Il filtro in Cassazione deflaziona le liti ma aumenta i rischi di inammissibilità

a cura di Alessandro Sacrestano e Maurizio Villani

Lo scorso 26 maggio il Parlamento ha definitivamente approvato la riforma del processo civile nonché la delega al Governo per la riduzione e la semplificazione dei procedimenti civili (legge 18 giugno 2009 n. 69). A seguito delle suddette modifiche legislative, il processo tributario, nei prossimi due anni, dovrà essere totalmente rivisitato e modificato per adeguarlo ai principi e criteri direttivi sopra specificati (pur rimanendo le attuali Commissioni tributarie invariate nella competenza dei "tributi" e nella composizione), in modo da completare il ciclo di processualizzazione del contenzioso tributario.

I riflessi del nuovo rito civile sul processo tributario - Un'analisi approfondita dei risvolti della riforma attuata sul contenzioso tributario porta necessariamente a una verifica, tesa ad accertare se e quanto nel processo tributario siano prevalenti caratteri di concentrazione processuale ovvero caratteri di officiosità dell'istruzione o se, ancora, siano prevalenti caratteri di semplificazione della trattazione o dell'istruzione della causa. A ben vedere, nell'attuale processo tributario, non sussistono le caratteristiche di cui sopra, anche se nella pratica il processo si conclude, il più delle volte, nell'unica udienza di merito, fatto spesso giustamente criticato e stigmatizzato.

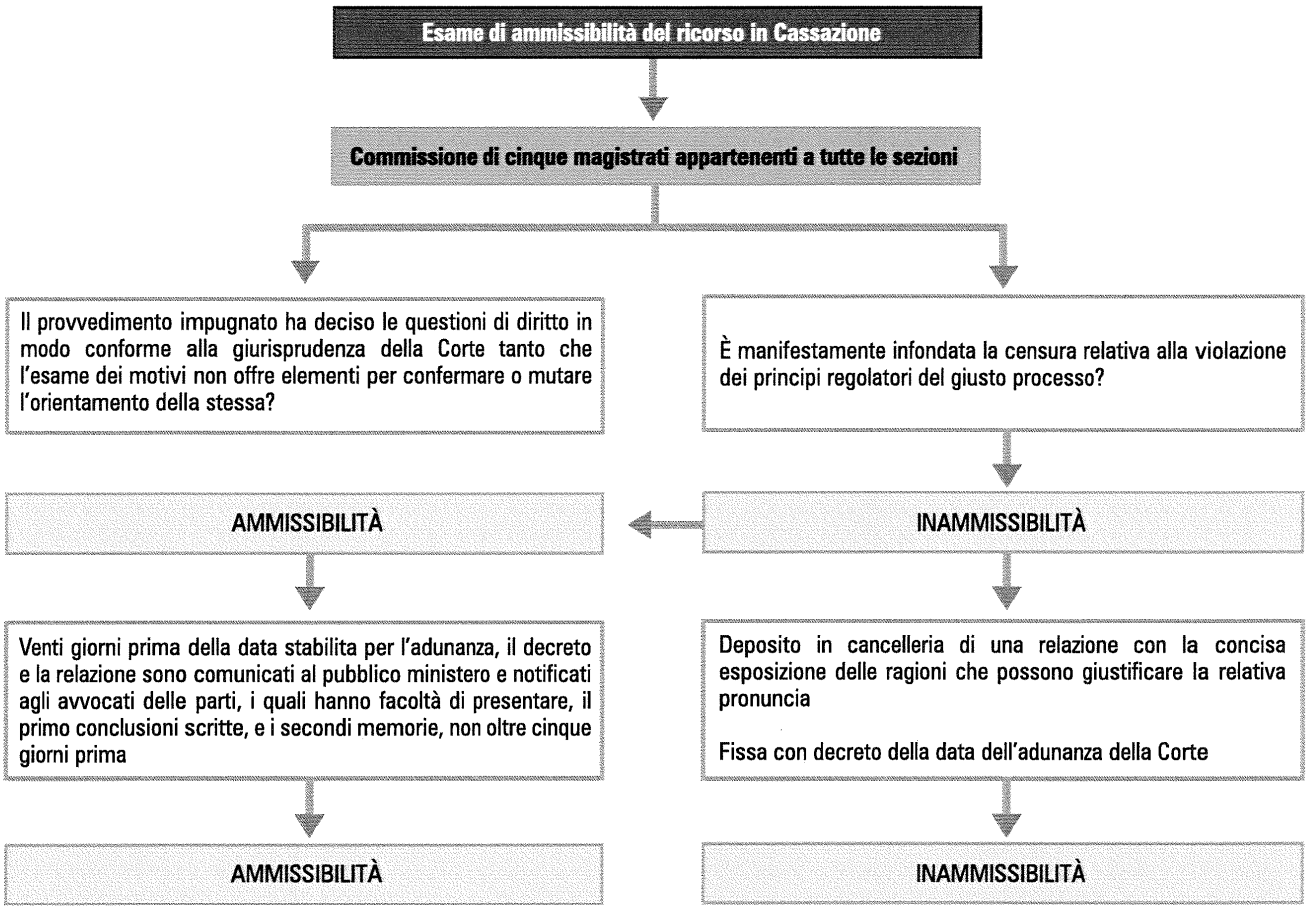
Infatti, nel processo tributario:

- non sussistono i caratteri della concentrazione processuale, in quanto la fase istruttoria (articolo 7 del Dlgs 546/1992) è ben distinta dalla fase dibattimentale (titolo II del Dlgs 546/1992) e, inoltre, è previsto uno specifico e autonomo giudizio di ottemperanza (articolo 70 del Dlgs citato), come precisato dalla Cassazione, Sezioni unite, con la sentenza 23 dicembre 2008 n. 30058;
- non sussiste alcuna officiosità dell'istruzione, in quanto le Commissioni tributarie esercitano gli specifici poteri istruttori «nei limiti dei fatti dedotti dalle parti», anche per quanto riguarda gli atti prodromici all'atto finale per accertare la cosiddetta "illegittimità derivata" (da ultimo, Corte di cassazione, Sezioni unite, sentenza 20 gennaio 2009 n. 6315). Infatti, la giurisdizione del giudice tributario non ha a oggetto solo gli atti finali di imposizione (definiti come "impugnabili" dall'articolo 19 del Dlgs 546/1992) ma investe tutte le fasi precedenti che hanno portato alla loro adozione e formazione. Inoltre, l'eventuale giudizio negativo sulla legittimità o regolarità formale e sostanziale di un atto istruttorio può determinare l'annullamento di quello finale impugnato (Consiglio di Stato, sezione IV, decisione 21 ottobre 2008 n. 5144).

Infine, nell'attuale processo tributario non sono prevalenti caratteri di semplificazione della trattazione o dell'istruzione della causa, propri del giudice monocratico, in quanto le Commissioni tributarie hanno una composizione collegiale e inoltre la complessità della materia fiscale e la rilevanza economica della posta in gioco non possono mai giustificare a priori un'istruzione sommaria o l'omissione di ogni formalità non essenziale al contraddittorio. Oltretutto, non può certo ammettersi che il nuovo processo tributario si concluda con un'ordinanza all'accoglimento o al rigetto delle domande, ordinanza peraltro provvisoriamente esecutiva, valida come titolo per l'iscrizione di ipoteca giudiziale e per la trascrizione (articolo 51 della nuova legge processuale); né che sia impedita la conversione nel rito ordinario, che offre maggiori garanzie difensive al contribuente.

Le ripercussioni - Di conseguenza, il nuovo processo tributario deve essere ricondotto al rito ordinario di cui al novellato libro secondo, titoli I e III, del codice di procedura civile (del processo di cognizione ordinario), escluso logicamente il titolo II, che riguarda il procedimento davanti ai giudici di pace, peraltro già carichi di lavoro e con 1,4 milioni di liti arretrate.

I meccanismi del filtro



Oltretutto, chi inizierà un ricorso nelle materie già comprese nel rito societario, dopo l'entrata in vigore della riforma, applicherà il rito ordinario; a maggior ragione, quindi, il suddetto rito ordinario sarà applicabile al processo tributario.

Per avere un conforto sulle possibili conseguenze di tale assunto, basti pensare che, in sede di appello, il giudice, su specifica istanza di parte, proposta con l'impugnazione principale o con quella incidentale, quando ricorrono gravi motivi, può sospendere in tutto o in parte l'efficacia esecutiva o l'esecuzione della sentenza impugnata (articoli 283 e 337 del Cpc), anche se viene presentato ricorso per cassazione (articoli 337 e 373 del Cpc), pur in assenza della cartella esattoriale.

Di conseguenza, sarà implicitamente abrogata l'assurda limitazione che oggi hanno le Commissioni tributarie regionali di poter sospendere solo le sanzioni (articolo 19, comma 2, del Dlgs 472/1997).

Le modifiche incidenti sul ricorso in Cassazione - Per completezza di esposizione, occorre rilevare che la nuova normativa sul processo civile ha modificato anche la procedura del ricorso per Cassazione (articolo 47 della legge 69/2009 citato) e ciò, logicamente, ha influenza sul processo tributario (articoli 62 e 63 del Dlgs 546/1992 già citato).

Dal 6 luglio (il 4 è sabato), infatti, entrano in vigore le nuove norme che regolano il rito del processo civile. Da pari data, dunque, anche la giustizia tributaria dovrà fare i conti con l'introduzione del cosiddetto "filtro" al ricorso in Cassazione.

Il nuovo articolo 360-*bis* del Codice di procedura civile stabilisce una barriera all'impugnativa per Cassazione che vale anche per tutte le sentenze delle Commissioni tributarie regionali che saranno depositate dal 4 luglio in poi. Una barriera che, però, risulta essere meno rigida rispetto a quella originariamente prevista dalla riforma. La vecchia formulazione del novello articolo 360-*bis*, infatti, prevedeva un elenco di casi in cui il ricorso era da considerarsi ammissibile. La nuova versione, invece, più snella, individua esclusivamente i casi di inammissibilità del ricorso. Nel dettaglio, l'impugnativa per Cassazione è ritenuta inammissibile:

1. quando il provvedimento impugnato ha deciso le questioni di diritto in modo conforme alla giurisprudenza della Corte e l'esame dei motivi non offre elementi per confermare o mutare l'orientamento della stessa;

2. quando è manifestamente infondata la censura relativa alla violazione dei principi regolatori del giusto processo.

Il primo dei due casi di inammissibilità obbliga la parte che decide per l'impugnativa di valutare, preventivamente, l'orientamento tenuto dalla Cassazione su fattispecie analoghe a quella trattata nella sentenza contro cui si ricorre. All'evidenza di una giurisprudenza di inequivocabile segno opposto alle proprie ragioni, l'introduzione del ricorso per Cassazione è consentito solo se il difensore argomenti opportunamente le motivazioni per le quali ritiene che quella giurisprudenza meriti di essere abbandonata.

Tale prospettiva, in sintesi, concede da un lato un peso maggiore al precedente giurisprudenziale, tanto da equipararne gli effetti a una sorta di paletto alla libera impugnativa; dall'altro, il nuovo articolo 360-*bis* darà un rinnovato impulso all'analisi di dottrina, alimentando un rinnovato dibattito sull'orientamento assunto dalla Corte di legittimità.

Rimane alto, però, il rischio che, al di là di una legittima misura deflativa del contenzioso, quella in esame si trasformi in una "stagnazione" di orientamento, penalizzante per le ragioni del contribuente.

L'esame di ammissibilità del ricorso è demandato a una commissione di cinque magistrati appartenenti a tutte le sezioni. Il primo presidente trasmetterà il ricorso alla commissione che giudicherà in Camera di consiglio. Se il ricorso è ammissibile viene restituito al primo presidente che assegna a una delle sezioni. Qualora il collegio deputato alla disamina reputi il ricorso inammissibile, il relatore della sezione deposita in cancelleria una relazione con la concisa esposizione delle ragioni che possono giustificare la relativa pronuncia. Il presidente fissa con decreto l'adunanza della Corte. Almeno 20 giorni prima della data stabilita per l'adunanza, il decreto e la relazione sono comunicati al pubblico ministero e notificati agli avvocati delle parti, i quali hanno facoltà di presentare, il primo conclusioni scritte e i secondi memorie, non oltre cinque giorni prima e di chiedere di essere sentiti, se compaiono. Se, al termine di tale fase, il ricorso è confermato come inammissibile, la questione si chiude. Viceversa, se il ricorso non è dichiarato inammissibile, il relatore nominato deposita in cancelleria una relazione con la concisa esposizione dei motivi in base ai quali ritiene che il ricorso possa essere deciso in Camera di consiglio o, di contro, rinvia la causa alla pubblica udienza.

Inoltre, l'articolo 366-*bis* del Cpc sulla formulazione del quesito di diritto a pena di inammissibilità, finalmente e giustamente, è stato abrogato (per le relative problematiche si rinvia a Cassazione, Sezione tributaria, sentenza 12 marzo 2009 n. 5926).

Le suddette disposizioni si applicano, però, alle controversie nelle quali il provvedimento impugnato con il ricorso per Cassazione è stato pubblicato ovvero, nei casi in cui non sia prevista la pubblicazione, depositato successivamente alla data di entrata in vigore della nuova normativa sul processo civile (articolo 58, ultimo comma, della legge 69/2009 citata).

Oltre le modifiche: fondamenti di un nuovo processo tributario.

In conclusione, nei prossimi due anni il Legislatore dovrà adottare un decreto legislativo di modifica del processo tributario, che non sarà più un rito speciale, con le attuali limitazioni che pregiudicano seriamente il diritto di difesa, ma sarà, giustamente, incardinato nell'unico rito di cognizione ordinario con lo scopo principale di mettere il cittadino-contribuente e il suo difensore, professionalmente e processualmente qualificato, sullo stesso piano giuridico e processuale dell'amministrazione finanziaria e dell'ente locale, soprattutto in vista del federalismo fiscale.

Infatti, il processo tributario, a differenza del processo amministrativo, si connota precisamente per la libertà dei motivi deducibili (non essendoci alcun limite normativo in proposito) e, di converso, si qualifica anche per la predeterminazione normativa degli atti autonomamente impugnabili. In ogni caso, l'elencazione degli atti impugnabili contenuta, oggi, nell'articolo 19 del Dlgs 546/1992 citato, pur dovendosi considerare tassativa, soggiace sempre all'interpretazione estensiva, anche in conseguenza dell'ampliamento della giurisdizione tributaria operato con la legge 448/2001 (Cassazione, Sezione tributaria, ordinanza 29 gennaio 2009 n. 4965, depositata il 2 marzo 2009).

Con la prospettiva e la speranza, inoltre, di modificare, nel breve tempo, anche la composizione delle attuali Commissioni tributarie, da inserire nella Costituzione:

- con giudici professionali e specializzati, assunti a seguito di specifico concorso pubblico per titoli ed esami (come i concorsi per i giudici e procuratori, istituiti ultimamente con i due Dm 3 giugno 2009 nn. 138 e 139, pubblicati sulla *Gazzetta Ufficiale* del 17 e 18 giugno 2009);
- con specifica competenza in campo fiscale;
- a tempo pieno, sino a 65 anni, con obbligo di frequentare corsi di aggiornamento (almeno due annuali) validi ai fini della carriera;
- con pari dignità nei criteri di valutazione professionale e punteggio di carriera;
- monocratici in primo grado e collegiali in secondo grado;
- ben retribuiti (non come oggi a 25 euro nette a sentenza depositata!);
- e, soprattutto, non più alle dipendenze del ministero dell'Economia e delle Finanze (che è una delle parti in causa) ma inseriti in sezioni specializzate dei tribunali e delle Corti di appello, anche per quanto riguarda l'eventuale competenza sulle questioni penali-tributarie per evitare l'attuale e assurdo doppio binario, con il rischio di contrasto di giudicati (Cassazione, sentenza 12022/09).

Anche il personale amministrativo deve avere un ruolo autonomo, senza più dipendere dal ministero dell'Economia e delle Finanze.

Inoltre, deve essere istituita per legge, e non con atto amministrativo interno, la Sezione tributaria della Corte di cassazione, che sta svolgendo un importante ruolo di nomofilachia nel settore fiscale.

In questo modo, sarebbe definitivamente risolta l'annosa questione del divieto di istituzione di giudici speciali, previsto dall'articolo 102, comma 2, e sesta disposizione transitoria della Costituzione (Corte costituzionale, ordinanza 23 aprile 1998 n. 144).

Competenze dei giudici tributari - Oltretutto, le modifiche al rito e alla composizione delle Commissioni tributarie potranno giustificare un eventuale allargamento delle competenze anche in tema di contributi previdenziali e assistenziali, nonché in tema di risarcimento danni, anche morali, per fatti e atti illegittimi del Fisco. Infine, per assicurare veramente che l'attività del giudice tributario si svolga in stretta conformità ai principi di imparzialità e indipendenza che discendono dalla Costituzione, bisognerà precisare meglio i casi di incompatibilità, anche con riferimento ai familiari, per evitare posizioni di potenziale e pericoloso conflitto di interessi (da ultimo, Consiglio di Stato, decisione depositata il 29 maggio 2009 n. 3366), pure per quanto riguarda il settore pubblico (ad esempio, pubblici ministeri e dipendenti pubblici, anche pensionati, finanziari e finanzieri).

Il fatto, poi, che il processo tributario potrà durare più a lungo non deve preoccupare. Contribuenti e professionisti certamente preferiscono avere un processo lungo e ben istruito piuttosto che un processo breve senza alcun approfondimento istruttorio, con il rischio di vedersi rigettare immotivatamente i propri ricorsi per incompetenza, superficialità o per la fretta di decidere (quando vengono poste in udienza persino 40 cause).

Infine, tra le soluzioni alternative al contenzioso per gli eventuali arbitrati e conciliazioni anche in campo fiscale, è auspicabile prevedere l'istituzione di apposite e autonome camere di conciliazioni tributarie, composte da qualificati e competenti magistrati e professionisti, specializzati nel settore tributario, senza alcun collegamento funzionale con le agenzie fiscali che hanno notificato gli atti o le cartelle esattoriali impugnati, in modo da poter decidere senza pregiudizi, con assoluta serenità e imparzialità (articolo 60, comma 1, della legge 69/2009 citata), anche in occasione dei giudizi pendenti in grado di appello e di Cassazione, logicamente stabilendo diverse percentuali di ridu-

Novità e conferme della nuova procedura

Più che un filtro di ammissibilità, la riforma ha potenziato l'organizzazione interna già esistente in seno alla Corte di cassazione. A ben vedere, infatti, esisteva già un "Ufficio struttura centralizzata per l'esame preliminare dei ricorsi" che si occupava di indicare al Primo presidente e ai Presidenti di sezione, come procedere all'assegnazione dei ricorsi (se alle Sezioni unite o alle sezioni semplici) e alle modalità di decisione (se in camera di consiglio o in pubblica udienza).

zioni delle sanzioni amministrative, con condanna della parte (pubblica o privata) nel caso di irragionevole rifiuto alla transazione proposta dalle suddette camere di conciliazione.

È inutile lasciare la situazione attuale, dove i giudici tributari, in sede di conciliazione giudiziale (articolo 48 del Dlgs 546/1992), hanno un ruolo prettamente notarile, senza alcuna possibilità di iniziativa e di decisione nel merito.

In un momento storico di grave crisi economica e finanziaria, come l'attuale, la riduzione del peso fiscale, per dare ossigeno alle attività produttive, passa anche dalla futura e necessaria riforma del processo tributario, che potrà dare maggiori garanzie difensive, senza la mortificazione e delusione di dover pagare a tutti i costi somme non dovute, che si potrebbero invece indirizzare proficuamente agli investimenti e all'occupazione. È anche questo un tassello della "rivoluzione liberale" promessa più volte a cittadini e imprese.

Dimenticarlo, sarebbe un errore politico grave, soprattutto in vista della prossima Finanziaria 2010, con il rischio di una ripresa economica ripida e faticosa. ■