corpo separato dagli altri rami dell'ordinamento e la sua (asserita) specialità non ne legittima affatto l'isolamento, specialmente nel "contesto" del principio di realtà e del realismo giuridico, per come fin qui proposti.

Come scrisse magistralmente Francesco Carnelutti, "il vero è che il diritto si mostra come una sola, immensa, istituzione. [...] dal punto di vista della metodologia ciò vuol dire che guai allo scienziato, il quale, avendo sul suo tavolo un pezzo tagliato dal corpo del diritto, si illuda che quel pezzo formi un diritto intero". E aggiunse: "avviene così agli scienziati del diritto che per poter studiare questo formidabile meccanismo, lo debbono fare a pezzi. Ma ciò che risulta dal disfacimento non è il diritto, sebbene una parte del diritto [...]. In questo modo ciò che noi osserviamo è piuttosto il cadavere del diritto che il diritto vivo, *perché la vita, cioè la realtà del diritto, non è nelle singole parti ma nel tutto*. Per vedere il *diritto vivo* bisogna arrampicarsi quanto più in alto sia possibile, dove l'occhio possa abbracciare quanto più in largo sia possibile la sua immensa *realtà*"²⁷ (enfasi di chi scrive).

²⁷ CARNELUTTI, *Metodologia del diritto*, Padova, 1939 (ora ne *I classici*

Altre parole sarebbero un fuor d'opera.

Il secondo motivo è d'ordine costituzionale. Il principio fondativo dell'obbligazione d'imposta è quello espresso dall'art. 53, comma 1, della Costituzione ed è a questo che occorre riferirsi per intendere correttamente l'inciso, già richiamato, contenuto nell'art. 20 della legge delega: "... in coerenza con i principi generali dell'ordinamento"²⁸.

Con l'art. 53 Cost., inoltre, l'effettività e la realtà del presupposto è divenuta requisito strutturale della nozione di capacità contributiva. Perciò non si può considerare tassabile una ricchezza che in via indiziaria si presume sorta da fatti dipoi accertati come inesistenti per il tramite di un giudizio reputato il più attendibile fra quelli utilizzabili.

La tassazione, invero, deve in ogni caso approssimarsi alla capacità contributiva ricostruita il più conformemente possibile alla realtà. Non si dice, intendiamoci, che il processo penale sia sempre in grado di fotografare la realtà con precisione millime-

della Cedam).

²⁸ Si deve ammettere che l'espressione non brilla per chiarezza, sebbene riprenda quella contenuta nell'art. 12, comma 2, delle Disposizioni sulla legge in generale. Quello che mi sembra di poter dire, tuttavia, alla luce dell'ampio dibattito che si è sviluppato proprio su quest'ultima disposizione, è che fra i principi generali rientrano senz'altro quelli di fonte costituzionale, espressi o inespressi che siano, e quindi non è lecito dubitare sulla riconduzione fra di essi di quello contemplato nell'art. 53 della Carta. Non credo, invece, che lo stesso ragionamento si possa sostenere per la previsione limitativa dell'efficacia della sentenza penale contenuta nell'art. 654 del codice di procedura penale. Non mi sembra azzardato ritenere, infatti, che essa esprima una regola, piuttosto che un principio, sul funzionamento della giustizia e sui rapporti fra giurisdizioni ripartite. Mi limito a richiamare sui principi e sulle regole ALPA, *I principi generali*, in *Tratt. dir. priv.*, a cura di Iudica e Zatti, Milano, 2005, 11 ss.; BARTOLE, *Principi del diritto*, in *Enc. dir.*, XXXV, Milano, 1986, 495 ss.; BOBBIO, *Principi generali del diritto*, ora in *Contributi ad un dizionario giuridico*, Torino, 1994, 257 ss., e, se si vuole, per ulteriori riferimenti bibliografici anche risalenti, GIOVANNINI, *Il diritto tributario per principi*, Milano, 2014, 8 ss.

trica anche quando utilizza prove “piene”, così da fare emergere indiscutibilmente la “verità” storica: il fenomeno della “sentenza ingiusta” ne è la dimostrazione più lampante²⁹. Si dice, piuttosto, che, pur con possibilità di errore, il processo penale rimane il sistema storicamente più accreditato per accertare gli accadimenti materiali controversi, consentendo alla ricostruzione conseguente di raggiungere un livello di verosimiglianza tale da poter essere ragionevolmente considerata come la sola rilevante per il diritto, giacché la migliore possibile nel momento storico dato. Ecco perché la specialità indiziaria del procedimento amministrativo deve cedere il passo alla “pienezza” accertativa della sentenza penale d’assoluzione per insussistenza del fatto. Anzi, è proprio quando l’accertamento tributario è claudicante per la tipologia di prova utilizzata che l’accertamento contenuto nella sentenza penale deve guidare la ricostruzione storica dei fatti sui quali si radica il presupposto d’imposta.

Certo, si potrebbe ulteriormente obiettare che le presunzioni “semplicissime” ammesse dall’art. 39, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973 e dall’art. 54 del d.P.R. n. 633 del 1972 sono ordinate solo alla ricostruzione dell’ammontare del maggior reddito accertato o del maggiore volume d’affari e che, anche quando utilizzate, seppure im-

propriamente, per ricostruire i fatti sui quali si fonda il presupposto impositivo, possono essere considerate insufficienti ai fini probatori dal giudice tributario alla luce dell’art. 7, comma 5-bis, del d.lgs. n. 546 del 1992, oppure attraverso l’acquisizione delle dichiarazioni testimoniali. Dunque, il sistema processuale tributario si potrebbe già ritenere autosufficiente, non bisognoso di “supporti” esterni, e per questo motivo se ne dovrebbe garantire l’autonomia.

Neppure un’osservazione siffatta sarebbe però convincente. Il fatto che il comma 5-bis dell’art. 7 imponga all’amministrazione la dimostrazione dei fatti con un corredo probatorio di particolare robustezza, unitamente alla possibilità per il contribuente di chiedere l’assunzione di testimonianze, se per un verso avvicina i due processi quanto al livello di attendibilità dei risultati ricostruttivi, non è ancora in grado di superare le differenze strutturali fra gli stessi³⁰. Senza considerare l’assenza di professionalità del giudice speciale e la sua formazione spesso lontana da quella giuridica, almeno fino a quando la riforma introdotta dalla legge n. 130 del 2022 non diventerà operativa, per convincersi della distanza profonda che ancora vi è fra le due giurisdizioni e i due riti è sufficiente pensare alla mancanza della fase istruttoria in quello tributario³¹. Quello che semmai occorrerebbe invocare, indipendentemente dai riflessi penali degli accadimenti, dovrebbe essere una riforma strutturale del processo speciale in ragione della centralità dei diritti della persona, compresi i diritti di libertà, che in esso vengono in

²⁹ Rimangono centrali, su questo concetto, le pagine di Segni, *Scritti giuridici*, vol. I, Torino, 1965, 369 ss. È finanche superfluo osservare che i concetti di verità o di realtà sono qui assunti – non potrebbe essere diversamente – in termini relativi: anche ad ammettere che possa davvero esistere la “verità”, essa non è predicabile, sempre e in ogni caso in termini assoluti, per quella processuale. Mi limito a richiamare CALAMANDREI, *Il processo come giuoco*, in *Studi sul processo civile*, Padova, 1957, VI, 53 ss. Si veda inoltre, per considerazioni riferite al diritto tributario, BATISTONI FERRARA, *La determinazione della base imponibile nelle imposte indirette*, Napoli, 1964, 42.

³⁰ Per approfondimenti sul comma 5-bis sia consentito rinviare a GIOVANNINI, *Sulla presunzione di onestà del contribuente e sulle prove*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2023, 327 ss.

³¹ Sull’inadeguatezza dell’attuale sistema, cfr. di NUOVO BASILAVECCHIA, *No man’s land*, cit., 45 ss.

considerazione. Ma fin quando questo non avverrà, rimarrebbe ingiustificabile, proprio alla luce di quei diritti e di quelle libertà, una tassazione che ponesse a base del presupposto impositivo fatti accertati incontrovertibilmente come inesistenti in esito ad altro processo dotato di caratteristiche strutturali e di *standard* qualitativi assai più elevati di quelli del processo tributario.

Il primo comma dell'art. 530 del codice di procedura penale è in grado di accogliere la ricostruzione qui proposta: l'assoluzione pronunciata in esito a tale previsione, infatti, implica un accertamento "pieno" dei fatti mediante un ventaglio di mezzi probatori in grado di dimostrarne l'insussistenza³². Infatti, se le prove utilizzate nel processo penale, comprese le presunzioni semplici di cui fa parola l'art. 192, comma 2, del codice di rito, sono in grado, per la loro capacità rappresentativa, di rendere certa l'insussistenza degli stessi o di renderla almeno probabile oltre ogni ragionevole dubbio, neppure il presupposto d'imposta accertato in via amministrativa e radicato su quei medesimi fatti si può ritenere esistente. A meno che non si voglia continuare a considerare del tutto irrilevante il canone costituzionale della razionalità normativa, canone dal quale discendono i vincoli di coerenza e non contraddittorietà delle qualificazioni dei fatti e degli effetti giuridici. Requisiti, questi, invece, che dovrebbero sempre presidiare il regolare e, per così dire, buon andamento dell'ordinamento, che in tanto è tale in quanto è, per l'appunto, "ordinato".

In termini conclusivi, se s'intendesse continuare a sostenere la scelta di collegare

al medesimo fatto materiale effetti giuridici di segno diverso o perfino opposto, la contraddizione che si perpetrerebbe non produrrebbe conseguenze soltanto processuali, ma riverbererebbe sul piano costituzionale, con riguardo vuoi al canone della razionalità sotteso all'art. 3 Cost., vuoi al primo comma dell'art. 53.

La condizione affinché torni a primeggiare la "correttezza del contenuto normativo" rispetto ai principi costituzionali, come ho scritto nelle pagine addietro, è una soltanto: che l'accertamento penale si basi su prove dotate di una capacità rappresentativa della realtà tale da mettere fuori discussione, con il massimo dell'approssimazione possibile alla realtà stessa, la sussistenza o la non sussistenza del fatto.

L'effetto preclusivo dell'accertamento dei fatti, per riprendere la teoria di Angelo Falzea sull'accertamento³³, o l'effetto di giudicato sulla fattispecie, per richiamare la tesi di Francesco Carnelutti sull'art. 28 del codice di procedura penale del 1930³⁴, consente di sciogliere i residui nodi sul rapporto fra i due processi e di iniziare a dare al nuovo sistema un inquadramento teorico organico³⁵.

Coerentemente con quanto appena osservato, a conclusione diversa si deve giungere per le sentenze pronunciate ai sensi del secondo e terzo comma dell'art. 530 c.p.p. Il motivo è speculare a quello che legittima l'estensione dell'accertamento dei fatti contenuto nella sentenza pronunciata ai sensi del primo comma: quelle riconducibili al comma 2 e al comma 3, pur di assoluzione,

³² Qui è impossibile soffermarsi sulla struttura del giudizio proprio della sentenza penale. Di recente PRESSACCO, *Contributo allo studio della sentenza penale*, Torino, 2023.

³³ FALZEA, *Accertamento, a) Teoria generale*, in *Enc. dir.*, I, Milano, 1958, 205 ss., specialmente 212 e 213.

³⁴ CARNELUTTI, *Efficacia diretta e riflessa del giudicato penale*, in *Riv. dir. proc.*, 1948, 1 ss., specie 15 ss.

³⁵ Torna di stringente attualità l'ampia ricostruzione di SCHIAVOLIN, *L'utilizzazione fiscale delle risultanze penali*, Milano, 1994, 569 ss.

non si radicano su accertamenti sufficienti o sufficientemente esaustivi dei fatti materiali e dunque non esprimono una ricostruzione dotata di un livello di verosimiglianza tale da poter essere ripresa, la ricostruzione, a verità processuale incontrovertibile sulla loro inesistenza fattuale.

4. Tassonomia versus ethos: per concludere.

Ho detto fin dall'inizio che le previsioni della legge delega sulla revisione dei rapporti fra misure punitive, fra processo penale e processo tributario, nonché le norme sul principio di proporzionalità e quelle sul principio di specialità, possono fare del sistema tributario italiano un avamposto di civiltà giuridica. Nelle pagine precedenti ho già posto in risalto alcuni elementi che possono, però, frenare il cambiamento e che in chiusura intendo ribadire, tanto li reputo importanti.

Il primo è di ordine culturale. La riforma potrà conseguire i risultati che il Parlamento ha inteso assegnarle se il Governo, in prima battuta, e poi gli attori che concorrono all'attuazione della delega, adotteranno "nuovi" paradigmi concettuali. Ma non basta, perché anche quando ciò avvenisse in sede di scrittura dei decreti legislativi, l'efficacia della riforma dovrà giocoforza passare dalla sua applicazione. Ed è in questa fase che ancor di più sarà necessario che giurisprudenza e amministrazione inforchino nuovi occhiali e usino nuove lenti. Frustrare le potenzialità di giustizia sostanziale che la riforma è in grado di esprimere non renderebbe un buon servizio né al diritto, né al tessuto economico del Paese e men che meno ai contribuenti.

Ma vi è un'altra condizione, tutta rimessa nelle mani del Governo: quella di attuare pienamente e coerentemente i principi dell'art. 20 della legge delega, integrando e

facendo dialogare tra loro tutti gli istituti in essa previsti, perché solo unitariamente potranno concorrere alla razionalizzazione del sistema. Ed ancor di più potranno concorrere alla realizzazione della giustizia sostanziale, fine, questo, che discende diritto diritto dalla centralità che assume il fatto materiale nella struttura del divieto del *bis in idem*, del principio di proporzionalità, della specialità, dell'integrazione dei procedimenti e dei processi.

Se questo avverrà, per riprendere Ronald Dworkin, le dispute tassonomiche cederanno il passo alla positività del diritto riguardata alla luce dell'*ethos* dei principi costituzionali³⁶. Sarebbe, questo, finalmente, un passo in avanti da salutare con grande favore.

³⁶ DWORKIN, *La giustizia in toga*, Roma-Bari, *passim*, ma specie 30 ss., 253 ss.

Nuovo riparto di giurisdizione per la fase esecutiva

FEDERICO RASI

SOMMARIO: **1.** La proposta di riforma. – **2.** La posizione della Corte costituzionale. – **3.** La posizione della Corte di cassazione. – **4.** Le possibili sovrapposizioni tra la giurisdizione del giudice tributario e quella del giudice ordinario. – **5.** I conseguenti aggiustamenti al d.lgs. n. 546 del 1992. – **6.** Considerazioni conclusive.

1. La proposta di riforma.

La legge delega 9 agosto 2023, n. 111, per la riforma fiscale, prevede, all'art. 19, in tema di «*Principi e criteri direttivi per la revisione della disciplina e l'organizzazione del contenzioso tributario, di modificare l'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, prevedendo che le opposizioni regolate dagli articoli 615, secondo comma, e 617 del codice di procedura civile siano proponibili dinanzi al giudice tributario, con le modalità e le forme previste dal citato decreto legislativo n. 546 del 1992, se il ricorrente assume la mancata o invalida notificazione della cartella di pagamento ovvero dell'intimazione di pagamento di cui all'articolo 50, comma 2, del medesimo decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973*».

Tale intervento è funzionale, come chiarito dalla Relazione illustrativa, a implementare a livello normativo le «*indicazioni della Corte Costituzionale (sent. n. 114 del 2018) e della successiva giurisprudenza di legittimità*». Si farà così assurgere a livello di diritto positivo non solo e non tanto (non ce ne sarebbe stato neppure bisogno) le conclu-

sioni della nota sentenza n. 114 del 2018¹, quanto piuttosto le decisioni della Cassazione successive alla stessa.

Tali orientamenti giurisprudenziali e le conseguenze dell'implementazione della

¹ Corte cost., sent. 31 maggio 2018, n. 114, con cui è stata dichiarata l'illegittimità costituzionale dell'art. 57, co. 1, lett. a), d.P.R. n. 602 del 1973 «*nella parte in cui non prevede che, nelle controversie che riguardano gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento o all'avviso di cui all'art. 50 del d.p.r. n. 602 del 1973, sono ammesse le opposizioni regolate dall'art. 615 del codice di procedura civile*». In dottrina cfr. BASILAVECCHIA, BUTTUS, FRANSONI, GUIDARA, ODOARDI, *Esecuzione forzata e riparto di giurisdizione nel pensiero delle Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione*, in *Rass. Trib.*, 2020, 3, 821; GLENDI, *Spigolature (minimaliste) attorno ad una (monumentale) ordinanza delle SS.UU. (in tema di giurisdizione ed opposizioni esecutive in materia tributaria)*, in *Corr. Giur.*, 2020, 7, 944; GUIDARA, *Le diverse percezioni della "zona" di confine nei rapporti tra le giurisdizioni tributaria e ordinaria*, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2020, 6, 513; ID, *Il discutibile ampliamento dell'opposizione all'esecuzione in materia tributaria conseguente all'intervento della Corte costituzionale*, in *Giur. It.*, 2018, 12, 2666; CANNIZZARO, *Il giudice ordinario ha conquistato spazio nell'esecuzione forzata tributaria?*, in AA.VV., *Saggi in ricordo di Augusto Fantozzi*, Pisa, 2021, 293; A. FABBÌ, *Problemi del riparto di giurisdizione nella attuale esecuzione esattoriale relativa a crediti tributari*, in AA.VV., *Specialità delle giurisdizioni ed effettività delle tutele*, a cura di GUIDARA, Torino, Giappichelli, 2021, 601; MELIS, RASI, *Giurisdizione e processo esecutivo in materia tributaria: finalmente tutto risolto?*, in *Rivista dell'esecuzione forzata*, 2018, 4, 679.

legge delega sono l'oggetto del presente approfondimento.

2. La posizione della Corte costituzionale.

Il sistema analizzato dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 114 del 2018 era quello secondo cui, ai sensi dell'art 2, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, restavano (e, anche successivamente all'implementazione delle legge delega, resteranno) escluse dalla giurisdizione tributaria, per essere affidate a quella del giudice ordinario, le controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, se prevista, dell'intimazione ad adempiere di cui all'art. 50, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, nonché, alla luce della evoluzione dell'ordinamento, le controversie riguardanti gli atti successivi alla notifica dell'avviso di accertamento c.d. impto-esattivo.

Il menzionato art. 2, d.lgs. n. 546 del 1992, andava, però, integrato con quanto previsto dall'art. 57, d.P.R. n. 602 del 1973, secondo il quale avverso gli atti esecutivi non erano ammesse:

- a) le opposizioni regolate dall'art. 615, cod. proc. civ., fatta eccezione per quelle concernenti la pignorabilità dei beni;
- b) le opposizioni regolate dall'art. 617, cod. proc. civ. relative alla regolarità formale ed alla notificazione del titolo esecutivo.

Il predetto art. 57, secondo l'impostazione dominante in dottrina², doveva essere

interpretato non nel senso di vietare in sé e per sé la possibilità di proporre le opposizioni regolate dai predetti articoli, ma solo escludendo che tali iniziative fossero avviate innanzi al giudice ordinario, consentendo, invece, al contribuente di discutere della legittimità della pretesa impositiva innanzi al giudice tributario³. La norma, in altri termini, doveva essere letta "a rovescio" in quanto, con l'articolo in questione, il legislatore aveva voluto apportare taluni aggiustamenti alla disciplina processualcivile, distinguendo:

- a) le controversie riguardanti il titolo della riscossione (ovverosia quelle concernenti il diritto dell'ente impositore a riscuotere il tributo) che dovevano essere devolute al giudice tributario;
- b) le controversie riguardanti gli atti strettamente esecutivi (ovverosia quelle concernenti le concrete modalità operative di esercizio della riscossione) che dovevano, invece, essere devolute al giudice ordinario, nelle forme delle opposizioni di cui agli artt. 615, 617 e 619, cod. proc. civ.⁴.

La Corte costituzionale ha confermato questo quadro, ma lo ha anche innovato.

In primo luogo, è stata riconosciuta la sussistenza della giurisdizione del giudice

dell'esecuzione forzata, in *Corr. Trib.*, 2007, 3651; ID., *Esecuzione forzata tributaria: il raccordo tra giudizio ordinario e tributario per una efficace tutela*, in *Corr. Trib.*, 2011, 2745.

³ Cfr. sul tema anche GUIDARA, *Esecuzione forzata tributaria*, in *Dig. Disc. Priv., Sez. Com., Agg. ******, Torino, 2017, 169; ID., *Riscossione dei tributi e delle sanzioni fiscali*, in *Dig. Disc. Priv., Sez. Com., Agg. ******, Torino, 2017, 420; ID., *Le diverse percezioni della "zona" di confine nei rapporti tra le giurisdizioni tributaria e ordinaria*, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2020, 6, 513.

⁴ Era (e continuerà ad essere) il caso, ad esempio, dei processi concernenti la pignorabilità dei beni aggrediti, la conversione del pignoramento, la fissazione della vendita, ecc. Cfr. Cass. civ., Sez. III, sent. 2 agosto 2013, n. 18505; Cass. civ., Sez. V, ord. 30 novembre 2018, n. 31035.

² NUCERA, *La tutela del contribuente nella riscossione coattiva*, in *Rass. Trib.*, 2012, 1049; RANDAZZO, *Le problematiche di giurisdizione nei casi di riscossione tributaria non preceduta da avviso di mora*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2003, 916; ID., *Confini della giurisdizione tributaria sul versante della riscossione e*

ordinario verso gli atti dell'esecuzione forzata tributaria giuridicamente successivi al primo atto della procedura esecutiva e, *a contrario*, quella del giudice tributario per gli atti precedenti. La Consulta giunge a tale conclusione muovendo dal tenore letterale dell'art. 2, d.lgs. n. 546 del 1992 che, come detto, affida al giudice ordinario le controversie riguardanti gli atti dell'esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento. Pur trattandosi, infatti, di casi in cui si eccipe il diritto della parte pubblica a procedere a riscossione coattiva e non già la mera regolarità formale della procedura, sussiste la giurisdizione del giudice ordinario in quanto gli atti impugnati si collocano cronologicamente in un momento successivo alla notifica dell'atto esecutivo.

In secondo luogo, tale giurisdizione è stata, però, resa "piena" accordando al giudice ordinario il potere di occuparsi anche della legittimità del titolo della riscossione. Si è, infatti, preso atto che ben possa accadere che anche *«a valle della notifica della cartella di pagamento ... la doglianza del contribuente sia diretta a contestare il diritto di procedere a riscossione coattiva e non già la mera regolarità formale della procedura, come nell'ipotesi dell'intervenuto adempimento del debito tributario o di una sopravvenuta causa di estinzione dello stesso per essersi il contribuente avvalso di misure di favore per l'eliminazione del contenzioso tributario»*. Per la Consulta, consentire che anche il giudice ordinario si occupi di tali questioni era l'unica conclusione possibile in quanto, diversamente opinando, l'art. 57, d.P.R. n. 602 del 1973, avrebbe prodotto un vuoto di tutela. Per evitarlo è stata, appunto, dichiarata l'incostituzionalità di tale norma nella parte in cui non consentiva la proposizione innanzi al giudice ordinario dell'opposizione all'esecuzione (e, dunque,

non consentiva di mettere in discussione il titolo della riscossione) in controversie relative ad atti dell'esecuzione forzata successivi alla notifica del primo atto della fase esecutiva.

Innanzitutto al giudice ordinario possono ora essere eccepiti fatti costitutivi, modificativi e impeditivi della pretesa verificatisi successivamente alla notifica dell'atto che avvia la procedura esecutiva.

3. La posizione della Corte di cassazione.

La giurisprudenza successiva della Cassazione non solo si è immediatamente adeguata alla decisione della Corte costituzionale, ma ha anche fatto seguire alla stessa importanti precisazioni.

In primo luogo, l'ordinanza n. 7822 del 2020⁵, ha chiarito (ed è da questa precisazione che origina la proposta della legge delega) che il riferimento all'avvenuta "notifica", quale discrimine tra la giurisdizione del giudice tributario e di quello ordinario, vada inteso nel senso che una notifica "vi debba essere stata". In altri termini, per la Cassazione, se la notifica non vi è stata o è stata fatta in modo inesistente o nullo, gli atti dell'esecuzione esattoriale non possono ritenersi ad essa successivi, sicché non è configurabile la giurisdizione del giudice ordinario, ma ancora quella del giudice tributario.

In secondo luogo, la stessa ordinanza ha precisato che, nel caso in cui si intenda eccepire il vizio di notifica della cartella conosciuta a seguito dell'avvio della procedura esecutiva, il processo tributario resta

⁵ Cass. civ., Sez. Un., ord. 14 aprile 2020, n. 7822.

di natura impugnatoria, di modo che il contribuente dovrà impugnare avanti al giudice tributario, nell'ordinario termine di 60 giorni, la cartella incidentalmente conosciuta⁶.

La giurisprudenza più recente⁷ ha proceduto nella medesima direzione analizzando il caso in cui un contribuente, in sede di impugnazione di una cartella, denunci, in via principale, l'illegittimità della pretesa fatta valere per difetto di notifica dell'atto presupposto e, in via subordinata, l'intervenuta prescrizione della pretesa. In questa ipotesi, la giurisdizione del giudice tributario permane *«anche nel caso di ritenuta validità delle notifiche delle cartelle»*.

Per effetto delle decisioni della Cassazione⁸, risulta, ora, che:

- 1) ove si denunci un problema di validità della notifica della cartella o dell'intimazione di pagamento, la giurisdizione spetta al giudice tributario, che potrà giudicare questi atti anche se conosciuti solo con l'avvio della procedura esecutiva;
- 2) ove si denuncia il verificarsi di un fatto costitutivo, modificativo, impeditivo della pretesa successivo alla notifica del primo atto della riscossione, la relativa cognizione spetta:

a) al giudice tributario se tale fatto si è verificato prima della notifica dell'atto che avvia la procedura esecutiva e quelli precedenti erano stati erroneamente notificati;

b) al giudice ordinario se tale fatto si è verificato dopo la notifica dell'atto che avvia la medesima procedura e quelli precedenti erano stati correttamente notificati.

Il legislatore della legge delega intende dare rango di diritto positivo a tale assetto.

4. Le possibili sovrapposizioni tra la giurisdizione del giudice tributario e quella del giudice ordinario.

La legge delega intende reggersi su tale ricostruzione e, sulla sua base, aggiornare il sistema processuale vigente. Essa propone, pertanto, di intervenire sull'art. 57, d.P.R. n. 602 del 1973 al fine di chiarire la sussistenza della giurisdizione del giudice tributario ove sia eccepita la mancanza o l'invalidità degli atti che avviano l'esecuzione forzata tributaria. È implicita in tale modifica la previsione per cui, *a contrario*, qualora non siano eccepiti i predetti vizi, resti confermata la giurisdizione del giudice ordinario.

La legge delega prevede di modificare solo l'art. 57, d.P.R. n. 602 del 1973 e non anche l'art. 2, d.lgs. n. 546 del 1992 nella parte in cui prevede che *«restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento»* o di altri atti della fase esecutiva. Il mancato aggiornamento di tale norma non si ritiene infici gli effetti della riforma: la "notifica" continuerà ad essere il *discrimen* tra la giurisdizione

⁶ Cass. civ., Sez. V, ord. 10 marzo 2021, n. 6630; Cass. civ., Sez. Un., sent. 23 febbraio 2021, n. 4846; Cass. Civ., Sez. Un., ord. 28 luglio 2021, n. 21642; Cass. civ., Sez. Un., ord. 18 gennaio 2022, n. 1394; Cass. civ., Sez. Un., sent. 15 marzo 2022, n. 8465; conclusivamente Cass. civ., Sez. Un., ord. 18 ottobre 2022, n. 30666, la quale conferma in modo definitivo tale impianto e supera le perplessità che aveva sollevato Cass. civ., Sez. III, ord. 8 marzo 2022, n. 7506.

⁷ Cass. civ., Sez. Un., ord. 25 maggio 2022, n. 16986.

⁸ Infine, il riparto di giurisdizione tracciato dalla Consulta è stato ritenuto valere anche nei riguardi del giudice fallimentare (più precisamente di quella del giudice delegato in sede di verifica dei crediti o del tribunale in sede di opposizione allo stato passivo e di insinuazione tardiva. Cfr. Cass. civ., Sez. Un., sent. 24 dicembre 2019, n. 34447.

del giudice tributario e di quello ordinario, fermo restando che tale previsione dovrà essere letta alla luce del futuro testo dell'art. 57, d.P.R. n. 602 del 1972. In altri termini, la nuova disposizione varrà quale "norma di interpretazione autentica" del confine tra giurisdizione del giudice tributario e di quello ordinario. Diversamente opinando, si priverebbe di utilità l'intervento del legislatore delegato, frustrando il principale effetto della riforma, ovverosia quello di far riguadagnare terreno alla giurisdizione del giudice tributario.

Accadrà, dunque, che, a seconda dei vizi eccepiti dal contribuente, la perdurante validità del titolo della riscossione per il realizzarsi di fatti successivi alla sua notifica potrà essere valutata tanto dall'uno, quanto dall'altro giudice aprendo la possibilità ad eventuali sovrapposizioni tra le due giurisdizioni (e differenze tra gli orientamenti dell'uno o dell'altro).

Non è questa l'unica sovrapposizione che potrà verificarsi tra le giurisdizioni (e gli orientamenti).

Leggendo testualmente la norma di delega, essa intende affidare al giudice tributario anche «*le opposizioni regolate dagli articoli 615, secondo comma, e 617 del codice di procedura civile ... se il ricorrente assume la mancata o invalida notificazione*» degli atti della fase esecutiva.

Testualmente, l'art. 615, co. 2, cod. proc. civ., prevede due tipi di opposizioni:

- a) quella «*di cui al comma precedente*», ovverosia la possibilità di contestare «*il diritto della parte istante a procedere ad esecuzione forzata*»;
- b) «*quella che riguarda la pignorabilità dei beni*».

Accadrà questa volta che, nel caso in cui il contribuente intenda sollevare la questione della "pignorabilità dei beni", anch'essa sarà devoluta al giudice tributario, se sol-

levata unitamente ad un difetto di notifica degli atti presupposti. I motivi pratici che giustificano una simile scelta sono assolutamente evidenti: si tratta di assicurare una maggiore celerità nella decisione. L'accenramento dell'intero giudizio nella cognizione di un unico giudice garantisce al contribuente che sia apprezzata l'intera vicenda che lo riguarda in un'unica sede.

Ferme le giustificazioni pratiche, dal punto di vista teorico non si può non evidenziare come questa sia un'ulteriore innovazione rispetto al sistema vigente. L'attuale testo dell'art. 57, d.P.R. n. 602 del 1973, tratta, infatti, solo delle «*opposizioni regolate dall'articolo 615 del codice di procedura civile, fatta eccezione per quelle concernenti la pignorabilità dei beni*» e delle «*opposizioni regolate dall'articolo 617 del codice di procedura civile relative alla regolarità formale ed alla notificazione del titolo esecutivo*». Nel sistema vigente, dunque, le contestazioni relative alla pignorabilità dei beni appartengono alla giurisdizione del giudice ordinario, con l'effetto che l'avvio della procedura esecutiva può comportare per il contribuente l'onere di dover adire contemporaneamente due giudici, uno per valutare il diritto a procedere dell'ente impositore (*rectius*, del soggetto incaricato della riscossione dall'ente impositore) e uno per valutare come tale attività venga svolta.

Nel prossimo futuro, invece, le medesime questioni potranno essere discusse anche dal giudice tributario. Si assiste questa volta ad un fenomeno inverso rispetto a quello osservato in precedenza: un avanzamento della giurisdizione del giudice tributario rispetto a quella del giudice ordinario.

Tale scelta potrebbe essere criticata alla luce della giurisprudenza⁹ più risalente della Corte costituzionale, che ha chiarito come la compatibilità della giurisdizione tributaria, con l'art. 102, co. 2, Cost. e con la VI Disposizione transitoria dipenda dalla circostanza che i giudici tributari si occupino solo di questioni di natura tributaria. La questione della pignorabilità dei beni potrebbe considerarsi come questione non tributaria.

Per fugare questi dubbi possono valere le conclusioni cui sono pervenute le Sezioni Unite Penali della Corte di Cassazione nella sentenza n. 38670 del 2016¹⁰ occupandosi di un caso non dissimile. Alla Cassazione era stato chiesto «*se le questioni attinenti alla pignorabilità dei beni (costituenti, nella specie, un fondo patrimoniale) sottoposti a sequestro conservativo [fossero] deducibili con la richiesta di riesame e [dovessero] essere decise dal tribunale del riesame, oppure [fossero] devolute in via esclusiva al giudice dell'esecuzione civile dopo la conversione del sequestro conservativo in pignoramento, a seguito della irrevocabilità della sentenza penale di condanna*». In questa occasione la Corte ha ritenuto di aderire all'orientamento «*maggioritario*» e di risolvere il problema ritenendo che «*le questioni attinenti alla pignorabilità dei beni sottoposti a sequestro conservativo [siano] deducibili con la richiesta di riesame e [vadano] decise dal tribunale del riesame*». Tale posizione può offrire argomenti per ritenere che la questione della pignorabilità dei beni segua la giurisdizione del giudice cui spetta decidere del pignoramento. La questione

della pignorabilità dei beni sarebbe, in altri termini, una questione avente la stessa natura del titolo per cui si chiede una misura conservativa, con ciò escludendo qualunque violazione dell'art. 102 Cost. e della VI Disposizione transitoria.

A prescindere da tale questione, anche questo intervento dimostra come l'assetto delineato dal legislatore, in nome di esigenze di celerità del processo, si muova nel senso di concentrare in un giudice (indifferentemente se quello tributario o quello ordinario) le contestazioni della fase esecutiva e, per farlo, “tollerare” che sia il contribuente a poter, entro taluni limiti, scegliere questo giudice.

All'atto pratico sarà, infatti, il contribuente a scegliere da quale giudice farsi giudicare e lo farà eccedendo o meno «*la mancata o invalida notificazione della cartella di pagamento ovvero dell'intimazione di pagamento*». Nella realtà dei fatti, non si può escludere che, nel fare questo, il contribuente (e i suoi difensori) potranno valutare di rinunciare a eccepire un “vizio di notifica fondato”, per accedere a un orientamento più favorevole adottato dai giudici ordinari o preferire di sollevare un “vizio di notifica del tutto pretestuoso” per accedere a un orientamento più favorevole adottato questa volta dai giudici tributari. La scelta del contribuente potrà poi essere orientata dal tempo prevedibile per ottenere, dall'uno o dall'altro giudice, la decisione finale o un provvedimento cautelare favorevole. Il confine tra le due giurisdizioni perderà sì la sua tradizionale assoluta “fissità”, ma ciò avverrà in nome di una maggiore “celerità” della soluzione della controversia in virtù dell'affidamento della controversia stessa, nella sua globalità, ad un solo giudice.

Se, sino ad ora, si è evidenziata la “presenza” di sovrapposizioni tra le giurisdizioni coinvolte, adesso si deve denunciare l’“assenza” di una. Non risulta, infatti, alme-

⁹ Corte cost., sent. 14 marzo 2008, n. 64; Corte cost., sent. 8 maggio 2009, n. 141; Corte cost., sent. 24 luglio 2009, n. 238; Corte cost., sent. 11 febbraio 2010, n. 39.

¹⁰ Cass. pen., Sez. Un., sent. 16 settembre 2016, n. 38670.

no testualmente, presa in considerazione, l'ipotesi in cui sia devoluta innanzi al giudice tributario la cognizione di fatti successivi alla notifica (asseritamente invalida). Mentre la sentenza n. 114 del 2018 si occupa di tale problema nel caso in cui sussista la giurisdizione del giudice ordinario, né la giurisprudenza vigente, né la legge (neppure quella di delega) chiariscono cosa accada nel caso in cui sussista la giurisdizione del giudice tributario. Il problema che pone tale evenienza è se la giurisdizione del giudice tributario si estenda anche a tali fatti inevitabilmente successivi alla notifica (che, peraltro, si lamenta essere invalida) del primo atto della fase esecutiva.

L'unica soluzione che si ritiene coerente con la logica della Corte costituzionale (ovverosia evitare vuoti di tutela) e con quella della legge delega (ovverosia concentrare l'intera cognizione della vicenda nelle mani di un solo giudice) è quella di consentire al giudice tributario (così come al giudice ordinario) di valutare anche tali fatti. La circostanza che la giurisdizione tributaria si arresti, ai sensi dell'art. 2, d.lgs. n. 546/1992, alla notifica della cartella, non può essere intesa in senso limitativo; si deve piuttosto ritenere che una volta che tale giurisdizione sussiste, la stessa non possa che essere piena.

La novella normativa, dunque, dovrà essere interpretata nel senso che nei casi in cui sussiste la giurisdizione di un giudice o dell'altro, costui potrà valutare la vicenda nella sua globalità.

In definitiva, la scelta del legislatore appare alquanto innovativa e pratica: benché la soluzione, a livello teorico, possa non essere del tutto esente da critiche¹¹, essa

Cassazione "stravolgono" i confini tra giurisdizione tributaria e giurisdizione ordinaria sul versante dell'esecuzione forzata, in *GT - Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2017, 10, 762; *Id.*, *Disorientamenti giurisprudenziali al vertice sull'opposizione agli atti esecutivi in materia tributaria*, in *Corr. Giur.*, 2018, 5, 684) ha criticato l'impostazione della giurisprudenza (che il legislatore della delega ripete), ravvisando, in particolare, tre ordini di ragioni, ovvero il fatto che:

- 1) la giurisdizione si dovrebbe determinare in base all'atto impugnato e alla situazione soggettiva che forma oggetto di giudizio e non in ragione del vizio dedotto;
- 2) ai fini della determinazione della giurisdizione dovrebbe rilevare il solo *petitum* sostanziale;
- 3) il pignoramento non rientrerebbe tra gli atti autonomamente impugnabili davanti al giudice tributario ai sensi dell'art. 19, d.lgs. n. 546/1992.

Le prime due obiezioni deriverebbero da una corretta applicazione dei principi generali del diritto processuale secondo i quali ciò che rileva ai fini del riparto di giurisdizione sono le situazioni soggettive per le quali la parte chiede una verifica. Esse rilevarebbero in quanto tali, a prescindere dai vizi fatti valere e dalle violazioni rispetto alle quali si chiede tutela. Si tratterebbe di un principio assodato in giurisprudenza, peraltro condiviso anche dalla menzionata sentenza n. 13913 del 2017. In quell'occasione, la Cassazione aveva ritenuto non essere in alcun modo «convincente ripartire la giurisdizione, nell'ipotesi in esame, in base al *petitum formale contenuto nell'impugnazione proposta dal contribuente*: a) *giurisdizione tributaria, ove sia richiesto l'annullamento dell'atto presupposto dal pignoramento (cartella ed equipollenti)*; b) *giurisdizione ordinaria, ove sia richiesta la dichiarazione di nullità del pignoramento*».

La necessità di guardare alla pretesa fatta valere varrebbe nella materia tributaria in forza proprio del menzionato art. 2, co. 1, secondo periodo, d.lgs. n. 546 del 1992. Tale norma è ritenuta determinare la giurisdizione utilizzando quale criterio gli "atti" riguardanti l'esecuzione forzata "successivi" alla notifica degli atti impugnabili, ovvero sulla base di un criterio oggettivo del tutto disancorato ai motivi fatti valere. Ne deriverebbe che, in un'ottica "teorico-dogmatica" (GLENDI, *Disorientamenti giurisprudenziali al vertice sull'opposizione agli atti esecutivi in materia tributaria*, cit., 690), l'unica possibilità ammessa sarebbe quella di fare riferimento alla natura giuridica della situazione soggettiva che forma oggetto del giudizio quale risulta dal c.d. *petitum* sostanziale. In un processo di natura impugnatoria come quello tributario, ciò si tradurrebbe nella necessità di individuare quale sfera soggettiva del contribuente viola l'atto, senza dare rilievo ai vizi eccepiati.

La terza obiezione si fonderebbe sul fatto che il pignoramento è un atto processuale del tutto estraneo a quelli indicati all'art. 19, d.lgs. n. 546 del 1992, in quanto si tratterebbe di un atto i cui effetti non sono destinati a realizzarsi solo tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente, ma sono piuttosto destinati a coinvolgere una ben più ampia sfera di soggetti. Esso rileva per tutti i possibili creditori del contribuente e per tutti i terzi che possono vantare diritti reali o di garanzia sul bene pignorato.

¹¹ In dottrina vi è stato, infatti, chi (GLENDI, *Le Sezioni Unite della*

conferma la scelta di perseguire l'obiettivo dell'accorciamento dei tempi attraverso i quali il contribuente può vedere paralizzata una pretesa impositiva, obiettivo che non può che essere condivisibile, viepiù tenuto conto che quella di cui si discute è una pretesa giunta alla fase dell'esecuzione forzata. Proprio la circostanza di trovarsi alle "battute finali" del rapporto tra contribuente ed ente impositore, comporta che la scelta di concentrare la decisione di tutte le questioni che possono sorgere innanzi ad un solo giudice non possa che essere salutata con favore.

Ciò rende tollerabile il fatto che sulle stesse questioni intervengano due giudici diversi con diverse sensibilità; sarà ugualmente necessario che gli stessi si impegnino a coordinare la loro giurisprudenza e a scongiurare il rischio¹² di contrasti¹³.

5. I conseguenti aggiustamenti al d.lgs. n. 546 del 1992.

Se, come anticipato, si può ritenere che la proposta di modifica del sistema processuale tributario tollerati di non intervenire sull'art. 2, d.lgs. n. 546/1992, non si può fare altrettanto con l'art. 19, d.lgs. n. 546/1992.

Ciò renderebbe *«inappropriata la loro tutela nell'ambito di una giurisdizione ristretta esclusivamente al rapporto contribuente - fisco, stante l'imprescindibile necessità di un controllo giurisdizionale aperto a tutte le situazioni soggettive coinvolte»* (GLENDI, *Disorientamenti giurisprudenziali al vertice sull'opposizione agli atti esecutivi in materia tributaria*, cit., 692).

¹² Se ne discuteva in MELIS, RASI, *Giurisdizione e processo esecutivo in materia tributaria: finalmente tutto risolto?*, cit., 695.

¹³ Tali contrasti aumenterebbero, peraltro, quel rischio di cui si accennava che il contribuente scelga quale giudice adire secondo la propria convenienza.

La legge delega stabilisce che, ove sussista la giurisdizione del giudice tributario, quest'ultimo sia adito *«con le modalità e le forme previste dal citato decreto legislativo n. 546 del 1992»*. Ciò impone che sia rispettata la natura impugnatoria di tale processo e, dunque, che l'accesso allo stesso sia consentito solo in presenza di un atto impugnabile. Ne deriva la necessità di aggiornare l'elenco di atti di cui all'art. 19, d.lgs. n. 546/1992.

La Cassazione si era già occupata della vicenda con la sentenza n. 13913 del 2017¹⁴, richiamata anche dalla Consulta¹⁵, secondo cui deve ritenersi impugnabile innanzi al giudice tributario il primo atto della riscossione coattiva, quale l'atto di pignoramento, in mancanza di precedenti atti ritualmente notificati¹⁶.

¹⁴ Cass. civ., Sez. Un., sent. 5 giugno 2017, n. 13913.

¹⁵ Si legge, infatti, nella sentenza della Corte costituzionale che *«che sul crinale di questo canone di riparto di giurisdizione – per cui in tanto è inammissibile l'opposizione all'esecuzione ex art. 615 cod. proc. civ. [innanzi al giudice tributario] in quanto è proponibile il ricorso ex art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 – si colloca quella più recente giurisprudenza di legittimità (Corte di cassazione, sezioni unite civili, sentenza 5 giugno 2017, n. 13913), che, a composizione di un contrasto, ravvisa nel primo atto della riscossione coattiva (quale l'atto di pignoramento) di cui il contribuente abbia avuto conoscenza, in mancanza di precedenti atti ritualmente notificati, quello recante l'esercizio della potestà impositiva, la cui contestazione radica una controversia devoluta alla giurisdizione del giudice tributario ed onera il contribuente del ricorso ex art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 (nel prescritto termine di decadenza)»*.

Per completezza si precisa che la Corte costituzionale nella sentenza n. 114 del 2018 cita testualmente anche la sentenza n. 21690 del 2016 (Cass. civ., Sez. Un., ord. 27 ottobre 2016, n. 21690), con cui la Cassazione, individuava, invece, nel giudice ordinario quello tenuto a valutare il difetto di notifica degli atti precedenti quello di pignoramento. Benché anche tale sentenza sia menzionata dalla Consulta, il principio di diritto da essa affermato si deve ritenere superato proprio dalla sentenza n. 13913 del 2017 che espressamente voleva sanare il contrasto sorto all'interno della Sezione tributaria e lo componeva rigettando questa posizione. Viepiù, qualora sia attuata la legge delega, dovrà restare valido il principio della sussistenza della giurisdizione del giudice tributario.

¹⁶ Tale posizione consente di ritenere superato quell'orientamento

In quell'occasione, la Cassazione aveva composto un contrasto maturato all'interno della Sezione tributaria. All'epoca, la Corte di legittimità era, infatti, già stata chiamata, in altre occasioni, ad individuare il giudice tenuto a valutare il difetto di notifica degli atti precedenti quello di pignoramento, assumendo orientamenti divergenti: ad un primo orientamento¹⁷ secondo cui il contribuente doveva far valere il vizio di notifica dell'atto presupposto esclusivamente avanti al giudice tributario, se ne era affiancato un secondo¹⁸ per il quale il contribuente poteva tanto impugnare, avanti al giudice tributario, l'atto presupposto chiedendone l'annullamento per vizio di notifica, quanto impugnare, avanti al giudice ordinario, l'atto esecutivo consequenziale facendo valere il vizio dell'omessa notifica dell'atto presupposto¹⁹.

Le Sezioni Unite della Cassazione avevano composto tale contrasto affermando che l'art. 2, d.lgs. n. 546/1992 «*richiede ... per radicare la giurisdizione del giudice ordinario, la notificazione del titolo esecutivo (o degli altri atti costituenti presupposti dell'esecuzione forzata tributaria)*» con l'effetto che «*prima di tale notifica la controversia è devoluta al giudice tributario, dopo, al*

giudice ordinario». Assunta tale posizione, la Cassazione aveva ammesso «*l'impugnazione di un atto dell'esecuzione forzata tributaria (come il pignoramento effettuato in base a crediti tributari) che il contribuente assume essere invalido perché non preceduto dalla suddetta notificazione*».

Tale principio è ribadito nella sentenza n. 13916 del 2017²⁰, immediatamente successiva alla precedente, ove, unitamente all'atto di pignoramento, era impugnata anche la precedente cartella di pagamento. La Cassazione riteneva che, in una fattispecie come questa, «*esigenze di ordine sistematico impongono di ammettere la tutela giurisdizionale davanti al giudice tributario, allorché si contesti l'avvenuta notifica della sottostante cartella di pagamento, nel caso in cui il contribuente per la prima volta viene a conoscenza della esistenza della cartella stessa, a seguito della notifica del titolo esecutivo formato nei propri confronti*». L'impugnazione dell'atto di pignoramento è, dunque, considerata strumentale all'impugnazione della cartella di pagamento onde far valere il difetto di notifica della stessa, non quale vizio proprio degli atti di pignoramento, ma quale motivo di nullità della cartella stessa, trattandosi dell'unica soluzione in concreto praticabile per far valere l'illegittimità della cartella e arrestare la procedura esecutiva²¹.

Con queste sentenze viene definitivamente affermato il principio per cui, nei limiti in cui sussiste la giurisdizione del giudice tributario, è l'atto di avvio della fase esecutiva l'atto da impugnare al fine di adire il giudice tributario²². Può anche trattarsi

della Cassazione inaugurato da Cass. civ., Sez. Un., sent. 13 giugno 2017, n. 14648, che aveva, invece, affidato al giudice tributario la cognizione di vizi quali l'intervenuta prescrizione del credito tributario.

¹⁷ Cass. civ., Sez. Un., sent. 5 luglio 2011, n. 14667; Cass. civ., Sez. III, sent. 2 agosto 2013, n. 18505; Cass. civ., Sez. V, sent. 6 dicembre 2016, n. 24915.

¹⁸ Cass. civ., Sez. Un., sent. 29 aprile 2015, n. 8618; Cass. civ., Sez. III, sent. 7 maggio 2015, n. 9246; Cass. civ., Sez. III, sent. 27 novembre 2015, n. 24235; Cass. civ., Sez. Un., ord. 27 ottobre 2016, n. 21690.

¹⁹ La Cassazione argomentava tale conclusione sulla base dell'osservazione per cui il vizio di notifica dell'atto presupposto diveniva vizio procedurale dell'atto esecutivo, sicché era il giudice chiamato a conoscere l'atto consequenziale a dover valutare l'esistenza di tale vizio.

²⁰ Cass. civ., Sez. Un., sent. 5 giugno 2017, n. 13916.

²¹ Conferma tale principio anche Cass. civ., Sez. Un., ord. 28 novembre 2018, n. 30756.

²² ANCORA BASILAVECCHIA, *Anche il pignoramento può essere atto*

di un atto non espressamente menzionato tra quelli impugnabili di cui all'art. 19 d.lgs. n. 546/1992, purché sia il primo atto con cui «*si manifesta al contribuente la volontà di procedere alla riscossione di un ben individuato credito tributario*» e purché esso sia «*idoneo a far sorgere l'interesse ad agire ai sensi dell'art. 100 cod. proc. civ.*»²³.

Ambendo la legge delega a organizzare la fase esecutiva tributaria secondo i suggerimenti offerti dalla giurisprudenza, il legislatore delegato dovrà tenere conto anche di questi ulteriori approdi e dovrà aggiornare l'art. 19, d.lgs. n. 546/1992. Si tratta di una necessità imposta dal sistema processuale tributario: è connaturale a questo che i problemi attinenti all'individuazione dei confini della giurisdizione tributaria e quelli dell'individuazione degli atti impugnabili siano tra loro strettamente collegati. È noto, infatti, come l'art. 2, d.lgs. n. 546 del 1992, che fissa i c.d. “*limiti esterni*” o “*orizzontali*” del giudice tributario e l'art. 19, del medesimo decreto che fissa, inve-

ce, i c.d. “*limiti interni*” o “*verticali*”²⁴ siano due facce della stessa medaglia sicché ogni miglior delimitazione (o ampliamento) della giurisdizione tributaria richiede, anzi impone, una miglior delimitazione (o ampliamento) dell'individuazione degli atti impugnabili. Atti quali quelli di pignoramento o in generale tutti gli atti di avviso della fase esecutiva attraverso cui il contribuente possa conoscere di pretese tributarie dovranno necessariamente essere inclusi nell'elenco dell'art. 19, d.lgs. n. 546 del 1992.

Un simile ampliamento del novero degli atti impugnabili sarebbe poi in linea²⁵ con i più attuali orientamenti²⁶ della Cassazione, che, come noto, ha progressivamente ampliato in modo significativo l'elenco degli atti di cui all'art. 19, d.lgs. n. 546/1992, affiancando alla tradizionale categoria degli atti tipici impugnabili a pena di decadenza,

impugnabile, in *Corr. Trib.*, 2017, 30, 2388, precisa che le conclusioni delle Sezioni Unite risultano corrette con riferimento al primo caso, nel quale la cognizione del giudice tributario non può essere in alcun modo messa in dubbio, mentre presenta alcune criticità con riferimento al secondo caso. Per questa ipotesi si potrebbe sostenere che l'opponente al pignoramento chiede solo di invalidare quest'ultimo per mancanza di presupposti, senza richiedere una valutazione della complessiva vicenda. Tuttavia, l'Autore non ritiene tale conclusione auspicabile in quanto ne sarebbe potuta derivare la concorrenza della giurisdizione del giudice ordinario e di quello tributario; la soluzione individuata dalla Cassazione è, invece, ritenuta preferibile, in quanto assicura che il vizio attinente alla mancata notifica di atti impositivi sia conosciuto da un solo soggetto.

²³ Già Cass. civ., Sez. Un., sent. 5 luglio 2011, n. 14667, aveva, comunque, devoluto al giudice tributario la cognizione di un atto di pignoramento presso terzi. Cass. civ., Sez. Un., sent. 23 ottobre 2017, n. 24965, torna ancora sul punto devolvendo questa volta alla cognizione del giudice tributario un'opposizione a precetto con cui il contribuente si duole della mancata notifica della presupposta ingiunzione fiscale.

²⁴ RUSSO, *La giurisdizione e la competenza*, in RUSSO, *Manuale di diritto tributario – Il Processo tributario*, Milano, 2013, 18 e 21.

²⁵ Si stempererebbero, almeno parzialmente, le critiche mosse all'attuale orientamento dalla dottrina (GLENDI, *Le Sezioni Unite della Cassazione “stravolgono” i confini tra giurisdizione tributaria e giurisdizione ordinaria sul versante dell'esecuzione forzata*, cit., 762; ID., *Disorientamenti giurisprudenziali al vertice sull'opposizione agli atti esecutivi in materia tributaria*, cit., 684). Quest'ultima ha, infatti, criticato le decisioni della Cassazione che hanno riconosciuto l'impugnabilità di tale atto per il fatto che il pignoramento è un atto processuale del tutto estraneo a quelli indicati all'art. 19, d.lgs. n. 546/1992. Non si tratterebbe di un atto tributario, ma di un atto i cui effetti non sono destinati a realizzarsi solo tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente, ma sono piuttosto destinati a coinvolgere una ben più ampia sfera di soggetti. Esso rileva per tutti i possibili creditori del contribuente e per tutti i terzi che possono vantare diritti reali o di garanzia sul bene pignorato.

²⁶ Cfr. *ex multis* Cass. civ., Sez. V, sent. 8 ottobre 2007, n. 21045; Cass. civ., Sez. V sent. 25 marzo 2015, n. 5966; Cass. civ., sent. 2 ottobre 2015, n. 19704; Cass. civ., Sez. VI-5, ord. 1° giugno 2016, n. 11439; Cass. civ., Sez. VI-5, ord. 18 luglio 2016, n. 14675; Cass. civ., Sez. VI-5, ord. 12 ottobre 2016, n. 20611; Cass. civ., Sez. V, sent. 10 novembre 2017, n. 26637; Cass. civ., Sez. V, sent. 11 maggio 2018, n. 11471; Cass. civ., Sez. VI-5, ord. 9 settembre 2019, n. 22507; Cass. civ., Sez. V, ord. 29 ottobre 2021, n. 30736; Cass. civ., Sez. V, ord. 8 aprile 2022, n. 11481; Cass. civ., Sez. VI-5, ord. 20 gennaio 2023, n. 1797.

quella degli atti atipici impugnabili in via facoltativa²⁷. L'inserimento degli atti dell'esecuzione forzata nel testo del menzionato art. 19 sarebbe non solo in linea con tale evoluzione, ma avrebbe anche l'effetto di escludere in modo certo che la loro impugnazione possa essere considerata avvenire in via facoltativa²⁸.

6. Considerazioni conclusive.

Il quadro che ne risulta è sicuramente rassicurante per il contribuente in quanto gli riconosce un significativo grado di tutela: il primo atto della procedura esecutiva (qualunque esso sarà) diverrà lo strumento con cui accedere alla tutela giurisdizionale (tributaria o ordinaria) per discutere della legittimità della pretesa e dedurre motivi di impugnazione di carattere sostanziale, maturati sia precedentemente alla notifica di tale atto (e che non è stato possibile sollevare per la, anche soltanto asserita, mancata conoscenza della pretesa), sia successivamente alla stessa.

Punto qualificante di tale riforma è che qualunque sia il giudice adito, la sua giurisdizione sarà "piena": innanzi, tanto al giudice tributario, quanto a quello ordinario, si potrà, infatti, discutere di tutti i vizi che potranno inficiare la perdurante validità della pretesa nonché l'attività dell'incaricato della riscossione. La principale novità rispetto

al passato è, proprio, attribuire al giudice adito il potere di decidere dell'intera fase esecutiva.

La scelta di dare al giudice chiamato ad occuparsi di tali questioni (chiunque esso sia) una cognizione la più piena possibile è un approdo assolutamente rilevante e condivisibile: significa assicurare al contribuente le maggiori possibilità di tutela.

²⁷ Sia consentito rinviare, per più ampi riferimenti giurisprudenziali e dottrinali, a RASI, *L'interesse a ricorrere nel processo tributario – Il catalogo degli atti impugnabili alla prova di vuoti e duplicazioni di tutele*, Padova, 2022, *passim*.

²⁸ Già Cass. civ., Sez. Un., sent. 5 luglio 2011, n. 14667, aveva, comunque, devoluto al giudice tributario la cognizione di un atto di pignoramento presso terzi.

