

Maurizio Villani

P e r u n
“ *G i u s t o* ”
P r o c e s s o
T r i b u t a r i o

Congedo Editore

Maurizio Villani

Avvocato tributarista in Lecce

Patrocinante in Cassazione

***A mia moglie Betty
Ai miei figli
Antonella, Silvia,
Claudio, Alessandro***

**CARTA
DEI DIRITTI PROCEDURALI
DEL CITTADINO-CONTRIBUENTE**

**NECESSARIE ED URGENTI
RIFORME PROCEDURALI
PER REALIZZARE
UNA CONCRETA E CORRETTA PARITA'
TRA FISCO E CONTRIBUENTE**

PREMESSA

“DECALOGO” DEL CITTADINO - CONTRIBUENTE

“Supra stabat lupus, infra et longe agnus” (Esopo, tradotto da Fedro).

Nell'attuale sistema tributario, il cittadino-contribuente, quando deve esercitare il diritto di difesa, non si trova in una posizione di parità con il fisco.

Sino ad oggi, infatti, si è discusso molto sulle norme “sostanziali” ma un’attenta riflessione non si è mai condotta sulle norme “procedurali”, che sono quelle importanti per far valere le proprie ragioni, senza dover ricorrere ai concordati.

La recente modifica dell'art. 111 della Costituzione, che, finalmente, ha introdotto il principio generale del “giusto” processo, valevole anche per quello tributario, deve essere un’occasione di analisi e di approfondimento per tutti gli operatori del settore per rivedere l’intera disciplina.

Il primo comma dell'art. 111 della Costituzione, modificato con la legge costituzionale n. 2 del 23 novembre 1999 (in G.U. n.300 del 23-12-1999) ed entrato in vigore il **07-01-2000**, testualmente dispone: “La giurisdizione si attua mediante il **giusto** processo regolato dalla legge. Ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di **parità**, davanti a giudice **terzo e imparziale**. La legge ne assicura la ragionevole durata”¹.

Ed è a questi principi che deve uniformarsi anche il processo tributario, per evitare possibili, future eccezioni di incostituzionalità.

Certo, l’esigenza del “giusto” processo e dell’effettivo esercizio del diritto di difesa (art. 24 della Costituzione) deve conciliarsi con l’esigenza dello Stato di riscuotere le imposte (art. 53 della Costituzione), e per trovare l’equilibrio, secondo me, senza penalizzare le parti in causa (soprattutto quella più debole, il cittadino-contribuente), è necessario rispettare alcuni principi fondamentali.

1) Innanzitutto, è importante avere un’unica giurisdizione tributaria gestita ed organizzata dal **Ministero della Giustizia**, in una posizione di **assoluta terzietà** (formale e sostanziale) tra il Ministero delle Finanze ed il cittadino, competente per tutta la materia fiscale, senza alcuna eccezione.

2) Bisogna rispettare il principio del “**giusto**” **processo** (art. 111 della Costituzione, novellato), con giudici specializzati, a tempo pieno, indipendenti e ben retribuiti (anche quando decidono le sospensive), perché la complessità della materia tributaria richiede sacrificio ed impegno, che meritano rispetto e riconoscimento economico. Una decorosa retribuzione, infatti, permette di essere più esigenti nel reclutamento, nelle incompatibilità con l’attività di consulenza e nell’impegno nell’esaminare la causa. I tempi del processo devono avere una ragionevole durata.

¹ E’ stato, altresì, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 4 del 07/01/2000 il decreto legge n. 2/1999 del 07/01/2000, contenente “disposizioni urgenti per l’attuazione dell’articolo 2 della legge costituzionale 23 novembre 1999 n. 2 in materia di giusto processo”. La norma prevede che, fino all’entrata in vigore della legge che ne disciplina l’attuazione nel processo **penale**, i principi introdotti nell’art. 111 della Costituzione si applicano ai procedimenti **penali** in corso nei quali **non** sia stato dichiarato aperto il dibattimento. Si rinvia, infine, all’articolo di D. STASIO apparso sul “Il Sole 24 Ore” dell’08/01/2000 a pag. 15.

3) Il cittadino-contribuente deve sempre avere la possibilità di **impugnare qualsiasi atto**, regolarmente firmato, **dell'Amministrazione finanziaria**, degli **Enti locali** e dei **Concessionari della riscossione**, in ossequio all'art. 113 della Costituzione, senza alcuna esclusione o limitazione che possa pregiudicare l'esercizio del diritto di difesa, anche in materia di **autotutela e di risarcimento dei danni**.

La legge deve indicare in modo preciso il giudice competente e le modalità procedurali, evitando imprecisioni lessicali che possano dare adito a diverse interpretazioni, nonché inutili formalità (come, per esempio, il deposito della sentenza notificata, ai sensi dell'art. 38, secondo comma, D. Lgs. n. 546/92).

4) E' necessario riconoscere una **perfetta parità processuale** tra le parti pubbliche e private, nel senso che devono avere gli stessi diritti e gli stessi obblighi.

Inoltre, il tentativo di prorogare retroattivamente alcuni termini, in scadenza o già scaduti, se può essere ammesso in situazioni eccezionali di mancato funzionamento di taluni Uffici (anche degli Enti locali) per causa di forza maggiore, **non** è certo ammissibile in via generale ed astratta, perchè significa riattivare rapporti tributari già estinti o istituire una nuova imposta senza i presupposti di fatto, in contrasto con lo stesso principio generale di certezza del diritto ed anche con la riserva di legge di cui all'art. 23 della Costituzione.

5) Non ci deve essere **alcun limite all'esercizio del diritto di difesa**; per esempio, ammettendo la testimonianza o il giuramento e limitando al massimo le ipotesi di inutilizzabilità di fatti o di atti. Inoltre, bisogna consentire l'accertamento tecnico preventivo, ai sensi dell'art. 696 c.p.c..

6) Bisogna facilitare l'**esercizio del diritto di difesa**, favorendo l'utilizzo del servizio postale, soprattutto dopo la sentenza della Corte Costituzionale (n. 346 del 23/09/1998), e prevedendo varie ipotesi di sospensione del processo.

7) E' necessario **limitare le presunzioni legali con inversione dell'onere della prova** a carico del cittadino-contribuente e disciplinare meglio l'utilizzo dei dati sensibili per la tutela della riservatezza (L. 31/12/1996 n. 675), anche quando il trattamento dei suddetti dati è consentito per l'assolvimento di compiti previsti dalla legge, da regolamenti o dalla normativa comunitaria (art. 7, comma 5-ter, lett. a), della Legge n. 675 cit.).

8) **Non bisogna rendere eccessivamente costoso** l'esercizio del diritto di difesa; per esempio, prevedendo la immediata istituzione delle sedi staccate delle Commissioni tributarie regionali, l'immediato pagamento delle spese del giudizio dopo la sentenza di primo grado e la possibilità di proporre ricorsi o appelli cumulativi.

9) E' opportuno prevedere un **giudizio "secondo equità"** e l'applicazione di un'**unica sanzione amministrativa**, in caso di concorso di una sanzione fiscale ed una penale.

10) Occorre prevedere il **pagamento immediato di ogni tipo di rimborso**, senza alcuna distinzione, dopo la sentenza di primo grado, e senza alcun onere aggiuntivo a carico del cittadino-contribuente. Infine, è necessario **accorpate tutta la materia processuale in un solo testo unico**.

Il presente lavoro vuole essere un modesto stimolo per lanciare un sasso nello stagno e per un'attenta riflessione sul tema. Certo, in attesa di una vera riforma organica dell'intero sistema processuale tributario (con la istituzione, per esempio, del giudice specializzato, eventualmente monocratico e competente anche per il penale), che richiede un approfondimento che va oltre i limiti del presente scritto, è necessario, però, da subito, quanto meno, apportare quelle urgenti correzioni "minime" per garantire una difesa del cittadino-contribuente più effettiva e dignitosa.

La certezza del diritto è un principio fondamentale ed imprescindibile per il quieto vivere di una società civile ed appare ancora più importante nel diritto tributario, che disciplina la potestà pubblica di imposizione nei confronti dei cittadini. Negare o comprimere ingiustificatamente la possibilità di azionare dei diritti riconosciuti giurisdizionalmente al contribuente, anche attraverso mere imprecisioni lessicali, equivale a frustrare e, dunque, in definitiva, a ledere i fondati diritti del contribuente nei confronti del fisco.

Le soluzioni proposte sono certamente emendabili con il contributo di tutti gli operatori del settore; l'importante è che si agisca subito ed in maniera concreta ed efficace, senza "falsi" proclami che lasciano il tempo che trovano, soprattutto oggi che in Parlamento sono depositati ben 14 progetti di legge di riforma e riordino del processo tributario.²

L'auspicio è che si tuteli veramente il cittadino-contribuente e che non si realizzi la favola di Esopo:

"Haec fabella illos homines dammat qui fallacibus causis innocentes opprimunt".³

Lecce, 15 gennaio 2000

² Tra questi, il disegno di legge approvato dal Consiglio de Ministri del 10-09-1999, in "Corriere Trib." 1999, 2795, con commento del Prof. C. Glendi a pag. 2802, e "Il Sole 24 ore" del 03-12-1999. Il suddetto disegno di legge è attualmente all'esame della Commissione Finanze del Senato, in sede referente, col n. S 4253 ("Il Sole 24 ore" del 28-12-1999), Relatore, **PASQUINI** ("Italia Oggi" dell'08/01/2000). Vedi anche "Il Sole 24 ore" del 13 gennaio 2000.

³ Si rinvia all'articolo di F. SERAO "In Italia civiltà fiscale all'anno zero. Lontana la par condicio tra amministrazione e contribuente" pubblicato su "Italia Oggi" del 06/01/2000 a pag. 27.

Parte Prima

MODIFICHE AL PROCESSO TRIBUTARIO

SCHEDA N. 1

Ministero della Giustizia al posto del Ministero delle Finanze

Attualmente, il processo tributario, così come strutturato e disciplinato dai Decreti legislativi nn. 545 e 546 del 31/12/1992, è gestito **dal Ministero delle Finanze**, cioè da una delle parti in causa.

Infatti:

- il **Ministro delle Finanze** (seppure di concerto con il Ministro del Tesoro ed il Ministro della Giustizia), con proprio decreto, fissa il numero delle sezioni di ciascuna Commissione Tributaria, in relazione al flusso medio dei processi (art. 1, quarto comma, D.Lgs. n. 545 CIT.); inoltre, con la stessa procedura, provvede alla istituzione di nuove Commissioni tributarie ed alle variazioni conseguenti, in relazione a mutamenti dell'assetto provinciale e regionale del territorio della Repubblica (art. 1, ultimo comma, cit.);

- i componenti delle Commissioni tributarie sono nominati su proposta del **Ministro delle Finanze**, il quale, peraltro, con proprio decreto, stabilisce il termine e le modalità per le comunicazioni di disponibilità agli incarichi da conferire nonché le relative esclusioni (art. 9, primo, quinto e sesto comma, D.Lgs. n. 545 cit.);

- il **Ministro delle Finanze**, con proprio decreto (di concerto con il Ministro del Tesoro), determina il trattamento economico dei giudici tributari (art. 13 D.Lgs. cit.);

- le eventuali sanzioni disciplinari, deliberate dal Consiglio di Presidenza, sono applicate con decreto del **Ministro delle Finanze** (art. 16, sesto comma, D. Lgs. cit.); in questo periodo, oltretutto, continua la polemica neppure tanto sottile, fra il Ministero delle Finanze e gli organi di autogoverno della giustizia tributaria in ordine al problema dell'**incompatibilità** di taluni professionisti a rivestire la carica di componenti delle Commissioni tributarie. Fa parte, infatti, della legge finanziaria 1998, la norma che, sostituendo l'art. 8, primo comma, lett. i), del D.Lgs. n. 545/92, prevede un'ipotesi di incompatibilità per "coloro che esercitano in qualsiasi forma la consulenza tributaria ovvero l'assistenza o la rappresentanza dei contribuenti nei rapporti con l'Amministrazione finanziaria o nelle controversie di carattere tributario";⁴

- il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria (l'organo di autogoverno della magistratura tributaria) è costituito con decreto del Presidente della Repubblica, su proposta del **Ministro delle Finanze**, ed ha sede in Roma presso il **Ministero delle Finanze** (art. 17, primo comma, D. Lgs. cit.);⁵

- le elezioni del suddetto Consiglio sono gestite dal **Ministero delle Finanze** (art. 21 D. Lgs. cit.);

-il suddetto Consiglio, tra i vari compiti (art. 24 D.Lgs. cit.):

1) formula al Ministro delle Finanze proposte per l'adeguamento e l'ammodernamento delle strutture e dei servizi delle Commissioni tributarie;⁶

⁴ Si rinvia all'articolo di U. PETRUCCI "L'incompatibilità dei giudici tributari", in "Bollettino trib." 1999, 101).

⁵ Si rinvia all'articolo di A. URICCHIO, in "Bollettino Trib." 1999, 1255.

⁶ Sulla prima relazione del Consiglio di Presidenza, si rinvia all'articolo di U. PERRUCCI, in "Bollettino trib.", 1999, 1093-1094. Qui si legge "Del resto la stessa aspirazione ad un progressiva maggiore **autonomia** viene espressa dal Consiglio di Presidenza, il quale rivendica il suo **diritto** ad essere interpellato a proposito del nuovo schema di disegno di legge

2) predisporre elementi per la redazione della relazione del Ministro delle Finanze, anche in ordine alla produttività comparata delle Commissioni tributarie;

3) esprime parere sulla ripartizione fra le Commissioni tributarie dei fondi stanziati nel bilancio del **Ministero delle Finanze** per le spese di loro funzionamento;

- il Consiglio di Presidenza, qualora ne sia impossibile il funzionamento, è sciolto su proposta del **Ministro delle Finanze** (art. 28, primo comma, D. Lgs. cit.);

- il **Ministro delle Finanze** presenta, entro il 31 dicembre di ogni anno, una relazione al Parlamento sull'andamento dell'attività degli organi di giurisdizione tributaria (art. 29, ultimo comma, D.Lgs. cit.);

- agli uffici di segreteria delle Commissioni tributarie sono addetti dipendenti del **Ministero delle Finanze** (art. 32 D.Lgs. cit.), cui spetta il trattamento economico previsto per le rispettive qualifiche dalle disposizioni concernenti il personale del **Ministero delle Finanze**, anche per quanto riguarda l'attribuzione delle indennità (art. 33 D.Lgs. cit.);⁷

- tutte le Commissioni tributarie sono state insediate con decreto del **Ministro delle Finanze** (art. 42 D.Lgs. cit.);

- i primi componenti delle Commissioni tributarie hanno rivolto la domanda di nomina al **Ministro delle Finanze**, i relativi elenchi sono stati formati da una commissione nominata dal **Ministro delle Finanze** e le relative nomine sono state disposte su proposta del **Ministro delle Finanze** (art. 43 D.Lgs. cit.).

Da quanto sopra esposto, risulta chiara l'eccessiva ingerenza del **Ministro delle Finanze** nella fase organizzativa e gestionale della giustizia tributaria.

La giurisdizione tributaria ha urgente bisogno di un'assoluta **TERZIETA'**, formale e sostanziale, con la conseguente recisione di ogni cordone ombelicale con l'Amministrazione Finanziaria perchè solo in questo modo si dà al cittadino-contribuente l'assoluta garanzia di effettiva imparzialità di organi giudicanti "*super partes*".

E' necessario, quindi, che l'intera gestione della giustizia tributaria sia affidata soltanto al MINISTERO DELLA GIUSTIZIA, organo **terzo** tra fisco e contribuente ("giusto processo"); in alternativa, quanto meno, alla Presidenza del Consiglio dei Ministri (come per i T.A.R., ai sensi degli articoli 9, primo comma, e 43, primo comma, della Legge n. 1034 del 6 dicembre 1971).

La giustizia tributaria, infatti, oltre che "essere" deve anche "apparire" imparziale.

Oltretutto, non bisogna dimenticare il fatto che, a seguito del decreto legislativo 30 luglio 1999 n. 300, quest'anno è prevista una radicale riforma del Ministero delle Finanze, con la creazione delle "AGENZIE", organismi sottratti al controllo della Corte dei Conti.⁸

In questo periodo, invece, si ha la sensazione che i nostri governanti sottovalutino l'importanza delle Commissioni tributarie, o addirittura le vedano con fastidio; come una sorta di alternativa ai numerosi e più rapidi procedimenti di definizione agevolata o concordata, come conciliazioni, ravvedimenti, condoni e sanatorie ricorrenti (più convenienti per il fisco).

(definito disegno MARONGIU) che risulta da tempo in cantiere, e tuttora **inspiegabilmente** trattenuto dal Ministero delle Finanze nonchè ad avere un'allocazione dei propri uffici in sede conveniente e funzionale, **diversa da quella del Ministero**, all'evidente scopo di rimarcare, anche esteriormente, il suo carattere di **terzietà**.

⁷ Il problema organizzativo non si risolverà mai finchè il personale addetto al funzionamento delle Commissioni non diventerà, anch'esso, del tutto **autonomo** rispetto all'Amministrazione finanziaria, come si addice al personale di un vero ed importante organo giurisdizionale.

⁸ Si rinvia all'articolo di U. PETRUCCI, in "Bollettino Trib." 1999, 1421-1422 ed all'articolo di Elio SILVA su "Il Sole 24 ore" del 03/01/2000.

SCHEDA N. 1

PROPOSTA DI MODIFICA LEGISLATIVA

In tutte le disposizioni contenute nell'art. 30 della Legge delega 30/12/1991 n. 413 ed in tutte le norme del Decreto legislativo n. 545 del 31 dicembre 1992 la dizione "Ministro delle Finanze" e "Ministero delle Finanze" è **sostituita** da "**Ministro della Giustizia**" e "**Ministero della Giustizia**".

N.B.

In alternativa, si può prevedere la competenza del Presidente del Consiglio dei Ministri (come per la giustizia amministrativa, ai sensi degli artt. 9, primo comma, e 43, primo comma, Legge n. 1034/1971).

SCHEDA N. 2

Rimessione in termini

L'attuale sistema processuale tributario è rigorosamente basato sul principio della inderogabilità dei termini decadenziali.

Infatti, l'art. 21, primo comma, D.Lgs. n. 546/92 testualmente dispone: "Il ricorso deve essere proposto a **pena di inammissibilità** entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato", senza prevedere alcuna eccezione.

Nel campo fiscale, però, può accadere che il cittadino-contribuente è indotto in errore incolpevole dalla stessa Amministrazione finanziaria, che con comunicati-stampa (spesso utilizzati in quest'ultimo periodo) o con circolari non fa rispettare i termini di legge.

Questa situazione paradossale si è verificata concretamente in occasione del fenomeno delle c.d. "cartelle pazze" (e non è, peraltro, l'unico caso).

Infatti, il Ministero delle Finanze, dapprima con un comunicato-stampa del 23 febbraio 1998, poi con la circolare n. 77 del 6 marzo 1998⁹ e poi ancora con altri comunicati-stampa del 9 marzo 1998 e del 4 giugno 1998,¹⁰ aveva invitato tutti i contribuenti a non proporre subito ricorso avverso le cartelle esattoriali in quanto "i termini non ancora decorsi alla data del 23 febbraio 1998 restano **sospesi** fino al 10 giugno 1998 e riprenderanno a decorrere dall'11 giugno 1998. Conseguentemente, il provvedimento di sospensione consentirà ai contribuenti di attendere l'esito della complessiva attività dell'Amministrazione prima di proporre l'eventuale ricorso, evitando così disagi ed **un inutile contenzioso** nella materia in argomento".

Molti contribuenti, seguendo il suddetto, illegittimo, invito, non presentarono nei termini di legge ricorso ed al danno si è aggiunta la beffa, perchè alcune Commissioni tributarie hanno dichiarato inammissibili i ricorsi tardivi.

Così, per esempio, la Commissione tributaria provinciale di Alessandria,¹¹ correttamente, ha precisato che "Il potere sospensivo della riscossione insito nella potestà di autotutela, disciplinata dall'art. 68 del D.P.R. 27 marzo 1992 n. 287 e dal regolamento approvato con il D.M. 11 febbraio 1997 n. 37, nella specie esercitabile con efficacia cogente nei confronti degli Uffici gerarchicamente sottordinati e dei concessionari del servizio, **non** incide ovviamente sul termine stabilito dall'art. 21 del D.Lgs. n. 546/1992, che **nessuna circolare o direttiva ministeriale può interrompere e far nuovamente decorrere ad libitum partis**".

In questi casi, dove il contribuente in buona fede è indotto in errore dal fisco, il problema che si pone è quello di consentire la rimessione nei termini per la riproposizione del ricorso, in modo da evitare la definitività degli atti contestati.

Nel nostro ordinamento giuridico non esiste, peraltro, un istituto generale di rimessione in termini per fatto non imputabile all'onerato.

⁹ In "Corriere Trib." n. 14/1998, 1086.

¹⁰ In "Corriere Trib." n. 26/1998, 1991.

¹¹ Sezione II, sentenza del 10 marzo 1999 n. 165, in "Corriere Trib.", 1999, 1593 e segg., con l'interessante articolo del Prof. GLENDI, 1595 e segg. ed in "Bollettino trib.", 1999, 827 - 828; contra, con una sentenza opinabile, la Comm. trib. prov.le di Salerno, con sent. n. 14 dell'11/03/1999, in "Bollettino trib.", 1999, 828.

Gli unici esempi si possono rinvenire:

- nell'ambito del **processo civile**, negli artt. 49, ultimo comma, 184 bis, 208, ultimo comma, 294, 327, secondo comma, 650 e 688 c.p.c.;
- nell'ambito del **processo amministrativo**, in caso di errore scusabile, nell'art. 34, ultimo comma, della Legge 6 dicembre 1971 n. 1034.

Per rimediare alle suddette, assurde situazioni nonché per evitare possibili eccezioni di incostituzionalità, in riferimento agli artt. 3 e 24 della Costituzione, è necessario riformulare il citato art. 21 nel senso di prevedere, **espressamente**, la possibilità della rimessione in termini nel caso di errore scusabile del contribuente.

Scrivo, correttamente, A. VOGLINO¹² "In tale contesto, dunque, vicende quali quella sopra esaminata, che lasciano ai malcapitati amministrati l'onere di sostenere il peso degli errori commessi dall'Amministrazione, sol promettendo una graziosa indulgenza, lungi dall'apparire fenomeni episodici ed eccezionali, costituiscono invece la coerente conferma di deprecabili assetti non ulteriormente sostenibili, tali da imporre l'immediata adozione di misure **legislative** effettivamente idonee ad eliminare alla radice simili inconvenienti, dei quali alla fine rispondono gli incolpevoli contribuenti. Nelle more che le incessanti riforme fiscali pervengano finalmente ad evitare il ripetersi di angosciose crisi pagate dai cittadini, pertanto, occorrerebbe almeno attribuire **stabile certezza** al descritto istituto della rimessione in termini per errore scusabile, onde evitare che le mancanze del "principe" si ripercuotano in inesorabili beffe a danno dei "sudditi".

Oltretutto, la giurisprudenza ha chiarito che:

- il giudice amministrativo difetta di giurisdizione sull'impugnazione di una risoluzione ministeriale, perchè tale atto **non** costituisce un atto amministrativo generale;¹³
- le interpretazioni ministeriali, contenute sia in circolari che in risoluzioni od altro, **non** vincolano nè i contribuenti nè i giudici nè costituiscono fonte di diritto, perchè si tratta di **atti interni** alla medesima pubblica Amministrazione, non idonei ad incidere sul rapporto tributario; pertanto, il contribuente non può centrare le sue doglianze di ricorso innanzi alla Corte di Cassazione unicamente sulle interpretazioni ministeriali.

E' auspicabile, quindi, un adeguato intervento legislativo volto a disciplinare, in modo organico e definitivo, le varie forme ed i limiti delle interpretazioni dell'Amministrazione finanziaria, soprattutto per tutelare l'affidamento riposto su queste ultime dai contribuenti in buona fede ed assicurare, oltretutto, la certezza del diritto, tenuto, altresì, conto che oggi non è possibile proporre azioni di mero accertamento preventivo, poiché in questi casi la divergenza con l'Amministrazione finanziaria resta ancora sul piano ipotetico.

¹² In "Bollettino trib.", 1999, 783.

¹³ Consiglio di Stato, Sez. IV, decis. n. 60 del 27 gennaio 1997, in "Bollettino trib.", 1998, 877, con commento di A. VOGLINO.

¹⁴ In tal senso, Corte di Cassazione, Sez. I, sent. n. 11931 del 17/11/1995, 225 e segg., con nota di A. VOGLINO e Corte di Cassazione, Sez. I, sent. n. 11020 dell'8/11/1997, in "Bollettino trib.", 1999, 753.

SCHEDA N. 2

PROPOSTA DI

MODIFICA LEGISLATIVA l'art. 21, primo comma, del Decreto legislativo n. 546 del 31 dicembre 1992 è **sostituito** integralmente dal seguente: "Il ricorso deve essere proposto, a pena di inammissibilità, **anche in modo cumulativo**, entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato. La notificazione della cartella di pagamento vale anche come notificazione del ruolo. **In ogni caso, la parte che dimostra di essere incorsa in decadenze per causa ad essa non imputabile o per errore scusabile può chiedere alla commissione tributaria di essere rimessa in termini. Il collegio decide con ordinanza**".

SCHEDA N. 3 Ammissibilità della prova testimoniale e del giuramento L'art. 7, quarto comma, D.Lgs. n. 546/92 testualmente dispone "Non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale". Oggi, questo divieto assoluto non è più giustificabile perchè penalizza sensibilmente il contribuente nella fase difensiva, soprattutto in presenza delle ultime, rilevanti modifiche legislative. Per esempio, dal 1° aprile 1998, è cambiato il sistema sanzionatorio tributario (Decreti legislativi nn. 471 - 472 e 473 del 18/12/1997), con gli istituti propri del codice penale, in tema di **personalizzazione** della sanzione. Indubbiamente, l'introduzione del principio della riferibilità della sanzione alla **persona fisica** autrice della violazione costituisce il punto nodale dell'intera impalcatura che regge il sistema riformato. E ciò per due fondamentali ragioni: **a)** perchè discrimina tra responsabilità per fatto illecito e responsabilità per inadempimento tributario, rompendo la contiguità logica e giuridica che ha sinora contraddistinto il rapporto intercorrente tra obbligo inadempito e violazione; **b)** perchè riporta al piano della causa, -il **soggetto** che determina la lesione del diritto-, quanto sinora era riverso sul piano dell'effetto, -la riparazione dell'ordine giuridico violato. Le implicazioni fondamentali di questa ispirazione, in linea di principio, sono essenzialmente la polarizzazione sulla **persona fisica** dei criteri di determinazione della responsabilità e l'esclusione dell'investimento del patrimonio del soggetto passivo d'imposta, ove non identificabile con l'autore della violazione, di conseguenze afflittive proprie.

Così, l'art. 11, secondo comma, D.Lgs. n. 472/97 presume, fino a prova contraria, autore della violazione chi ha compiuto gli atti illegittimi; l'art. 10 D.Lgs. cit. punisce l'autore mediato; nelle infrazioni commesse dai dipendenti o dai rappresentanti o amministratori (art. 11 D.Lgs. cit.), la sanzione è limitata ad una somma non eccedente cento milioni, quando non si è tratto diretto vantaggio e purchè la violazione sia commessa con colpa e non con colpa grave o con dolo (art. 5, secondo comma, D. Lgs. cit.).

Ora, senza la possibilità di poter utilizzare la prova per testi, spesse volte, sarà difficile per il difensore poter dimostrare, nel corso del processo, chi effettivamente è stato l'autore delle violazioni (soprattutto, nei casi di "delega di funzioni", prassi consolidata nelle moderne organizzazioni aziendali) oppure la sottile distinzione tra "colpa" e "colpa grave".

Inoltre, c'è un altro aspetto da non sottovalutare.

Oggi, la Guardia di Finanza, agendo spesso come polizia giudiziaria, assume sommarie informazioni dalle persone che possono riferire circostanze utili ai fini delle indagini (art. 351 c.p.p.) e le "incarta" nei conclusivi processi verbali di constatazione, che gli Uffici fiscali richiamano nei rispettivi avvisi di accertamento (c.d. motivazione per relationem).

La giurisprudenza, di solito ¹⁵, ritiene "prova documentale" le suddette "sommarie informazioni" perchè consacrate in un processo verbale e non, come di fatto dovrebbe essere, vere e proprie "testimonianze".

¹⁵ In tal senso, G. D'ABRUZZO nell'interessante articolo "Soggettività della colpa e patrimonialità della pena nel diritto sanzionatorio tributario", in "Bollettino trib.", 1999, 633 e segg..

¹⁶ Vedi, per esempio, Commissione Tributaria Centrale, Sez. 14^a, decis. n. 4457 dell'8/6/1990, spesso citata dagli Uffici nelle proprie controdeduzioni.

Così, il contribuente (o meglio ancora il suo difensore) si trova nella difficile situazione di non poter contrastare efficacemente le suddette “prove”, perchè non può citare i testi in giudizio, anche per poter, eventualmente, procedere al controinterrogatorio. Risponde, infatti, ad un elementare principio di civiltà giuridica il divieto di utilizzare come prova per la condanna le accuse fatte da un terzo o da un qualunque testimone davanti alla Guardia di Finanza se queste accuse non sono confermate in un **pubblico dibattimento**, nel corso di un **leale** confronto con l'accusato (nuovo art. 111 della Costituzione).

E', di fatto, un'assurda limitazione al diritto di difesa.

E gli esempi potrebbero continuare!.

La Corte Costituzionale ¹⁷ ha più volte escluso la violazione del diritto di difesa in quanto tale norma non esclude che le modalità di esercizio del diritto di difesa possono essere dal legislatore, nella sua discrezionalità, diversamente regolate in funzione delle peculiari caratteristiche dei singoli procedimenti.

Ma è proprio la tesi suesposta che non è condivisibile, atteso che nell'ambito del processo tributario non sussistono delle esigenze particolari che portano ad escludere il suddetto mezzo di prova, ed anzi è vero proprio il contrario, come dimostrano gli esempi di cui sopra.

L'unico mezzo per evitare queste assurde disparità con la parte pubblica è quello di consentire, senza alcuna limitazione, l'utilizzo della prova testimoniale e del giuramento, sia decisorio (artt. 233 - 239 c.p.c.) che suppletorio (artt. 240 - 243 c.p.c.), comprensivo anche di quello estimatorio.

Anche questo è un modo per realizzare un **“giusto” processo** (artt. 111 della Costituzione, come recentemente modificato).

Inoltre, per una migliore comprensione della causa, la Commissione potrebbe disporre la comparizione delle parti costituite al fine di interrogarle liberamente sui fatti di causa, potendo, altresì, ordinare ad esse il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia.

Un sistema fiscale credibile non può, infatti, permettersi un contenzioso dall'esito “a sorpresa”, dove alcune volte chi ha ragione perde e chi ha torto vince. Un processo tributario sbrigativo e disattento, dove l'evasore la fa franca oppure accertamenti infondati vengono confermati, finisce per minare le basi stesse dell'adempimento volontario.

Alla riduzione dei gradi di giudizio (da tre a due, prima della Cassazione) non si è accompagnata alcuna garanzia che il nuovo rito fosse meno sbrigativo del precedente.

Infatti, l'attuale processo, di solito, è deciso alla prima, unica e generalmente frettolosa udienza, dove le parti non riescono neppure a comprendere su quali argomentazioni verrà poi basata la sentenza.

La riforma “de iure condendo”, in definitiva, deve incidere sulla sostanza dei problemi: giudici preparati ed a tempo pieno, istruttorie serie e ponderate, senza limitazioni o preclusioni, sentenze meno affrettate ed imprevedibili.

¹⁷ Corte Costituzionale, ordinanza n. 506 del 10/12/1987, in “Il Fisco”, 1988, 803; Corte Costituzionale, ordinanza n. 76 del 23/02/1989.

SCHEDA N. 3

PROPOSTA DI MODIFICA LEGISLATIVA

A) L'art. 30, primo comma, lett. d), della Legge n. 413 del 30/12/1991 e, di conseguenza, l'art. 7, **quarto comma**, del Decreto legislativo n. 546 del 31/12/1992 sono modificati nel seguente modo:

“E’ ammesso il giuramento e la prova testimoniale. Per il giuramento, si applicano gli articoli dal 233 al 243 del codice di procedura civile.

Per la prova per testimoni, si applicano gli articoli dal 244 al 257 del codice di procedura civile.

Nei suddetti articoli, il termine “giudice istruttore” è sostituito dal termine “le commissioni tributarie”.

B) L'art. 7, **comma terzo**, del Decreto legislativo n. 546 del 31/12/1992 è sostituito dal seguente:

“Le Commissioni tributarie hanno facoltà di disporre la comparizione delle parti al fine di interrogarle liberamente sui fatti di causa e possono ordinare ad esse il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia”.

SCHEDA N. 4

Mancata risposta agli inviti dell'Ufficio (art. 25 della Legge 18/02/1999 n. 28)

L'art. 25 della Legge 18/02/1999 n. 28, nel modificare gli artt. 32, 38 e 39, secondo comma, del D.P.R. n. 600/73 nonché l'art. 51 del D.P.R. n. 633/72, ha previsto che non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, in sede contenziosa, "le notizie e i dati **non** adottati e gli atti, i documenti, i libri ed i registri **non** esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'Ufficio".

La disposta inutilizzabilità probatoria dei suddetti elementi non opera **soltanto** se il contribuente, in allegato all'atto introduttivo del giudizio di **primo grado**, provveda al loro deposito, contestualmente dichiarando di non aver potuto adempiere alle richieste degli Uffici finanziari "**per causa a lui non imputabile**".

Ai fini dell'IVA, tali disposizioni si applicano limitatamente all'inosservanza agli inviti di cui ai numeri 3) e 4) dell'art. 51, secondo comma, citato.¹⁸

Ora, non è discutibile che, in astratto, il diritto alla prova in giudizio costituisce componente fondamentale ed espressione essenziale del potere di difesa e che la limitazione dello stesso, tanto più quando, come nella specie, essa si faccia dipendere da comportamenti, commissivi ed omissivi, verificatisi **prima ed al di fuori del processo**, nel ridurre la possibilità per il cittadino-contribuente di comprovare certi fatti giuridici e di dimostrare così la fondatezza delle proprie ragioni, incide notevolmente sul diritto costituzionalmente protetto alla tutela giurisdizionale: e tale incisività negativa è più evidente nel processo tributario che ha fondamentale carattere "documentale" e nel quale non sono ammesse in particolare prove testimoniali (salvo le modifiche "de iure condendo" auspiccate nel presente lavoro).

Alla luce dei suddetti principi, pertanto, **non** è giustificabile limitare la presentazione degli atti di cui sopra **soltanto** al giudizio di **primo grado**, quando è possibile che l'incolpevole rinvenimento possa avvenire anche durante la fase **dell'appello**, dove si possono sempre produrre **nuovi documenti** (art. 58, primo e secondo comma, D.Lgs. n. 546 cit.).

Di conseguenza, occorre correggere la norma, nel senso di consentire sempre la produzione degli atti, dei documenti, dei libri e dei registri **anche nella fase di appello**, per non penalizzare troppo il contribuente incolpevole.

¹⁸ Per le relative problematiche, si rinvia all'articolo di G. MANDO' "IVA - Mancata risposta agli inviti dell'Ufficio", in "Bollettino trib.", 1999, 1109 e segg..

¹⁹ Si rinvia all'articolo di A. MERCATALI "L'istruzione probatoria nel nuovo processo tributario", in "Bollettino trib.", 1999, 1095-1096.

SCHEDA N. 4

PROPOSTA DI MODIFICA LEGISLATIVA

L'art. 32, **quarto comma**, del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, come in precedenza modificato dall'art. 25, primo comma, della Legge 18 febbraio 1999 n. 28, è **sostituito** dal seguente:

“Le cause di inutilizzabilità previste nel terzo comma non operano nei confronti del contribuente che deposita in **allegato nel giudizio di primo grado o nel giudizio di appello** in sede contenziosa le notizie, i dati, i documenti, i libri ed i registri, dichiarando comunque contestualmente di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile”.

SCHEDA N. 5

Modifiche alle spese del giudizio

L'art. 15, primo comma, D.Lgs. n. 546 cit. prevede che la parte soccombente può essere condannata a rimborsare le spese del giudizio, che sono liquidate con la sentenza, salvo compensazione.

Nel giudizio tributario, però, vigono delle "particolari" eccezioni rispetto al processo civile. Infatti:

- le spese del giudizio possono essere **effettivamente pagate solo** quando la sentenza è **passata in giudicato** (art. 69 D.Lgs. cit.);

- gli Uffici del Ministero delle Finanze possono recuperare le suddette spese con la veloce e specifica procedura dell'**iscrizione a ruolo** a titolo definitivo (art. 15, comma 2-bis, D.Lgs. cit.), mentre il contribuente deve, prima, farsi rilasciare dalla segreteria la copia spedita in forma esecutiva, a norma dell'art. 475 c.p.c., pagando le relative spese (art. 69 cit.) ed eventualmente agire in sede civile, in caso di mancato pagamento;

- infine, in caso di estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere, perchè, per esempio, l'Ufficio fiscale ritira un avviso di accertamento sbagliato, le spese del giudizio restano **sempre** a carico della parte che le ha anticipate, cioè il contribuente, che ha dovuto pagare il suo difensore (art. 46, ultimo comma, D.Lgs. cit.). E la Corte Costituzionale ha ritenuto legittima una tale procedura, con decisioni alquanto opinabili.

Nel **processo civile**, invece, le spese del giudizio sono **immediatamente riscuotibili** (art. 91 c.p.c.) ed, inoltre, è ammesso il principio della c.d. "soccombenza virtuale".

Gli stessi principi devono valere anche nel processo tributario, per non rendere eccessivamente oneroso il diritto di difesa, soprattutto in presenza di atti palesemente illegittimi. Oltretutto, la sentenza tributaria favorevole alla parte pubblica gode di un'esecutività parziale o integrale in relazione al grado di giudizio in cui la pronuncia sia stata emessa e, spesso, anche lo stesso atto impositivo gode di un'esecutività immediata, totale o parziale.

In definitiva, le spese processuali devono essere a carico della parte che, col suo comportamento, ha provocato la vertenza; l'Amministrazione finanziaria o l'ente locale se questi hanno formulato una pretesa che, rilevandosi infondata, è stata successivamente abbandonata oppure il contribuente se ha proposto un ricorso manifestamente dilatorio.

Oltretutto, non bisogna dimenticare che nella legge delega (art. 30, primo comma, lett. i, della Legge n. 413/91) si fa **generico** riferimento al "regime delle spese processuali in base al principio della soccombenza", **senza** alcuna limitazione o preclusione specifica.

La Commissione tributaria provinciale di Lecce²³, intanto, per ridurre i disagi dei contribuenti, ha precisato che il citato art. 46 si applica **solo** quando vi è definizione

²⁰ In questo caso, qualora l'Amministrazione Finanziaria non provveda, il contribuente può instaurare il giudizio di ottemperanza, ai sensi dell'art. 70 D.Lgs. n. 546/92, come correttamente deciso, da ultimo, dalla Commissione tributaria provinciale di Pescara - Sez. Prima - con la sentenza n. 35, del 22/08/1998, in "Bollettino trib.", 1999, 664 e segg., con nota di commento dell'Avv. Tancredi Marco Marino.

²¹ Ordinanza n. 265 del 23/06/1999 e sentenza n.53 del 12 marzo 1998, in "Bollettino Trib.", 1998, 952, ribadita con sentenza n. 368 del 06/11/1998, in "Bollettino Trib.", 1998, 1913.

²² Da ultimo, Cass., sent. n. 2332 del 9 marzo 1998.

²³ Con la sentenza n.60 del 23-05-1997 della Sez. Quarta - Pres. Plenteda- rel. Landolfo-, in "Bollettino Trib.", 1998, 1328 e "Bollettino trib.", 1999, 1069.

assoluta ed integrale del contenzioso; cosicchè, allorquando la controversia cessi solo sul piano meramente formale, senza che vi sia alcuna definizione effettiva della pendenza tributaria, perchè l'Ufficio ha rinotificato l'atto, senza liberare il contribuente dalla pretesa tributaria nuovamente esercitata, allora sussistono i presupposti per la condanna dell'Amministrazione finanziaria alle spese del giudizio.

Inoltre, la Commissione tributaria provinciale di Torino ²⁴ ha precisato che qualora, a fronte del ricorso del contribuente, l'ufficio finanziario comunichi di aver provveduto allo sgravio totale delle somme contestate e chieda la dichiarazione della cessazione della materia del contendere, deve ritenersi giustificata la richiesta del ricorrente di condannare l'Amministrazione finanziaria al pagamento delle spese di giudizio in relazione all'avvenuto accoglimento del ricorso discendente dal riconoscimento dell'errore commesso dall'Ufficio e non già da una composizione della vertenza tra le parti.

In ogni caso, per evitare ulteriori disquisizioni sul punto e sforzi esegetici della giurisprudenza, ²⁵ è necessario modificare subito la normativa vigente, non escludendo affatto anche la eventuale condanna per responsabilità aggravata, ai sensi dell'art. 96 c.p.c., come peraltro confermato dalla Corte di Cassazione, a Sezioni unite, con la sentenza n. 1082 del 05 febbraio 1997 ²⁶, in cui si afferma che la condanna per responsabilità aggravata e, quindi, al risarcimento del danno, è configurabile anche nei confronti del fisco, nel caso in cui questo agisca o resista in giudizio con mala fede o colpa grave nei confronti del contribuente, facendo, per esempio, valere un credito insussistente perchè già estinto (c.d. "lite temeraria").

Logicamente, per l'applicabilità dell'art. 96 cit. è necessario il concorso dei seguenti requisiti:

- la soccombenza totale della parte responsabile;
- una sua condotta processuale illecita, soggettivamente qualificata da mala fede o colpa grave, cioè dalla consapevolezza della infondatezza della propria pretesa;²⁷
- l'effettiva esistenza di un danno come derivante dalla condotta medesima.

²⁴ Con le sentenze n. 24/15 del 19/03/1999 e n. 25/33 del 14/04/1999, in "Bollettino trib.", 1999, 1069.

²⁵ Vedi, anche, la sentenza n. 1 del 04-02-1997 della Comm. trib. prov. di Reggio Emilia -Sez. VI-, in "Bollettino Trib.", 1998, 1327-1328.

²⁶ In "Banca dati del Corriere Tributario", 1997, 1627 e seguenti, con commento di G. FERRAÙ a pag. 1632.

²⁷ Cass., 23 maggio 1990 n. 4651, citata nell'articolo di G. FERRAÙ, in "Corriere Trib." n. 22/97 a pag. 1632 e segg.

SCHEDA N. 5

PROPOSTA DI MODIFICA LEGISLATIVA

A) All'art. 15, primo comma, del Decreto legislativo n. 546 del 31/12/1992 è **aggiunto** alla fine il seguente periodo:

“Le spese del giudizio sono immediatamente esecutive. Sono abrogate tutte le disposizioni contrarie”.

B) All'art. 46 del Decreto legislativo n. 546 del 31/12/1992 il terzo comma è **sostituito** con il seguente:

“Le spese del giudizio estinto, **soltanto** nei casi di definizione della pendenza tributaria previsti dalla legge, restano a carico delle parti che le hanno anticipate; in tutti gli altri casi, si applicano gli articoli da 91 a 97 del codice di procedure civile”.

SCHEDA N. 6

Rimborsi immediati

L'art. 68, secondo comma, D.Lgs. n. 546 cit. stabilisce che "Se il ricorso viene accolto, il **tributo** corrisposto in eccedenza rispetto a quanto stabilito dalla sentenza della Commissione tributaria provinciale, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere rimborsato d'ufficio entro novanta giorni dalla **notificazione** della sentenza".

Ultimamente, il Ministero delle Finanze ²⁸ ha interpretato restrittivamente il suddetto articolo per i giudizi instaurati ai sensi degli artt. 37 e 38 del D.P.R. 29/9/1973 n. 602, inerenti il rifiuto espresso o tacito da parte dell'Amministrazione finanziaria di fronte alle istanze di **rimborso** presentate per errore materiale, duplicazione o inesistenza (totale o parziale) dell'obbligazione tributaria. In tale circostanza, secondo il Ministero delle Finanze, la restituzione deve avvenire a norma dell'art. 37, ultimo comma, D.P.R. n. 602 cit., **soltanto** "mediante ordinativo di pagamento entro il termine di 30 giorni dalla data in cui il provvedimento di accoglimento del ricorso si è **reso definitivo**", e, quindi, non prima della fine di **tutti i gradi** del giudizio, sino all'eventuale sentenza della Corte di Cassazione (con il passaggio in giudicato della sentenza).

La suddetta circolare è il classico esempio del "fiscalismo" tuttora imperante nel nostro Paese, che continua a porre su due piani diversi gli interessi ed i diritti del contribuente e quelli (superiori) dell'Amministrazione finanziaria.

La rigida interpretazione ministeriale non convince per una serie di motivi tecnico-giuridici che la brevità delle presenti note non consente di sviluppare.

In ogni caso, per evitare future discussioni, penalizzanti per il contribuente che ha già pagato e chiede il rimborso, è opportuno una immediata modifica legislativa che chiarisca meglio il generico termine "tributo".

Infine, per abbreviare i tempi dei rimborsi, è necessario che i novanta giorni decorrano immediatamente dalla data di "pubblicazione" della sentenza (art. 37 D.Lgs cit.), senza costringere il contribuente all'ulteriore ed onerosa incombenza della "notificazione" (art. 51, primo comma, D. Lgs.cit.), tramite ufficiale giudiziario.

Da ultimo, sempre in tema di rimborsi, è necessario che il legislatore usi termini chiari e precisi, per evitare danni al contribuente. Così, per esempio, il rimborso dell'IVA indebitamente pagata (ad esempio, per aver applicato l'aliquota ordinaria invece di quella ridotta) continua a dare luogo a dubbi interpretativi. Si è aperta, infatti, la discussione se il rimborso debba essere richiesto ex art. 26 D. P.R. n. 633/72 o possa essere autonomamente attivato, ai sensi dell'art. 21, secondo comma, D. Lgs. n. 546/92. In questa seconda ipotesi, entro quale termine va presentata l'istanza di rimborso? Entro due anni dai singoli pagamenti o dopo che è stata presentata la dichiarazione annuale da cui risultano l'eccedenza indebitamente pagata e l'eventuale diritto al rimborso? "Quid iuris" in caso di notifica di avviso di accertamento? Come si spiegano le modifiche via via apportate dall'art. 38 bis D.P.R. n. 633/72?

Questo è solo uno dei tanti esempi in cui il legislatore, nel delicato settore fiscale, non offre precisi punti di riferimento al contribuente, il quale è spesso esposto ad insidie e decadenze non per sua colpa.

²⁸ Con la Circolare n. 224 del 30/11/1999, su "Italia Oggi" dell'01/12/1999 e su "Pratica professionale", IPSOA n. 1 del 10/01/2000, con commento di R. FANELLI su "Corriere Trib.", 2000, 67 e segg.

SCHEDA N. 6

PROPOSTA DI MODIFICA LEGISLATIVA

L'art. 68, secondo comma, del Decreto legislativo n. 546 del 31-12-1992 è **sostituito** dal seguente:

“Se il ricorso viene accolto, il tributo, **anche nelle ipotesi di cui agli artt. 37 e 38 del D.P.R. n. 602 del 29-09-1973**, corrisposto in eccedenza rispetto a quanto stabilito dalla sentenza della Commissione tributaria provinciale, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere rimborsato **d'ufficio** entro il termine **perentorio** di novanta giorni dalla **pubblicazione** della sentenza, anche **senza** l'istanza di parte”.

SCHEDA N. 7

Termine perentorio per la costituzione degli uffici

Nell'attuale processo tributario, mentre il ricorrente (che è sempre il contribuente) **deve** costituirsi in giudizio entro trenta giorni dalla proposizione del ricorso, a **pena di inammissibilità** (art. 22, primo comma, D.Lgs. n. 546 cit.), la stessa rigida regola processuale non è **esplicitamente** prevista per la parte resistente (ufficio del Ministero delle Finanze, Ente locale o Concessionario del servizio di riscossione) nei cui confronti è stato proposto il ricorso (art. 23, primo comma, D.Lgs. cit.).

La mancanza di una specifica e tassativa ipotesi di inammissibilità ha convinto gran parte della giurisprudenza a giustificare costituzioni **tardive** della parte resistente e sono poche, invece, le Commissioni tributarie che hanno posto limiti temporali²⁹.

La costituzione tardiva della controparte rende particolarmente difficile e gravosa la difesa del contribuente, perchè all'ultimo momento, o anche in termini ravvicinati prima dell'udienza (10 o 20 giorni liberi), la costituzione degli Uffici, con le relative eccezioni e le prove di cui intende valersi (art. 23, ultimo comma, cit.), può impedire efficaci e documentate controrepliche.

Per un sano principio di **parità, correttezza e lealtà processuale**, è opportuno stabilire un limite temporale di costituzione, la cui inosservanza determina la "**contumacia**" dello Ufficio (artt. 291-294 c.p.c.), con le relative conseguenze processuali.

Occorre, infine, precisare che la legge delega (art. 30 della Legge n.413/91) non escludeva affatto l'istituto della "contumacia".

²⁹ Per tutte, si cita la Commissione tributaria provinciale di Lecce - Sezione Quarta - Pres. e Rel. Cons. dott. Donato Plenteda, con sentenza n. 272 del 09-10-1998.

SCHEDA N. 7

PROPOSTA DI MODIFICA LEGISLATIVA

L'art. 23, primo comma, del Decreto legislativo n. 546 del 31-12-1992 è **sostituito** dal seguente:

“L'Ufficio del Ministero delle Finanze, l'Ente locale o il Concessionario del servizio di riscossione nei cui confronti è stato proposto il ricorso si **devono** costituire entro il termine **perentorio** di sessanta giorni dal giorno in cui il ricorso è stato notificato, consegnato o ricevuto a mezzo del servizio postale.

In caso di **inosservanza** del suddetto termine, si applicano gli artt. 291- 292 - 293 e 294 del codice di procedura civile ; nei suddetti articoli, il termine “giudice istruttore” è sostituito dal termine “le commissioni tributarie”.

SCHEDA N. 8

Notifica del ricorso per Cassazione

Con la riforma del processo tributario, soppressa la Commissione Tributaria Centrale (che rimane per lo smaltimento dell'arretrato), avverso le sentenze delle Commissioni tributarie regionali si può proporre ricorso per Cassazione per i motivi di cui ai numeri da 1 a 5 dell'art. 360, primo comma, c.p.c. (art. 62 D.Lgs. n. 546/ cit.).

Infatti, presso la Suprema Corte, è stata istituita la **quinta** Sezione civile, competente per la trattazione delle controversie in materia tributaria, con decreto del 21 giugno 1999, a decorrere dal **1° ottobre 1999**.³⁰

In questi anni, si è sviluppato un forte contrasto dottrinario e giurisprudenziale sui seguenti problemi:

1) a chi notificare le **sentenze** delle Commissioni tributarie regionali per la decorrenza del termine "breve" dell'art. 325, secondo comma, c.p.c.;

2) a chi notificare i **ricorsi** per la proposizione e la notificazione di questi in Cassazione.

Per quanto riguarda il problema di cui al n. 1, dopo un notevole contrasto giurisprudenziale in seno alla stessa Corte di Cassazione,³¹ è intervenuto il legislatore che con l'art. 21 della Legge 13 maggio 1999 n. 133, sconfessando i giudici della Suprema Corte, ha detto, con propria interpretazione autentica dell'art. 38, secondo comma, del D.Lgs. n. 546/92 che, in base a tale norma, le sentenze delle Commissioni tributarie regionali, ai fini della decorrenza del termine breve per la loro impugnazione, non vanno notificate ai singoli Uffici e neppure all'Avvocatura generale dello Stato a Roma bensì soltanto presso le **Avvocature distrettuali** dove hanno sede gli Uffici che erano stati parti nel giudizio di secondo grado (con efficacia retroattiva, alquanto opinabile).

Il problema di cui al n. 2, invece, circa la notifica dei **ricorsi** (non delle sentenze), non solo non è stato sino ad oggi risolto ma è fonte di discordanti sentenze della Suprema Corte, che creano disagi ed incertezze tra gli avvocati cassazionisti.

Per la più qualificata dottrina, infatti, per la proposizione e la notificazione dei ricorsi in Cassazione deve valere la **regola generale** (espressa dall'art. 144, primo comma, c.p.c., dall'art. 11 R.D. 30/12/1933 n. 1611 e dall'art. 9 della Legge 03/04/1979 n. 103), secondo cui detti ricorsi devono essere proposti nei confronti del Ministero delle Finanze (o, meglio, nei confronti dell'Amministrazione delle Finanze dello Stato), in persona del Ministro in carica e devono essere notificati presso l'Avvocatura generale dello Stato, che ne ha la rappresentanza ex lege, nella sua sede in Roma, Via dei Portoghesi n. 12.³²

Invece, secondo la Corte di Cassazione, in modo contraddittorio, la notifica dei ricorsi deve essere fatta:

³⁰ Sull'argomento, si rinvia al n. 41/1999 del "Corriere Trib.", 3107, ed all'articolo del Prof. C. GLENDI sullo stesso numero a pag. 3053.

³¹ Si rinvia all'articolo del Prof. C. GLENDI in "Corriere Trib." n. 1/2000, 59 e segg.

³² In tal senso, C. GLENDI op. cit.

- ai singoli Uffici dell'Amministrazione finanziaria che sono stati parti in causa davanti alle Commissioni;³³

- nei confronti del Ministero delle Finanze e **non** dei singoli Uffici;³⁴

- nei confronti del Ministero delle Finanze, con l'aggravante che l'eventuale omissione genera l'**inesistenza** e non la nullità sanabile, prevista dall'art. 291 c.p.c..³⁵

In quest'ultimo caso, infatti, secondo la S.C. non "può trovare applicazione, tenuto conto della costituzione in giudizio del Ministero delle Finanze, l'art. 164, primo comma, c.p.c., il quale prevede che la costituzione del convenuto sani i vizi della citazione, atteso che la nullità che considera la norma citata, in quanto riferita alla persona del convenuto, è quella conseguente all'omissione o assoluta incertezza di alcuno dei requisiti previsti dal n. 2 dell'art. 163 c.p.c., e cioè il nome, cognome, residenza, domicilio o dimora ovvero, nei casi di persone giuridiche, dell'organo che ne ha la rappresentanza in giudizio, così sottoponendo dubbi sull'identificazione del soggetto, con esclusione, dunque, delle ipotesi di citazione giudiziale di soggetti diversi da quelli legittimati a contraddire".

Senza voler entrare nel merito delle questioni giuridiche di cui sopra, tenuto conto dei limiti del presente lavoro, una cosa è certa: c'è una grande confusione in proposito che compromette il sereno ed efficace esercizio del diritto di difesa.

Per dare certezze al contribuente ed al suo difensore, è necessario, quindi, un immediato intervento legislativo che preveda, come per la soluzione al problema di cui al n. 1 (notifica delle sentenze), che il ricorso per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale proposto contro l'Amministrazione delle finanze dello Stato in persona del Ministro in carica sia notificato, a norma degli artt. 137 e seguenti del codice di procedura civile, presso l'Avvocatura distrettuale dello Stato dove ha sede l'Ufficio fiscale nei cui confronti è stata pronunciata la sentenza.³⁶

³³ Sentenza n. 1094 del 9 febbraio 1999, in "Corriere Trib." n. 19/1999, a pag. 1441, con nota di R. LUPI ed in Banca Dati n. 6/1999, pag. 643.

³⁴ Sentenza n. 2807 del 25 marzo 1999, in "Corriere Trib." n. 19/1999 a pag. 1441, con nota di R. LUPI.

³⁵ Sentenza n. 12315 dell'08 novembre 1999, in "Corriere Trib." n. 1/2000 a pag. 58 e 59, con nota del Prof. C. GLENDI già citata

³⁶ Nello stesso senso, il Prof. C. GLENDI, op. cit., in maniera molto opportuna.

SCHEDA N. 8

PROPOSTA DI MODIFICA LEGISLATIVA

All'art. 62 del Decreto legislativo n. 546 del 31 dicembre 1992 è **aggiunto** il seguente **terzo comma**:

“Il ricorso per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale proposto contro l'Amministrazione delle finanze dello Stato in persona del Ministro in carica è notificato, a norma degli articoli 137 e seguenti del codice di procedura civile, presso l'Avvocatura distrettuale dello Stato dove ha sede l'Ufficio fiscale nei cui confronti è stata pronunciata la sentenza”.

SCHEDA N. 9

Corte di Cassazione Giudizio di rinvio No all'estinzione dell'intero processo

L'art. 63, secondo comma, del D.Lgs. n. 546 cit., in tema di ricorso per Cassazione, testualmente dispone: "Se la riassunzione non avviene entro il termine di cui al comma precedente o si avvera successivamente una causa di estinzione del giudizio di rinvio, **l'intero processo** si estingue".

Questa disposizione è altamente penalizzante in materia tributaria, perchè l'estinzione dell'**intero** processo determina, automaticamente, la **definitività** dell'atto amministrativo impugnato (avviso di accertamento, di rettifica, cartella esattoriale ecc.), senza potersi avvalere dell'art. 310, primo comma, c.p.c., perchè il breve termine perentorio di sessanta giorni dalla notifica dell'atto è abbondantemente trascorso (art. 21, primo comma, D. Lgs. cit.).

La norma, così come formulata, può portare a delle situazioni assurde e fortemente penalizzanti per il contribuente.

Infatti, immaginiamo il caso di un contribuente che sia in primo che in secondo grado ha visto annullato l'avviso di accertamento impugnato; nel caso in cui l'Ufficio proponga ricorso per Cassazione e questa, in accoglimento del ricorso, disponga il rinvio alla Commissione tributaria regionale, l'Ufficio stesso non avrà alcun interesse processuale a riassumere il giudizio, perchè, così facendo, fa estinguere **l'intero** processo rendendo definitivo l'avviso di accertamento, in precedenza annullato.

Infatti, atteso l'atteggiarsi del processo tributario come processo di annullamento di atti impositivi normativamente predeterminati, la sua estinzione in fase di rinvio determina il consolidarsi di tali atti.

Per impedire ciò, dovrà essere **sempre** il contribuente ad attivarsi per la riassunzione, anche se perdente in Cassazione (come nel caso sopra prospettato).

E' evidente la posizione processuale di privilegio del fisco nei confronti del contribuente.

Per evitare ciò, tenuto conto della peculiarità del sistema tributario, è necessario correggere la norma citata, nel senso di **limitare** l'estinzione **non all'intero** processo **ma facendo passare in giudicato soltanto la sentenza impugnata** (come peraltro previsto dall'art. 338 c.p.c. nelle cause di appello).

In questo modo, nell'esempio sopra citato, l'Ufficio si attiverebbe subito per la riassunzione, per evitare il passaggio in giudicato della sentenza d'appello favorevole al contribuente.

"Vigilantibus non dormientibus iura succurrunt".

Questo principio basilare deve valere per tutte le parti in causa (fisco e contribuente), senza prevedere alcuna posizione dominante di una parte sull'altra.

SCHEDA N. 9

PROPOSTA DI MODIFICA LEGISLATIVA

L'art. 63, secondo comma, del Decreto legislativo 31/12/1992 n. 546 è **sostituito** dal seguente:

“Se la riassunzione non avviene entro il termine di cui al comma precedente o si avvera successivamente ad essa una causa di estinzione del giudizio di rinvio, **passa in giudicato soltanto la sentenza impugnata**”.

SCHEDA N. 10

Modifiche all'istituto della sospensione dell'atto impugnato

La possibilità di chiedere la sospensione dell'atto impugnato è una delle principali novità dell'attuale processo tributario, che, finalmente, offre maggiori garanzie rispetto al passato.

La disciplina dell'art. 47 del D.Lgs. n. 546 cit., però, non soddisfa appieno le richieste dei contribuenti perchè:

a) richiede la dimostrazione del “danno grave ed **irreparabile**” (fumus boni iuris e periculum in mora); non bisogna dimenticare che, nel settore fiscale, quasi sempre, si discute di danno **economico** che, in quanto tale, può essere riparato, salvo casi eccezionali; inoltre, la legge delega **non** qualifica il danno (art. 30, primo comma, lett. h, L. n.. 413/91); la dottrina civilistica ha identificato la irreversibilità della lesione del diritto assoggettato a cautela o quanto meno, ampliando prudentemente il concetto di irreparabilità, l'impossibilità o estrema difficoltà di determinare esattamente la misura del risarcimento;

b) non è scritto chiaramente che si può sospendere la **futura iscrizione a ruolo**, anche se oggetto del ricorso è soltanto l'avviso di accertamento o di rettifica; per cui, c'è una grande oscillazione giurisprudenziale sul tema;

c) non è prevista la sospensione **obbligatoria** quando il ricorrente offre spontaneamente una fidejussione bancaria od assicurativa, contrariamente a quanto avviene in materia di **sanzioni tributarie** dove “la sospensione **deve** essere concessa se viene prestata idonea garanzia a mezzo di fidejussione bancaria o assicurativa” ;

d) non prevede esplicitamente la possibilità di sospendere gli **atti negativi** (rifiuto della restituzione di tributi, sanzioni, interessi ed altri accessori; diniego o revoca di agevolazioni fiscali o rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari); nonostante alcuni lodevoli sforzi della dottrina (peraltro non univoca), ultimamente, la Commissione tributaria provinciale di Padova,³⁹ nel **rigettare** l'istanza di sospensione, ha precisato che “In questa visione anamnesticca della norma in esame, **non** c'è spazio per eversive soluzioni rivolte a sovvertire l'ambito di applicazione della misura cautelare, la sua origine storica, le volute finalità e tentando di estenderla a provvedimenti che **nessun** giudice dell'impugnazione ha”;

e) infine, non è ammessa alcuna forma di impugnazione, anche in questo caso **contrariamente** a quanto avviene per le sanzioni tributarie, dove “La Commissione tributaria **regionale** può sospendere l'esecuzione applicando, in quanto compatibili, le previsioni dell'art. 47 D.Lgs. 31/12/92 n. 546”.⁴⁰

E' noto, infatti, che l'ordinanza con cui in primo grado viene rigettata l'istanza di tutela cautelare non è suscettibile di gravame sia perchè l'art. 47 citato attribuisce il potere di sospensione cautelare al giudice di primo grado, con effetto fino alla data di pubblicazione

³⁷ Si rinvia all'articolo di M. AULENTA su “Bollettino trib.”, 1999, 1173 e segg.

³⁸ Art. 19, terzo comma, D.Lgs. n. 472 del 18/12/1997

³⁹ Ordinanza n. 170 del 12/06/1998, in “Bollettino trib.”, 1999, 513 e segg.

⁴⁰ Art. 19, secondo comma, D.Lgs. n. 472 cit..

della sentenza, ma non prevede analogo potere del giudice di secondo grado ⁴¹, sia perchè l'art. 49 del D.Lgs. n. 546 cit. escludendo che nel processo tributario trovi applicazione l'art. 337 c.p.c., esclude l'applicazione delle norme del codice in tema di sospensione della provvisoria esecutività delle sentenze ⁴².

Questa situazione comporta:

a) una disparità di trattamento rispetto al processo civile, nel quale è ammessa la sospensione della provvisoria esecutorietà delle sentenze impugnate;

b) una disparità di regime tra riscossione dell'imposta (e degli interessi) e riscossione della sanzione amministrativa pecuniaria.

Ciò potrebbe dare adito a dubbi di costituzionalità, peraltro già autorevolmente prospettati ⁴³.

In dottrina, c'è una teoria minoritaria ⁴⁴, secondo la quale, in contrasto con quanto sopra esposto, "la sentenza che respinge il ricorso non sostituisce l'atto impugnato, ma reca l'accertamento dell'insussistenza del diritto (potestativo) all'annullamento dell'atto di imposizione, sicchè, dopo tale accertamento, viene portato ad esecuzione il provvedimento amministrativo impugnato (avviso o ruolo), nella misura indicata dall'art. 68, comma 1, ossia nella misura consentita "ope legis" a seguito della sentenza che dichiara l'infondatezza o l'inammissibilità del ricorso" (c.d. teoria costitutiva).

Secondo questa teoria, poichè è sempre l'atto d'imposizione che legittima l'iscrizione a ruolo, dovrebbe essere abbandonata la discussione sull'applicabilità delle norme del codice di procedura civile in tema di sospensione delle sentenze (vedi, peraltro, la scheda n. 12) e si dovrebbe, invece, esaminare se il giudice di appello è dotato del potere di sospendere l'esecuzione dell'atto impugnato.

Secondo F. Tesauro, tale potere sussisterebbe per il generico richiamo dell'art. 61 D.Lgs. n.546 cit. a tutte le norme "dettate per il procedimento di primo grado", comprese quelle contenute nel capo II (come l'art. 47 cit.).

Si consideri che nel capo II sono disciplinati il procedimento cautelare e la conciliazione; mentre, per la conciliazione, il legislatore ha avuto cura di precisare che essa è ammessa "**solo**" davanti alla Commissione provinciale (art. 48, secondo comma, D.Lgs. n. 546 cit.), analoga espressione **non** è rintracciabile nell'art. 47, più volte citato, con riguardo alla tutela cautelare.

Come si nota, anche in dottrina c'è un lodevole sforzo interpretativo per consentire la tutela cautelare anche nel procedimento di appello.

La diversità di trattamento tra "imposta" e "sanzione" non è giustificabile, come, peraltro, non si comprende per quale motivo non si può impugnare l'eventuale ordinanza di rigetto della sospensiva, come peraltro previsto nel procedimento amministrativo (TAR e Consiglio di Stato), ai sensi dell'art. 21 della Legge n. 1034/1971.

La tutela del contribuente, nell'ottica del "**giusto processo**" e superando tutti i contrasti e gli sforzi interpretativi, sarebbe veramente realizzata se si introducessero i necessari correttivi, come esposti nella scheda.

⁴¹ Comm. trib. reg. di Firenze, ord. 19 marzo 1998, in "Rass. trib.", 1998, 824, con nota di CANTILLO

⁴² COLLI VIGNARELLI, in "Rass. trib.", 1996, 565 e "Boll. Trib.", 1999, 1500.

⁴³ Cfr. CANTILLO, op. loc. cit.

⁴⁴ F. TESAURO, in "Boll. Trib.", 1999, 1733 e segg.

SCHEDA N. 10

PROPOSTA DI MODIFICA LEGISLATIVA

A) L'art. 47, **primo comma**, del Decreto legislativo n. 546 del 31 dicembre 1992 è sostituito dal seguente:

“Il ricorrente se dall’atto impugnato può derivargli un danno **grave**, anche in funzione delle probabili iscrizioni a ruolo a titolo **provvisorio**, in base alle singole leggi di imposta, può chiedere alla Commissione provinciale competente la sospensione dell’esecuzione, **anche futura**, dell’atto, **sia positivo che negativo**, con istanza motivata, proposta nel ricorso o con atto separato, notificata alle altre parti e depositata in segreteria, sempre che siano osservate le disposizioni dell’art. 22. La sospensione **deve** essere concessa se viene prestata idonea garanzia, anche a mezzo di fidejussione bancaria o assicurativa”.

B) L'art. 30, primo comma, **lett. h)**, della Legge 30/12/1991 n. 413, e l'art. 47, **quarto comma**, del decreto legislativo n. 546 del 31/12/1992 sono modificati nel modo seguente:

“Il collegio, sentite le parti, regolarmente **costituite**, in camera di consiglio e deliberato il merito, provvede con ordinanza motivata **impugnabile**. L’impugnazione può essere proposta entro trenta giorni dalla comunicazione dell’ordinanza soltanto alla Commissione tributaria regionale, che dovrà applicare le previsioni del presente articolo. Dopo il deposito dell’ordinanza, la segreteria della Commissione tributaria regionale deve, immediatamente, restituire l’intero fascicolo processuale alla Commissione provinciale in precedenza adita”.

SCHEDA N. 11

Modifiche all'istituto della conciliazione giudiziale

Un'altra delle principali novità del processo tributario è, senza dubbio, l'introduzione dell'istituto della conciliazione, come oggi disciplinato dall'art. 48 del D.Lgs. n. 546/92, modificato e sostituito dall'art. 14, primo comma, D.Lgs. n. 218 del 19/06/1997 e, con effetto dal 1° aprile 1998, dell'art. 3, primo comma, D.Lgs. n. 203 del 05/06/1998.

Secondo me, l'istituto potrebbe avere maggiore successo:

a) se fossero dati **maggiori poteri decisionali ai collegi giudicanti**, che oggi si limitano ad un ruolo prettamente notarile; in sostanza, potrebbe prevedersi una disciplina analoga a quella del rito del lavoro (art. 420 c.p.c.), in cui la Commissione può **interrogare liberamente** le parti costituite presenti e **tentare la conciliazione della lite**; eventuali comportamenti ostruzionistici o dinieghi, pregiudizialmente generici ed immotivati, potrebbero essere valutati ai fini degli artt. 88 e 116, secondo comma, c.p.c. ("Dovere di lealtà e di probità" nonché "contegnimento delle parti stesse nel processo");

b) se, inoltre, fosse prevista la possibilità di conciliare anche in sede **di appello**, logicamente **parametrando**, in modo diverso e più oneroso, la **riduzione delle sanzioni** (per esempio, il **cinquanta** per cento delle somme irrogabili in rapporto all'ammontare del tributo risultante dalla conciliazione medesima).

Infine, occorre precisare che l'art. 3, comma 120, della Legge delega n. 662 del 23/12/1996 **non** limita espressamente la conciliazione giudiziale solo al primo grado e, quindi, è possibile, secondo me, estenderla anche nella fase di appello, consentendo così al contribuente una scelta più ponderata ed oculata, sino alla discussione in pubblica udienza (art. 34 D.Lgs. cit.).

Infine, occorre ricordare che la Commissione tributaria provinciale di Como, sez. IV, con ordinanza del 05/02/1999, ha rimesso gli atti alla Corte Costituzionale nella parte in cui la normativa prevede un ruolo "passivo" delle Commissioni tributarie.

Il problema, quindi, esiste ed è avvertito dagli stessi giudici tributari.

⁴⁵ In "Banca dati del Corriere Trib." n. 9/99, 925.

SCHEDA N. 11

PROPOSTA DI MODIFICA LEGISLATIVA

A) L'art. 48, secondo comma, del Decreto legislativo n. 546 del 31/12/1992 è **sostituito** dal seguente:

“La conciliazione giudiziale può aver luogo davanti alla Commissione provinciale o **regionale**, sino alla discussione in pubblica udienza, ai sensi dell'art. 34, nella quale, peraltro, il tentativo di conciliazione può essere esperito d'ufficio anche dal collegio giudicante, dopo aver **interrogato liberamente le parti, costituite, presenti**. La mancata comparizione personale delle parti, senza giustificato motivo, costituisce comportamento valutabile dal giudice ai fini della decisione”.

B) Dopo il sesto comma dell'art. 48 del Decreto legislativo n. 546 del 31/12/1992 è aggiunto il seguente **settimo comma**:

“In caso di avvenuta conciliazione giudiziale presso la Commissione tributaria regionale, le sanzioni amministrative si applicano nella misura del **cinquanta per cento** delle somme irrogabili in rapporto dell'ammontare del tributo risultante dalla conciliazione medesima. In ogni caso, la misura delle sanzioni non può essere inferiore al **cinquanta per cento** dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi, relative a ciascun tributo”.

SCHEDA N. 12

Possibilità di sospendere gli effetti delle sentenze di primo e secondo grado

Oggi, la Commissione tributaria regionale **non** può sospendere l'esecuzione di una sentenza di primo (o di secondo grado) di rigetto del ricorso (totale o parziale), con la conseguente, immediata iscrizione a ruolo, a titolo provvisorio, delle maggiori imposte ed interessi (art. 68 D.Lgs. n. 546 cit.) nonchè delle sanzioni (art. 19, primo comma, D.Lgs. n. 472 del 18/12/1997).

Questo perchè l'art. 49 D.Lgs. n. 546 cit. esclude espressamente l'applicabilità dell'art. 337 c.p.c. (si rinvia alla scheda n. 10).

Alcune Commissioni tributarie regionali ⁴⁶ hanno riconosciuto, con lodevole coraggio, la possibilità di sospendere l'esecutorietà della sentenza di appello impugnata.

La Commissione tributaria regionale di Perugia, invece, con l'ordinanza del 17/09/1998, ha rimesso gli atti alla Corte Costituzionale per un'evidente disparità di trattamento e lesione del diritto di difesa (artt. 3 e 24 della Costituzione), perchè, nel processo civile, l'azione cautelare è sempre ammessa ex artt. 283 e 373 c.p.c., mentre, in linea di principio, nel processo tributario, è sempre negata.

Ultimamente, la stessa Commissione tributaria regionale di Perugia, con un'altra ordinanza ⁴⁷, ha ritenuto non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale degli artt. 47 e 49 del D. Lgs. n. 546/92 in riferimento all'art. 3 della Costituzione, laddove in ordine alla tutela cautelare emerge un'ingiustificata disparità di trattamento del cittadino-contribuente in relazione soltanto alla diversità della giurisdizione qualora si tratti di processi aventi ad oggetto "imposte e tasse" e, quindi, riconducibili alla comune matrice di cui all'art. 53 Cost., i quali non siano, però, devoluti alla giurisdizione del giudice tributario ma attribuiti a quella del **giudice ordinario**, ex art. 9 c.p.c., così da ingenerare una palese violazione del principio di uguaglianza, in quanto l'azione cautelare, nel caso della giurisdizione del **giudice ordinario**, sarebbe **sempre ammessa**, ex artt. **283 e 373 c.p.c.**, ed invece sempre negata, in linea di principio, nel processo tributario, o perlomeno nella fase di secondo grado di giudizio.

In effetti, in un sistema processuale svolgentesi per gradi, i rimedi sospensivi endo processuali costituiscono un corollario necessario all'esecutività ex lege di pronunce che, essendo soggette a garanzie, e perciò a modifica, presentano ancora una percentuale di opinabilità, per cui dall'esecuzione provvisoria delle stesse può certamente derivare un danno grave alla parte, che potrebbe anche avere ragione, ed in relazione a ciò la sospensione "ope iudicis" della esecutorietà della sentenza può essere iscritta, a pieno titolo, tra i mezzi tipici della tutela cautelare, andando riconosciuta anche nel processo tributario, in quanto essenziale ai fini della **effettività** della tutela giurisdizionale ("**giusto processo**").

Oltretutto, occorre ancora osservare come la questione relativa alla sospensione o meno delle sentenze del giudice tributario nei vari gradi di giudizio assume oggi

⁴⁶ Per esempio, di Campobasso, con ordinanza del 27/07/1998, di Bologna, con ordinanza del 28/06/1996 (in "Bollettino trib." 1999, 431) e di Genova, Sez. VI, con ordinanza del 31-05-1999 (in "Corriere Trib.", 1999, 3560); in senso contrario, si è espressa, però, la Comm. trib. regionale Marche -Sez. X- con ordinanza n. 1 del 24-02-1997, (in "Corriere Trib.", 1999, 3560 cit.). Si rinvia all'articolo di NAPOLITANO-MUCCARI in "Bollettino trib." 1999, 1013.

⁴⁷ Ordinanza del 10 giugno 1999 della Sezione Prima, in "Bollettino trib.", 1999, 1714 e 1715.

un'importanza particolare considerato che la legge di riforma delle sanzioni tributarie (art. 19, secondo comma, D.Lgs. 18/12/1997 n. 472) ha previsto che la Commissione tributaria regionale può sospendere l'esecuzione della sentenza di primo grado, limitatamente alle sanzioni, dopo un sommario esame della fondatezza dell'atto di appello e della sussistenza di un danno grave ed irreparabile per il contribuente.

Certo è che appare comunque singolare che, nell'ambito di uno stesso sistema processuale, vi siano **due** regimi differenti e che il giudice di appello, mentre potrà concedere la sospensione della riscossione delle sanzioni, avrà precluso l'analogo potere per ciò che concerne il tributo controverso.

Pertanto, è necessario che anche nel processo tributario siano **espressamente richiamati** ed **applicati**, senza alcuna eccezione, i seguenti articoli:

- **art. 283 c.p.c.:**

“Il giudice d'appello, su istanza di parte, proposta con l'impugnazione principale o con quella incidentale, quando ricorrono **gravi** motivi, sospende, in tutto o in parte, l'efficacia esecutiva o l'esecuzione della sentenza impugnata”;

- **art. 373 c.p.c.:**

“Il ricorso per Cassazione non sospende l'esecuzione della sentenza. Tuttavia il giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata può, su istanza di parte e qualora dall'esecuzione possa derivare **grave** e **irreparabile** danno, disporre con ordinanza non impugnabile che la esecuzione sia sospesa o che sia prestata congrua cauzione”.

SCHEDA N. 12

PROPOSTA DI MODIFICA LEGISLATIVA

Nell'art. 61 del D.Lgs. n. 546 del 31/12/1992 è **aggiunto**, alla fine, il seguente periodo:

“La Commissione tributaria regionale può sospendere l'efficacia esecutiva o l'esecuzione della sentenza impugnata, applicando gli artt. **283** e **373** del codice di procedura civile nonché le disposizioni dell'art. 47”.

SCHEDA N. 13

Possibilità per il contribuente di nominare sempre un difensore

Nell'attuale processo tributario, il contribuente può difendersi da solo, senza la necessaria assistenza tecnica di un difensore abilitato, solo quando il valore della controversia è **inferiore** a £. 5.000.000 nonchè per i **ricorsi ai Centri di servizio**, senza alcun limite quantitativo (art. 12, quinto comma, D.Lgs. n. 546 cit.).

Al di fuori delle suddette ipotesi, il contribuente **deve** farsi assistere da un difensore abilitato, altrimenti il ricorso è **inammissibile** (art. 18, ultimo comma, D.Lgs. n. 546 cit.).

Infatti, la Corte di Cassazione, Sez. I, con la sentenza n. 1781 del 3 marzo 1999,⁴⁸ ha precisato che l'eventuale costituzione personale in giudizio della parte privata senza assistenza del difensore, quando tassativamente previsto, va considerata "**tamquam non esset**" e non comporta alcun intervento correttivo o sanante dell'organo giudicante.

In quest'ultima ipotesi, la Commissione tributaria provinciale di Novara, con l'ordinanza n. 360 del 10/10/1998⁵⁰, ha rimesso gli atti alla Corte Costituzionale, per violazione degli artt. 3 e 24, primo comma, della Costituzione, nella parte in cui la normativa **non** prevede la possibilità di nominare il difensore **anche successivamente** alla proposizione del ricorso, persino su iniziativa del giudice, così come accade per le liti di minor valore (art. 12, quinto comma, ultimo periodo, cit.).

In effetti, l'introduzione di procedure eccessivamente complicate o termini eccessivamente brevi **non** devono intralciare, in modo ingiustificato, la **concreta** possibilità dei singoli cittadini-contribuenti di ottenere la tutela giurisdizionale della quale sono titolari.

La concreta possibilità di ottenere giustizia, di fronte ad accertamenti di importo anche rilevante, è, di conseguenza, gravemente compromessa dalla facilità di incorrere in errore sul punto (per esempio, in materia di accertamenti catastali, dove non è indicato alcun importo), lasciando così incolpevolmente spirare il termine per ricorrere senza aver instaurato un valido rapporto processuale e vedendo, quindi, a seguito della dichiarata inammissibilità dell'impugnazione proposta personalmente, divenire **irrevocabile** l'atto di accertamento emesso dall'Ufficio, con le gravi conseguenze patrimoniali facilmente immaginabili.

E' opportuno, pertanto, in tali ipotesi, consentire sempre alla parte di poter nominare un difensore abilitato, eventualmente anche per iniziativa del giudice, sanando così "*ex tunc*" qualsiasi irregolarità formale, come, peraltro, previsto, nella fase **transitoria** del nuovo processo tributario, dall'art. 79, secondo comma, D.Lgs. n. 546 cit., disposizione quest'ultima recentemente intesa dalla Corte di Cassazione⁵¹ come uno specifico **dovere** della Commissione Tributaria.

⁴⁸ In "Giurisprudenza delle Imposte" n. 4-5/1999, 658 e segg.

⁴⁹ Si rinvia, altresì, alla sentenza n. 85 del 13 marzo 1997 della Commissione trib. provinciale di Genova, Sez. XIII, in "Bollettino trib.", 1999, 1145 e 1146.

⁵⁰ In "Rivista Tributi" n. 7/99, 882 e segg.

⁵¹ Sentenza n. 229 del 12/01/1999, in "Giurisprudenza delle Imposte" n. 4-5/1999, 662.

SCHEDA N. 13

PROPOSTA DI MODIFICA LEGISLATIVA

L'art. 12, quinto comma, ultimo periodo, del D.Lgs. n. 546 del 31/12/1992 è **sostituito** dal seguente:

“Il Presidente della Commissione o della Sezione o il Collegio **possono sempre** ordinare alla parte di munirsi di assistenza tecnica, fissando un termine entro il quale la stessa è tenuta, a pena di inammissibilità, a conferire l'incarico ad un difensore abilitato, **anche** nell'ipotesi in cui il ricorso sia stato erroneamente sottoscritto dalla parte stessa per una controversia di valore **superiore** a 5.000.000 di lire”.

SCHEDA N. 14

La spedizione per posta equivale al deposito

La costituzione in giudizio sia del ricorrente (art. 22 D.Lgs. n. 546 cit.) sia della parte resistente (art. 23 D.Lgs. cit.), anche nella fase d'appello (art. 53, secondo comma, e 54 D.Lgs. cit.), avviene mediante⁵² **“deposito”** degli atti, “brevi manu”, nella segreteria della Commissione tributaria adita.

Questo termine presuppone la **consegna materiale** degli atti, **senza la possibilità di potersi avvalere del servizio postale**, e ciò determina gravi disagi (principalmente economici) alle parti private, che non hanno l'organizzazione degli Uffici pubblici, soprattutto nella fase dell'appello.

Infatti, tutte le Commissioni tributarie regionali hanno sede presso i capoluoghi di regione, spesso molto distanti dai capoluoghi di provincia (per es., Lecce dista da Bari circa 150 Km), anche perchè la Legge 18/02/1999 n. 28 (art. 35, che ha introdotto all'art. 1 del D.Lgs. n. 545/92 il comma 1-bis), sino ad oggi, non è stata totalmente attuata.

Per non rendere eccessivamente **oneroso** il diritto di difesa, è necessario prevedere che il “deposito” possa **attuarsi anche a mezzo posta**, in plico raccomandato, senza busta, con avviso di ricevimento; in tal caso, il “deposito” s'intende effettuato al momento della spedizione, nelle forme sopra indicate (come, peraltro, oggi, è consentito per il ricorso introduttivo, ai sensi dell'art. 20, secondo comma, D.Lgs. n. 546 cit.).

⁵² In tal senso, Commissione tributaria provinciale di Pisa - Sez. I, con le sentenze n. 442 del 31/12/1997 e n. 73 del 31/03/1998 e Commissione trib. provinciale di Livorno - Sez. V, con la sentenza n. 403 del 16/01/1998, in “Bollettino trib.”, 1999, 1145; contra, Commissione trib. regionale del Veneto, Sez. XIII, con la sentenza n. 1 del 14/05/1997, in “Bollettino trib.”, 1998, 620.

SCHEDA N. 14

PROPOSTA DI MODIFICA LEGISLATIVA

Negli artt. 22, primo comma; 23, secondo comma; 24, primo comma; 53, secondo comma; 54, primo comma del Decreto legislativo n. 546 del 31/12/1992, è **aggiunto** il seguente periodo:

“**Il deposito** di atti e documenti può essere effettuato anche a **mezzo posta**, in plico raccomandato, senza busta, con avviso di ricevimento. In tal caso, il **deposito** si intende effettuato al momento della **spedizione** nelle forme sopraindicate. Sono abrogate tutte le disposizioni incompatibili”.

SCHEDA N. 15

Giudizio secondo “equità”

Il giudizio secondo “**equità**”, previsto nel processo civile (artt. 113 e 114 c.p.c.), oggi, invece, **non** è ammesso nel processo tributario.

Questa limitazione non è giustificabile sia per le cause di importo **inferiore** a £. 5.000.000 sia nell'ipotesi in cui la Commissione tributaria potrebbe decidere nelle controversie avverso i provvedimenti di rigetto per **autotutela** (per un approfondimento sul tema, si rinvia alla **SCHEDA N. 19**).

Oltretutto, il giudizio secondo “**equità**” potrebbe stemperare l'eccessivo tecnicismo della materia fiscale, *risolvendo “cum grano salis”* situazioni delicate, dove il contribuente ha agito in perfetta buona fede.

SCHEDA N. 15

PROPOSTA DI MODIFICA LEGISLATIVA

Dopo l'art. 35 del Decreto legislativo n. 546 del 31/12/1996 è **aggiunto** il seguente **art. 35-bis: "Procedimento secondo equità"**:

"Le controversie di cui all'art. 12, comma 5, nonché quelle di cui all'art. 19, lettera l, sono sempre decise previa discussione in **pubblica udienza**, ai sensi dell'art. 34.

Le controversie di cui al comma 1 possono essere decise, anche su richiesta di una sola delle parti, dalle Commissioni tributarie **secondo equità**, tenuto conto della particolare natura delle questioni trattate.

Le sentenze pronunciate secondo equità, ai sensi del comma 2, **sono inappellabili** ed il ricorso per Cassazione può essere proposto **solo** per i motivi di cui ai numeri 1 - 2 - 3 - 4 dell'articolo 360, primo comma, del codice di procedura civile".

N.B.

Per il riferimento all'art. 19, lettera l, si rinvia alla scheda n. 19.

SCHEDA N. 16

L'anatocismo anche nel diritto tributario

L'art. 1283 c.c. testualmente dispone: "In mancanza di usi contrari, gli interessi scaduti possono produrre interessi solo dal giorno della domanda giudiziale o per effetto di convenzione posteriore alla loro scadenza, e sempre che si tratti di interessi dovuti almeno per sei mesi".

Ultimamente, la Corte di Cassazione,⁵³ in materia di IVA, ha precisato che la disciplina delle obbligazioni tributarie, come di ogni altra obbligazione che trovi fondamento in "fatti" regolati dal diritto pubblico, deve essere ricavata, per quegli aspetti che non sono specificamente disciplinati da norme speciali (come nella fattispecie), nelle disposizioni di cui al primo titolo del libro quarto del codice civile. Pertanto, non vi è alcun ostacolo al riconoscimento del diritto alla capitalizzazione degli interessi per ritardato rimborso, logicamente entro i limiti posti, in via generale, dall'art. 1283 del codice civile.

A questo punto, per evitare ulteriori, inutili disquisizioni giuridiche sul punto, è opportuno consacrare in norma processuale il suddetto principio, anche per evitare un eventuale ripensamento giurisprudenziale. Infatti, la stessa Corte di Cassazione, in una precedente sentenza⁵⁴, aveva affermato il contrario, cioè che la disciplina concernente gli interessi anatocistici non trovava applicazione in materia tributaria, dove prevalgono le disposizioni speciali che regolano compiutamente gli effetti della "*mora debendi*".

⁵³ Sez. Prima, sentenza n. 552 del 22/01/1999 e Sez. Prima, sentenza n. 9273 del 03-09-1999, in "Corriere Trib.", 1999, 3482.

⁵⁴ Sentenza n. 6310 del 10-07-1996, in "Corriere Trib.", 1999, 3482.

SCHEDA N. 16

PROPOSTA DI MODIFICA LEGISLATIVA

L'art. 2, secondo comma, del Decreto legislativo n. 546 del 31/12/1992 è **sostituito** dal seguente:

“Sono, inoltre, soggette alla giurisdizione tributaria le controversie concernenti le sovraimposte, le imposte addizionali, le sanzioni amministrative, gli interessi, **anche quelli previsti dall'art. 1283 del codice civile**, i risarcimenti dei danni, ai sensi dell'art. 2043 del codice civile, ed altri accessori nelle materie di cui al comma 1”.

N.B.

Per il riferimento all'art. 2043 del codice civile, si rinvia alla successiva scheda n. 17.

SCHEDA N. 17

Competenza delle Commissioni tributarie anche per il risarcimento dei danni

La Corte di Cassazione, Sez. Un. Civ., con la sentenza n. 722 del 15 ottobre 1999⁵⁵ ha ribadito il principio, già in altre occasioni espresso, che è competente solo il giudice ordinario, e **non** quello tributario, a conoscere, ai sensi dell'art. 2043 c.c., di rivendicazioni promosse a titolo di risarcimento dei danni patrimoniali ingiusti provocati ai contribuenti da comportamenti (dolosi o colposi) messi in atto da funzionari dell'Amministrazione finanziaria, a nulla rilevando che la condotta colpevole si sia realizzata nell'ambito di vicende legate ad un rapporto tributario, nel frattempo del tutto esaurito, alla cui conoscenza sono preposte, in forza di giurisdizione esclusiva fissata dall'art. 2 del D. Lgs. n. 546 cit., le Commissioni tributarie.

E' vero, infatti, che il citato art. 2 contiene una formulazione più ampia rispetto al D.P.R. n. 636/72, avendo allargato la giurisdizione esclusiva del giudice tributario anche alle controversie concernenti le sovraimposte e le imposte addizionali, nonché le sanzioni amministrative e gli altri accessori.

Tuttavia, oggi, la sola previsione degli "altri accessori" **non** è di per sé sufficiente a radicare la giurisdizione esclusiva del giudice tributario anche alle controversie sul risarcimento del danno per comportamento illecito dell'Amministrazione finanziaria.

Infatti, secondo la giurisprudenza costante, per "accessori" si devono intendere soltanto gli aggi dovuti al concessionario, le spese di notifica, gli interessi moratori ed al limite il maggior danno da svalutazione monetaria ex art. 1924, secondo comma, codice civile.

Per evitare, quindi, che il contribuente, che si ritenga leso da comportamenti illeciti del fisco, una volta esaurito l'iter procedurale dinanzi le Commissioni tributarie, debba nuovamente iniziare un altro, costoso e defatigante, processo civile dinanzi al giudice ordinario, è necessario un intervento legislativo che fissi la giurisdizione **piena ed esclusiva** del solo **giudice tributario**, comprensiva dei danni derivati, anche per l'accertamento tecnico preventivo, ai sensi dell'art. 696 c.p.c..

Quanto sopra, alla luce, anche della recente ed importante sentenza della Corte di Cassazione a Sezioni Unite⁵⁶ che ha riletto in maniera originale la disposizione civilistica posta a salvaguardia del precetto del "neminem laedere", riconducendovi pure la fattispecie della incisione, da parte della mano pubblica, degli **interessi legittimi** (e non solo dei diritti soggettivi, come fino a quel momento solleva avvenire).

Consegue che, oggi, la lesione di un interesse legittimo, al pari di quella di un diritto soggettivo o di un altro interesse giuridicamente rilevante, può essere fonte di responsabilità aquiliana e dare luogo, in relazione al concreto atteggiarsi dell'interesse legittimo, a risarcimento del danno ingiusto.

L'attribuzione in via riservata di una certa materia alla giurisdizione esclusiva di questo o di quel giudice è pura scelta di **politica legislativa** di cui è artefice, appunto, il legislatore ordinario, la cui volontà **non** trova alcun ostacolo nel dettato costituzionale, ove al riguardo **non** sono posti paletti.⁵⁷

⁵⁵ In "Bollettino trib.", 1999, 1777 e "Corriere Trib.", 1999, 3475 e segg.

⁵⁶ N. 500 del 26 marzo/22 luglio 1999, in "Giust. Civ." 1999, I, pag. 2261.

⁵⁷ Si rinvia all'interessante articolo di Valdo AZZONI, in "Bollettino trib.", 1999, 1657 e segg..

E' opportuno, pertanto, rimettere la competenza in materia al solo **giudice tributario**, anche in vista dell'innovazione di portata storica che, "de iure condendo", eliminerà in radice l'ormai anacronistico divario tra liti tributarie davanti al giudice ordinario e liti tributarie assegnate alle Commissioni tributarie, concentrandole tutte davanti a queste ultime ed attribuendo, quindi, alla giurisdizione speciale tributaria un ruolo assorbente ed esclusivo per tutto il contenzioso fiscale.⁵⁸

⁵⁸ Disegno di legge approvato dal Consiglio dei Ministri del 10/09/1999, in "Corriere Trib.", 1999, 2795 e segg. già in precedenza citato. Per la problematica relativa al ricorso contro l'esecuzione coattiva del concessionario della riscossione, circa la competenza tra AGO e Commissioni tributarie, si rinvia alla sentenza n. 604 dell'1/9/1999 della Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, in "Banca dati Corriere Tributario", 2000, 82 e seguenti.

SCHEDA N. 17

PROPOSTA DI MODIFICA LEGISLATIVA

A) L'art. 2, secondo comma, del Decreto legislativo n. 546 del 31/12/1992 è **sostituito** dal seguente:

“Sono, inoltre, soggette alla giurisdizione tributaria le controversie concernenti le sovraimposte, le imposte addizionali, le sanzioni amministrative, gli interessi, anche quelli previsti dall'art. 1283 del codice civile, **i risarcimenti dei danni, ai sensi dell'art. 2043 del codice civile**, ed altri accessori nelle materie di cui al comma 1”.

B) L'art. 7, primo comma, del Decreto legislativo n. 546 del 31/12/1992 è **sostituito** dal seguente:

“Le commissioni tributarie, ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributari ed all'ente locale da ciascuna legge d'imposta, con la possibilità dell'accertamento tecnico e dell'ispezione giudiziale, ai sensi dell'art. **696 del codice di procedura civile**”.

N.B.

Per il riferimento all'art. 1283 c.c., si rinvia alla scheda n. 16.

SCHEDA N. 18

Altre ipotesi di sospensione del processo

Attualmente, ai sensi dell'art. 39 D.Lgs. n. 546 cit., il processo tributario **deve** essere sospeso soltanto quando ricorrono, alternativamente o cumulativamente, le seguenti **tassative** ipotesi:

a) sia proposta querela di falso, ai sensi dell'art. 221 c.p.c..⁵⁹

b) si presenti una questione pregiudiziale che attenga allo stato o alla capacità delle persone fisiche (esclusa l'ipotesi che si tratti della capacità di stare in giudizio, sulla quale deciderà il collegio giudicante).

Non è ammessa, invece, la sospensione necessaria del processo nelle ipotesi previste dall'art. **295 c.p.c.** (applicabile, ~~per~~ invece, per analogia, sotto la vigenza dell'abrogato D.P.R. n. 636/72) e dall'art. 296 c.p.c..⁶¹

La Corte Costituzionale, già in due occasioni,⁶¹ peraltro entrambe riferite **soltanto** alla **sospensione necessaria** del processo per pregiudizialità e **non** anche alla sospensione su istanza delle parti, mediante sbrigativi ed opinabili rinvii ai margini di scelta e di discrezionalità del legislatore nonchè alle esigenze di celerità del rito tributario, ha giustificato la suddetta scelta legislativa.

Ultimamente, la Commissione tributaria provinciale di Verbania⁶², ha nuovamente rimesso gli atti alla Corte Costituzionale per differenti motivi, ritenendo di dubbia legittimità costituzionale la norma di cui al citato art. 39 sia perchè detta norma esclude dall'ipotesi di sospensione necessaria quella in cui la decisione della causa dipenda dalla definizione di altra controversia pendente dinanzi allo stesso o ad altro giudice, sia perchè esclude la possibilità per il giudice di disporre la sospensione del processo su istanza di tutte le parti, in relazione all'art. 30, primo comma, lett. g), della Legge delega n. 413/1991, che sancisce l'adeguamento delle norme del processo tributario a quelle del processo civile, nel quale la sospensione necessaria per pregiudizialità è prevista dall'art. 295 c.p.c. e la sospensione su istanza di parte dall'art. 296 c.p.c., ma anche in relazione al principio di razionalità, di cui all'art. 3, primo comma, della Costituzione.

In effetti, oggi, è assurdo che, per legge, non si debba sospendere il processo tributario quando è necessario risolvere un'altra controversia, dalla cui definizione dipende la decisione della causa stessa (come, per esempio, il riconoscimento delle agevolazioni fiscali o la definizione degli accertamenti nei confronti delle società), con il rischio per il contribuente di possibili contrasti di giudicato, sanabili con costose e defatiganti procedure di appello.

Oltretutto, ultimamente, la Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con la sentenza n. 185 del 26 marzo 1999,⁶³ ha riconosciuto l'impugnabilità dinanzi le Commissioni Tributarie

⁵⁹ Per la problematica relativa alla querela di falso si rinvia all'articolo di U. PERRUCCI "Disconoscimento e querela di falso nel processo tributario" in "Bollettino trib.", 1999, 693-694, nonchè alla sentenza del Tribunale di Milano - Sez. I - n. 9164 del 22/04/1999, in "Bollettino trib.", 1999, 1233 e 1234, dove si afferma che, mentre il giudizio sulla falsità o meno del documento è di competenza del Tribunale civile, spetta, invece, alle Commissioni Tributarie adite ed agli uffici fiscali, compatibilmente con i termini di decadenza di legge, valutarne gli effetti di carattere fiscale.

⁶⁰ In tal senso, ultimamente, la Commissione trib. regionale della Lombardia, con la sentenza n. 51/17/98 del 23 marzo 1998, in "Bollettino trib.", 1999, 158.

⁶¹ Corte Cost. 26 febbraio 1998 n. 31, in "Bollettino trib.", 1998, 633, e Corte Cost. 21 gennaio 1999 n. 8, in "Bollettino trib." 1999, 598.

⁶² Ordinanza del 19/11/1999 - Sez. III, in "Bollettino trib.", 1999, 1799.

⁶³ In "Giurisprudenza delle Imposte" n. 4-5/1999, 560 e segg.

della revoca dell'accertamento con adesione (art. 2-bis del D.L. 30/09/1994 n. 564, inserito dalla legge di conversione 30/11/1994 n. 656), in quanto atto concernente l'applicazione di imposte sui redditi o sul valore aggiunto e, quindi, rientrante tra gli atti impugnabili di cui all'art. 19 D.Lgs. n. 546/92, tra i quali, peraltro, la Corte Costituzionale, con la sentenza del 6 dicembre 1985 n. 313⁶⁴ aveva, prima della riforma, fatto rientrare l'atto di declaratoria di inammissibilità del condono fiscale, con interpretazione estensiva.

Pertanto, quando si tratta di decidere preliminarmente sull'ammissibilità o meno dei condoni o dei concordati, è necessario (oltre che opportuno) sospendere i giudizi relativi agli avvisi di accertamento; e questa situazione non può essere ignorata dal legislatore come principio generale.

⁶⁴ In "Rassegna Tributaria", 1986, II, 313.

SCHEDA N. 18

PROPOSTA DI MODIFICA LEGISLATIVA

L'art. 39 del Decreto legislativo n. 546 del 31/12/1992 è **sostituito** integralmente dal seguente:

“Il processo è sospeso quando è presentata querela di falso o deve essere decisa, in via pregiudiziale una questione sullo stato o la capacità delle persone, salvo che si tratti della capacità di stare in giudizio, **nonchè nelle ipotesi di cui agli artt. 295 e 296 codice di procedura civile**”.

Parte Seconda

**MODIFICHE
ALL'ISTITUTO
DELL'AUTOTUTELA**

SCHEDA N. 19

Modifiche all'istituto dell'autotutela

L'istituto dell'autotutela è disciplinato dall'art. 68 del D.P.R. 27/03/1992 n. 287, dall'art. 2-quater del D.L. 30/09/1994 n. 564 conv. in L. 30/11/1994 n. 656 e dal D.M. 11/02/1997 n. 37 (dopo ben **cinque** anni dalla prima disposizione sull'argomento).

L'esercizio di questo importante potere deve consentire l'annullamento o la revoca di atti illegittimi o infondati ogniqualvolta si riconosca l'insussistenza dei presupposti impositivi sui quali l'Amministrazione finanziaria ha fondato il proprio accertamento e si riconosca che, sulla base di quanto dedotto e suffragato documentalmente dalla parte, la pretesa fiscale fatta valere non ha più ragione di esistere, perchè contraria **all'interesse pubblico** (c.d. "autotutela decisoria")⁶⁵.

L'autotutela può essere definita, anche, come la speciale capacità riconosciuta dall'ordinamento alla Pubblica Amministrazione di attuare autoritativamente le proprie determinazioni volte al perseguimento di **interessi pubblici**, di difendere da se stessa i propri beni e di ripiegarsi su se stessa per un riesame critico della propria attività provvedimentale, tutto questo al fine di assicurare il più efficace perseguimento **dell'interesse pubblico generale** (art. 97 della Costituzione).

Per una controversia intervenuta prima che il legislatore disciplinasse l'istituto con la normativa sopracitata, la Corte di Cassazione, Sez. I, con la sentenza n. 11364 dell'11 novembre 1998,⁶⁶ aveva stabilito che l'eventuale revoca dell'atto di riscossione non poteva travolgere anche l'atto impositivo-presupposto, attenendosi ad una visione eccessivamente formalistica e rigorosa, non rispondente al principio di buon andamento ed efficienza della pubblica amministrazione sancito dall'art. 97 della Costituzione.

In campo tributario, in particolare, tra gli interessi pubblici idonei a sorreggere, sul piano della legittimità, l'esercizio dell'autotutela è, sicuramente, da annoverare l'esigenza che al contribuente **non** sia richiesto di corrispondere al fisco **più di quanto effettivamente dovuto**; cosa che, altrimenti, urterebbe contro i principi di trasparenza e di giustizia sostanziale, ormai riconosciuti come immanenti a qualunque attività della Pubblica Amministrazione.

Considerando, quindi, l'interesse tutelato "lato sensu" si può, in definitiva, affermare che:

- l'autotutela **amministrativa** è rivolta unicamente all'attuazione dell'art. 97 della Costituzione ed è posta a salvaguardia dell'interesse pubblico rappresentato dal suddetto articolo;

- l'autotutela **tributaria**, invece, è rivolta non solo all'attuazione del citato art. 97 ma altresì consente che il prelievo fiscale sia effettuato nel rispetto dei principi di uguaglianza, di equità tributaria e di capacità contributiva.

Infatti, l'art. 53, primo comma, della Costituzione stabilisce che tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro **effettiva capacità contributiva**.

⁶⁵ Sulla distinzione tra autotutela "decisoria" ed autotutela "esecutiva", si rinvia all'articolo del Prof. GLENDI in "Corriere Trib.", 1999, 1598 e 1599.

⁶⁶ In "Giurisprudenza delle Imposte", n. 4-5/1999, 691 e segg. Si rinvia, altresì, all'articolo di M.V. SERRANO "Considerazioni sull'autotutela tributaria alla luce della Legge n. 28/1999 (c.d. Omnibus fiscale)", in "Bollettino trib.", 1999, 625 e segg.

Quel che è certo è che il contribuente non può e non deve pagare illegittimamente solo perchè fa trascorrere (alcune volte non per sua colpa) i termini dell'impugnativa.

Ora, nella situazione attuale, l'istituto dell'autotutela, così come è congegnato, difficilmente potrà raggiungere i risultati ideologicamente sperati, perchè questo potere il legislatore lo affida **soltanto** allo **stesso ufficio** che ha emanato l'atto (illegittimo o infondato) e, solo in caso di "grave inerzia", alla Direzione regionale o compartimentale dalla quale l'Ufficio stesso dipende.

E' facilmente intuibile che lo stesso Ufficio, che ha emanato l'atto, difficilmente lo revocherà, soprattutto nelle ipotesi di infondatezza nel **merito** dello stesso (come, per esempio, nel c.d. "redditometro"), cioè in casi di invalidità di "natura sostanziale", derivati da erronee valutazioni di **merito** sui fatti costituenti il presupposto impositivo.

E' necessario, quindi, per eliminare qualsiasi "ragionevole dubbio" ed al tempo stesso evitare di addossare un'eccessiva responsabilità agli Uffici, **riformare** la normativa, nel senso di destinare le decisioni ad un **organismo terzo**, "**super partes**", come per esempio, un Garante regionale fiscale o, meglio, secondo me, una **Commissione provinciale** composta da un magistrato, da un rappresentante dell'Amministrazione Finanziaria e da un rappresentante degli Ordini professionali degli Avvocati, dei Dottori Commercialisti, dei Ragionieri e dei Consulenti del lavoro.

Solo in questo modo, il cittadino contribuente avrà la certezza che la sua posizione fiscale è stata valutata e ponderata in modo imparziale, sereno ed obiettivo.

Non bisogna, altresì, dimenticare che, nell'esercizio dello "ius poenitendi" da parte dell'Amministrazione facultata, a sua discrezione, al ritiro di ogni pretesa ritenuta invalida, spesso, insorgono remore od eccessive cautele alla luce del disposto dell'art. 2-septies della Legge n. 656 cit., che stabilisce una sia pur limitata responsabilità patrimoniale dei dipendenti del fisco per i danni cagionati con dolo o colpa grave nell'attività di interpretazione di tale disposizione sull'autotutela.

Inoltre, con la normativa attuale, contro il provvedimento di rigetto dell'istanza di autotutela i contribuenti, in quanto titolari di un mero interesse "differenziato" e **non** di un vero e proprio interesse "legittimo", non possono proporre alcun ricorso nè al TAR nè alle Commissioni tributarie (in presenza di atti definitivi).

Il TAR, infatti, non può condannare l'Amministrazione finanziaria ad agire in autotutela, in quanto, come detto, l'attivazione dell'istituto è di esclusiva discrezionalità dello **stesso** organo che ha emesso l'atto.

La diretta conseguenza potrebbe essere, tutt'al più, un semplice "invito" rivolto dal giudice amministrativo all'Amministrazione finanziaria a riesaminare la questione. Tuttavia, in una circostanza⁶⁷ del genere, è evidente che non si può parlare di effettiva tutela del diritto del contribuente.

E' necessario, quindi, anche sul punto, modificare la normativa, prevedendo la possibilità di impugnare il provvedimento negativo dinanzi la Commissione tributaria, che potrà decidere secondo equità (si rinvia alla SCHEDA N. 15.) in base al nuovo art. 35-bis del D.Lgs. n.546 cit..

Infine, è necessario modificare anche la normativa principale in tema di autotutela⁶⁸, che fa generico riferimento ad "**organi dell'Amministrazione finanziaria**", senza prevedere alcuna impugnazione.

⁶⁷ Si rinvia all'interessante articolo di NOCERA e IZZI in "Il sole 24 ore" del 22-11-1999.

⁶⁸ Art. 2-quater D.L. 30-09-1994 n. 564, convertito, con modificazioni, dalla Legge 30-11-1994 n. 656.

SCHEDA N. 19

PROPOSTA DI MODIFICA LEGISLATIVA

A) L'art. 2-quarter, primo comma, Decreto legge 30-09-1994 n. 564, convertito, con modificazioni, dalla Legge 30-11-1994 n. 656, è **sostituito** dal seguente:

“Con decreti del Ministro delle Finanze sono indicati gli organi, **sia interni che esterni**, dell'Amministrazione finanziaria competenti per l'esercizio del potere di annullamento d'ufficio o di revoca, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, degli atti illegittimi o infondati.

Tutti i provvedimenti di rigetto delle istanze di autotutela possono essere **impugnati alle Commissioni tributarie**. Con gli stessi decreti sono definiti i criteri di economicità sulla base dei quali si inizia o si abbandona l'attività dell'amministrazione”.

B) REGOLAMENTO DEGLI UFFICI E DEL PERSONALE DEL MINISTERO DELLE FINANZE.

L'art. 68, primo comma, del D.P.R. 27-03-1992 n. 287 è **sostituito** dal seguente:

“Salvo che sia intervenuto giudicato, gli uffici dell'Amministrazione finanziaria o la **Commissione provinciale**, di cui all'art. 1 del D.M. 11-02-1997 n. 37, possono procedere all'annullamento, totale o parziale, degli atti riconosciuti illegittimi o infondati, con provvedimento motivato, comunicato al destinatario dell'atto ed **impugnabile** alla Commissione tributaria provinciale, secondo le norme del Decreto legislativo n. 546 del 31-12-1992”.

C) REGOLAMENTO RECANTE LE NORME RELATIVE ALL'ESERCIZIO DEL POTERE DI AUTOTUTELA.

L'art. 1 del D.M. 11-02-1997 n. 37 è **sostituito** dal seguente:

“Il potere di annullamento e di revoca o di rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento spetta allo stesso Ufficio che ha emanato l'atto illegittimo o che è competente per gli accertamenti d'ufficio **ovvero, in via alternativa, a discrezione della parte interessata**, alla **Commissione provinciale amministrativa**, di cui al comma seguente.

La Commissione provinciale amministrativa è formata da **tre** componenti di cui uno è un **magistrato ordinario**, che la presiede, un altro è un **rappresentante dell'Amministrazione Finanziaria** ed il terzo è un **rappresentante degli Ordini professionali** degli Avvocati, dei Dottori Commercialisti, dei Ragionieri e dei Consulenti del lavoro.

Le nomine sono fatte, ogni tre anni, dal Dirigente della Direzione Regionale delle Entrate, competente per territorio.

Si rinvia ad uno **specifico regolamento** per l'organizzazione ed il funzionamento della suddetta Commissione provinciale amministrativa” .

D) All'art. 2, primo comma, del Decreto legislativo n. 546 del 31-12-1992 è **aggiunta**, alla fine, la seguente lettera:

l) il provvedimento di rigetto dell'istanza di autotutela; in questo caso, la Commissione può decidere secondo **equità**, sempre in **pubblica udienza**, ai sensi dell'art. 35-bis del presente decreto legislativo” .

N.B.

Per il giudizio secondo "equità", si rinvia alla scheda n. 15.

Parte Terza

MAGGIORE TUTELA DEL SEGRETO BANCARIO E PROFESSIONALE E DEGLI ACCESSI AL DOMICILIO

SCHEDA N. 20

Maggiore tutela del segreto bancario e professionale e degli accessi al domicilio

La normativa fiscale consente gli accessi presso le aziende ed istituti di credito semplicemente previa autorizzazione dell'ispettore compartimentale (**organo dell'Amministrazione finanziaria**) ovvero, per la Guardia di finanza, del comandante di zona (**organo militare**), come stabilito dall'art. 33, ultimo comma, del D.P.R. 29-09.1973 n. 600, richiamato, ai fini IVA, dall'art. 52, ultimo comma, del D.P.R. 26-10-1972 n. 633 e successive modificazioni ed integrazioni.

Quando viene eccepito il segreto professionale, invece, è in ogni caso necessaria l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica o dell'Autorità giudiziaria più vicina, ferma restando la norma di cui all'art. 103 c.p.p. ("Garanzie di libertà del difensore"), ai sensi dell'art. 52, terzo comma, D.P.R. n. 633/72 cit., richiamato dall'art. 33, primo comma, cit. in materia di imposte dirette.

Inoltre, **non** è prevista alcuna tutela o limitazione nell'utilizzo dei "dati sensibili" della clientela, ai fini della normativa sulla riservatezza (L. 31/12/1996 n. 675).

In definitiva, da quanto sopra schematicamente esposto, risulta evidente la preoccupazione del legislatore fiscale di disciplinare la fase "amministrativa" delle operazioni di verifica mentre **non** offre alcuna **preventiva** tutela **giuridica** al contribuente, che durante quella fase si senta leso nei suoi interessi o diritti.

Se la Guardia di Finanza o gli uffici finanziari agiscono senza autorizzazioni o con autorizzazioni prive di motivazione o scarsamente motivate oppure debordano dai limiti loro imposti, il cittadino-contribuente, oggi, **non** può reagire giuridicamente **subito**, per far valere le proprie ragioni, ma deve aspettare la fine della verifica e la successiva notifica dell'atto di accertamento o di rettifica (che può avvenire anche a distanza di anni), almeno secondo la più favorevole e recente giurisprudenza.⁷⁰

Secondo la giurisprudenza, infatti, la mancata previsione della impugnabilità di tali atti non si pone in contrasto con gli artt. 26, 97 e 113 della Costituzione, atteso che la non impugnabilità deriva dalla sua natura di atto endoprocedimentale e la tutela giudiziaria ha modo di attuarsi in relazione all'atto terminale del procedimento.

Secondo la Suprema Corte, l'autorizzazione costituisce, infatti, un atto amministrativo a forte discrezionalità, anche se posta in essere da un organo giudiziario. Tale autorizzazione "deve avere una motivazione ancorchè possa esaurirsi anche in espressioni sintetiche di significato implicito ovvero risolversi nel semplice richiamo alla nota della Guardia di Finanza che faccia riferimento agli indizi di violazioni".

A supporto di tale conclusione, la Suprema Corte ricorda la precedente sentenza n. 8062 dell'8 agosto 1990⁷² ove si è affermato che "L'autorizzazione del Procuratore della

⁶⁹ Per le relative problematiche, si rinvia all'articolo di NATOLI e ROMEO in "Bollettino trib.", 1999, 293 e segg.

⁷⁰ Corte di Cassazione, sez. I, sent. n. 12050 del 27-11-1998, in "Banca dati del Corriere Tributario", 1999, 289 e segg. ed in "Giurisprudenza delle Imposte" n. 4-5/1999, 511 e segg. e Bollettino trib., 1999, 829 e segg.

⁷¹ Cass., sent. del 28 aprile 1998 n. 4312; Cass., Sez. I, sent. dell'8 novembre 1997, n. 11036, in "Corriere Trib.", 1998, 1309, con commento di G. PORCARO.

⁷² In "Bollettino trib." 1990, 1418. Si cita, infine, la sentenza della Corte di Cassazione - Sez. I - n. 7115 del 30/07/1997, in "Bollettino trib.", 1999, 167 e segg., dove si afferma che è illegittima la trasmissione all'Ufficio del Registro di una scrittura privata non registrata quando la G. di F. non è stata autorizzata dal giudice penale.

Repubblica ad eseguire l'accesso nell'abitazione del contribuente, prevista dall'art. 52 D.P.R. n. 633 del 1972, ha natura di atto amministrativo, tipicamente discrezionale, e la motivazione dello stesso può esaurirsi anche in espressioni sintetiche di significato implicito ovvero risolversi nel semplice richiamo alla nota della Guardia di Finanza che faccia riferimento agli indizi di violazione in materia di IVA".

Circa poi la sindacabilità da parte del giudice tributario dell'atto di autorizzazione, la Corte di Cassazione, molto opportunamente, rileva che l'attività amministrativa della Guardia di Finanza determina la contestazione di una pretesa fiscale, normalmente formalizzata in un atto di imposizione.

Pertanto, anche se il processo verbale di constatazione è atto endoprocedimentale, gli elementi acquisiti nel corso dell'accesso illegittimo (perché, per esempio, privo di adeguata e legittima motivazione) sono **inutilizzabili**, di talché gli avvisi di accertamento in rettifica fondati su tali elementi devono ritenersi **illegittimi**, per nullità derivata.

Si precisa, infatti, che qualora il processo verbale sia posto a base di un avviso di accertamento, le contestazioni avverso il verbale possono essere effettuate solo nell'ambito del giudizio promosso contro l'avviso di accertamento.

Atteso che il P.V.C. è redatto da pubblici ufficiali, lo stesso ha natura di atto pubblico che fa fede fino a querela di falso, ex art. 2700 c.c., per quanto riguarda le dichiarazioni delle parti e gli altri fatti che il pubblico ufficiale attesta avvenuti in sua presenza.

Si evidenzia, tuttavia, che il verbale non fa piena prova per le valutazioni e le considerazioni in esso espresso, che sono considerate, invece, prove semplici le quali possono essere smentite con successive prove della medesima natura, senza fare ricorso alla querela di falso.

In ogni caso, il contribuente deve sempre attendere la notifica degli avvisi di accertamento per contestare l'illegittimo comportamento prodromico degli organi verbalizzanti, senza poterlo fare subito, con notevole risparmio di tempo e di soldi.

Per evitare questo "**vuoto**" difensivo e dare subito la possibilità di difendersi, è opportuno prevedere "expressis verbis" che tutte le "**autorizzazioni**", sia amministrative che giudiziarie, previste dai citati artt. 52 e 33, siano **immediatamente** impugnabili davanti alle Commissioni tributarie per un vaglio di **legittimità** (per esempio, per l'opportunità e la necessità di agire in un certo modo) e di **procedura** (per esempio, per la tutela e la riservatezza dei "dati sensibili" del contribuente, dei clienti dello studio e dei terzi).

Logicamente, per contemperare il diritto di difesa del contribuente con l'esigenza di non pregiudicare le operazioni di verifica, il particolare giudizio tributario dovrà svolgersi in **tempi ristretti** e con ben determinati **limiti di impugnazione**.

SCHEDA N. 20

PROPOSTA DI MODIFICA LEGISLATIVA

A) All'art. 52, secondo comma, D.P.R. 26-10-1972 n. 633 e successive modifiche ed interpretazioni, è **aggiunto**, alla fine, il seguente periodo:

“La suddetta **autorizzazione è autonomamente impugnabile** davanti alle Commissioni tributarie”.

B) All'art. 52, terzo comma, D.P.R. 26-10-1972 n. 633, come modificato dall'art. 18, secondo comma, lett. h), L. 30-12-1991 n. 413, è **aggiunto**, alla fine il seguente periodo:

“La suddetta **autorizzazione è autonomamente impugnabile** davanti alle Commissioni tributarie”.

C) L'art. 33, **ultimo comma, primo periodo**, del D.P.R. 29-09-1973 n. 600, come modificato dall'art. 18, primo comma, lett. g), della Legge 30-12-1991 n. 413, è **sostituito** dal seguente:

“Gli accessi presso le aziende e istituti di credito e l'Amministrazione postale debbono essere eseguiti, previa autorizzazione, **autonomamente impugnabile davanti alle Commissioni tributarie**, dell'ispettore compartimentale delle imposte dirette ovvero, per la Guardia di Finanza, del comandante di zona, da funzionari dell'Amministrazione finanziaria con qualifica non inferiore a quella di funzionario tributario e da ufficiali della Guardia di Finanza di grado non superiore a capitano; le ispezioni e le rilevazioni devono essere eseguite alla presenza del responsabile della sede o dell'Ufficio presso cui avvengono o di un suo delegato e di esse è data immediata comunicazione, a cura del predetto responsabile, al soggetto interessato, **che ha diritto di assistere alle operazioni di verifica, anche tramite un suo delegato**”.

D) Dopo l'art. 35 e 35-bis del Decreto legislativo n. 546 del 31/12/1992 è aggiunto il seguente art. **35-ter “Ricorsi avverso le autorizzazioni”**:

“Il contribuente può proporre ricorso avverso le **autorizzazioni** di cui all'art. 52, secondo e terzo comma, D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 e successive modificazioni, ed all'art. 33, ultimo comma, D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 e successive modificazioni, entro il termine **perentorio di trenta giorni** dalle relative comunicazioni o notificazioni.

I ricorsi di cui al primo comma devono essere notificati, anche tramite il servizio postale, alle parti interessate, le quali possono, entro venti giorni dalla notifica, depositare memorie e documenti difensivi.

La Guardia di Finanza è sempre rappresentata in giudizio dall'Avvocatura distrettuale dello Stato competente per territorio.

Il Presidente, decorso il termine di cui al secondo comma, fissa con decreto la trattazione del ricorso per la prima camera di consiglio utile, disponendo che ne sia data comunicazione alle parti, costituite, almeno dieci giorni liberi prima.

La Commissione decide con sentenza.

In caso di eccezionale urgenza o di pericolo nel ritardo, il Presidente, ricevuto il ricorso, provvede con decreto motivato. Contro il decreto è ammesso reclamo al collegio entro trenta giorni. Il collegio, sentite le parti, costituite, in camera di consiglio, provvede con **sentenza**.

La Commissione può disporre la sospensione dell'atto impugnato, ai sensi dell'art. 47.

La sentenza è **inappellabile** ed il ricorso per Cassazione può essere proposto solo per i motivi di cui ai numeri 1 - 2 - 3 -4 dell'art. 360, primo comma, del codice di procedura civile”.

Parte Quarta

MODIFICHE AL SISTEMA DELLA RISCOSSIONE

SCHEDA N. 21

Impugnabilità del verbale di pignoramento

Il decreto legislativo n. 46 del 26/02/1999, a seguito dell'art. 1 della Legge delega n. 337 del 28/09/1998, ha **totalmente** riordinato la disciplina della riscossione mediante ruolo, a far data **dal 1° ottobre 1999**.

La principale **novità** è disciplinata dall'art. 11 D.Lgs. cit. che ha modificato l'art. 25 D.P.R. 29/09/1973 n. 602 nel senso che la nuova cartella di pagamento deve contenere anche l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro il termine di sessanta giorni dalla notificazione, con l'avvertimento che, in mancanza, il concessionario della riscossione potrà procedere all'esecuzione forzata.

Questa norma contiene un **grave pericolo** per il contribuente perchè se, per esempio, la **notificazione** della cartella avviene con le particolari procedure dell'art. **140 c.p.c.** ("Irreperibilità o rifiuto di ricevere la copia") o **dell'art. 143 c.p.c.** ("Notificazione a persona di residenza, dimora e domicilio sconosciuti"), il concessionario, scaduti i sessanta giorni, potrà **direttamente** procedere alla fase esecutiva (senza dover più notificare l'avviso di mora) ed in questo caso il debitore **non** avrà alcuna possibilità di adire la Commissione tributaria, per chiedere l'eventuale sospensione, perchè ormai l'atto si è reso **definitivo**. Si rischia, pertanto,⁷³ di ritornare al vecchio principio del "***solve et repete***", più volte dichiarato incostituzionale.

Per evitare il rischio processuale di cui sopra, secondo me, è necessario consentire l'impugnazione **anche del verbale di pignoramento**, se **non** preceduto da una regolare e legittima notifica della cartella di pagamento.

In questo caso, al cittadino-contribuente non gli sarà negata la possibilità di contestare errori, manchevolezze o abusi del concessionario della riscossione, soprattutto nella delicata fase, precedente, della notifica della cartella esattoriale, ai sensi dell'art. 25, primo comma cit..

Scrivo, correttamente, il Prof. Glendi ⁷⁴ "Facezie a parte, la triste realtà è che *"in apicibus"*, nonostante le velleità codicistiche ultimamente sbandierate, manca in radice la conoscenza sistematica dell'ordinamento tributario vigente. E finchè la formazione delle leggi sarà lasciata nelle **mani (più che nella testa)** di **burocrati** che tale indispensabile conoscenza non hanno, non esistono concrete speranze di un pur necessario miglioramento qualitativo". Speriamo che le cose comincino a cambiare!

⁷³ Si rinvia all'interessante articolo del Prof. GLENDI, in "Corriere Trib.", 1999, 2833.

⁷⁴ Op. cit..

SCHEDA N. 21

PROPOSTA DI MODIFICA LEGISLATIVA

L'art. 19, **primo comma, lett. d)**, del Decreto legislativo n. 546 del 31/12/1992 è **sostituito** dal seguente:

“d) il ruolo, la cartella di pagamento ed il **verbale di pignoramento**; quest'ultimo, quando **non** è preceduto da una regolare notifica del ruolo e della cartella di pagamento”.

SCHEDA N. 22

Competenza delle Commissioni tributarie anche per il vaglia cambiario della Banca d'Italia

La Corte di Cassazione, a Sezioni Unite,⁷⁵ recentemente, ha stabilito il principio che una volta che l'Amministrazione finanziaria abbia disposto il rimborso di imposte mediante ordinativo di pagamento (artt. 42 e 42 bis del D.P.R. n. 602/73, come modificati ed integrati dall'art. 1 del D.Lgs. n. 247/77) e che la Banca d'Italia abbia emesso il relativo vaglia cambiario, il credito del contribuente diventa **estraneo** alla materia tributaria.

Di conseguenza, la controversia che insorga sulla vicenda estintiva di quel credito, e non sul fondamento del credito medesimo, **non** è di competenza delle Commissioni tributarie bensì del **giudice ordinario**.

Tuttavia, non essendo stata novata, nè oggettivamente nè soggettivamente, l'obbligazione di rimborso, l'Amministrazione finanziaria, secondo la Suprema Corte, è sempre legittimata a contraddire nel relativo giudizio, così come ogni debitore può essere chiamato a rispondere del relativo adempimento.

La suddetta sentenza, non priva di una certa dose di contraddittorietà, riguarda un'ipotesi più frequente di quanto comunemente si creda.

In ogni caso, per evitare che il contribuente debba rivolgersi ad un altro giudice, dopo aver esaurito l'iter del contenzioso tributario, con ulteriore dispendio di tempo e di denaro, sarebbe opportuno stabilire per legge la competenza **esclusiva** delle Commissioni tributarie nella fattispecie de quo, senza alcuna eccezione.

⁷⁵ Sentenza n. 44 del 5 febbraio 1999, in "Bollettino trib.", 1999, 1147-1148.

SCHEDA N. 22

PROPOSTA DI MODIFICA LEGISLATIVA

L'art. 19, **primo comma, lett. g)**, del Decreto legislativo n. 546 del 31/12/1992 è **sostituito** dal seguente:

“g) il rifiuto, espresso, o tacito, della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti; il vaglia cambiario emesso dalla Banca d'Italia, nelle ipotesi previste dagli artt. 42 e 42-bis del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602, e successive modifiche ed integrazioni”.

SCHEDA N. 23

Indicazioni chiare sul ruolo

76

La legge stabilisce termini di decadenza ben precisi per l'iscrizione a ruolo.

Inoltre, i termini di decadenza decorrono da quando il ruolo è **reso esecutivo**, ai sensi dell'art. 12, quarto comma, D.P.R. n. 602/73, come sostituito dall'art. 4 del D.Lgs. n. 46/99: "Il ruolo è sottoscritto, anche mediante firma elettronica, dal titolare dell'ufficio o da un suo delegato. **Con la sottoscrizione il ruolo diviene esecutivo**".

E' importante, quindi, che il contribuente, leggendo la cartella esattoriale, sia posto **subito** in grado di **conoscere** la data della suddetta sottoscrizione, senza doversi ulteriormente attivare con la Legge n. 241 del **07/08/1990**, per poter eccepire, nei termini, eventuali decadenze.

Oggi, questo **non** è possibile, perchè le nuove cartelle esattoriali **non** devono contenere la suddetta indicazione.

Infatti, l'art. 25, secondo comma, del D.P.R. n. 602/73, nella versione novellata per effetto dell'art. 11 del D.Lgs. n. 46/99, prescrive che la cartella di pagamento sia redatta in conformità al modello approvato con decreto del Ministero delle Finanze.

Ora, proprio compulsando il D. Dir. Gen. Entrate 28 giugno 1999, recante l'approvazione dei modelli della cartella di pagamento e dell'avviso di intimazione, ai sensi degli artt. 25 e 50 D.P.R. n. 602/73, si ricava che lo stesso **non** prevede alcuna forma di pubblicità legale intorno all'osservanza dei termini decadenziali per la formazione e la consegna dei ruoli da parte dell'Ufficio.

L'esecutività del ruolo, che trascina con sè la legittimazione ad esercitare atti coattivi nei confronti del patrimonio del soggetto destinatario dell'iscrizione, viene di fatto affrancata da qualsivoglia possibilità di verifica endo-processuale o ecto-processuale, intorno al necessario rispetto dei termini decadenziali, così esponendo l'art. 12, ultimo comma, D.P.R. n. 602/73 a possibili censure di incostituzionalità per violazione del diritto di difesa, garantito dall'art. 24 della Costituzione.

La logica che ha ispirato le suddette norme è quella di **non** curarsi affatto del cittadino-contribuente (il quale, ovviamente, è estraneo e nulla sa dell'esecutività del ruolo) e di considerarlo un semplice "suddito" che deve sempre essere pronto all'adempimento, persino di obbligazioni tributarie già estinte, appena il fisco ritiene opportuno richiederlo.

Oltretutto, non è giusto che il rispetto di rigorosi termini decadenziali si realizzi con atti **interni** all'Amministrazione finanziaria, con la semplice firma, persino elettronica.

Invece, per un **corretto** principio di equità fiscale, è opportuno far interrompere i termini con la **notificazione** delle cartelle, così come, peraltro, avviene nelle procedure più delicate ed importanti di **accertamento**:

⁷⁶ Art. 17 D.P.R. 29/09/1973 n. 602, come sostituito dal Decreto legislativo n. 46 del 26/02/1999.

⁷⁷ Il cittadino non deve essere considerato un "suddito". Si rinvia all'articolo di U. PERRUCCI, in "Bollettino trib.", 1999, 1024-1025. Oltretutto, per i limiti al diritto di accesso ai documenti relativi ai procedimenti tributari, si rinvia alla decisione del Consiglio di Stato - Sezione Quarta - n. 1091 del 13 luglio 1998, in "Bollettino trib.", 1999, 745 e segg.

⁷⁸ In tal senso, correttamente, John BLOCH e Luciano SORGATO, in "Corriere Trib.", 1999, 3368 e segg..

⁷⁹ Per la problematica relativa alla proroga dei termini dell'art. 36 bis D.P.R. n. 600/73, operata con l'art. 9 della Legge n. 448 del 23/12/1998, si rinvia all'articolo di C. SALVATORES in "Bollettino trib.", 1999, 613-614.

- art. 43, primo comma, D.P.R. 29/09/1973 n. 600, per le **imposte dirette**;
- art. 57, primo comma, D.P.R. 26/10/1972 n. 633, **per l'IVA**;
- art. 76, comma 1-bis, D.P.R. 26/04/1986 n. 131, aggiunto, con effetto dal 1° gennaio 1996, dall'art. 3, comma 135, lett. e), della Legge 28/12/1995 n. 549, **per l'imposta di registro**;
- art. 27, terzo comma, D.Lgs. n. 346 del 31/10/1990, per **l'imposta sulle successioni e donazioni**.

In tutti i suddetti casi, gli avvisi di accertamento, di rettifica e di liquidazione delle maggiori imposte devono essere **notificati** entro precisi termini di **decadenza** e non si vede, pertanto, il motivo di prevedere un diverso trattamento per le semplici iscrizioni a ruolo, penalizzando, in tal modo, il cittadino-contribuente.

Infine, non bisogna dimenticare che, ai sensi dell'art. 9 della Legge n. 448/98 cit., "i termini per il controllo formale delle dichiarazioni presentate negli anni dal **1994** al **1998** ai fini delle imposte dirette sono fissati al **31 dicembre 2000**. Entro la stessa data devono essere resi esecutivi i relativi ruoli".

Il problema, quindi, deve essere risolto con **urgenza**.

SCHEDA N. 23

PROPOSTA DI MODIFICA LEGISLATIVA

A) L'art. 12, **quarto comma**, del D.P.R. 29/09/1973 n. 602, come già sostituito dall'art. 4 del Decreto legislativo n. 46 del 26/02/1999, è **sostituito** dal seguente comma:

“Il ruolo è sottoscritto, anche mediante firma elettronica, dal titolare dell'ufficio o da un suo delegato. Con la sottoscrizione il ruolo diviene esecutivo. **Il ruolo deve contenere, in modo chiaro e leggibile, la data di sottoscrizione dello stesso, a pena di nullità**”.

B) L'art. 17, **primo comma, primo periodo**, del D.P.R. 29/09/1973 n. 602, già sostituito dall'art. 6 del Decreto legislativo n. 46 del 26/02/1999, è **sostituito** dal seguente:

C) Infine, stabilire il principio che non si possono prorogare retroattivamente i termini, in scadenza o già scaduti, se non in situazioni eccezionali, quali il mancato funzionamento degli uffici finanziari per cause di forza maggiore.

SCHEDA N. 24

Maggiore tutela del cessionario d'azienda

Il cessionario di azienda è responsabile in solido, fatto salvo il beneficio della preventiva escussione del cedente ed entro i limiti del valore dell'azienda o del ramo di azienda, per il pagamento dell'imposta e delle sanzioni riferibili alle violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti, nonchè per quelle già irrogate e contestate nel medesimo periodo, anche se riferite a violazioni commesse in epoca anteriore (art. 14 del Decreto legislativo n. 472 del 18/12/1997).

La suddetta obbligazione, salvo casi particolari, è **limitata** al debito risultante, alla data del trasferimento, dagli atti degli uffici dell'Amministrazione finanziaria e degli Enti locali preposti all'accertamento dei tributi di loro competenza.

Il Ministero delle Finanze, con la circolare n. 180/E del 10/07/1998, ha precisato che "nel certificato **devono** essere enunciate **anche** le violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione o nel biennio precedente e **già constatate** dall'Ufficio o dall'Ente competente, **ancorchè** alla data del trasferimento **non sia stato ancora emesso il relativo atto di contestazione o di irrogazione della sanzione**".

In quest'ultima, particolare, ipotesi è opportuno stabilire il principio che l'Ufficio o l'Ente **devono necessariamente** notificare il relativo atto **anche** al cessionario d'azienda, per metterlo nelle condizioni di poter autonomamente adire la Commissione tributaria, senza attivare la limitata e rischiosa procedura dell'intervento di terzi (art. 14 D.Lgs. n. 546 del 31/12/1992); logicamente, se all'ufficio è stato tempestivamente e regolarmente comunicato l'atto di cessione dell'azienda.

Diverso, invece, è il caso del cessionario del credito IVA per il quale la Corte di Cassazione⁸⁰ ha già stabilito il principio che lo stesso subentra nella medesima posizione processuale del contribuente-cedente e la relativa controversia conserva la sua natura tributaria. In definitiva, il cessionario può intervenire nella controversia promossa dal contribuente e la Commissione tributaria può pronunciare condanna dell'Amministrazione a favore dello stesso.

⁸⁰ Per la relativa problematica, si rinvia all'interessante articolo di A. AMATUCCI, in "Bollettino trib." 1999, 1511-1512.

⁸¹ Sent. n. 379 del 17 gennaio 1998, in "Bollettino trib.", 1998, 1327.

SCHEDA N. 24

PROPOSTA DI MODIFICA LEGISLATIVA

L'art. 14, **secondo comma**, del Decreto legislativo n. 472 del 18/12/1997 è **sostituito** dal seguente:

“L'obbligazione del cessionario è limitata al debito risultante, alla data del trasferimento, dagli atti degli uffici dell'Amministrazione finanziaria e degli Enti preposti all'accertamento dei tributi di loro competenza.

Nel caso di violazioni **già constatate**, per le quali **non** sia stato ancora **notificato** il relativo atto di contestazione o di irrogazione, l'Ufficio o l'Ente devono, **a pena di nullità, notificare l'atto stesso anche al cessionario d'azienda**, nei rispettivi termini di decadenza, se hanno ricevuto tempestiva comunicazione dell'avvenuta cessione.

In questo caso, il cessionario d'azienda può proporre **autonomamente** ricorso alla Commissione tributaria provinciale competente”.

SCHEDA N. 25

Modifica dei ricorsi ai Centri di Servizio

La particolare e macchinosa procedura dei ricorsi ai Centri di Servizio (art. 10 D.P.R. 28/11/1980 n. 787) non solo ha creato gravi disagi ai contribuenti, soprattutto se si sono difesi da soli, ritardando la possibilità di ottenere dal giudice tributario la sospensione della riscossione degli atti impugnati, ma ha determinato, anche, problemi di coordinamento organizzativo tra gli stessi Uffici finanziari.

E' necessario, pertanto, alla luce dei principi esposti nella recente sentenza della Corte Costituzionale,⁸² ridefinire la proposizione dei suddetti ricorsi, utilizzando le normali procedure.

Inoltre, occorre rilevare, in sede legislativa, che "parte" processuale deve essere **solo** il Centro di Servizio, per evitare l'assurdo, che si verifica oggi, di un organo (il Centro di Servizio) che emana un atto impugnabile, ma che non è parte del relativo processo, perchè rappresentato dall'Ufficio delle entrate, con i disagi ed i disservizi processuali che si verificano quotidianamente.

La suddetta procedura, ancorchè farragिनosa e complessa, è stata ritenuta sino ad ora idonea dal legislatore delegato per l'efficacia **deflattiva** che essa ha mostrato di possedere riguardo ai particolari tipi di ricorso cui si riferisce.

⁸² N. 141 del 23/04/1998.

SCHEDA N. 25

PROPOSTA DI MODIFICA LEGISLATIVA

A) L'art. 20, **terzo comma**, del Decreto legislativo n. 546 del 31/12/1992 è **sostituito** dal seguente:

“Le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 si applicano anche ai ricorsi contro gli atti dei Centri di servizio”.

B) L'art. 10 del Decreto legislativo n. 546 del 31/12/1992 è **sostituito** dal seguente:

“Sono parti nel processo dinanzi alle Commissioni tributarie, oltre al ricorrente, il Centro di Servizio, l'Ufficio del Ministero delle Finanze o l'ente locale o il concessionario del servizio di riscossione che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto”.

Parte Quinta

**RAPPORTI TRA
PROCESSO PENALE E
PROCESSO TRIBUTARIO**

SCHEDA N. 26

Il principio di “specialità”

Il legislatore, nel dare attuazione alla legge delega per la riforma del diritto penale tributario,⁸³ dovrà risolvere alcuni problemi importanti e tra questi, indubbiamente, c'è il c.d. “**principio di specialità**” tra una sanzione penale ed una amministrativa.

Questo problema lo si era già intravisto con l'art. 3, comma 133, della Legge 23/12/1996 n. 662, in materia di riforma organica delle sanzioni tributarie non penali. Si diceva, infatti, doversi applicare la sanzione speciale allorché uno stesso fatto dovesse restare punito sia da una disposizione penale che da una amministrativa.

Tale indicazione non ha trovato, tuttavia, riscontro nel testo definitivo del Decreto legislativo n. 472 del 18/12/1997 o, meglio, l'originario art. 14, a causa delle feroci critiche formulate, veniva definitivamente accantonato.

Ultimamente, la Corte di Cassazione, Sez. III Penale, con la sentenza n. 5044 del 9 marzo 1999 ha, infatti, chiarito che il concorso di norme **non** può risolversi in base al principio di specialità, stabilito dall'art. 9 della Legge 689/1981, giacché è espressamente disciplinato dall'art. 10 della Legge n. 516/1982, il quale dispone che l'applicazione delle pene previste in quest'ultima legge non esclude l'applicazione delle pene pecuniarie previste dalle disposizioni vigenti in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto: “In altri termini”, prosegue la Corte, “in materia tributaria il legislatore ha stabilito il concorso tra le sanzioni penali e quelle amministrative, configurando così un caso di concorso **reale** e non di concorso apparente di norme. Come è stato esattamente notato dalla dottrina, questa **duplicazione** degli illeciti in materia tributaria si pone in contrasto col principio di **unicità** degli illeciti, che si desume dall'art. 9 della Legge n. 689/1981. C'è solo da aggiungere che il concorso reale di norme disposto dal citato art. 10 vale non solo per le disposizioni tributarie amministrative anteriori alla legge tributaria penale del 1982 ma anche per le disposizioni tributarie amministrative **posteriori** a quest'ultima, che hanno sostituito quelle precedenti”. Infine, conclude la Corte “è evidente che l'art. 10 della Legge n. 516/82 neutralizza non solo il principio di specialità ma anche il principio dell'art. 15 delle preleggi, in base al quale la legge posteriore abroga quella anteriore: insomma, stabilendo il **concorso reale** tra norme penali e norme amministrative, è come se avesse anche **escluso** preventivamente che le norme amministrative successive possano implicitamente abrogare le norme penali della Legge n. 516/1982”.

Intanto, il Consiglio dei Ministri del 05/01/2000, in attuazione della delega conferitagli con l'art. 9 della Legge n. 205 del 25/06/1999, ha varato lo schema di decreto legislativo di riforma del diritto penale tributario, che dovrebbe essere approvato in via definitiva entro marzo, dopo essere passato al vaglio delle Commissioni parlamentari.

Il provvedimento approvato dal Governo determina una vera e propria “inversione di rotta”, rispetto al passato. In un sol colpo, infatti, si abbandona l'impostazione della Legge

⁸³ Legge n. 205 del 25/06/1999, in “Bollettino trib.”, 1999, 119 - 1120.

⁸⁴ Si rinvia all'articolo di Giuseppe RIPA su “Italia Oggi” del 2 dicembre 1999.

⁸⁵ In “Giurisprudenza delle Imposte”, n. 4-5/1999, 718 e segg.

⁸⁶ Si rinvia agli articoli di “Italia Oggi” del 06/01/2000 e de “Il Sole 24 Ore” del 30-31 dicembre 1999, del 06/01/2000 e del 07/01/2000 con la relazione governativa.

n. 516/82, fondata sulla punibilità di fattispecie di reato di pericolo non strettamente legate o meglio solo eventualmente legate ad una reale evasione fiscale, per abbracciare una nuova filosofia, basata sull'identificazione di specifiche e limitare ipotesi di delitti (non più contravvenzioni) indissolubilmente connesse ad un **danno** erariale concretamente determinato (tanto che, come voluto dalla delega, il sistema delle soglie di punibilità che determinano la qualificazione di un illecito come penalmente rilevante è stato costruito anche con riferimento alla quantità di **imposta** evasa).

Oggi, quindi, con la previsione contenuta nell'art. 9, secondo comma, **lettera i)**, della Legge n. 205 del **25/06/1999**, i nodi cominciano a riaffiorare.

Innanzitutto, perchè una sanzione possa qualificarsi speciale rispetto ad un'altra è necessario, secondo l'insegnamento della Corte di Cassazione⁸⁷ che "le due disposizioni appaiano come **due cerchi concentrici**, di diametro diverso, per cui quello più ampio contenga in sé quello minore ed abbia, inoltre, un settore residuo, destinato ad accogliere i requisiti aggiuntivi della specialità".

Ora, non vi è dubbio che le attuali sanzioni amministrative potrebbero ritenersi più precise e dettagliate di quelle penali e, secondo me, è su questa strada che dovrebbe muoversi il legislatore delegato prevedendo, in caso di concorrenza, l'applicazione **della sola sanzione amministrativa** rispetto a quella penale, per evitare che il contribuente, per uno stesso fatto, debba subire due processi e due sanzioni.

Scrivo, correttamente, P. Corso⁸⁸ "che il sistema basato sulla criminalizzazione dei cosiddetti comportamenti prodromici all'evasione è stato sostanzialmente abbandonato attraverso l'abolizione delle contravvenzioni tributarie previste dall'art. 9, comma 2, lett. a), della legge delega, ma, ancora una volta, appare evidente che la depenalizzazione non ha riguardato che in minima parte i reati tributari, perchè gran parte delle contravvenzioni asseritamente abrogate si **ripresentano** sotto la vesti di "**delitti tributari**" (si pensi alle cosiddette dichiarazioni infedeli) e rendono evidente che la proclamata depenalizzazione è uno **specchietto per le allodole** e che, in realtà, si è di fronte ad una **accentuata penalizzazione**, perchè comportamenti prima riconducibili a contravvenzioni, oggi, a seguito del decreto legislativo, vengono giuridicamente qualificati in termini di "**delitti**".

La corretta applicazione del principio di specialità, nel senso da me auspicato, potrebbe consentire, inoltre, un grandissimo sfoltimento dell'attività dei giudici penali, e ciò non introdurrebbe una sorta di "amnistia impropria" (come paventato da Ripa, in Italia oggi, 1999).

Oltretutto, non bisogna dimenticare che, **non** rientrando i reati tributari nella competenza del tribunale in composizione collegiale (art. 33-bis c.p.p.), la relativa competenza, dal **02/01/2000**, è attribuita al tribunale in composizione **monocratica** (art. 33-ter c.p.p. nel testo introdotto con D.Lgs. 19/02/1999 n. 51), con le disfunzioni organizzative e strutturali a tutti note.

L'art. 18 del citato schema di decreto legislativo approvato il 05/01/2000, in merito al principio di specialità, testualmente dispone (**solo in materia di imposte dirette ed IVA**):

"Quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni del titolo II e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa si applica la disposizione speciale.

Permane, in ogni caso, la responsabilità per le sanzioni amministrative dei soggetti indicati nell'art. 11, comma 1, del D.Lgs. 18/12/1997 n. 472, che non siano persone fisiche concorrenti nel reato".

⁸⁷ Con la sentenza del 12/01/1993.

⁸⁸ In "Corriere Trib.", 1999, 3501 - 3504.

⁸⁹ Si rinvia all'articolo apparso su "Italia Oggi" dell'08/01/2000 "PROCESSI, NUOVO ALLARME" ed alla relazione del Procuratore Generale della Corte di Cassazione in "Il Sole 24 ore" del 13/1/2000.

Anzichè procedere ad una previa identificazione di quando una norma può qualificarsi “speciale” rispetto ad altra, il legislatore delegato ha preferito lavarsene le mani, affidando tale delicato compito soltanto alla giurisprudenza ed alla dottrina.

In linea di massima, ci sono **due** tipi di “specialità” elaborati dalla dottrina e dalla giurisprudenza:

- quella c.d. “**astratta**”, che si basa sul confronto astratto tra due disposizioni di legge ed implica che tutti gli elementi costitutivi previsti dalla disposizione “generale” siano presenti anche in quella “speciale”, che però deve contenere uno o più elementi c.d. “specializzanti”;

- quella c.d. “**concreta**”, in cui non esiste un’identità tra gli elementi costitutivi delle due norme (generale e speciale), ma un fatto concreto può essere riconducibile a più fattispecie astratte.

In materia fiscale, sembra che la specialità debba essere limitata soltanto a quella “astratta”.

Quindi, l’interprete deve limitarsi a confrontare i casi in cui vi sia un’identità tra gli elementi costitutivi delle diverse disposizioni che sanzionano il medesimo fatto, con i rischi e le incertezze facilmente intuibili.

Come, correttamente, rilevato da G. Ripa,⁹¹ “manca, infatti, nel provvedimento di attuazione, una indicazione **precisa** sul punto. Cioè sarà proprio il giudice, basandosi sulla lettura della disposizione e non solo sulla misura della sanzione, a verificare se sia quella amministrativa a prevalere sulla penale o viceversa. Non vi è dubbio che qualche problema di raccordo potrà verificarsi. Ciò perchè, nel frattempo, il contribuente potrebbe essere sottoposto a due procedimenti di cui uno destinato ad essere assorbito dall’altro”.

Per evitare ciò, ripeto, sarebbe auspicabile correggere la suddetta impostazione, nel senso di considerare “speciale” sempre la sanzione amministrativa, come **principio generale**.

Scrive, correttamente, M. NARDI⁹² “Lo scopo del principio di specialità è quello di risolvere in determinate ipotesi il problema del doppio giudicato penale e tributario rendendo a monte alternativa la giurisdizione penale e quella tributaria, perseguendo il fine di giustizia di impedire una sovrapposizione di sanzioni di diversa natura sulla stessa condotta antiggiuridica. L’esperienza applicativa della L. 689/81 insegna che lo spazio applicativo del principio di specialità è estremamente limitato.

Forse più opportuna sarebbe l’introduzione del principio di connessione come sancito dall’art. 24 della L. 689/81, o addirittura ripensare radicalmente il **tabù** concettuale della **unità** della giurisdizione penale ed affidare l’intera materia delle sanzioni tributarie, comunque qualificate ad un giudice **specializzato, terzo e ricondotto** nella **giurisdizione ordinaria**”.

Oltretutto “occorre fare tesoro della quasi ventennale esperienza applicativa dell’art. 9 L. n. 689/81. La **vaghezza** della norma contenuta nella legge di depenalizzazione ha provocato una situazione di **sostanziale anarchia** nell’interpretazione giurisprudenziale del principio di specialità.

Poichè non vi può essere certezza del diritto quando vi è oscillazione tra due sanzioni, occorre chiarire, con effetto retroattivo, che la disposizione speciale è quella penale o amministrativa tributaria, che descrive con maggiore compiutezza la fattispecie, laddove, in presenza di pari capacità descrittiva, in ossequio al principio costituzionale di inviolabilità della persona, la **sanzione penale deve avere la funzione di “extrema ratio” punitiva**. Perciò, nel caso di concorso apparente di norme penali tributarie e di norme amministrative

⁹⁰ Si rinvia all’articolo di B. SANTACROCE su “Il Sole 24 Ore” del 09/01/2000.

⁹¹ “Italia Oggi” del 05/01/2000.

⁹² In “Bollettino trib.”, 1999, 703.

tributarie, la prevalenza dovrebbe essere assegnata alla norma (e quindi alla sanzione) **amministrativa**, in forza di una sorta di “specialità ex lege”.⁹³

⁹³ In tal senso, molto opportunamente, le proposte degli imprenditori veneti, a cura del Prof. Piermaria CORSO, su “Corriere Trib.” n. 1/2000, 57.

SCHEDA N. 26

PROPOSTA LEGISLATIVA

In ossequio alla previsione contenuta nell'art. 9, secondo comma, **lettera i)**, della Legge delega n. 205 del 25 giugno 1999:

- **Art. 18 dello schema di decreto legislativo approvato dal Consiglio dei Ministri del 05/01/2000:**

“Quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni del titolo II e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, quest'ultima si considera disposizione speciale. In questo caso, unico organo competente a decidere è la Commissione tributaria. Questo principio vale non solo in materia di imposte dirette ed IVA ma per tutti i tipi di imposte e tributi, senza alcuna eccezione”.

SCHEDA N. 27

Gli effetti premiali

Un altro nodo da sciogliere è quello relativo al significato **concreto** da dare alla previsione di “**meccanismi premiali** idonei a favorire il risarcimento del danno”, come previsto dall’art. 9, secondo comma, lett. e), della citata Legge delega n. 205/99.

In tale contesto, indubbiamente, non si può ignorare l’insegnamento della Corte di Cassazione,⁹⁴ secondo il quale il risarcimento del danno “**non** può essere identificato con il tributo evaso; danno che, al più, trova in questo soltanto la base per la sua concreta valutazione. Coticchè, l’effetto premiale (qualsiasi esso sia, meglio se estremizzato sino alla non punibilità) deve essere collegato allo sviamento e turbamento della P.A. diretta all’accertamento tributario nonchè con l’impegno dei mezzi umani e materiali, necessari a stabilire il comportamento delittuoso ed impedire il compimento del disegno di evasione fiscale posto in essere dal reo”.

E’ auspicabile che, in sede di approvazione definitiva della legge delegata, intanto, non sia seguito il suddetto indirizzo della Suprema Corte per **non** gravare eccessivamente il contribuente, che ha pagato quanto richiesto dallo Stato in sede amministrativa.

In effetti, nello schema di decreto legislativo approvato⁹⁵ dal Consiglio dei Ministri del 05/01/2000, già citato nella precedente scheda, si prevede:

- Art. 13:

“Le pene previste per i delitti di cui al presente decreto sono diminuite e non si applicano le pene accessorie indicate nell’art. 12 se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti medesimi sono stati estinti mediante pagamento, anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all’accertamento previste dalle norme tributarie.

A tal fine, il pagamento deve riguardare anche le sanzioni amministrative previste per la violazione delle norme tributarie, sebbene non applicabili all’imputato, a norma dell’art. 18, comma 1”.

- Art. 14:

“Se i debiti indicati nell’articolo 13 risultano estinti per prescrizione o per decadenza, l’imputato di taluno dei delitti previsti dal presente decreto può chiedere di essere ammesso a pagare, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, una somma, da lui indicata, a titolo di equa riparazione dell’offesa recata all’interesse pubblico tutelato dalla norma violata.

La somma, commisurata alla gravità dell’offesa, non può essere comunque inferiore a quella risultante dal ragguaglio a norma dell’art. 135 del codice penale della pena minima prevista per il delitto contestato.

Il giudice, sentito il pubblico ministero, se ritiene **congrua** la somma, fissa con ordinanza un termine non superiore a dieci giorni per il pagamento.

Se il pagamento è eseguito nel termine, la pena è diminuita e non si applicano le pene accessorie indicate nell’articolo 12.

⁹⁴ Con la sentenza n. 5554 del 22/04/1991.

⁹⁵ Si rinvia al servizio pubblicato da “Il Sole 24 Ore” dell’08/01/2000 a pag. 15, a firma di Jean Marie DEL BO.

Nel caso di assoluzione o di proscioglimento, la somma pagata è restituita”.

Secondo me, tenuto conto che la consistenza dell’attenuante promessa tanto più è forte e tanto più è conveniente per il contribuente, sarebbe opportuno, in sede di approvazione definitiva, apportare le seguenti correzioni.

a) all’art. 13 citato, prevedere che **non** è applicabile alcuna pena (**non** una semplice diminuzione) nel caso di definizione amministrativa a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all’accertamento, previste dalle norme tributarie; l’ampia formulazione della lett. e) citata, infatti, è compatibile con la previsione dell’estinzione del delitto per effetto del pagamento di quanto preteso dal fisco;

b) all’art. 14 citato, escludere qualsiasi discrezionalità del pubblico ministero e del giudice, per evitare ingiustificate disparità di trattamento in assenza di parametri, e stabilire **soltanto** che l’“equa riparazione” deve essere **pari** a quella risultante dal ragguaglio, a norma dell’art. 135 del codice penale, della **pena minima** prevista per il delitto contestato; oltretutto, dal 02/01/2000, la competenza penale in materia di reati tributari è del tribunale a composizione **monocratica** (D.Lgs. n. 51/1998 già citato), per cui si deve evitare un’eccessiva discrezionalità di una sola persona;

c) infine, sempre all’art. 14 citato, prevedere che la somma pagata deve essere restituita con gli **interessi legali** ed entro **dieci giorni** dal deposito della sentenza di assoluzione o di proscioglimento, per non penalizzare ulteriormente il contribuente.

In ogni caso, e per concludere sul punto, si è persa una preziosa occasione per rivedere tutto il sistema punitivo tributario. Scrive, correttamente, G. Giuliani,⁹⁷ “I provvedimenti adottati in tempi diversi, sulla base di deleghe diverse e non coordinate tra loro (sanzioni amministrative, depenalizzazioni, reati) sembrano destinati a restare tasselli di un mosaico incompiuto.

Basterebbe pensare che la riforma dei reati tributari in materia di imposte dirette e di IVA lascia ferme tutte le altre ipotesi criminose previste dalla legislazione (dogane, accise, eccetera).

Se, viceversa, si fosse posto mente alla semplice considerazione che le violazioni amministrative stanno su un piano sottostante a quelle penali, e che trasmissioni dall’uno all’altro avvengono di frequente, si sarebbe attuata una revisione **unica e coordinata**, senza produrre ulteriori compartimenti stagni, dei quali il diritto tributario **non** avverte il bisogno”.

Ecco perchè è opportuno, secondo me, rivedere l’intero sistema procedurale tributario, sia amministrativo che penale, per ricondurlo ad un unico “giusto” processo, dove il fisco ed il contribuente devono stare su un piano di perfetta parità davanti ad un giudice terzo ed imparziale (nuovo art. 111 della Costituzione), competente su **tutta** la materia fiscale, senza alcuna eccezione, anche per l’accertamento tecnico preventivo, ai sensi dell’art. 696 c.p.c., “senza, essere dominato dalla fretta, dalla superficialità e dall’improvvisazione”.⁹⁸

⁹⁶ In tal senso, correttamente, le proposte degli imprenditori veneti, pubblicate a cura del Prof. Piermaria CORSO, su “Corriere Trib.” n. 1/2000 a pagg. 49 e segg.

⁹⁷ “Il Sole 24 Ore” del 30/12/1999 a pag. 15 ed “Il Sole 24 Ore” del 09/01/2000 a pag. 8 “Una disciplina su due binari”.

⁹⁸ R. LUPU “Le illusioni fiscali” Editore Il Mulino.

SCHEDA N. 27

PROPOSTA LEGISLATIVA

In ossequio alla previsione contenuta nell'art. 9, secondo comma, **lett. e)**, della Legge delega n. 205 del 25 giugno 1999.

A) Art. 13 dello schema del decreto legislativo approvato dal Consiglio dei Ministri del 05/01/2000:

“Le pene previste per i delitti di cui al presente decreto sono diminuite e non si applicano le pene accessorie indicate nell'art. 12 se, prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti medesimi sono stati estinti mediante pagamento.

Non si applica alcuna pena se i debiti tributari di cui al primo comma sono stati estinti, prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, mediante pagamento a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento, previste dalle norme tributarie.

A tal fine, il pagamento deve riguardare anche le sanzioni amministrative previste per la violazione delle norme tributarie”.

B) Art. 14 dello schema del decreto legislativo approvato dal Consiglio dei Ministri del 05/01/2000:

“Se i debiti indicati nell'articolo 13 risultano estinti per prescrizione o per decadenza, l'imputato di taluno dei delitti previsti dal presente decreto può chiedere di essere ammesso a pagare, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, una somma da lui indicata, a titolo di equa riparazione dell'offesa recata all'interesse pubblico tutelato dalla norma violata.

La somma deve essere pari a quella risultante dal ragguglio a norma dell'articolo 135 del codice penale della pena minima prevista per il delitto contestato.

Il giudice fissa con ordinanza un termine non superiore a dieci giorni per il pagamento.

Se il pagamento è eseguito nel termine, la pena è diminuita e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12.

Nel caso di assoluzione o di proscioglimento, la somma pagata deve essere restituita, con gli interessi legali, entro dieci giorni dal deposito della sentenza”.

**DECALOGO
ED APPENDICE
DELLE MODIFICHE
E PREVISIONI
LEGISLATIVE**

DECALOGO DEL CITTADINO-CONTRIBUENTE

1) Avere una giurisdizione tributaria gestita ed organizzata dal MINISTERO DELLA GIUSTIZIA, in una posizione di assoluta terzietà (formale e sostanziale) tra il Ministero delle Finanze ed il cittadino-contribuente.

2) Avere un “giusto” processo, con giudici specializzati, a tempo pieno, ben retribuiti ed indipendenti, ai sensi del novellato art. III della Costituzione. I tempi del processo devono avere una ragionevole durata.

3) Avere la possibilità di impugnare qualsiasi atto, sempre firmato, dell’Amministrazione finanziaria, degli Enti locali e dei Concessionari del servizio di riscossione, in ossequio all’art. 113 della Costituzione, senza alcuna esclusione o limitazione, anche in materia di autotutela e di risarcimento dei danni. La legge deve indicare in modo preciso il giudice competente e le modalità procedurali, evitando imprecisioni lessicali ed inutili formalità.

4) Riconoscere una perfetta parità processuale tra le parti pubbliche e private. Stabilire il principio che non si possono prorogare retroattivamente i termini, in scadenza o già scaduti, se non in situazioni eccezionali, quali il mancato funzionamento degli Uffici per cause di forza maggiore.

5) Non avere alcun limite all’esercizio del diritto di difesa.

6) Non rendere difficile l’esercizio del diritto di difesa, favorendo al massimo l’utilizzo del servizio postale e prevedendo varie ipotesi di sospensione del processo.

7) Limitare al massimo le presunzioni legali con inversione dell’onere della prova a carico del cittadino-contribuente e disciplinare meglio l’utilizzo dei dati sensibili per la tutela della riservatezza (L. 31/12/1996 n. 675).

8) Non rendere eccessivamente costoso l’esercizio del diritto di difesa, prevedendo la immediata istituzione delle sedi staccate delle Commissioni tributarie regionali e l’immediato pagamento delle spese del giudizio dopo la sentenza di primo grado.

9) Avere la possibilità di un giudizio “secondo equità” e l’applicazione di un’unica sanzione amministrativa, in caso di concorso di una sanzione fiscale ed una penale.

10) Prevedere il pagamento immediato di ogni tipo di rimborso dopo la sentenza di primo grado senza alcun onere aggiuntivo a carico del cittadino-contribuente. Infine, accorpate tutta la materia processuale in un solo testo unico.

**SINTESI
DELLE MODIFICHE
LEGISLATIVE
PROPOSTE**

SCHEDA N. 1

Ministero della Giustizia al posto del Ministero delle Finanze

In tutte le disposizioni contenute nell'art. 30 della Legge delega 30/12/1991 n. 413 ed in tutte le norme del Decreto legislativo n. 545 del 31 dicembre 1992 la dizione "Ministro delle Finanze" e "Ministero delle Finanze" è **sostituita** da "**Ministro della Giustizia**" e "**Ministero della Giustizia**".

N.B.

In alternativa, si può prevedere la competenza del Presidente del Consiglio dei Ministri (come per la giustizia amministrativa, ai sensi degli artt. 9, primo comma, e 43, primo comma, Legge n. 1034/1971).

SCHEDA N. 2

Rimessione in termini

L'art. 21, primo comma, del Decreto legislativo n. 546 del 31 dicembre 1992 è **sostituito** integralmente dal seguente:

"Il ricorso deve essere proposto, a pena di inammissibilità, **anche in modo cumulativo**, entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto impugnato. La notificazione della cartella di pagamento vale anche come notificazione del ruolo. **In ogni caso, la parte che dimostra di essere incorsa in decadenze per causa ad essa non imputabile o per errore scusabile può chiedere alla commissione tributaria di essere rimessa in termini.**

Il collegio decide con ordinanza".

SCHEDA N. 3

Ammissibilità della prova testimoniale e del giuramento

A) L'art. 30, primo comma, lett. d), della Legge n. 413 del 30/12/1991 e, di conseguenza, l'art. 7, **quarto comma**, del Decreto legislativo n. 546 del 31/12/1992 sono modificati nel seguente modo:

"E' ammesso il giuramento e la prova testimoniale. Per il giuramento, si applicano gli articoli dal 233 al 243 del codice di procedura civile.

Per la prova per testimoni, si applicano gli articoli dal 244 al 257 del codice di procedura civile.

Nei suddetti articoli, il termine “giudice istruttore” è sostituito dal termine “le commissioni tributarie”.

B) L’art. 7, **comma terzo**, del Decreto legislativo n. 546 del 31/12/1992 è sostituito dal seguente:

“Le Commissioni tributarie hanno facoltà di disporre la comparizione delle parti al fine di interrogarle liberamente sui fatti di causa e possono ordinare ad esse il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia”.

SCHEDA N. 4

Mancata risposta agli inviti dell’Ufficio (art. 25 della Legge 18/02/1999 n. 28)

L’art. 32, **quarto comma**, del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, come in precedenza modificato dall’art. 25, primo comma, della Legge 18 febbraio 1999 n. 28, è **sostituito** dal seguente:

“Le cause di inutilizzabilità previste nel terzo comma non operano nei confronti del contribuente che depositi in **allegato nel giudizio di primo grado o nel giudizio di appello** in sede contenziosa le notizie, i dati, i documenti, i libri ed i registri, dichiarando comunque contestualmente di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile”.

SCHEDA N. 5

Modifiche alle spese del giudizio

A) All’art. 15, primo comma, del Decreto legislativo n. 546 del 31/12/1992 è **aggiunto** alla fine il seguente periodo:

“Le spese del giudizio sono immediatamente esecutive. Sono abrogate tutte le disposizioni contrarie”.

B) All’art. 46 del Decreto legislativo n. 546 del 31/12/1992 il terzo comma è **sostituito** con il seguente:

“Le spese del giudizio estinto, **soltanto** nei casi di definizione della pendenza tributaria previsti dalla legge, restano a carico delle parti che le hanno anticipate; in tutti gli altri casi, si applicano gli articoli da 91 a 97 del codice di procedure civile”.

SCHEDA N. 6

Rimborsi immediati

L'art. 68, secondo comma, del Decreto legislativo n. 546 del 31-12-1992 è **sostituito** dal seguente:

“Se il ricorso viene accolto, il tributo, **anche nelle ipotesi di cui agli artt. 37 e 38 del D.P.R. n. 602 del 29-09-1973**, corrisposto in eccedenza rispetto a quanto stabilito dalla sentenza della Commissione tributaria provinciale, con i relativi interessi previsti dalle leggi fiscali, deve essere rimborsato **d'ufficio** entro il termine **perentorio** di novanta giorni dalla **pubblicazione** della sentenza, anche **senza** l'istanza di parte”.

SCHEDA N. 7

Termine perentorio per la costituzione degli uffici

L'art. 23, primo comma, del Decreto legislativo n. 546 del 31-12-1992 è **sostituito** dal seguente:

“L'Ufficio del Ministero delle Finanze, l'Ente locale o il Concessionario del servizio di riscossione nei cui confronti è stato proposto il ricorso si **devono** costituire entro il termine **perentorio** di sessanta giorni dal giorno in cui il ricorso è stato notificato, consegnato o ricevuto a mezzo del servizio postale.

In caso di **inosservanza** del suddetto termine, si applicano gli artt. 291- 292 - 293 e 294 del codice di procedura civile ; nei suddetti articoli, il termine “giudice istruttore” è sostituito dal termine “le commissioni tributarie”.

SCHEDA N. 8

Notifica del ricorso per Cassazione

All'art. 62 del Decreto legislativo n. 546 del 31 dicembre 1992 è **aggiunto** il seguente **terzo comma**:

“Il ricorso per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale proposto contro l'Amministrazione delle finanze dello Stato in persona del Ministro in carica è notificato, a norma degli articoli 137 e seguenti del codice di procedura civile, presso l'Avvocatura distrettuale dello Stato dove ha sede l'Ufficio fiscale nei cui confronti è stata pronunciata la sentenza”.

SCHEDA N. 9

Corte di Cassazione Giudizio di rinvio No all'estinzione dell'intero processo

L'art. 63, secondo comma, del Decreto legislativo 31/12/1992 n. 546 è **sostituito** dal seguente:

“Se la riassunzione non avviene entro il termine di cui al comma precedente o si avvera successivamente ad essa una causa di estinzione del giudizio di rinvio, **passa in giudicato soltanto la sentenza impugnata**”.

SCHEDA N. 10

Modifiche all'istituto della sospensione dell'atto impugnato

A) L'art. 47, **primo comma**, del Decreto legislativo n. 546 del 31 dicembre 1992 è sostituito dal seguente:

“Il ricorrente se dall'atto impugnato può derivargli un danno **grave**, anche in funzione delle probabili iscrizioni a ruolo a titolo **provvisorio**, in base alle singole leggi di imposta, può chiedere alla Commissione provinciale competente la sospensione dell'esecuzione, **anche futura**, dell'atto, **sia positivo che negativo**, con istanza motivata, proposta nel ricorso o con atto separato, notificata alle altre parti e depositata in segreteria, sempre che siano osservate le disposizioni dell'art. 22. La sospensione **deve** essere concessa se viene prestata idonea garanzia, anche a mezzo di fidejussione bancaria o assicurativa”.

B) L'art. 30, primo comma, **lett. h)**, della Legge 30/12/1991 n. 413, e l'art. 47, **quarto comma**, del decreto legislativo n. 546 del 31/12/1992 sono modificati nel modo seguente:

“Il collegio, sentite le parti, regolarmente **costituite**, in camera di consiglio e deliberato il merito, provvede con ordinanza motivata **impugnabile**. L'impugnazione può essere proposta entro trenta giorni dalla comunicazione dell'ordinanza soltanto alla Commissione tributaria regionale, che dovrà applicare le previsioni del presente articolo. Dopo il deposito dell'ordinanza, la segreteria della Commissione tributaria regionale deve, immediatamente, restituire l'intero fascicolo processuale alla Commissione provinciale in precedenza adita”.

SCHEDA N. 11

Modifiche all'istituto della conciliazione giudiziale

A) L'art. 48, secondo comma, del Decreto legislativo n. 546 del 31/12/1992 è **sostituito** dal seguente:

“La conciliazione giudiziale può aver luogo davanti alla Commissione provinciale o **regionale**, sino alla discussione in pubblica udienza, ai sensi dell'art. 34, nella quale, peraltro, il tentativo di conciliazione può essere esperito d'ufficio anche dal collegio giudicante, dopo aver **interrogato liberamente le parti, costituite, presenti**. La mancata comparizione personale delle parti, senza giustificato motivo, costituisce comportamento valutabile dal giudice ai fini della decisione”.

B) Dopo il sesto comma dell'art. 48 del Decreto legislativo n. 546 del 31/12/1992 è aggiunto il seguente **settimo comma**:

“In caso di avvenuta conciliazione giudiziale presso la Commissione tributaria regionale, le sanzioni amministrative si applicano nella misura del **cinquanta per cento** delle somme irrogabili in rapporto dell'ammontare del tributo risultante dalla conciliazione medesima.

In ogni caso, la misura delle sanzioni non può essere inferiore al **cinquanta per cento** dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi, relative a ciascun tributo”.

SCHEDA N. 12

Possibilità di sospendere gli effetti delle sentenze di primo e secondo grado

Nell'art. 61 del D.Lgs. n. 546 del 31/12/1992 è **aggiunto**, alla fine, il seguente periodo:
“La Commissione tributaria regionale può sospendere l'efficacia esecutiva o l'esecuzione della sentenza impugnata, applicando gli artt. **283** e **373** del codice di procedura civile nonchè le disposizioni dell'art. 47”.

SCHEDA N. 13

Possibilità per il contribuente di nominare sempre un difensore

L'art. 12, quinto comma, ultimo periodo, del D.Lgs. n. 546 del 31/12/1992 è **sostituito** dal seguente:

“Il Presidente della Commissione o della Sezione o il Collegio **possono sempre** ordinare alla parte di munirsi di assistenza tecnica, fissando un termine entro il quale la stessa è tenuta, a pena di inammissibilità, a conferire l'incarico ad un difensore abilitato, **anche** nell'ipotesi in cui il ricorso sia stato erroneamente sottoscritto dalla parte stessa per una controversia di valore **superiore** a 5.000.000 di lire”.

SCHEDA N. 14

La spedizione per posta equivale al deposito

Negli artt. 22, primo comma; 23, secondo comma; 24, primo comma; 53, secondo comma; 54, primo comma del Decreto legislativo n. 546 del 31/12/1992, è **aggiunto** il seguente periodo:

“**Il deposito** di atti e documenti può essere effettuato anche a **mezzo posta**, in plico raccomandato, senza busta, con avviso di ricevimento. In tal caso, il **deposito** si intende effettuato al momento della **spedizione** nelle forme sopraindicate. Sono abrogate tutte le disposizioni incompatibili”.

SCHEDA N. 15

Giudizio secondo "equità"

Dopo l'art. 35 del Decreto legislativo n. 546 del 31/12/1996 è **aggiunto** il seguente **art. 35-bis: "Procedimento secondo equità"**:

"Le controversie di cui all'art. 12, comma 5, nonché quelle di cui all'art. 19, lettera l, sono sempre decise previa discussione in **pubblica udienza**, ai sensi dell'art. 34.

Le controversie di cui al comma 1 possono essere decise, anche su richiesta di una sola delle parti, dalle Commissioni tributarie **secondo equità**, tenuto conto della particolare natura delle questioni trattate.

Le sentenze pronunciate secondo equità, ai sensi del comma 2, **sono inappellabili** ed il ricorso per Cassazione può essere proposto **solo** per i motivi di cui ai numeri 1 - 2 - 3 - 4 dell'articolo 360, primo comma, del codice di procedura civile".

N.B.

Per il riferimento all'art. 19, lettera l, si rinvia alla scheda n. 19.

SCHEDA N. 16

L'anatocismo anche nel diritto tributario

L'art. 2, secondo comma, del Decreto legislativo n. 546 del 31/12/1992 è **sostituito** dal seguente:

"Sono, inoltre, soggette alla giurisdizione tributaria le controversie concernenti le sovrainposte, le imposte addizionali, le sanzioni amministrative, gli interessi, **anche quelli previsti dall'art. 1283 del codice civile**, i risarcimenti dei danni, ai sensi dell'art. 2043 del codice civile, ed altri accessori nelle materie di cui al comma 1".

N.B.

Per il riferimento all'art. 2043 del codice civile, si rinvia alla successiva scheda n. 17.

SCHEDA N. 17

Competenza delle Commissioni tributarie anche per il risarcimento dei danni

A) L'art. 2, secondo comma, del Decreto legislativo n. 546 del 31/12/1992 è **sostituito** dal seguente:

"Sono, inoltre, soggette alla giurisdizione tributaria le controversie concernenti le sovrainposte, le imposte addizionali, le sanzioni amministrative, gli interessi, anche quelli previsti dall'art. 1283 del codice civile, **i risarcimenti dei danni, ai sensi dell'art. 2043 del codice civile**, ed altri accessori nelle materie di cui al comma 1".

B) L'art. 7, primo comma, del Decreto legislativo n. 546 del 31/12/1992 è **sostituito** dal seguente:

“Le commissioni tributarie, ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributari ed all'ente locale da ciascuna legge d'imposta, con la possibilità dell'accertamento tecnico e dell'ispezione giudiziale, ai sensi dell'art. **696 del codice di procedura civile**”.

N.B.

Per il riferimento all'art. 1283 c.c., si rinvia alla scheda n. 16.

SCHEDA N. 18

Altre ipotesi di sospensione del processo

L'art. 39 del Decreto legislativo n. 546 del 31/12/1992 è **sostituito** integralmente dal seguente:

“Il processo è sospeso quando è presentata querela di falso o deve essere decisa, in via pregiudiziale una questione sullo stato o la capacità delle persone, salvo che si tratti della capacità di stare in giudizio, **nonchè nelle ipotesi di cui agli artt. 295 e 296 codice di procedura civile**”.

SCHEDA N. 19

Modifiche all'istituto dell'autotutela

A) L'art. 2-quarter, primo comma, Decreto legge 30-09-1994 n. 564, convertito, con modificazioni, dalla Legge 30-11-1994 n. 656, è **sostituito** dal seguente:

“Con decreti del Ministro delle Finanze sono indicati gli organi, **sia interni che esterni**, dell'Amministrazione finanziaria competenti per l'esercizio del potere di annullamento d'ufficio o di revoca, anche in pendenza di giudizio o in caso di non impugnabilità, degli atti illegittimi o infondati.

Tutti i provvedimenti di rigetto delle istanze di autotutela possono essere **impugnati alle Commissioni tributarie**. Con gli stessi decreti sono definiti i criteri di economicità sulla base dei quali si inizia o si abbandona l'attività dell'amministrazione”.

B) REGOLAMENTO DEGLI UFFICI E DEL PERSONALE DEL MINISTERO DELLE FINANZE.

L'art. 68, primo comma, del D.P.R. 27-03-1992 n. 287 è **sostituito** dal seguente :

“Salvo che sia intervenuto giudicato, gli uffici dell’Amministrazione finanziaria o la **Commissione provinciale**, di cui all’art. 1 del D.M. 11-02-1997 n. 37, possono procedere all’annullamento, totale o parziale, degli atti riconosciuti illegittimi o infondati, con provvedimento motivato, comunicato al destinatario dell’atto ed **impugnabile** alla Commissione tributaria provinciale, secondo le norme del Decreto legislativo n. 546 del 31-12-1992”.

C) REGOLAMENTO RECANTE LE NORME RELATIVE ALL’ESERCIZIO DEL POTERE DI AUTOTUTELA.

L’art. 1 del D.M. 11-02-1997 n. 37 è **sostituito** dal seguente:

“Il potere di annullamento e di revoca o di rinuncia all’imposizione in caso di autoaccertamento spetta allo stesso Ufficio che ha emanato l’atto illegittimo o che è competente per gli accertamenti d’ufficio **ovvero , in via alternativa , a discrezione della parte interessata**, alla **Commissione provinciale amministrativa**, di cui al comma seguente.

La Commissione provinciale amministrativa è formata da **tre** componenti di cui uno è un **magistrato ordinario**, che la presiede, un altro è un **rappresentante dell’Amministrazione Finanziaria** ed il terzo è un **rappresentante degli Ordini professionali** degli Avvocati, dei Dottori Commercialisti, dei Ragionieri e dei Consulenti del lavoro.

Le nomine sono fatte, ogni tre anni, dal Dirigente della Direzione Regionale delle Entrate, competente per territorio.

Si rinvia ad uno **specifico regolamento** per l’organizzazione ed il funzionamento della suddetta Commissione provinciale amministrativa”.

D) All’art. 2, primo comma, del Decreto legislativo n. 546 del 31-12-1992 è **aggiunta**, alla fine, la seguente lettera:

l) il provvedimento di rigetto dell’istanza di autotutela; in questo caso, la Commissione può decidere secondo **equità**, sempre in **pubblica udienza**, ai sensi dell’art. 35-bis del presente decreto legislativo”.

N.B.

Per il giudizio secondo “equità”, si rinvia alla scheda n. 15.

SCHEDA N. 20

Maggiore tutela del segreto bancario e professionale e degli accessi al domicilio

A) All’art. 52, secondo comma, D.P.R. 26-10-1972 n. 633 e successive modifiche ed interpretazioni, è **aggiunto**, alla fine, il seguente periodo:

“La suddetta **autorizzazione è autonomamente impugnabile** davanti alle Commissioni tributarie”.

B) All'art. 52, terzo comma, D.P.R. 26-10-1972 n. 633, come modificato dall'art. 18, secondo comma, lett. h), L. 30-12-1991 n. 413, è **aggiunto**, alla fine il seguente periodo:

“La suddetta **autorizzazione è autonomamente impugnabile** davanti alle Commissioni tributarie”.

C) L'art. 33, **ultimo comma, primo periodo**, del D.P.R. 29-09-1973 n. 600, come modificato dall'art. 18, primo comma, lett. g), della Legge 30-12-1991 n. 413, è **sostituito** dal seguente:

“Gli accessi presso le aziende e istituti di credito e l'Amministrazione postale debbono essere eseguiti, previa autorizzazione, **autonomamente impugnabile davanti alle Commissioni tributarie**, dell'ispettore compartimentale delle imposte dirette ovvero, per la Guardia di Finanza, del comandante di zona, da funzionari dell'Amministrazione finanziaria con qualifica non inferiore a quella di funzionario tributario e da ufficiali della Guardia di Finanza di grado non superiore a capitano; le ispezioni e le rilevazioni devono essere eseguite alla presenza del responsabile della sede o dell'Ufficio presso cui avvengono o di un suo delegato e di esse è data immediata comunicazione, a cura del predetto responsabile, al soggetto interessato, **che ha diritto di assistere alle operazioni di verifica, anche tramite un suo delegato**”.

D) Dopo l'art. 35 e 35-bis del Decreto legislativo n. 546 del 31/12/1992 è aggiunto il seguente art. **35-ter “Ricorsi avverso le autorizzazioni”**:

“Il contribuente può proporre ricorso avverso le **autorizzazioni** di cui all'art. 52, secondo e terzo comma, D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 e successive modificazioni, ed all'art. 33, ultimo comma, D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 e successive modificazioni, entro il termine **perentorio di trenta giorni** dalle relative comunicazioni o notificazioni.

I ricorsi di cui al primo comma devono essere notificati, anche tramite il servizio postale, alle parti interessate, le quali possono, entro venti giorni dalla notifica, depositare memorie e documenti difensivi.

La Guardia di Finanza è sempre rappresentata in giudizio dall'Avvocatura distrettuale dello Stato competente per territorio.

Il Presidente, decorso il termine di cui al secondo comma, fissa con decreto la trattazione del ricorso per la prima camera di consiglio utile, disponendo che ne sia data comunicazione alle parti, costituite, almeno dieci giorni liberi prima.

La Commissione decide con sentenza.

In caso di eccezionale urgenza o di pericolo nel ritardo, il Presidente, ricevuto il ricorso, provvede con decreto motivato. Contro il decreto è ammesso reclamo al collegio entro trenta giorni. Il collegio, sentite le parti, costituite, in camera di consiglio, provvede con **sentenza**.

La Commissione può disporre la sospensione dell'atto impugnato, ai sensi dell'art. 47.

La sentenza è **inappellabile** ed il ricorso per Cassazione può essere proposto solo per i motivi di cui ai numeri 1 - 2 - 3 -4 dell'art. 360, primo comma, del codice di procedura civile”.

SCHEDA N. 21

Impugnabilità del verbale di pignoramento

L'art. 19, **primo comma, lett. d)**, del Decreto legislativo n. 546 del 31/12/1992 è **sostituito** dal seguente:

“d) il ruolo, la cartella di pagamento ed il **verbale di pignoramento**; quest'ultimo, quando **non** è preceduto da una regolare notifica del ruolo e della cartella di pagamento”.

SCHEDA N. 22

Competenza delle Commissioni tributarie anche per il vaglia cambiario della Banca d'Italia

L'art. 19, **primo comma, lett. g)**, del Decreto legislativo n. 546 del 31/12/1992 è **sostituito** dal seguente:

“**g)** il rifiuto, espresso, o tacito, della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti; il vaglia cambiario emesso dalla Banca d'Italia, nelle ipotesi previste dagli artt. 42 e 42-bis del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602, e successive modifiche ed integrazioni”.

SCHEDA N. 23

Indicazioni chiare sul ruolo

A) L'art. 12, **quarto comma**, del D.P.R. 29/09/1973 n. 602, come già sostituito dall'art. 4 del Decreto legislativo n. 46 del 26/02/1999, è **sostituito** dal seguente comma:

“Il ruolo è sottoscritto, anche mediante firma elettronica, dal titolare dell'ufficio o da un suo delegato. Con la sottoscrizione il ruolo diviene esecutivo. **Il ruolo deve contenere, in modo chiaro e leggibile, la data di sottoscrizione dello stesso, a pena di nullità**”.

B) L'art. 17, **primo comma, primo periodo**, del D.P.R. 29/09/1973 n. 602, già sostituito dall'art. 6 del Decreto legislativo n. 46 del 26/02/1999, è **sostituito** dal seguente:

C) Infine, stabilire il principio che non si possono prorogare retroattivamente i termini, in scadenza o già scaduti, se non in situazioni eccezionali, quali il mancato funzionamento degli uffici finanziari per cause di forza maggiore.

SCHEDA N. 24

Maggiore tutela del cessionario d'azienda

L'art. 14, **secondo comma**, del Decreto legislativo n. 472 del 18/12/1997 è **sostituito** dal seguente:

“L'obbligazione del cessionario è limitata al debito risultante, alla data del trasferimento, dagli atti degli uffici dell'Amministrazione finanziaria e degli Enti preposti all'accertamento dei tributi di loro competenza.

Nel caso di violazioni **già constatate**, per le quali **non** sia stato ancora **notificato** il relativo atto di contestazione o di irrogazione, l'Ufficio o l'Ente devono, **a pena di nullità, notificare l'atto stesso anche al cessionario d'azienda**, nei rispettivi termini di decadenza, se hanno ricevuto tempestiva comunicazione dell'avvenuta cessione.

In questo caso, il cessionario d'azienda può proporre **autonomamente** ricorso alla Commissione tributaria provinciale competente”.

SCHEDA N. 25

Modifica dei ricorsi ai Centri di Servizio

A) L'art. 20, **terzo comma**, del Decreto legislativo n. 546 del 31/12/1992 è **sostituito** dal seguente:

“Le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 si applicano anche ai ricorsi contro gli atti dei Centri di servizio”.

B) L'art. 10 del Decreto legislativo n. 546 del 31/12/1992 è **sostituito** dal seguente:

“Sono parti nel processo dinanzi alle Commissioni tributarie, oltre al ricorrente, il Centro di Servizio, l'Ufficio del Ministero delle Finanze o l'ente locale o il concessionario del servizio di riscossione che ha emanato l'atto impugnato o non ha emanato l'atto richiesto”.

SCHEDA N. 26

Il principio di “specialità”

PROPOSTA LEGISLATIVA

In ossequio alla previsione contenuta nell'art. 9, secondo comma, **lettera i)**, della Legge delega n. 205 del 25 giugno 1999:

- **Art. 18 dello schema di decreto legislativo approvato dal Consiglio dei Ministri del 05/01/2000:**

“Quando uno stesso fatto è punito da una delle disposizioni del titolo II e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, quest'ultima si considera disposizione speciale. In questo caso, unico organo competente a decidere è la Commissione tributaria. Questo principio vale non solo in materia di imposte dirette ed IVA ma per tutti i tipi di imposte e tributi, senza alcuna eccezione”.

SCHEDA N. 27

Gli effetti premiali

PROPOSTA LEGISLATIVA

In ossequio alla previsione contenuta nell'art. 9, secondo comma, **lett. e)**, della Legge delega n. 205 del 25 giugno 1999.

A) Art. 13 dello schema del decreto legislativo approvato dal Consiglio dei Ministri del 05/01/2000:

“Le pene previste per i delitti di cui al presente decreto sono diminuite e non si applicano le pene accessorie indicate nell'art. 12 se, prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti medesimi sono stati estinti mediante pagamento.

Non si applica alcuna pena se i debiti tributari di cui al primo comma sono stati estinti, prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, mediante pagamento a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento, previste dalle norme tributarie.

A tal fine, il pagamento deve riguardare anche le sanzioni amministrative previste per la violazione delle norme tributarie”.

B) Art. 14 dello schema del decreto legislativo approvato dal Consiglio dei Ministri del 05/01/2000:

“Se i debiti indicati nell'articolo 13 risultano estinti per prescrizione o per decadenza, l'imputato di taluno dei delitti previsti dal presente decreto può chiedere di essere ammesso a pagare, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, una somma da lui indicata, a titolo di equa riparazione dell'offesa recata all'interesse pubblico tutelato dalla norma violata.

La somma deve essere pari a quella risultante dal ragguglio a norma dell'articolo 135 del codice penale della pena minima prevista per il delitto contestato.

Il giudice fissa con ordinanza un termine non superiore a dieci giorni per il pagamento.

Se il pagamento è eseguito nel termine, la pena è diminuita e non si applicano le pene accessorie indicate nell'articolo 12.

Nel caso di assoluzione o di proscioglimento, la somma pagata deve essere restituita, con gli interessi legali, entro dieci giorni dal deposito della sentenza”.

INDICE

PREMESSA

“DECALOGO” DEL CITTADINO-CONTRIBUENTE..... pag. 11

Parte Prima MODIFICHE AL PROCESSO TRIBUTARIO

SCHEDA N. 1

Ministero della Giustizia al posto del Ministero delle
Finanze ” 19
Proposta di modifica legislativa ” 23

SCHEDA N. 2

Rimessione in termini..... ” 25
Proposta di modifica legislativa ” 29

SCHEDA N. 3

Ammissibilità della prova testimoniale e del giura-
mento..... ” 31
Proposta di modifica legislativa ” 35

SCHEDA N. 4

Mancata risposta agli inviti dell'Ufficio (art. 25 della
Legge 18/02/1999 n. 28)..... ” 37
Proposta di modifica legislativa ” 39

SCHEDA N. 5

Modifiche alle spese del giudizio ” 41
Proposta di modifica legislativa ” 45

SCHEDA N. 6

Rimborsi immediati ” 47
Proposta di modifica legislativa ” 49

SCHEDA N. 7

Termine perentorio per la costituzione degli uffici ” 51
Proposta di modifica legislativa ” 53

SCHEDA N. 8

Notifica del ricorso per Cassazione pag. 55
Proposta di modifica legislativa ” 59

SCHEDA N. 9

Corte di Cassazione - Giudizio di rinvio - No all'esten-
sione dell'intero processo..... ” 61
Proposta di modifica legislativa ” 63

SCHEDA N. 10

Modifiche all'istituto della sospensione dell'atto im-
pugnato..... ” 65
Proposta di modifica legislativa ” 69

SCHEDA N. 11

Modifiche all'istituto della conciliazione giudiziale..... ” 71
Proposta di modifica legislativa ” 73

SCHEDA N. 12		
Possibilità di sospendere gli effetti delle sentenze di primo e secondo grado	”	75
Proposta di modifica legislativa.....	”	79
SCHEDA N. 13		
Possibilità per il contribuente di nominare sempre un difensore	”	81
Proposta di modifica legislativa.....	”	83
SCHEDA N. 14		
La spedizione per posta equivale al deposito.....	”	85
Proposta di modifica legislativa.....	”	87
SCHEDA N. 15		
Giudizio secondo “equità”	”	89
Proposta di modifica legislativa.....	”	91
SCHEDA N. 16		
L’anatocismo anche nel diritto tributario	”	93
Proposta di modifica legislativa.....	”	95
SCHEDA N. 17		
Competenza delle Commissioni Tributarie anche per il risarcimento dei danni	”	97
Proposta di modifica legislativa.....	”	101
SCHEDA N. 18		
Altre ipotesi di sospensione del processo	pag.	103
Proposta di modifica legislativa.....	”	107

Parte Seconda
MODIFICHE ALL’ISTITUTO DELL’AUTOTUTELA

SCHEDA N. 19		
Modifiche all’istituto dell’autotutela	”	111
Proposta di modifica legislativa.....	”	115

Parte Terza
MAGGIORE TUTELA
DEL SEGRETO BANCARIO E PROFESSIONALE
E DEGLI ACCESSI AL DOMICILIO

SCHEDA N. 20		
Maggiore tutela del segreto bancario e professionale e degli accessi al domicilio.....	”	121
Proposta di modifica legislativa.....	”	125

Parte Quarta
MODIFICHE AL SISTEMA DELLA RISCOSSIONE

SCHEDA N. 21		
Impugnabilità del verbale di pignoramento.....	”	131
Proposta di modifica legislativa.....	”	133

SCHEDA N. 22

Competenza delle Commissioni tributarie anche per il vaglia cambiario della Banca d'Italia.....	”	135
Proposta di modifica legislativa.....	”	137

SCHEDA N. 23

Indicazioni chiare sul ruolo.....	”	139
Proposta di modifica legislativa.....	”	143

SCHEDA N. 24

Maggiore tutela del cessionario d'azienda.....	”	145
Proposta di modifica legislativa.....	”	147

SCHEDA N. 25

Modifica dei ricorsi ai Centri di Servizio.....	pag.	149
Proposta di modifica legislativa.....	”	151

Parte Quinta
RAPPORTI TRA PROCESSO PENALE
E PROCESSO TRIBUTARIO

SCHEDA N. 26

Il principio di “specialità”.....	”	155
Proposta di modifica legislativa.....	”	161

SCHEDA N. 27

Gli effetti premiali.....	”	163
Proposta di modifica legislativa.....	”	167

DECALOGO ED APPENDICE DELLE MODIFICHE
E PREVISIONI LEGISLATIVE

DECALOGO DEL CITTADINO CONTRIBUENTE	”	171
---	---	-----

SINTESI DELLE MODIFICHE LEGISLATIVE PROPOSTE	”	173
---	---	-----

