NEΩTEPA

ULTIME NOVITÀ

PERIODICO UFFICIALE DELL'A.N.T.I. – ASSOCIAZIONE NAZIONALE TRIBUTARISTI ITALIANI

Direttore Responsabile
Dott. MARIO NOLA

Comitato di Redazione
Avv. CLAUDIO BERLIRI
Prof. Avv. IVO CARACCIOLI
Prof. Avv. VALERIO FICARI
Dott. ROBERTO LUNELLI
Prof. Avv. GIANNI MARONGIU
Prof. Avv. FRANCO PAPARELLA
Prof. Avv. GAETANO RAGUCCI
Prof. Avv. FRANCESCO TESAURO
Prof. Avv. MARCO VERSIGLIONI

Segreteria e Redazione
Via Cosimo del Fante, 16 - 20122 Milano
Tel. 02.58310288 - Fax 02.58310285
e-mail: tesoreria@associazionetributaristi.it
sito internet: www.associazionetributaristi.it

Anno II • n. 3 bis / 2009

Periodico Quadrimestrale
Registrato presso il Tribunale di Milano
il 24/4/2008 con il n. 266

Poste Italiane S.p.A.
Spedizione in abbonamento postale
D.L. 353/2003 (Conv. in L. 27/02/2004 n. 46)
Art. 1, Comma 2 - DCB Roma

Service Provider:
Register.it - Viale Giovine Italia, 17 - Firenze
sito internet: www.associazionetributaristi.it
Autorizz. Ministero delle Telecomunicazioni
n. 243 del 28/01/1997

Impaginazione e Stampa
Istituto Arti Grafiche Mengarelli
Via Cicerone, 28 - 00193 Roma

RIORDINIAMO LA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

DOTTRINA
•
LEGISLAZIONE
•
GIURISPRUDENZA
•
CONVEGNI ED ATTIVITÀ ANTI

60° ANNIVERSARIO DELLA FONDAZIONE DELL'ANTI

CONFEDERATION FISCALE EUROPEENNE

A.N.T.I.
ASSOCIAZIONE NAZIONALE TRIBUTARISTI ITALIANI

ANTI - CONSIGLIO NAZIONALE

PRESIDENTE

Prof. Dott. Mario BOIDI, *Torino*

VICE PRESIDENTI

Prof. Dott. Avv. Vito BRANCA, *Catania*
Prof. Avv. Leonardo PERRONE, *Roma*
Notaio Dott. Avv. Ciro DE VINCENZO, *Milano*

SEGRETARIO GENERALE

Avv. Claudio BERLIRI, *Roma*

TESORIERE

Gr. Uff. Rag. Giuseppe Antonio Ciro BARRANCO DI VALDIVIESO, *Milano*

CONSIGLIERI NAZIONALI (PRESIDENTI DI SEZIONE)

Dott. Alessandro ALESSI	*Presidente Sezione Lombardia*
Prof. Avv. Vito BRANCA	*Presidente Sezione Sicilia Orientale*
Dott. Cosimo CAFAGNA	*Presidente Sezione Puglia*
Dott. Giorgio COMINI	*Presidente Sezione Emilia Romagna*
Prof. Dott. Enrico FAZZINI	*Presidente Sezione Toscana*
Dott. Carlo DEIDDA GAGLIARDO	*Presidente Sezione Sardegna*
Avv. Salvatore IANNELLO	*Presidente Sezione Sicilia Occidentale*
Dott. Roberto LUNELLI	*Presidente Sezione Friuli Venezia Giulia*
Prof. Avv. Gianni MARONGIU	*Presidente Sezione Liguria*
Prof. Avv. Francesco MOSCHETTI	*Presidente Sezione Veneto-Trentino Alto Adige*
Prof. Dott. Umberto PLATÌ	*Presidente Sezione Calabria*
Prof. Avv. Gaetano RAGUCCI	*Presidente Sezione Provinciale di Como*
Dott. Ernesto RAMOJNO	*Presidente Sezione Piemonte-Valle d'Aosta*
Prof.ssa Paola Valeria RENZI	*Presidente Sezione Marche-Abruzzo*
Prof. Dott. Francesco ROSSI RAGAZZI	*Presidente Sezione Lazio*
Avv. Giuseppe SERA	*Presidente Sezione Campania*
Prof. Avv. Marco VERSIGLIONI	*Presidente Sezione Umbria*

C.F.E.
CONFEDERATION FISCALE EUROPEENNE

A.N.T.I.
ASSOCIAZIONE NAZIONALE TRIBUTARISTI ITALIANI

FONDATA NEL 1949

Sede Legale e Segreteria Generale: Via Alessandro Farnese, 7 • 00192 Roma • Tel. e Fax 06.3201559
Sito Internet: www.associazionetributaristi.it • E-mail: segrgenerale@associazionetributaristi.it

Sommario

RIORDINIAMO LA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

Saluto del Presidente Mario Boidi 3

"*Perché questa scelta e perché questo tema*" di Claudio Berliri 5

DOTTRINA

- *Presentazione del Congresso* 8
  di Roberto Lunelli
- *Definizione degli accertamenti in via amministrativa o vertenza giudiziale: una scelta difficile* 9
  di Gianfranco Gaffuri
- *L'evoluzione degli istituti deflattivi del contenzioso nell'esperienza dell'Agenzia delle Entrate* 13
  di Marco Di Capua
- *Le «ragioni» del frequente utilizzo degli istituti deflattivi anziché del processo tributario* 22
  di Marco Versiglioni
- *L'ampliamento della giurisdizione tributaria e del novero degli atti impugnabili: riflessi sugli organi e sull'oggetto del processo* 51
  di Pasquale Russo
- *Criticità dell'attuale processo tributario e nella composizione delle Commissioni tributarie* 71
  di Massimo Basilavecchia
- *Aspetti critici del processo tributario nella recente giurisprudenza della Corte di Cassazione* 77
  di Michele Cantillo
- *Accertamento e contenzioso fiscale, processo penale tributario e crisi del doppio binario* 84
  di Ivo Caraccioli
- *La rilevanza probatoria delle dichiarazioni di terzo* 86
  di Gaetano Ragucci

- *Le Commissioni tributarie da giudice specializzato a giudice togato: una proposta* di Gianni Marongiu 90
- *Riforma del processo civile – Riduzione dei riti e riforma del processo tributario* di Maurizio Villani 101

GIURISPRUDENZA

- Rassegna di Giurisprudenza 109

60° ANNIVERSARIO DELLA FONDAZIONE DELL'ANTI

- *I "sessant'anni" dell'ANTI* di Gianni Marongiu 119
- *Genesi dei "Tributaristi"* di Mosé Pietro Colajanni 126
- *Considerazioni sintetiche* dell'On. Ivano Strizzolo 129

CONVEGNI ED ATTIVITÀ ANTI

131

Saluto del Presidente

Dopo aver festeggiato alla vigilia del nuovo secolo i suoi cinquant'anni di attività, l'ANTI taglia il traguardo di ulteriori dieci anni di sviluppo, di consolidamento e di riconoscimenti.

Gli obiettivi istituzionali promossi e delineati al momento della sua costituzione, auspice l'illuminata visione del Ministro Vanoni, sono stati perseguiti con sempre maggiore efficacia e concretezza nel decorso decennio, laddove la specializzazione delle professioni, la formazione continua e la ricerca sono divenuti i presupposti dello sviluppo economico e finanziario che premia il divenire delle comunità, nazionale ed internazionale.

La leva fiscale, l'armonizzazione dei tributi e la perequazione dei prelievi ne costituiscono cardini indissolubili per un sistema tributario che non deve deprimere le imprese ed i contribuenti al fine di accompagnarli nel raggiungimento di risultati reddituali in linea con le aspettative di una maggiore efficienza e di una migliore vivibilità.

L'attitudine sempre dimostrata a condividere tutti quei progetti di riforma dell'ordinamento tributario che sistematicamente vengono annunciati ed ipotizzati per rendere equa, trasparente e compatibile la pressione fiscale, nel rispetto dei principi costituzionali, ci consente di esprimere, nelle plurime sedi nelle quali siamo stati, siamo e saremo soliti intervenire, il nostro punto di vista, sostanziale e formale, sulle proposte che vengono avanzate, sulla legislazione che viene emanata e sugli orientamenti giurisprudenziali che via via emergono.

La nostra indipendenza e la nostra interprofessionalità sono note e riconosciute, i nostri rilievi e le nostre proposte sono considerati e valutati come frutto di approfondimenti scientifici e di esperienza concreta maturati con la quotidianità del sapere e del fare.

Con orgoglio e soddisfazione possiamo passare in rassegna retrospettivamente i sessant'anni della nostra vita associativa, sempre svolta e realizzata con un'attenta, meditata espressione di suggerimenti, di proposte, di critiche e di condivisioni che hanno ricevuto l'attenzione e l'apprezzamento della collettività nelle sedi istituzionali sue proprie.

Con analogo impegno abbiamo contribuito, quali soci fondatori, allo sviluppo, in sede comunitaria, della Confederazione Fiscale Europeenne – C.F.E. – che ha celebrato quest'anno il cinquantennio della sua costituzione e della sua attività.

Le difficoltà contingenti che affliggono l'economia mondiale e che hanno determinato una crisi economica e finanziaria affrontata con grandi sacrifici ed al prezzo di un rallentamento imprevedibile della produttività e dei consumi, esigono l'introduzione di nuovi strumenti e di consistenti impulsi, anche sotto il profilo fiscale, per ristabilire un clima di maggiore fiducia, di benefica tranquillità e di efficiente positività.

Per parte nostra siamo pronti ad affrontare, con la consueta ponderazione ed obbiettività, questa nuova sfida dopo un tragitto di longetività ricco di impegni e di soddisfazioni.

È quindi doveroso celebrare il 60° anniversario della nostra Fondazione nel ricordo di Ezio Vanoni, maestro insigne dell'economia e della finanza, politico illuminato ed uomo di governo, ed accompagnare questa manifestazione con il 30° Congresso Nazionale di altissimo livello, articolato su di un tema che necessita di un riordinamento adeguato alle nuove regole, ed ai moderni strumenti che debbono regolare il rapporto tra il Fisco ed i contribuenti, alla luce delle complessità che attengono, in una sempre più specializzata interpretazione ed applicazione, la più avanzata normativa tributaria nel segno della certezza del diritto e dell'equità contributiva.

Mario Boidi

Perché questa scelta e perché questo tema

Questo numero speciale di NEΩTEPA è stato redatto per celebrare e ricordare il 60° anno dalla Fondazione dell'ANTI, costituita il 13 giugno 1949, anche per volontà e con il sostegno del compianto Enzo Vanoni.

E per celebrare degnamente tale anniversario, è stato organizzato un convegno sul tema: "*Riordiniamo la giustizia tributaria*".

Il presente numero di NEΩTEPA riporta quindi una sintesi dell'attività svolta dall'Associazione dalla fondazione ad oggi, come evidenziato nella relazione al convegno nel ricordo di Ezio Vanoni, svolta dal prof. Gianni Marongiu, nonché una sintesi sulla genesi de "I Tributaristi" tratta dall'omonimo volume di Mosè Pietro Colajanni.

La seconda parte della rivista è peraltro interamente dedicata al tema, di estrema attualità, del riordinamento della giustizia tributaria, e riporta le principali relazioni svolte dai partecipanti al XXX Congresso Nazionale organizzato dall'ANTI e tenuto a Trieste il 6 novembre u.s., con particolare riguardo agli istituti deflattivi e alternativi all'attività giudiziale, quali l'accertamento con adesione, il concordato giudiziale, la transazione, ed altri e di cui agli interventi del prof. Gaffuri, del prof. Versiglioni e del dott. Di Capua, Direttore Vicario dell'Agenzia delle Entrate.

Il prof. Pasquale Russo, il prof. Massimo Basilavecchia, il prof. Ivo Caraccioli ed il prof. Gaetano Ragucci hanno preso in esame luci ed ombre dell'attuale contenzioso tributario, con particolare riferimento all'ampliamento della giurisdizione tributaria e al novero degli atti impugnabili, alla composizione delle commissioni tributarie, ed ai rapporti tra contenzioso fiscale e processo penale tributario ed infine alla rilevanza probatoria della dichiarazione di terzo.

Infine, *last but not least*, le proposte per una migliore giustizia tributaria, contenute nelle relazioni di Gianni Marongiu (*Le Commissioni tributarie da giudice specializzato a giudice togato: una proposta*) di Cesare Glendi (*Nella prospettiva di una revisione del processo tributario*) e di Maurizio Villani (*Riforma del processo civile. Riduzione dei riti e riforma del processo tributario*) e dell'On. Ivano Strizzolo

Come si vedrà le critiche e le proposte sono di estremo interesse e gli autori delle singole note sono tra i più qualificati nel settore.

Riteniamo quindi per certo che di tali considerazioni i cultori della materia ed in particolare i futuri legislatori vorranno tenere debito conto anche e soprattutto in considerazione di quanto disposto dalla legge n. 69 del 18 giugno 2009 relativa alla riduzione e semplificazione dei procedimenti civili tra cui rientra il processo tributario,

e dell'avvenuta presentazione di progetti di legge – tra cui quello proposto dall'Oua e dall'Uncat – che individuano e correggono molte carenze ed inadeguatezze dell'attuale processo tributario, ma tuttavia propongono soluzioni draconiane – quale l'abrogazione delle attuali commissioni tributarie e la sostituzione con un giudizio amministrativo e non giurisdizionale pregiudiziale, la istituzione di tribunali tributari regionali di natura amministrativa e giurisdizionale e di una Corte Suprema tributaria distinta dalla Corte di Cassazione – soluzioni che appaiono di difficile attuazione in quanto richiederebbero una legge costituzionale e non una legge ordinaria, di dubbia opportunità e che comunque ritarderebbero l'emanazione di quei necessari correttivi che migliorano senza sovvertirla l'attuale struttura del contenzioso tributario.

Il Congresso dell'ANTI si è concluso con la seguente mozione:

"L'Assemblea nazionale dell'ANTI (Associazione Nazionale Tributaristi Italiani) riunita a Trieste il 5 e 6 novembre 2009 in occasione del 30° Congresso nazionale e della celebrazione del 60° Anniversario della costituzione dell'Associazione

RICORDATO E LODATO

il forte e decisivo contributo dato dalla Corte costituzionale all'affermazione dell'unità della giurisdizione tributaria

PRESO ATTO

che il legislatore ha definitivamente statuito che tutte le controversie tributarie appartengono alla giurisdizione delle Commissioni tributarie, organizzate in un primo (le Commissioni tributarie provinciali) e in un secondo grado (le Commissioni tributarie regionali),

RIBADITO

il ruolo insostituibile svolto dalle Commissioni tributarie, che hanno garantito una giustizia tributaria indipendente, imparziale, rapida e collegiale,

CONFERMATA

pertanto la validità ancora attuale dei principi contenuti nella disciplina del processo tributario di cui ai D.Dlgs. nn. 545 e 546 del 1992 e della disciplina stessa

CONSTATATO

che le rilevantissime questioni poste dall'interpretazione dell'ordinamento tributario sostanziale e l'infittirsi dei rapporti delle Commissioni tributarie con le più alte Magistrature nazionali ed europee comportano la necessità di un giudice tributario togato e a tempo pieno

RILEVATO

per altro che l'attuazione immediata di un siffatto progetto comporterebbe costi che, seppure giustificati, finirebbero per ritardare l'intervento legislativo

RILEVATO

altresì che la trasformazione in giudice togato e a tempo pieno almeno delle Commissioni tributarie regionali costituirebbe un filtro adeguato all'eccessivo numero di controversie portate all'esame della Corte di Cassazione

ALL'UNANIMITÀ FA VOTI A CHE,

anche in applicazione del riformato art. 111 della Costituzione, il legislatore provveda

1°) ad integrare la disciplina dettata dal Dlgs. n. 546 del 1992 prevedendo la tutela cautelare e la conciliazione giudiziale anche nel grado di appello, ridisciplinando le figure dell'intervento, eliminando le locuzioni verbali che si riferiscono a figure non più esistenti e, in definitiva applicando il canone della effettiva parità delle parti anche nel processo tributario;

2°) a prevedere un giudice monocratico per le controversie inferiori all'ammontare di euro cinquemila;

3°) ad avviare il processo di qualificazione dei componenti delle Commissioni tributarie in giudici a tempo pieno e professionalizzato."

E poiché il tema del riordino della giustizia tributaria appare di estremo interesse e di notevole attualità e costituisce un degno coronamento ai 60 anni di attività compiuti dall'ANTI al termine del Congresso è stata costituita una commissione perché elabori – in sintonia con la mozione assembleare – un progetto di legge da sottoporre al Parlamento.

Claudio Berliri

Presentazione del Congresso

di Roberto Lunelli

Il tema del Congresso – "Riordiniamo la giustizia tributaria" – è talmente esplicito da non richiedere spiegazioni di sorta: si chiede agli associati, senza però escludere apporti esterni, di contribuire a razionalizzare quel comparto della "giustizia tributaria" che fa capo al giudice, come espressione di tutela degli interessi del cittadino contribuente, ma anche dello Stato come soggetto attivo dei tributi.

A scanso di equivoci, rilevo che non va considerata negativamente la sempre maggiore diffusione degli istituti deflattivi per risolvere le vertenze tributarie. L'accertamento "partecipato" che emerge da diversi articoli dello Statuto dei diritti del contribuente, l'accertamento con adesione (prima o dopo l'emissione dell'atto di imposizione), la conciliazione giudiziale (per chiudere totalmente o parzialmente una lite già insorta) e, ancora, l'autotutela da parte dell'Amministrazione finanziaria o il ravvedimento da parte del contribuente, l'adesione agevolata agli atti amministrativi e financo le varie forme di interpello (la cui regolamentazione andrebbe unificata) sono tutti strumenti che realizzano – in termini rapidi e accettabili – una giustizia tributaria che, pur essendo talora approssimata e sommaria, consente di definire un rapporto tributario che, in caso contrario, può tardare e che presenta gli inevitabili rischi del giudizio … soprattutto se quel risultato si ottiene non in via automatica (come l'adesione), ma previo un contraddittorio in cui le parti – ciascuna nel proprio ruolo – esprimono il loro parere e le loro considerazioni, mettono a punto le loro osservazioni e richieste, concorrendo, in definitiva, a migliorare la qualità dell'accertamento e dell'imposizione.

Al tempo stesso, però, uno Stato di diritto non può rinunciare ad assicurare ai cittadini (e a se stesso) la presenza di un Giudice autorevole, di riconosciuta competenza tecnica, possibilmente con estrazione culturale diversificata, che decida – con cognizione di causa e con tempestività, ma con ponderazione e con una motivazione convincente – le controversie che non trovano una soluzione concordataria. In altre parole, si deve poter contare su un "giusto processo" anche in campo tributario. A partire dal procedimento, che, certo, andrebbe rivisto con qualche innesto e qualche taglio: per ammettere, in talune circostanze, la prova testimoniale e la comparizione delle parti, per estendere anche ai gradi successivi al primo la sospensione della riscossione e la conciliazione giudiziale; per reintrodurre la regola della pubblica udienza, sopprimendo nel contempo adempimenti superflui e adottando la trasmissione telematica dei documenti … Ma senza trascurare – e, anzi, concentrandosi – sulla figura del "giudice tributario": a partire dal reclutamento, per continuare con la previsione del "tempo pieno" (per lo studio del fascicolo, ma anche per gli approfondimenti che si rendono necessari), correlato ad una adeguata retribuzione: è fuori discussione che il giudice deve essere indipendente e imparziale, ma deve essere anche tecnicamente preparato e aggiornato nelle materie che gli servono per maturare le proprie decisioni (e, quindi, nel diritto processuale, ma anche tributario) … per tener conto della evoluzione non solo della legislazione, ma anche della dottrina, della giurisprudenza (di merito e di legittimità) e della prassi amministrativa, cioè di quello che viene denominato il "diritto vivente".

Definizione degli accertamenti in via amministrativa o vertenza giudiziale: una scelta difficile

di Gianfranco Gaffuri

1. Si conoscerà di certo la serie variegata di istituti per la definizione stragiudiziale di una incipiente contesa fiscale che l'ordinamento, nella sua incessante variabilità, offre agli sventuarati, destinatari di azioni accertative.

Ne presumo, nei lettori, la conoscenza e immagino altresì un'adeguata esperienza pratica: li elenco, tuttavia, per ravvivare la memoria di queste molteplici fattispecie normative, con qualche fugace annotazione critica, senza un particolare ordine espositivo se non quello desumibile dalla collocazione del singolo strumento giuridico nello sviluppo del procedimento.

A. Innanzitutto, e in forza dell'art.5 bis, d. lgs. 19.6.1997, n.218, il contribuente può aderire al verbale di constatazione.

Come rivela il vocabolario legislativo, il soggetto compie una totale acquiescenza ai contenuti dell'atto e quindi assume, in modo teoricamente spontaneo, l'obbligo di adempiere le conseguenze pecuniarie. Le sanzioni sono ridotte, in questo caso, all'ottavo del minimo.

Si tratta di una disciplina nella quale è assente non solo qualunque forma, anche rudimentale, di contraddittorio, ma altresì qualunque vaglio preventivo degli organi amministrativi decisori; si sa che, molto spesso, i verbali sono redatti dalla Guardia di Finanza, all'esito di ispezioni, e che comunque, nel caso in cui abbia agito l'amministrazione finanziaria civile, sono opera di persone cui non spetta decidere.

B. In una fase più avanzata del procedimento si pone la possibile adesione, regolata dall'art.5, commi da 1 bis a 1 quinquies e dall'art.11, comma 1 bis, dello stesso d. lgs. n.218/1997, all'invito rivolto dall'Agenzia al contribuente per concordare i termini in cui la contestazione possa essere definita con (in teoria) reciproca soddisfazione.

Anche in questa ipotesi manca qualunque svolgimento di un contraddittorio preventivo, giacchè l'avvisato si trova nella condizione, spesso difficile, di accettare le pretese del fisco, con un sensibile abbattimento delle sanzioni – ma senza possibilità alcuna di interloquire – o di non accogliere la sollecitazione dell'Ufficio, aprendo peraltro la strada ad un eventuale concordamento.

L'avviso in realtà – secondo la nuova regolazione normativa – anticipa il contenuto delle richiese che sarebbero sicuramente trasfuse nell'avviso di accertamento, qualora mancasse l'adesione all'invito o mancassero intese, a conclusione delle trattative promosse con lo stesso avviso.

Ricordo che l'adesione all'invito non è ammessa, se il contribuente avesse goduto della possibilità di aderire al verbale di constatazione, sussistendo le condizioni previste dall'ordinamento, ovvero se, sulla scorta di quel verbale, l'amministrazione avrebbe potuto emettere un accertamento parziale. Ma – ovviamente – qualora l'invito divergesse dal verbale sia per una diversa prospettazione delle accuse mosse al contribuente, sia per talune diversità sostanziali in queste sia per una diversa determinazione del tributo rispetto agli importi ragionevolmente desumibili dal verbale, l'adesione all'invito sarebbe possibile.

C. Di natura analoga – caratterizzata, cioè, da un'acquiescenza acritica – è la definizione dell'accertamento, determinata dalla rinuncia all'impugnazione conseguente all'inerzia del soggetto passivo. Anche in questo caso, e paradigmaticamente, manca qualunque colloquio con l'Amministrazione, e sono ridotte le sanzioni[1].

Il caso è disciplinato dall'art.15 del d. lgs. 19.6.1997.

D. Il contribuente può definire le sole sanzioni – comminate con l'avviso di accertamento o in concomitanza con esso per le violazioni contestate dall'Agenzia – pagandole con una consistente riduzione, senza pregiudicare il suo diritto d'impugnare l'accertamento e mettere in discussione i tributi richiesti: tanto dispone l'art.17 del d. lgs. 31.12.1997, n.472.

E. Il confronto tra contribuente ed Amministrazione finanziara, preordinato ad una possibile intesa transattiva, qualifica invece l'accertamento con adesione, ai sensi del più volte evocato d. lgs. n.218/1997, giacchè, ad onta di una terminologia che sembra alludere ad una remissività incondizionata del contribuente, la fattispecie normativa prevede invece, istituzionalmente, il contraddit-

[1] Si ipotizzi che il destinatario di un accertamento abbia ricevuto la comunicazione di un verbale, riguardante un caso che non ammette adesione, e non abbia ricevuto nemmeno l'invito al contraddittorio per la ricerca di un concordamento; qualora decidesse, dopo la notificazione dell'atto di accertamento, di non impugnare è possibile fondatamente ritenere che la riduzione al quarto della sanzione irrogata benefici dell'ulteriore abbattimento alla metà (quindi con una riduzione, in definitiva, all'ottavo), in forza dell'art.15, comma 2 bis, del d. lgs. 19.6.1997, n.218.

torio tra le parti coinvolte, che può tuttavia non sortire effetti, lasciando spazio alle ordinarie contese giudiziali.

Lo schema di questa operazione definitoria, secondo un diffuso modo di pensare, contemplerebbe, da un canto, un atto autoritario di contestazione, conforme, nel suo contenuto, alle reciproche concessioni, e dall'atto negoziale col quale il contribuente, attuando il compromesso raggiunto, accede a tale atto autorizzatorio, rendendo così immodificabile il rapporto tra le parti, salvi i casi eccezionali in cui è consentito al fisco di procedere a nuove contestazioni.

Sembra peraltro preferibile una concezione unitaria e contrattuale della fattispecie, secondo il paradigma della transazione, poiché le parti rinunciano reciprocamente alle rispettive tesi e alle connesse pretese, cercando e trovando un punto d'incontro che appaia più conveniente – nonostante il sacrificio – di una lunga, defatigante contesa di esito obiettivamente incerto.

L'ipotesi transattiva, cui qui si accenna, permette di risolvere consensualmente ogni questione, di fatto e di diritto, suscitata dalle iniziative dell'Amministrazione, e quindi consente illimitate possibilità di manovra.

La procedura per l'accertamento con adesione può essere promossa per impulso del contribuente, cui l'Amministrazione non abbia notificato l'avviso. Questa omissione ufficiale determina, di per sé stessa, la riduzione alla metà delle sanzioni, ai sensi dell'art.15, comma 2 bis; ma la norma non si applica se il contribuente, potendolo, non abbia aderito al processo verbale di constatazione.

F. Esemplarmente fondata sul contraddittorio, che sfocia in una intesa, è la conciliazione giudiziale, consentita e talvolta favorita dal giudice davanti al quale si svolge il procedimento contenzioso.

Non mi attardo a citarne le peculiarità, poiché il contenuto dell'accordo non soffre di condizionamenti (ad eccezione di qualche regola formale, peraltro sormontabile): ricordo che la conciliazione è prevista dall'art.48 del d. lgs. n.546/1992, che conferisce alle parti contendenti una vasta libertà d'intesa.

G. Nel quadro della procedura di concordato preventivo (nonché del piano presentato dall'imprenditore in difficoltà per la ristrutturazione dei crediti), la legge ha istituito e disciplina la transazione fiscale.

Finalmente, sia pure con timidezza – dopo eccessivi tentennamenti degli interpreti – si è riconosciuto che il credito fiscale è disponibile e che può essere sacrificato in parte o che possono essere sacrificati i suoi presidi anche cronologici, per ottenere i vantaggi della certezza e della speditezza nell'incasso della somma risultante dalla transazione, a tutto vantaggio, concretamente, dell'interesse pubblico. Certo è che questo istituto – mal disciplinato, per la verità – esige molta elasticità mentale e la rinuncia ad arroccamenti ispirati dal più vieto spirito burocratico, e altrettanta flessibilità nei controllori.

H. Strumenti per prevenire in radice divergenze e dissapori con l'Amministrazione finanziaria sono gli accordi che regolano, in relazione a certe iniziative imprenditoriali, il relativo regime fiscale, come accade per il ruling internazionale, o la sorte cui la stessa Amministrazione finanziaria, ritualmente stimolata, ritiene soggetta la fattispecie descritta dall'istante: alludo alle varie ipotesi d'interpello.

I. Meno appariscenti, ma comunque riconducibili a moduli collaborativi sono quelle misure che contemplano intese minori, che agevolano (o dovrebbero agevolare) la soddisfazione di interessi contrapposti: mi riferisco, per esempio – l'unico che in questo momento mi viene in mente – al pagamento mediante compensazione tra debiti e crediti opposti dell'amministrazione e del contribuente.

2. Compiuta questa rapida carrellata di immagini giuridiche, si può affrontare il tema spinosissimo – nonostante la sua apparente semplicità pratica, o forse proprio per questo – del dilemma tra sfruttamento delle opportunità normative o promozione della via giudiziale.

Prescindo volutamente dai grandi temi sistematici e di inquadramento generali, già da altri proficuamente trattati. Osservo solo a questo proposito che gli strumenti recenti di definizione precontenziosa delle contestazioni ignorano le esortazioni alla cooperazione reciproca (giacché anche l'attività amministrativa ha bisogno, nonostante le sue radici autoritarie, di correzioni e di adeguamenti alla realtà delle cose, già nel corso del procedimento). Non mi pare invece che si possa denunciare un contrasto col principio di capacità contributiva – di cui troppo spesso si lamenta la violazione, con una ripetitività non meditata, sconfinante nel luogo comune – poiché la disposizione costituzionale regola le scelte legislative riguardanti i presupposti imponibili e la misura del prelievo, ma non influisce sulla disciplina del rapporto concreto tra amministrazione e contribuente.

3. Piuttosto – per rispondere o cercare una risposta agli interrogativi impliciti nel tema di questa mia conversazione – occorre prendere atto di alcune peculiarità che si manifestano nel sistema complessivo degli strumenti giuridici da ultimo escogitati per prevenire le liti fiscali.

Le norme che hanno introdotto nell'ordinamento positivo la facoltà di aderire al verbale di constatazione, nonché all'invito al contraddittorio (prima che sia avviato) sono una sorta di allettamento al contribuente in perfetta mala fede, autore doloso delle illiceità che gli so-

no imputate. A questo la norma consente di pagare le imposte, godendo di una enorme dilazione e di compensare l'interesse passivo che accede a tali imposte con i vantaggi finanziari generati dalle somme non versate all'origine, soggiacendo ad una sanzione ridotta a tale misura da divenire inconsistente.

D'altra parte il contribuente, che ha peccato, ma che non si sente e non è colpevole di tutte le iniquità a lui ascritte, versa in una condizione difficile, perché lo strumento offerto di recente dall'ordinamento è rigido e pone un'alternativa assoluta tra l'acquiescenza integrale ai rilievi dell'amministrazione e la rinuncia alla definizione risolutiva.

Dunque la facoltà di adesione, così congegnata, da un canto favorisce l'evasore spudorato, dall'altro sfrutta – per soddisfare prosaicamente i bisogni devastanti della cassa pubblica – le ansietà e i timori suscitati in una persona imperfetta, ma dabbene, dai poteri incisivi conferiti all'amministrazione, spesso insensibile alle esigenze di giustizia e più spesso orientata ad assillare il contribuente non ineccepibile, ma comunque prevalentemente fedele.

Il dilemma di costui è psicologicamente arduo perché, in alternativa all'adesione, non gli resta che correre l'alea di un concordamento – che, tra l'altro, in taluni casi non usufruisce di sanzioni ridotte – non agevole con l'ufficio, a volte rigidamente incline a sostenere comunque le sue pretese, o di una lite giudiziaria, con tutte le conseguenti incognite[2].

Si può altresì osservare che mentre il contribuente, investito dalle indagini sfociate nel verbale, è eternamente vincolato (salvo le normali azioni, ammesse in ogni caso, per gli eventuali vizi della volontà), l'amministrazione può agire ulteriormente, perché il verbale cui si è aderito può dare origine ad un accertamento parziale e perché l'amministrazione stessa è la destinataria passiva di un'acquiescenza dell'inquisito.

4. Anche gli istituti tradizionali che contemplano organicamente il contraddittorio tra ufficio e soggetto passivo, come accade per l'accertamento con adesione (che è preceduto da un patteggiamento) e per la conciliazione, la scarsa flessibilità di comportamento può nuocere alla loro efficace prevenzione del contenzioso e ad una lesta soddisfazione del credito fiscale, utilmente ridotto per conseguire questo vantaggio comparativamente maggiore.

L'intesa con l'amministrazione finanziaria si raggiunge infatti – secondo le esigenze pratiche – sceverando (tra le contestazioni eventualmente molteplici, con le quali si concluda un'attività istruttoria) quelle cui l'ufficio è disposto a rinunciare, per i chiarimenti persuasivi forniti dal contribuente, e quelle sulle quali, invece, l'ufficio resiste.

Non vi è spazio – almeno non risulta, nonostante la disponibilità giuridica del credito fiscale, ormai interpretativamente desumibile dal sistema positivo – per una saggia decurtazione del credito, secondo un sano spirito transattivo ed una vantaggiosa prassi conciliativa; questo atteggiamento di utile elasticità è stato seguito, con sgradevole discriminazione, solo per casi clamorosi, a tutti noti, concernenti personaggi di grande notorietà.

Si suole ripetere che la rinuncia, anche parziale, al credito tributario potrebbe essere oggetto di rimprovero nel quadro dei controlli compiuti dagli organi a ciò preposti; ma si può agevolmente replicare che la transazione non è di per sé lesiva dell'interesse fiscale, giacchè altri vantaggi pubblici concomitanti, di maggior spessore e rilevanza nel caso specifico, possono e devono prevalere, e che pare necessario e sufficiente motivare con adeguatezza la decisione presa.

Del resto nell'ambito della transazione fiscale, prevista dalla legge fallimentare riformata, questa maggiore libertà di determinazione è fisiologica; e quindi è ragionevole pensare che, anche in riferimento ad altri istituti conciliativi, l'amministrazione fruisca di analoga duttilità operativa.

Inoltre e significativamente solo con una contrazione quantitativa del credito globale vantato dall'amministrazione, si potranno concretamente apprezzare in termini economici – nel quadro di un'intesa che, mediante concessioni vicendevoli, giovi alle parti concordanti – la serietà, il peso e l'incidenza di contestazioni formali non peregrine, mosse allo svolgimento dell'istruttoria e al conseguente esercizio della funzione accertativa.

5. Il dilemma del contribuente – destinatario di attività ispettive – tra rapida arrendevolezza nei confronti dell'amministrazione e delle sue pretese, da un canto, e resistenza ad oltranza, con la finale impugnazione giudiziale, è reso ancor più problematico e spinoso dall'estrema imprevedibilità di un giudice, come quello tributario, i cui criteri di formazione determinano abissali differenze di qualità nel prodotto giudiziario: vi sono organi eccellenti e degni di lode, capaci di vagliare con accuratezza il caso e di applicare correttamente la legge, e altre aggregazioni meno apprezzabili o francamente inadeguate.

[2] Specifico che se l'invito al contraddittorio avesse un contenuto parzialmente o perfino minimamente diverso dalle risultanze del verbale, cui fosse ammissibile l'adesione, l'impedimento ad aderire a tale invito (per mancata acquiescenza al verbale) non opererebbe, proprio per la diversità comunque esistente tra i due atti.

Forse sarà ineluttabile por mano ad una seria e rilevante riforma del giudice tributario, rendendolo simile agli altri organismi giudiziari esistenti nel nostro Paese.

6. Un tentativo coraggioso di riforma potrebbe consistere, ragionevolmente, nella istituzione di un organismo conciliativo – secondo il paradigma già desumibile da alcune leggi vigenti o all'esame parlamentare – al quale il contribuente, prima di avviare una competizione giurisdizionale, deve rivolgersi senza rigide formalità. A tale organismo si prospetteranno le questioni di sostanza, in termini concisamente essenziali, per il tentativo preliminare di risolvere la contesa in sede stragiudiziale, in contraddittorio con l'altra parte, senza pregiudizio di ogni questione, anche formale, da proporre al giudice. Si potrà prevedere la cooperazione essenziale del collegio, magari presieduto da un consigliere della Corte dei Conti per garantire che la conciliazione auspicabilmente raggiunta rispetti la gerarchia dei vari interessi pubblici concomitanti, e che il sacrificio, nei termini consensualmente stabiliti, della ragione fiscale massima non sia pregiudizievole per l'utilità generale del consorzio patrio.

7. Ogni caso concreto è peraltro a sé stante, perché la decisione in proposito dipende da innumerevoli elementi, bisognevoli di approfondita ponderazione, con l'ausilio di un professionista esperto e serio, come non dubito siano tutti coloro che esercitano le arti liberali e che pazientemente hanno letto.

L'evoluzione degli istituti deflattivi del contenzioso nell'esperienza dell'Agenzia delle Entrate

di Marco Di Capua

1. Premessa

Una delle questioni di maggiore interesse negli ordinamenti moderni è quella riguardante il rapporto tra Pubblica Amministrazione e cittadino che vede la prima agire in posizione di supremazia, stante la necessità della protezione dell'interesse pubblico.

L'opportunità di creare una reale collaborazione tra soggetto pubblico e privato ha avuto la sua prima concretizzazione con l'entrata in vigore della legge sul procedimento amministrativo (L. n. 241/90) con la quale il legislatore ha voluto disciplinare i rapporti tra Amministrazione e cittadino, improntandoli ai canoni della trasparenza, del dialogo tra le parti e del rispetto del principio del contraddittorio; è proprio in virtù di questi principi che è stato riconosciuto il diritto d'accesso ai documenti amministrativi (eccettuati determinati casi) e la possibilità di concludere accordi (integrativi o sostitutivi del provvedimento) tra Amministrazione e privato.

In campo tributario è maggiormente presente la necessità di una efficace e fattiva collaborazione tra Fisco e contribuente, soprattutto considerato che la mancanza di un confronto tra le parti non può che facilitare la creazione di situazioni conflittuali, che sfociano nella attivazione di posizioni di contenzioso.

Con lo Statuto del contribuente (L. 27 luglio 2000, n. 212) sono stati introdotti nell'ordinamento legislativo tributario elementi basilari di civiltà giuridica; in particolare, l'art. 10 della L. n. 212/2000 disciplina, nella materia tributaria, i principi della buona fede e della collaborazione nonché il principio dell'affidamento.

Il termine "collaborazione", che coincide sostanzialmente con i valori di "buon andamento", "efficienza" ed "imparzialità" dell'azione amministrativa tributaria (art. 97 Cost.), e con il principio secondo il quale i contribuenti hanno il dovere di "concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva" (art. 53 Cost.) discende da una visione paritaria del rapporto tra contribuente e Fisco e trova puntuale riscontro, a titolo meramente esemplificativo, nell'accertamento per adesione, nella conciliazione giudiziale, nell'autotutela tributaria. Per quanto riguarda, invece, il termine "buona fede", mutuato dall'ordinamento civilistico, deve essere, inteso da parte del Fisco come l'attuazione di comportamenti "coerenti", mentre da parte del contribuente, come dovere di correttezza, volto ad evitare, "*comportamenti capziosi, dilatori, sostanzialmente connotati da abuso di diritti e/o tesi ad eludere una giusta pretesa tributaria*" (*cfr.* Cassazione, sentenza n. 17576 del 10 dicembre 2002). Esso implica non solo un atteggiamento leale, non capzioso e non contraddittorio, ma anche la necessità di operare per un rapporto fiscale semplice nei modi d'attuazione, trasparente nelle procedure ed ampiamente condiviso.

I suddetti principi ripudiano, pertanto, una concezione conflittuale e vessatoria dei rapporti tra Fisco e contribuenti e rappresentano un fattore fondamentale per la creazione di un modello di relazioni tra le parti ispirato alla cooperazione e al reciproco rispetto, e richiedono, da parte dell'Amministrazione finanziaria, la consapevolezza della funzione pubblica intesa come servizio al cittadino e alla collettività.

Compito strategico dell'Amministrazione finanziaria è quello di assistere l'utenza, ovvero, favorire la *tax compliance* intesa quale incentivo all'adempimento spontaneo dell'obbligazione tributaria. In questa ottica, dunque, l'attività di accertamento deve essere qualificata, soprattutto, come strumento deterrente preventivo in un contesto in cui l'Amministrazione finanziaria pone al centro della sua attenzione il cittadino nella duplice veste di contribuente e di utente.

Il maggiore coinvolgimento dei cittadini da parte dell'Amministrazione finanziaria consente quindi di incentivare il ricorso agli strumenti alternativi di risoluzione in nome dello spirito di collaborazione e buona fede, nonché, nel rispetto del canone della trasparenza che deve guidare l'attività amministrativa a seguito del processo di riforma avviato con la legge n. 241/90.

L'ampliamento dell'ambito d'applicazione degli strumenti deflattivi facilita, infatti, la gestione dei rapporti con i contribuenti, rendendo meno problematica l'acquisizione dell'entrata fiscale in un tempo relativamente ridotto e senza aggravio di spese sia per il soggetto d'imposta che per l'erario.

2. L'accertamento con adesione

- D.Lgs.19/6/1997 n. 218
- Circolare n. 235/1997
- Circolare n. 136/1999
- Circolare n. 203/1999
- Circolare n. 15/2000
- Circolare n. 65/2001
- Circolare n. 28/2002
- Circolare n. 10/2005
- Circolare n. 14/2006
- Circolare n. 60/2007

L'istituto dell'accertamento con adesione del contribuente, introdotto dagli artt. 2 bis e 2 ter del D.L. 564/94, è attualmente disciplinato dal D.Lgs 218/97 (entrato in vigore il 1° agosto 1997).

Tale istituto può essere definito come una forma di accertamento, in un unico atto in contraddittorio con l'interessato che, in quanto definitivo, non alimenta il contenzioso.

Rispetto alla previgente disciplina (in vigore fino al 31/7/97) gli ambiti di applicazione dell'istituto risultano notevolmente ampliati. Ed infatti, attualmente, essendo venuta meno (rispetto al passato) la limitazione ai soli titolari di redditi di impresa e di lavoro autonomo (derivanti dall'esercizio di arti e professioni), il ricorso all'accertamento con adesione è consentito per tutte le tipologie di redditi (ambito soggettivo) e non è più limitato a specifici elementi dell'accertamento ma può riguardare tutti gli aspetti dell'attività accertatrice (ambito oggettivo). L'accertamento con adesione trova applicazione anche nell'ipotesi di non congruità con le risultanze degli studi di settore. Pertanto la norma non preclude all'Agenzia delle Entrate di instaurare il contraddittorio finalizzato ad un accertamento parziale con adesione prima di emettere un avviso di accertamento (*cfr* circolare n. 10 del 16/03/2005).

A norma del terzo comma dell'art. 2 del D.Lgs 218/97 l'accertamento definito con adesione:

- non è soggetto ad impugnazione;
- non è integrabile o modificabile da parte dell'ufficio (salvo quanto disposto dal comma 4 dello stesso articolo 2 che prevede specifici casi in cui è possibile porre in essere un'ulteriore azione accertatrice);
- non rileva ai fini dell'imposta comunale per l'esercizio di imprese e di arti e professioni nonché ai fini extratributari (fatta eccezione per i contributi previdenziali e assistenziali, in quanto commisurati alla medesima base imponibile delle imposte sui redditi, in relazione ai quali però non si applicano sanzioni ed interessi);
- comporta la riduzione nella misura di un quarto del minimo previsto per le sanzioni concernenti le violazioni relative ai tributi oggetto di definizione (sono escluse dalla riduzione le sanzioni applicate per gli errori formali riscontrati in sede di liquidazione delle dichiarazioni dei redditi ed Iva in base agli articoli 36 ter del D.P.R. 600/73 e 60 comma 6 del D.P.R. 633/72, nonché le sanzioni per omessa, incompleta o non veritiera risposta alle richieste dell'Ufficio).

Per quanto riguarda l'avvio de procedimento il D.Lgs 218/97 prevede la possibilità che questo avvenga su iniziativa dell'ufficio o su istanza del contribuente.

In particolare l'art. 5, comma 1, regolamenta l'ipotesi in cui l'ufficio su propria iniziativa dia avvio al procedimento con la notifica al contribuente di un invito a comparire che deve indicare i periodi di imposta suscettibili di accertamento, il giorno e il luogo di comparizione.

Il Ministero delle Finanze con la circolare n. 235/E dell'8 agosto 1997 ha precisato che, al fine di non consentire la reiezione dell'istanza di adesione a seguito di notifica dell'avviso di accertamento (nel caso in cui il procedimento non si concluda con la redazione dell'atto di adesione), il suddetto invito debba essere ritualmente notificato, ovvero spedito con raccomandata con avviso di ricevimento.

Sempre con la circolare n. 235/E del 1997 è stato, altresì, specificato che "*tale invito riveste carattere informativo della possibilità di aderire e, pur non essendo espressamente previsto dalla norma, per garantire la necessaria trasparenza dell'azione amministrativa e per consentire al contribuente una immediata cognizione delle questioni che saranno oggetto del contraddittorio, nell'invito saranno esplicitati, anche sinteticamente, gli elementi rilevanti ai fini dell'accertamento in possesso dell'ufficio*".

Quanto esplicitato ha voluto garantire al contribuente la possibilità di poter sostenere il contraddittorio con piena cognizione dei fatti che saranno posti a base dell'accertamento, consentendogli, in tal modo, di poter controdedurre con maggiore efficacia alle argomentazioni del Fisco, anche attraverso l'esibizione di elementi e prove finalizzate a rendere possibile un diverso giudizio dell'Amministrazione finanziaria.

È, però, doveroso precisare che non sussiste alcun obbligo in capo all'Amministrazione Finanziaria; il procedimento di accertamento con adesione sarà avviato solo se, a seguito di una valutazione in termini di efficacia ed efficienza dell'azione amministrativa, l'ufficio lo riterrà opportuno.

Dal suo canto il contribuente sarà libero di decidere se aderire o meno all'invito dell'ufficio, tenendo conto,

però, che la mancata risposta gli impedirà di accedere alla definizione con adesione nella eventuale successiva fase di notifica dell'avviso di accertamento (per gli stessi periodi d'imposta) per i quali è stato già formulato l'invito a comparire; ciò in quanto l'art. 6, comma 2, del D.Lgs. n. 218/1997, consente l'attivazione del procedimento di adesione da parte del contribuente solo nel caso in cui l'accertamento non sia stato preceduto dall'invito a comparire di cui al suddetto art. 5.

Per quanto riguarda, invece, il caso in cui l'avvio del procedimento avvenga su iniziativa del contribuente, il legislatore nel più volte richiamato D.Lgs n. 218/97, in particolare all'art. 6, ha delimitato tale possibilità prevedendo i casi in cui ciò potesse essere possibile.

Ed infatti, il procedimento di adesione su iniziativa del contribuente può attivarsi in due casi:

- notifica di accertamento non preceduta da invito a comparire, ex art. 5 del D.Lgs. n. 218/97. In questo caso, il comma 2 dell'art. 6 prevede la possibilità per il contribuente di formulare istanza di accertamento con adesione in carta libera anteriormente all'impugnazione dell'atto innanzi la commissione tributaria provinciale. Allo scopo di non danneggiare il contribuente che ha presentato la domanda di adesione, l'art. 6 al comma 3 prevede la sospensione del termine per impugnare l'atto di accertamento presso la Commissione tributaria provinciale per un periodo di 90 giorni a decorrere dalla data di presentazione o spedizione dell'istanza, indipendentemente dalla data in cui si dovesse verificare l'eventuale esito negativo del procedimento (*cfr* anche circolare del 28/06/2001 n. 65).
  Con la circolare n. 28 dell'08/04/2002 è stato, poi, precisato che si considera tempestiva (ai fini della verifica dell'anteriorità rispetto all'impugnazione in Commissione tributaria) l'istanza di adesione spedita per posta entro il termine di 60 gg dalla notifica dell'atto di accertamento (fa fede la data certa di spedizione dell'istanza) qualora vengano rispettate le modalità prescritte dall'art. 20 del D.Lgs. 546/1992 (plico raccomandato senza busta con avviso di ricevimento). Il termine di sospensione dei 90 gg decorre dalla data (certa) di spedizione dell'istanza.
  L'ufficio, entro quindici giorni dal ricevimento della domanda, è tenuto ad invitare, anche telefonicamente, il contribuente a comparire.
  La circolare n. 235/E ha precisato che "*poiché gli elementi costitutivi dell'accertamento sono contenuti nell'avviso notificato, nell'invito di cui al comma 4 dell'art. 6 l'ufficio deve limitarsi ad indicare il giorno e il luogo in cui il contribuente o il suo rappresentante deve presentarsi per l'instaurazione del contraddittorio. In tale fattispecie, infatti, "muovendoci nell'ambito del concordato post-accertamento, non vi è ragione di individuare l'oggetto del contraddittorio, in quanto esso è già ampiamente delimitato nell'avviso di accertamento o di rettifica*".
  A differenza di quanto previsto per l'invito rivolto dall'ufficio ai sensi dell'art. 5 del D.Lgs. n. 218/1997, questa convocazione al contraddittorio non richiede il rispetto di adempimenti formali potendo essere utilizzato anche il mezzo telefonico e/o telematico.

- presenza di accessi, ispezioni o verifiche (eseguite ai sensi degli artt. 33 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633). Nello specifico, il contribuente, al termine delle operazioni, manifestando la propria disponibilità alla definizione bonaria, può chiedere all'ufficio, con apposita istanza in carta libera, la formulazione della proposta di accertamento. In merito la dottrina sostiene che in caso di avvio del procedimento su iniziativa del contribuente la base naturale del contraddittorio sarà costituita dagli elementi fiscalmente rilevanti contenuti nel processo verbale di constatazione redatto a seguito dell'ispezione o verifica, già notificato al contribuente, nonché dagli altri elementi a conoscenza dell'Amministrazione finanziaria, dei quali sarà fatto cenno nell'invito che l'ufficio rivolgerà al contribuente per fissare la data del contraddittorio.
  Dalla presentazione dell'istanza, l'Ufficio, valutati gli elementi in proprio possesso, potrà formulare la proposta (il cui accoglimento da parte del contribuente darà avvio alla procedura di accertamento con adesione di cui al già citato art. 5) oppure non dare corso all'adesione e notificare l'atto di accertamento.

Fermo restando la non obbligatorietà da parte dell'Amministrazione Finanziaria di procedere, una volta ricevuta l'istanza, alla notifica dell'invito è, comunque, da ritenersi sempre e comunque opportuno attivare il contraddittorio, sia perché il contribuente lo ha espressamente richiesto nell'istanza di adesione e sia perché è proprio in questa sede che il procedimento di accertamento con adesione trova il suo fondamento quale istituto deflattivo del contenzioso, ponendosi in discussione fra le parti la sostenibilità (non la legittimità) della pretesa erariale nel suo complesso o in alcune sue componenti.

Con la Circolare n. 235/E dell'8 agosto 1997 viene precisato che l'Amministrazione finanziaria nella fase del contraddittorio deve valutare con attenzione e obiettività le argomentazioni e gli elementi forniti dal contribuente onde consentire l'instaurazione di un diverso e

meno conflittuale rapporto con il contribuente e permettere di limitare il ricorso agli organi del contenzioso.

Il contraddittorio potrà, in questo modo, portare ad una più fondata e ragionevole misurazione del presupposto impositivo che tenga conto degli elementi di valutazione offerti dal contribuente.

Con riferimento all'attività di accertamento basato su parametri, l'ufficio, in sede di contraddittorio con il contribuente, potrà esporre e documentare i fatti e le circostanze idonei a giustificare in tutto o in parte lo scostamento dei ricavi o dei compensi dichiarati rispetto a quelli determinati in base ai parametri (*cfr.* circolare n. 136 del 21/06/1999). L' incidenza dei fatti e delle circostanze rappresentate dai contribuenti sulla capacità produttiva di ricavi o compensi dovrà formare oggetto di attenta valutazione da parte dell'ufficio, il quale dovrà farne esplicita menzione nell'atto di definizione ovvero nella motivazione dell'avviso di accertamento eventualmente notificato (v. circolare n. 203 del 20/10/1999 che a sua volta richiama la circolare n. 117/1996).

In ogni caso, principio generale che deve presiedere gli accertamenti con adesione è la valutazione, caso per caso, del rapporto costi-benefici dell'operazione, tenendo conto degli elementi in possesso, valutando attentamente i fatti e le circostanze rappresentate dai contribuenti durante il contraddittorio (dando sempre conto nei propri atti delle ragioni evidenziate e motivando in ordine all'accoglimento od al rigetto) e gli oneri e il rischio di soccombenza di un eventuale contenzioso.

Il procedimento di concordato si conclude con la redazione di un atto di adesione che, in ottemperanza a quanto previsto dall'art. 7 del D.Lgs 218/97, deve essere redatto in forma scritta in duplice esemplare, deve essere sottoscritto dal contribuente e dal capo dell'Ufficio o da un suo delegato e deve contenere:

- gli elementi e la motivazione dell'adesione;
- le maggiori imposte, sanzioni e interessi dovuti a seguito della definizione;
- le altre somme eventualmente dovute.

Al fine di garantire la trasparenza di ogni fase del procedimento, in conformità a quanto previsto dalla Legge 7 agosto 1990 n. 241, l'atto di adesione, per la sua legittimità, deve contenere la motivazione, la quale discenderà dai giudizi ricavati dall'analisi congiunta delle valutazioni contrapposte (*cfr* circolare della Direzione Centrale Accertamento dell'Agenzia delle Entrate del 28/06/2001 n. 65).

La fondatezza della pretesa, la sostenibilità dell'avviso di accertamento, la solvibilità del contribuente, i rischi di soccombenza in sede contenziosa, i tempi e le lungaggini del contenzioso sono tutti elementi che incidono in sede di redazione dell'atto ed è necessario che il funzionario ne faccia menzione nella motivazione; quest'ultima deve documentare le decisioni e le scelte intervenute nel corso del contraddittorio, e deve costituire, principalmente per l'Ufficio, ma anche per il contribuente, la garanzia di tutela dei contrapposti interessi.

Al fine di assicurare l'assoluta trasparenza dell'azione amministrativa, quale presupposto essenziale dell'accertamento con adesione, è stato previsto che per ciascun incontro devono essere verbalizzate, anche se in modo sintetico, le motivazioni addotte da entrambe le parti, dando atto dell'eventuale documentazione prodotta dal contribuente; l'eventuale atto di adesione deve contenere gli elementi e la motivazione su cui la definizione si fonda e deve riassumere sinteticamente le indicazioni presenti nei singoli verbali (*cfr* circolare del 28/06/2001 n. 65). La motivazione, pertanto, costituisce lo strumento di riscontro, "*ex post*", dei ragionamenti seguiti dalle due parti, Amministrazione finanziaria e contribuente.

L'accertamento si perfeziona con il pagamento delle somme dovute entro 20 giorni dalla redazione dell'atto (v. art. 8, comma 1, e art. 9 D.Lgs 218/97). Il pagamento può avvenire in un'unica soluzione o, previa idonea garanzia (titoli di stato o garantiti dallo stato, fideiussione bancaria o polizza assicurativa fideiussoria), ratealmente in non più di otto rate trimestrali (o in un massimo di dodici rate trimestrali, se le somme dovute superano 51.645,69 euro) di pari importo (v. art. 8, comma 2, D.Lgs 218/97).

Al fine dell'autorizzazione al pagamento rateale, il contribuente dovrà dimostrare che si trova nell'impossibilita' di pagare il debito in un'unica soluzione in caso di dilazione di somme (iscritte a ruolo) di importo inferiore ad euro 25.822,84 e dovrà fornire ogni utile elemento documentale (ad es. dichiarazione attestante la natura, l'entità e la scadenza degli impegni nei confronti di aziende di credito ed altri intermediari finanziari, situazione patrimoniale aggiornata) che consenta all'Ufficio di effettuare la valutazione di congruità in ordine alla capacità di fare fronte al debito con il proprio reddito, sia pure gradualmente, in un numero di rate da concordare (*cfr.* circ n. 15 del 26/01/2000).

Entro 10 giorni dal pagamento dell'intero importo o della prima rata, il contribuente deve trasmettere la quietanza di pagamento e la documentazione dell'eventuale garanzia prestata all'Ufficio, che, a sua volta, rilascerà copia dell'atto di adesione (v. art. 8, comma 3, D.Lgs 218/97).

Con la circolare n. 14 del 13/04/2006 l'Amministrazione ha precisato che, nel caso in cui siano inutilmente

decorsi i dieci giorni (improrogabili) per la presentazione del documento attestante il rilascio della garanzia, il contribuente dovrà riproporre l'istanza di rateazione e l'ufficio dovrà, eventualmente, emettere un nuovo provvedimento di rateazione con contestuale acquisizione della garanzia.

Qualora, però, si verificassero i seguenti casi:

- omesso versamento degli importi dovuti a titolo di perfezionamento dell'adesione (unico versamento o prima rata nei casi di pagamento rateale), ovvero mancata prestazione della garanzia;
- carente versamento degli importi dovuti;
- tardivo versamento degli importi dovuti, ovvero tardiva prestazione della garanzia nei casi di pagamento rateale;

la già citata circolare n. 65 del 2001 precisa che a fronte dei suddetti casi è ravvisabile il mancato perfezionamento dell'adesione da parte del contribuente, con la conseguente inefficacia dell'atto di adesione sottoscritto.

Ne consegue che l'Ufficio e' legittimato:

- alla notifica dell'avviso di accertamento nei casi di procedimenti attivati ai sensi degli articoli 5 e 6, comma 1, del D. lgs. n. 218 del 1997;
- all'iscrizione a ruolo, a titolo provvisorio o definitivo, degli importi scaturenti dall'avviso di accertamento gia' notificato, con riferimento al quale il contribuente aveva prodotto istanza di adesione ai sensi del comma 2 dell'art. 6 e che, ai sensi del comma 4 dell'art. 12 del predetto D. Lgs., conserva la sua efficacia per il mancato perfezionamento dell'adesione da parte del contribuente.

Le suddette attività devono essere di norma immediatamente intraprese dagli Uffici a fronte di comportamenti totalmente omissivi posti in essere con evidenti finalità dilatorie del complessivo procedimento di accertamento, soprattutto in assenza di ragionevoli giustificazioni spontaneamente offerte dal contribuente in ordine alle circostanze che hanno determinato il mancato perfezionamento dell'adesione.

Nel caso in cui, invece, perfezionata l'adesione nei modi rituali, il contribuente non versi le rate successive commette violazione punibile ai sensi dell'art. 13 del D.L.gs n. 472/1997, con una sanzione del 30% dell'importo non versato nel termine previsto.

Con la Circolare n. 235/E veniva previsto che il mancato pagamento anche di una sola rata autorizzava il fisco ad escutere la garanzia per l'intero debito residuo. Tuttavia, se non è stata ancora richiesta l'escussione della garanzia, "*l'ufficio può riconoscere il mantenimento del beneficio della dilazione originariamente concessa al contribuente, se lo stesso abbia manifestato la volontà di adempiere al proprio impegno pagando, a titolo di ravvedimento, ai sensi dell'art.13 del D.L.vo 472/1997, gli importi dovuti alle rispettive scadenze rateali, gli interessi legali maturati dalla data di originaria scadenza a quella di versamento, nonché la relativa sanzione*".

L'avvenuto accordo tra contribuente e Amministrazione finanziaria, perfezionatosi con la sottoscrizione dell'atto di adesione comporta, in via generale, la definizione dei rapporti di imposta che hanno formato oggetto del procedimento. Ed infatti l'art 2, comma 3, del D.Lgs 218/97 prevede esplicitamente che "*L'accertamento definito con adesione non e' soggetto ad impugnazione, non e' integrabile o modificabile da parte dell'ufficio…*".

Tuttavia, però, l'art. 2, comma 4, ha previsto alcune limitate ipotesi in cui gli uffici possono procedere ad accertamenti integrativi di quelli già definiti con adesione.

In particolare, l'Ufficio può integrare e/o modificare l'accertamento che è stato oggetto della definizione qualora emergano nuovi elementi che non fossero conosciuti né conoscibili dall'ufficio al momento della definizione e dai quali emerga un maggior reddito superiore al 50% rispetto a quello definito, e comunque non inferiore a 77.468 euro.

"…Con tale disposizione il legislatore ha voluto evidentemente contemperare … l'interesse del contribuente a definire con certezza la propria posizione fiscale per un determinato periodo d'imposta, con l'interesse pubblico a recuperare a tassazione rilevanti evasioni non emerse al momento dell'adesione…"(circolare n. 235 del 08/08/97).

Un nuovo accertamento è, inoltre, possibile in alcuni casi particolari riguardanti le società di persone, le associazioni e le aziende coniugali:

- se la definizione ha riguardato esclusivamente i redditi di partecipazione nei confronti di società di persone ed associazioni professionali, ovvero del coniuge dell'azienda coniugale non gestita in forma societaria;
- se viene accertato un maggior reddito nei confronti della società, associazione o azienda coniugale alla quale partecipano soggetti che, limitatamente ai redditi diversi da quelli di partecipazione, hanno già definito la loro posizione individuale. Questi accertamenti possono riguardare, perciò, soltanto il maggior reddito di partecipazione attribuibile al socio, all'associato o al coniuge in conseguenza dell'accertamento effettuato nei confronti della società, associazione o azienda coniugale.

Un nuovo accertamento è, altresì, possibile nei confronti di tutti i contribuenti, quando è stato oggetto di definizione un accertamento parziale (ovvero, accerta-

menti di cui all'articolo 41-bis del D.P.R. n. 600 del 1973, accertamenti di cui all'articolo 54, quinto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972 e accertamenti fondati sui parametri di cui alla legge 28 dicembre 1995, n. 549).

Infine, con riferimento all'adesione sull'accertamento da parametri, è consentita all'ufficio un'ulteriore attività accertatrice nei seguenti casi (cfr circ n. 203/1999):

a) accertamenti di redditi diversi da quelli d'impresa o derivanti dallo esercizio di arti o professioni oggetto di adesione (tali accertamenti sono effettuabili anche sulla base di elementi conosciuti o conoscibili al momento dell'adesione);

b) accertamenti relativi alle medesime categorie di reddito d'impresa o di esercizio di arti o professioni che hanno formato oggetto di adesione (tali accertamenti sono effettuabili qualora, sulla base della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, sia accertabile un maggior reddito superiore al 50 per cento del reddito definito e comunque non inferiore a 150 milioni di lire);

c) accertamenti sintetici di cui all'art. 38, commi da quarto a settimo, del DPR n. 600 del 1973; la specifica ulteriore azione accertatrice resta preclusa salvo che, sulla base della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, sia accertabile un maggior reddito complessivo sinteticamente determinabile superiore al 50 per cento del reddito complessivo definito e comunque non inferiore a 150 milioni di lire.

Qualora, infine, il contraddittorio instaurato tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente abbia esito negativo, l'Ufficio, nel caso di procedimento di adesione innescato su sua iniziativa (anche a seguito di richiesta formulata dal contribuente), deve attivarsi per notificare senza ritardo il relativo avviso di accertamento; quest'ultimo dovrà comunque tener conto degli eventuali chiarimenti o prove documentali forniti dal contribuente nel corso del contraddittorio precedentemente svolto.

Con riferimento alla procedura di adesione con particolare riferimento al caso in cui i soggetti interessati abbiano optato per la tassazione di gruppo, la circolare n. 60 del 31/10/2007 ha specificatamente descritto la procedura tenendo conto della circostanza che l'attività di accertamento che interessa i soggetti che hanno optato per il consolidato è caratterizzato da un doppio livello (il primo che ha per oggetto il Modello Unico SC e il secondo che riguarda, invece, il Modello CNM).

Una breve considerazione, infine, risulta doverosa in merito al rapporto che deve intercorrere tra l'attuazione della procedura dell'accertamento con adesione e l'applicazione dell'istituto dell'autotutela definito come il potere/dovere da parte dell'Amministrazione finanziaria di correggere, su propria iniziativa o su istanza del contribuente, gli atti che risultano illegittimi o infondati.

L'esigenza di un'applicazione diversificata degli istituti dell'autotutela e dell'accertamento con adesione era stata già avvertita da diverse Direzioni regionali, poiché la discrezionalità tecnico-amministrativa accordata agli uffici non può portare, pur nell'intento di realizzare l'interesse erariale, a immotivate riduzioni della pretesa tributaria.

In particolare, la Direzione regionale della Lombardia con la circolare n. 21 del 27 giugno 2000 (v. anche la Direzione regionale della Toscana, con la direttiva n. 13016 del 21 febbraio 2001, la Direzione regionale della Sicilia, con la circolare n. 2000/22847 del 3 aprile 2000) aveva evidenziato che occorre distinguere i "*motivi che giustificano i provvedimenti da adottare agli effetti dell'autotutela, rispetto a quelli che legittimano la riduzione concordata ai fini dell'accertamento con adesione, soprattutto laddove l'adozione di un provvedimento improprio può dare origine ad effetti premiali indebiti, incidenti anche sul debito tributario*" (infatti, "*la riduzione della pretesa impositiva a seguito di un atto di adesione impropriamente adottato in luogo di un annullamento parziale dell'atto impositivo … potrebbe indebitamente beneficiare di riduzioni delle sanzioni in base ai minimi edittali, e della cosiddetta franchigia nel caso di nuovi elementi di accertamento*").

L'Agenzia delle Entrate è poi intervenuta in tema con la circolare n. 65 del 2001 per meglio delimitare i "confini" fra autotutela e accertamento con adesione: i casi di totale o parziale illegittimità dei rilievi sono da ricondurre nell'ambito dell'autotutela, mentre la "*misurazione di un legittimo presupposto impositivo, da rideterminarsi nel quantum tenendo conto degli elementi di valutazione a tal fine addotti dal contribuente in contraddittorio con l'ufficio*" sono da ricondurre nell'ambito dell'accertamento con adesione. In pratica, i rilievi illegittimi, anche in sede di contraddittorio, andranno scorporati dal procedimento di definizione tramite l'accertamento con adesione e motivati "*con apposito atto interno*" di annullamento in autotutela.

* * *

L'istituto dell'accertamento con adesione ha subito, negli ultimi tempi, un notevole ampliamento, a seguito degli interventi legislativi che hanno modificato il D.Lgs. n. 218/1997 (D.L. 112/2008 e D.L. 185/2008). Il contribuente ha, ora, a disposizione diversi strumenti di adesione, a seconda della fase del procedimento e della modalità istruttoria utilizzata dall'Amministrazione finanziaria.

La scelta di aderire ad un processo verbale di constatazione o ai contenuti di un invito al contraddittorio, piuttosto che ad un accertamento già notificato, può comportare ulteriori vantaggi per il contribuente quali l'applicazione di sanzioni ulteriormente ridotte (un ottavo anziché ad un quarto) oppure, in caso di pagamento rateale, la possibilità di non prestare alcuna garanzia a favore dell'Erario.

3. L'adesione al processo verbale di constatazione

La nuova procedura di adesione al pvc è stata introdotta dall'art. 83, co. 18, del D.L. 112/2008 (*cd.* manovra estiva 2008), che ha inserito l'art. 5 – bis al D.Lgs n. 218/97. L'Amministrazione con la circolare n. 55 del 17/09/2008 ha provveduto a chiarirne l'ambito e le modalità applicative.

Tale adesione, che è caratterizzata dall'accettazione *sic et sempliciter* di tutti i rilievi contenuti nel pvc, per espressa previsione normativa può avere ad oggetto esclusivamente il contenuto integrale dello stesso non potendosi ritenere ammissibile la possibilità per il contribuente di concordare soltanto per una parte del processo verbale. Oggetto dell'adesione sono tutti i processi verbali nei quali le violazioni constatate riguardino materia sostanziale tale da consentire l'emissione di accertamenti parziali. Pertanto, sono esclusi tutti quei rilievi che non si concretizzano in una contestazione già compiutamente qualificata dall'organo verbalizzante. Ed infatti, con la suddetta circolare l'Amministrazione ha chiarito che "*va da se' che l'adesione "integrale" ai contenuti del processo verbale non puo' che riguardare le violazioni gia' compiutamente indicate e non i fatti o le circostanze che rientrano nelle "segnalazioni", i quali saranno oggetto dei necessari approfondimenti e sviluppi con l'utilizzo di ulteriori attivita' istruttorie.*"

Dal punto di vista applicativo, il contribuente deve presentare la comunicazione di adesione entro 30 giorni dalla data di consegna del pvc, utilizzando apposito modello. È da evidenziare che tale manifestazione di volontà risulta irrevocabile, e non può pertanto essere annullata nelle more della notifica dell'atto di definizione, che deve avvenire entro i 60 giorni successivi alla presentazione della predetta comunicazione. Dalla notifica il contribuente ha 20 giorni a disposizione per versare le somme dovute, ovvero la prima rata in caso di pagamento dilazionato.

L'adesione si perfeziona alla notifica dell'atto di definizione e, nel caso di omesso versamento nei termini previsti, l'Agenzia delle Entrate provvede all'iscrizione a ruolo dell'intero importo o delle rate non versate, ex comma 4 dello stesso articolo.

A differenza dell'accertamento con adesione, l'adesione ai PVC si perfeziona, indipendentemente dal successivo pagamento delle somme dovute, con la notifica al contribuente dell'atto di definizione dell'accertamento parziale.

In caso di rinuncia alla definizione da parte del contribuente si procede con l'applicazione degli ordinari poteri di accertamenti che, per tale tipologia di reddito, si traducono nell'accertamento parziale di cui all'art. 41-bis del D.P.R. 600/1973 (relativamente alle imposte sui redditi) e nella irrogazione delle sanzioni nella misura ordinaria.

4. L'adesione agli inviti al contraddittorio

Dopo l'introduzione nell'ordinamento tributario della possibilità di trovare un accordo con l'Erario tramite l'adesione ai processi verbali di constatazione (PVC), il recente D.L. 185/2008 (cd. decreto anticrisi) ha previsto una ulteriore possibilità per il contribuente di "accordarsi" con il Fisco, tramite l'introduzione di un nuovo istituto che consente di aderire agli inviti al contraddittorio. Con tale ultimo intervento, il legislatore ha voluto definire in modo ancora più forte la strada intrapresa volta ad evitare il più possibile le lungaggini del contenzioso tributario.

Ed infatti, l'art. 27 del D.L. n. 185/2008 ha inserito i commi da 1-bis a 1-quinquies all'art. 5 del D.Lgs. n. 218/1997, disciplinando la definizione dell'accertamento mediante adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio, ai fini delle imposte sul reddito ed Iva. Specularmente, il comma 1-bis, lettera b), del citato art. 27, ha inserito il nuovo comma 1-bis all'art. 11 del D.Lgs. n. 218/1997, che disciplina la stessa adesione ai fini delle imposte indirette diverse da quella sul valore aggiunto.

Successivamente, l'Amministrazione con la circolare n. 4 del 16/02/2009 ha provveduto a chiarirne l'ambito e le modalità applicative

Le disposizioni sopra richiamate stabiliscono che ai contenuti degli inviti, opportunamente integrati con l'indicazione delle maggiori imposte, ritenute, contributi, sanzioni ed interessi, il contribuente possa restare adesione mediante comunicazione e versamento delle somme dovute, o della prima rata, entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione. Alla presentazione della comunicazione di adesione, nella quale deve essere indicato il numero di rate prescelto in caso di dilazione di pagamento, deve essere allegata la

quietanza di versamento. Ed infatti, il perfezionamento dell'adesione si verifica con la contestuale presentazione della comunicazione e dell'allegata quietanza di versamento della prima o unica rata, prevedendo che, in caso di mancato pagamento delle rate successive alla prima, l'Agenzia delle Entrate iscrive a ruolo a titolo definitivo le somme dovute.

L'unica limitazione prevista per la definizione con adesione degli inviti, riguarda l'impossibilità di utilizzo dello stesso nel caso in cui l'invito sia stato preceduto da un processo verbale di constatazione definibile ai sensi dell'art. 5-bis dello stesso decreto, per il quale non sia stata prestata adesione.

5. La conciliazione giudiziale

- Decreto legislativo n. 546 del 31/12/1992
- Circolare n. 98/1996
- Circolare n. 235/1997
- Circolare n. 14/2006

La conciliazione giudiziale è un istituto di natura processuale, disciplinato dall'art. 48 del decreto legislativo n. 546 del 31 dicembre 1992, che presuppone l'esistenza di una lite pendente e che ha lo scopo di definire il giudizio al fine di far fronte ad inderogabili esigenze di riduzione delle controversie pendenti tra Amministrazione e contribuenti.

La conciliazione trova la sua matrice nelle disposizioni che disciplinano l'analogo istituto del processo civile (artt. 185 e 420 c.p.c.). Invero, si può sostenere che in entrambi gli ordinamenti la conciliazione ha un contenuto assimilabile ad un accordo di carattere processuale, nel senso che nel processo si verifica l'effetto più immediato ed irreversibile, quello, *id est*, di chiusura del processo per cessazione della materia del contendere.

Si riscontra una fondamentale differenza con l'accertamento con adesione che, diversamente dalla conciliazione, intende evitare *ab origine* l'instaurarsi della controversia. Gli istituti trovano una disciplina coordinata, sia a livello legislativo che di prassi amministrativa, costruita per evitare che il mancato (od infruttuoso) utilizzo dell'accertamento con adesione (che è l'istituto cui ci si rivolge per primi, cronologicamente) possa pregiudicare l'eventuale successivo ricorso alla conciliazione giudiziale.

La conciliazione, proponibile solo nelle controversie davanti alla Commissione tributaria provinciale e non oltre la prima udienza (art. 48, comma 2), può riguardare sia la controversia nel suo insieme, sia solo alcuni suoi aspetti (art. 48, comma 1); in questo caso il contenzioso proseguirà, nei modi ordinari, limitatamente alle sole questioni non conciliate e può avere ad oggetto solo il *quantum* e non può estendersi all'*an* dell'obbligazione tributaria in base al principio di indisponibilità e in forza dell'art. 48, comma 3. La conciliazione coincide, quindi, con l'insieme delle controversie soggette alla giurisdizione delle commissioni tributarie provinciali (a tal proposito si rinvia all'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992, alla circolare n. 98/E del 23/04/1996).

In ogni caso, è fatta salva all'Amministrazione finanziaria la possibilità di revocare il provvedimento in via di autotutela.

Sono previsti due metodi di conciliazione: **giudiziale in udienza** ed **extragiudiziale fuori udienza.**

La conciliazione **in udienza** può essere avviata su iniziativa delle parti o dello stesso giudice (art. 48, comma 4). Se l'accordo viene raggiunto e/o confermato, viene redatto un verbale, in udienza, contenente i termini della conciliazione e la liquidazione delle somme dovute. Gli uffici avranno cura di informare il contribuente che, per l'estinzione del giudizio, si rende necessaria la tempestiva consegna, di copia dell'attestazione del versamento eseguito (intero importo, ovvero prima rata) unitamente alla garanzia prestata. Sulla base di tale documentazione, l'Ufficio verificherà la regolarità del versamento e della garanzia ed avrà cura di depositare copia della documentazione medesima presso la segreteria della Commissione tributaria competente.

La conciliazione **fuori udienza** prevede l'avvio formale della procedura una volta che l'ufficio e il contribuente si siano accordati fissando le condizioni relative (all'importo del tributo e delle altre somme dovute) alle quali si può chiudere la controversia. In questa ipotesi, lo stesso ufficio, prima della fissazione della data di trattazione, provvede a depositare presso la segreteria della Commissione una proposta di conciliazione con l'indicazione dei contenuti dell'accordo. Il Presidente della Commissione, qualora ravvisi nell'accordo la sussistenza dei presupposti e delle condizioni di ammissibilità, dichiara, con decreto, da comunicare poi alle parti, l'estinzione del giudizio.

Nel caso in cui, invece, l'accordo conciliativo non sia ritenuto ammissibile, lo stesso Presidente fissa con provvedimento la data per l'udienza di trattazione.

Nel caso di esito favorevole, la procedura conciliativa (avvenuta sia in udienza che fuori udienza) si conclude con la redazione di un processo verbale (art. 48 comma 3) che si perfeziona con la pronuncia giurisdizionale di convalida dell'intesa raggiunta dalle parti.

Solo tale pronuncia può rendere efficace e pienamente legittima la "disponibilità" di un diritto altrimenti irrinunciabile.

Risulta, quindi, fondamentale il ruolo del giudice, che non si limita a ratificare quanto già deciso dalle parti, bensì agisce quale garante dei principi costituzionali di legalità e imparzialità, il cui rigoroso rispetto impedirebbe – in assenza di pronuncia giudiziale – il ricorso alla procedura conciliativa.

La conciliazione si perfeziona, e produce i suoi effetti, solo se il contribuente provvede al versamento delle somme dovute (in un'unica soluzione o a rate con la prestazione della garanzia) secondo le modalità previste.

Il contribuente deve consegnare all'ufficio copia dell'attestazione del versamento accompagnata, nell'ipotesi di pagamento rateale, dalla documentazione della garanzia prestata.

In caso di mancato versamento delle rate nei termini stabiliti e decorsi 30 giorni dall'invio di apposita comunicazione nella quale l'Ufficio competente richiede il pagamento di quanto dovuto, quest'ultimo mediante iscrizione a ruolo recupera le somme presso chi ha garantito la cauzione o prestato la fideiussione (art. 48, comma 3 bis).

La circolare 235/97 per quanto riguarda i pagamenti rateali e la prestazione della garanzia richiama quanto affermato in materia di accertamento con adesione.

Le «ragioni» del frequente utilizzo degli istituti deflattivi, anziché del processo tributario

di Marco Versiglioni

1. Premessa

Il tema in esame ha un carattere generale e complesso perché investe inesauribili profili di ricerca ed implica la necessità di utilizzare concetti fondamentali ma sfuggenti.

È perciò opportuno precisare limiti e metodo dell'indagine.

L'analisi concernerà le sole «ragioni» giuridiche relative al rapporto giustizia/certezza[1] e sarà svolta descrivendo il quadro della (sola) attuazione della norma tributaria[2].

Si proporrà un elenco di «ragioni» *pro* e *contra* selezionate osservando il fenomeno nei suoi aspetti oggettivi (le «ragioni» dell'ordinamento)[3] e nei suoi profili soggettivi (le «ragioni» del contribuente, del fisco e/o del funzionario della A.f.). Si tenterà, poi, di verificare la credibilità delle «ragioni» più discusse mediante argomenti *sed contra* e *sed pro*.

Inoltre, preso atto che il tema ha natura '*etica*', quasi psicologica (*legis et hominis*), ossia natura per la quale è impossibile un'esaustiva descrizione causale ('*scientifica*')[4], si adotterà la logica '*etica*'[5].

In particolare, si porrà a veicolo di questa logica un contraddittorio ipotetico, finalizzato a conseguire il consenso su una sintesi ragionevole che ambisca a descrivere contestualmente il fenomeno nei profili interagenti del-

[1] Il frequente utilizzo degli istituti deflattivi potrebbe essere giustificato muovendo da molteplici punti di vista (sociali, politici, economici, istituzionali, filosofici…), tali essendo i possibili profili di speculazione del comportamento degli individui nel prisma del rapporto «autorità/libertà».

[2] Questo studio non si occuperà dell'attuazione delle obbligazioni tributarie. Tuttavia, molti dei concetti di cui parlerò potrebbero probabilmente estendersi anche a tale profilo di indagine.

[3] In altra e ben più ampia ottica le ragioni del fisco, rispetto alla funzione del tributo, all'etica nella tassazione, alla capacità contributiva e al rapporto tra giustizia fiscale e giustizia sociale, sono state recentemente delineate in un interessante saggio di F. GALLO, *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, 2007, che peraltro fa seguito a precedenti lavori dello stesso Autore: ID., *Etica e giustizia nella «nuova» riforma tributaria*, in *Politica del diritto*, 2003, 519-545; *«Welfare» e riforma dell'imposta personale*, in *Rass. trib.*, 2001, 11-19. Interessanti spunti sul rapporto tra etica e fisco sono proposti da C. SACCHETTO, *Etica e fiscalità*, in *Dir. pr. trib.*, 2006, I, 475 ss., ove è particolarmente valorizzata la definizione di etica tributaria formulata da K. TIPKE, *Besteuerungsmoral und Steuermoral*, Köln, 1997 ("se l'etica in via generale si può definire come la scienza della condotta umana intesa come dottrina del fine a cui tende il comportamento e dei mezzi atti a raggiungere tale fine, o come ricerca del movente della condotta stessa, «l'etica tributaria è la teoria che studia la moralità dell'esercizio del potere pubblico – legislativo ed amministrativo – e del comportamento del contribuente in materia tributaria»").

[4] Del resto, il titolo indirizza giustamente alle «ragioni», ossia (nel significato qui recepito) ai ragionamenti finalizzati a convincere e attuando una sintesi più ampia della somma analitica delle singole «cause» (ontologicamente «non intenzionali»). Per la distinzione concettuale delle «ragioni» e delle cause (scientifiche ed etiche) e per la formulazione di un'ipotesi sulle regole e sui principi che disciplinano le logiche (scientifiche ed etiche) del ragionamento giuridico, sia consentito di rinviare a M. VERSIGLIONI, *Prova e studi di settore*, Milano, 2007, *passim*; ID., *'Logiche', 'regole' e 'principi' del 'ragionamento giuridico tributario', tra «autorità» e «consenso»*, in *Autorità e consenso*, a cura di Salvatore La Rosa, Milano, 2007, 117 ss.

[5] È opportuno soffermarsi sul significato dell'aggettivo '*etico*' (che nel prosieguo verrà usato per specificare numerosi concetti – fatto, norma, prova, interpretazione, logica… –). Infatti, occorre distinguere questo significato da qualunque altro dei moltissimi significati (storici, filosofici, religiosi, letterari, etc.) che da sempre si attribuiscono al termine «etica», sia quando è usato come aggettivo, sia quando è utilizzato come sostantivo.
Nel suo riferimento più antico, il significato dell'aggettivo 'etico' qui adottato è quello sotteso all'*id quod plerumque accidit* eticamente inteso, quale normale comportamento collettivo non univoco che trova i suoi antecedenti logici nei concetti espressi dalle κοιναι ἐννοιαι (di Ermagora) o dalla *perspectio in communem animi conceptionem* (di S. Agostino, limitata alle questioni civili) o dalla *opinio posita in communi omnium intellectu* (di Quintiliano) o dalle *communes notiones* (di Cicerone), tutti esaminati e spiegati da A. GIULIANI, *Il concetto di prova*, Milano (1961), rist. 1971, 48 ss. e 67 ss.
Con riferimento agli sviluppi successivi, il significato in discorso, al fine di distinguere ciò che è congettura da ciò che non lo è, si assume confinato dal c.d. «senso comune», ossia dall'insieme organico delle certezze di fatto e di principio comuni ad ogni uomo e precedenti ogni riflessione critica, cioè di quanto tutti spontaneamente sanno e pensano riguardo a quanto tutti hanno in comune come persone umane, e a quanto tutti sentono come vero, buono e giusto anche se non se ne rendono conto formalmente o, pur rendendosene conto, non lo sanno giustificare razionalmente, dovendosi attribuire tale compito specifico alla scienza. I riferimenti sono quelli di L. Valla e G. Vico, le cui filosofie possono essere approfondite, da questo punto di vista, in A. LIVI, *Filosofia del senso comune. Logica della scienza e della fede*, Milano, 1990; ID., *Il principio di coerenza. Senso comune e logica epistemica*, Roma, 1997; G. MODICA, *La filosofia del senso comune in Giambattista Vico*, Caltanissetta – Roma, 1983; C. GINZBURG, *Rapporti di forza. Storia, retorica, prova*, Bologna, 2000, 40 ss.

l'efficienza e della validità e/o liceità delle '*scelte*' alle quali le «parti» della controversia tributaria sono tenute.

Sotto il profilo del metodo, si avverte l'esigenza di formulare le ipotesi interpretative sui concetti fondamentali che saranno utilizzati studiando l'alternativa tra il *consenso* e il *processo*, perché persino brevi descrizioni etiche sono ragionevolmente possibili solo dopo aver posto le necessarie premesse[6].

Infine l'indagine si presta a fornire soluzioni ambigue, perché, muovendo dalla ricognizione del «frequente utilizzo» degli istituti deflattivi come un dato incontrovertibile, si rischia di sovrapporre le «ragioni» di tale «frequente utilizzo» – i temi da provare – con le ragioni di chi le ricerca – i temi probanti –. L'aspirazione di questo studio è di descrivere quelle «ragioni» in modo asettico, evitando giudizi di valore sulla preferibilità delle singole soluzioni astratte o concrete.

2. Il frequente utilizzo degli istituti deflattivi (introdotti dagli anni 90) in luogo del processo tributario: le principali «ragioni oggettive»…

pro, *l'interesse collettivo alla «pronta» (ossia «certa») attuazione consensuale della norma tributaria nei casi incerti;*

Conviene iniziare la ricerca delle «ragioni» dell'utilizzo degli istituti deflattivi esaminando l'interrogativo se la via consensuale e quella processuale siano o no in grado di assicurare lo stesso tipo o la stessa misura di giustizia (verità)[7] e, quindi, la stessa effettività del diritto tributario. Occorre perciò estrarre dal «problema della Giustizia» un'ipotesi sul concetto di giustizia (verità)[8].

Nell'attuare la norma tributaria, il contribuente o il fisco o il giudice, singolarmente considerati, hanno come parametro di giustizia solo la verità[9]. Quindi le norme tributarie obbligano il contribuente, il fisco e il giudice ad interrogarsi sul «problema della Verità» (*rectius*: delle verità, ora puntuali, ora intervallari) dei ragionamenti giuridici necessari alla loro attuazione (consensuale o unilaterale, giudiziale o extra giudiziale).

Ma questo problema è il portato speculare del «problema dell'effettività» del diritto tributario. L'ipotesi è che l''*effettività*' sia un carattere ontologico di ogni norma tributaria[10].

---

[6] In specie se, come sembra, si ritiene il diritto tributario un diritto con verità. In astratto, l'idea prima è che il diritto tributario sia un diritto con verità (se è l'Autorità, e non la Verità, a fare le leggi, tuttavia il legislatore tributario è tenuto alla Verità: le leggi fiscali, quando falsificano i parametri costituzionali o sopranazionali, sono giuridicamente ingiuste, ossia invalide). Ma le norme costituzionali o sovranazionali raramente prevedono parametri puntuali (tra i quali può, ad esempio, annoverarsi il legame biunivoco soggetto-capacità contributiva *sub* art. 53 Cost.); nella maggior parte dei casi esse fissano invece parametri intervallari (tali possono considerarsi, ad esempio, la capacità contributiva e l'abuso del diritto). Questo ci obbliga ad interrogarci sulle verità delle leggi (per individuare le leggi giuridicamente giuste). Per un approfondimento della tematica e per la configurazione dell'ipotesi secondo la quale il diritto tributario è un diritto con verità, si rinvia ai lavori indicati alla precedente nota 4.

[7] Il problema precipuo dell'attuazione della norma tributaria è quello di evitare un'attuazione ingiusta di leggi giuridicamente giuste (ossia costituzionalmente vere).
Il concetto di giustizia tributaria quale legalità e il problema delle leggi giuridicamente ingiuste costituiscono due temi centrali dell'insegnamento di Enrico Allorio, come illustrato da E. De Mita, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, V ed. accr., Milano, 2006, 31 ss., e da G. Gaffuri, *Il magistero di E. Allorio in diritto tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1990, I, 396 ss.
Non potendosi qui dar conto della sterminata dottrina sul concetto di giustizia tributaria ricavabile dai canoni costituzionali, ci si limita ad indicare le opere: I. Manzoni, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965, 67 ss.; G. Gaffuri, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969; F. Moschetti, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973; saggi contenuti nel volume *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, a cura di Leonardo Perrone e Claudio Berliri, Napoli, 2006. Un particolare approfondimento del tema in discorso nella prospettiva degli istituti deflattivi tributari è presente in G. Falsitta, *Natura e funzione dell'imposta, con speciale riguardo al fondamento della sua «indisponibilità»*, in *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, a cura di Salvatore La Rosa, Milano, 2008, 45 ss.

[8] Come si vedrà, il «problema della Giustizia» (verità) costituisce il cuore del dibattito al quale partecipano, senza pervenire a soluzioni condivise, dottrina, prassi e giurisprudenza, sia quando tentano di costruire teoricamente il «quadro» dei vari istituti deflattivi, sia quando, per applicarli concretamente, ne definiscono la natura giuridica.

[9] Si muove dal presupposto che il ragionamento giuridico sui temi (di fatto e di diritto) scelti dalle norme è giusto se è vero, è ingiusto se è falso. Ma le norme fiscali – come è noto – spesso non scelgono temi puntuali (ad es., la superficie di un terreno, la differenza algebrica tra dati contabili…); per varie «ragioni», esse optano frequentemente per temi intervallari (ad es., la qualità agraria del terreno, l'incongruenza statistica di dati contabili…) suscettibili di più soluzioni tutte vere, anche se diverse tra loro.

[10] Si tratterebbe di un codice genetico, che esprime la tipologia e la misura dell'attitudine della norma a tradursi in una soluzione concreta giusta, cioè vera; quindi, l'effettività alla quale farò riferimento è scientifica e puntuale se il tema attorno al quale la norma è costruita è scientifico e puntuale, è etica e intervallare se quel tema è etico e intervallare. Insomma, l'effettività si assume come la qualità e la misura del tipo e del grado di giustizia (verità) che ciascuna norma è geneticamente idonea a realizzare nelle sue concretizzazioni. Se il tema è puntuale, ossia se la legge è determinata e quindi ammette in astratto una sola soluzione, la soluzione concreta è giusta se «corrisponde» a (o si «identifica» con) essa (soluzione); se invece il tema è intervallare, ossia se la legge è indeterminata e quindi ammette in astratto una, più o infinite soluzioni comprese in un dato intervallo, la soluzione concreta è giusta se è «coerente» o è «proceduralmente corretta» (a seconda che, rispettivamente, l'intervallo sia confinato

Se l'effettività di una norma è scientifica e '*puntuale*', la norma è determinata e ammette in astratto una sola soluzione (in fatto «corrispondente a», e in diritto «identica a»). Se invece l'effettività è etica e '*intervallare*', la norma è indeterminata e quindi ammette in astratto una, più o infinite soluzioni comprese in un predeterminato intervallo (in fatto «coerenti con» o «proceduralmente corrette», e in diritto «riconducibili a»[11]). Ecco, quindi, l'ipotesi su '*le verità*': sono verità puntuali quelle ottenibili mediante le forme logiche della «corrispondenza» (prova) o dell'«identità sussuntiva» (interpretazione)[12]; sono verità intervallari quelle ottenibili mediante le forme logiche della «coerenza» e della «correttezza procedurale» (prova) o della «riconduzione tipologica» (interpretazione).

Quello che accomuna queste verità è che esse possono essere «trovate» mediante un ragionamento unilaterale. Contribuente, fisco o giudice, «esaminati tutti i dati del problema», possono svolgere quel ragionamento *interiormente* (a prescindere dal fatto che esso sia poi veicolato all'esterno dalla dichiarazione, dall'atto di accertamento o dalla sentenza…). In altre parole, non è indispensabile un ragionamento dialettico.

Ma per attuare una norma il ragionamento è sempre indispensabile, potendo esso presentarsi nelle forme della mera conoscenza, della congettura (spirituale o razionale) o della deliberazione[13].

Questi profili, se combinati con quelli dell'odierno ordinamento tributario, generano numerose «minacce» all'attuazione giusta (vera) dei singoli tributi[14]. Il «disordine» che ne consegue confligge con la concretezza e con l'urgenza dei bisogni della collettività. Così, il legislatore, al fine di garantire il funzionamento e la sopravvivenza dell'organizzazione, valorizza con logica efficiente la «certezza».

Talvolta introduce norme – strumentali – che consentono di conseguire consensualmente, anche in via provvisoria o parziale, un «surrogato equivalente» ad una di quelle verità la cui ricerca unilaterale, sia pure possibile, risulterebbe però inefficiente[15].

In taluni casi limite, invece, il legislatore, proprio facendo leva sull'esigenza di certezza, dà vita a norme – materiali – che contengono equazioni unilateralmente impossibili (ossia che sono prive di soluzioni trovabili unilateralmente). In questi casi, l'effettività della norma è perseguibile con il consenso che, se ottenuto tramite la «logica della controversia» (dialettica, corretta e di buona fede), è esso stesso forma di verità («verità = consenso»). Il legislatore offre allora coerenti strumenti attuativi che la tradizione plurisecolare distingue dagli altri considerandoli «surrogati alternativi» e non già «equivalenti»[16].

Proprio l'esigenza di «certezza» sottesa all'introduzione di questi surrogati sembra costituire la più importante «ragione oggettiva» del frequente utilizzo degli istituti deflattivi.

Essa deriva dal forte interesse collettivo a rendere «pronta» l'attuazione della norma tributaria in casi incerti e, a tal fine, la via consensuale appare quella più efficiente (ossia *ex ante* la più efficace)[17].

A ben guardare, questa «ragione» a favore degli istituti deflattivi si collega alle ipotesi di inefficienza del nostro ordinamento, nelle quali la «certezza del diritto» appare gravemente minacciata[18].

---

da criteri di coerenza o di correttezza procedurale). Sia consentito di rinviare a M. VERSIGLIONI, *Prova e studi di settore, cit.*; ID., *'Logiche', 'regole' e 'principi' del 'ragionamento giuridico tributario', tra «autorità» e «consenso», cit.*

[11] Riconducibili all'intervallo confinato in astratto da differenti tipologie.

[12] Più propriamente dovrebbe dirsi verità 'in pratica puntuale'. Altrimenti, si dovrebbero ammettere verità solo ideali (si pensi al punto senza dimensione o alla linea senza larghezza). Il discorso, tuttavia, non muterebbe. In genere l'approssimazione (che può costituire un problema per i filosofi o i filosofi del diritto) non costituisce invece un problema per l'operatore del diritto perchè è irrilevante per attuare il diritto.

[13] Con riferimento alla natura spirituale dell'interpretazione e alle problematiche dell'incertezza applicativa, tra gli altri, si veda A. AMATUCCI, *L'interpretazione della legge tributaria,* in Trattato di diritto tributario diretto da A. Amatucci, Padova, 2001, 267 ss; in particolare, a proposito dalla funzionalità dell'analisi del fatto rispetto all'interpretazione della norma, ID., *Il fatto come fonte di disciplina del processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, 703 ss.

[14] Si pensi, ad esempio, alle peculiari difficoltà probatorie e/o interpretative dei fatti fiscalmente rilevanti, all'alta frequenza degli errori, alla bassa percentuale delle verifiche personalizzate, alla parzializzazione e alla successione degli accertamenti, alle inefficienze del procedimento e alle incertezze del processo...

[15] In questo caso il prototipo, strutturato sulla «logica del giudizio», sembra quello del negozio di accertamento – ma in linea puramente teorica i prototipi potrebbero essere anche altri, come ad esempio l'arbitrato, la mediazione, etc. –.

[16] In questo senso, il prototipo che da lungo tempo è opposto al negozio di accertamento è la transazione. Per una definizione del concetto di «equiparazione» ("che, in linea di principio dovrebbe esprimere l'intento di assoggettare la fattispecie "equiparata" a qualsiasi profilo disciplinare riguardante la fattispecie di riferimento"); concetto, da tenersi distinto da quello di «rinvio» (che avrebbe sempre un'efficacia limitata all'ambito normativo per la cui integrazione è disposto), si veda A. FEDELE, *Le sentenze che accertano l'usucapione immobiliare e le imposte sui trasferimenti della ricchezza: equiparazioni o rinvii?*, in *Riv. dir. trib.,* 2009, 682 ss.

[17] Per un ampio studio sistematico dell'interesse fiscale, si rinvia a P. BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002.

[18] Se poi si ammette, come pare, che nel nostro settore la certezza del diritto non sia né principio scientifico, né principio etico, e probabilmente neppure «principio» in senso costituzionale (perché non è dato ravvisare sentenze della Corte che abbiano dichiarato

E dunque se si pone sul piano della efficienza la proporzione logica per cui la norma obiettivamente incerta *sta* all'accordo *come* la norma certa *sta* alla sentenza[19], e poi si considera che nel nostro settore le norme obiettivamente incerte sono frequenti, l'utilizzo dell'accordo in luogo della sentenza non può che essere prevalente («frequente»).

contra, *la «ragione» che la via consensuale non garantisce l'interesse collettivo ad una «perequata» (ossia «giusta») attuazione della norma tributaria, nemmeno nei casi incerti*;

Ma in senso contrario si osserva che il consenso ottenibile da una dialettica tra il singolo funzionario ed il singolo contribuente (ossia l'elemento caratterizzante gli istituti deflattivi) non sarebbe in grado di garantire l'interesse collettivo ad una «perequata» (ossia «giusta») attuazione della norma tributaria, sia pure incerta.

Più analiticamente, un accordo fisco-contribuente che avesse natura premiale violerebbe il criterio legale di riparto fissato dalla legge nel rispetto dei principi costituzionali di capacità contributiva e di parità di trattamento. A presidio di questo riparto starebbe il dogma dell'«indisponibilità dell'obbligazione tributaria» o della «indisponibilità di costituire il credito tributario»[20], dal quale autorevoli dottrine fanno discendere principalmente che gli istituti deflattivi premiali non potrebbero prescindere (a pena della loro invalidità) da una «causa» accertativa (l'unica idonea a conseguire una «giusta», ossia perequata, attuazione del tributo)[21]. In alcuni casi si afferma che

incostituzionali norme oggettivamente incerte), allora la ragione oggettiva di cui stiamo parlando diviene fatto notorio che non abbisogna di ulteriori argomenti. Come si dirà meglio in seguito, diverso sarebbe il discorso se, invece, nel nostro ordinamento il principio di certezza del diritto costituisse parametro del giudizio di legittimità costituzionale della norma. In quel caso, ben minore sarebbe il *favor* ordinamentale verso istituti finalizzati a risolvere con certezza, rapidità e stabilità le singole vicende fiscali. Dinanzi a norme obiettivamente certe, si assisterebbe probabilmente ad un fenomeno opposto, perchè gli istituti deflattivi diverrebbero meno efficienti (rispetto al bilanciamento tra tempi dell'attuazione ed *an* e *quantum* del tributo). Quella stessa proporzione, logica prima che giuridica, darebbe risultati opposti (laddove la prevalenza di norme certe condurrebbe a incertezze soggettive – e non più oggettive – le quali, rispetto a quello stesso rapporto, renderebbero, invece, più efficiente la sentenza). Sul tema della certezza/incertezza delle norme tributarie sia in relazione alle differenti tecniche legislative (generale o casistica), sia in relazione alle diverse tipologie delle norme, sia con riferimento al rapporto tra principi e regole, si veda, in particolare, A. PARLATO, *Leggi e norme nel diritto tributario*, Relazione tenuta nel corso del Convegno di Bologna del 14-15 dicembre 2007 su "L'attualità dei principi nel Diritto tributario"; ID., *Principi, tecnica legislativa e Corte costituzionale,* in *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, atti del convegno "I settant'anni di diritto e pratica tributaria", Genova, 2-3 luglio 1997, Padova, 2000, 221. Classico è il riferimento anche alle opere di S. PUGLIATTI, *La logica e i concetti giuridici*, in *Riv. dir. comm.*, 1941, 205; L. FERLAZZO NATOLI, *La teoria dell'interpretazione nel diritto tributario: spunti introduttivi*, in *Dir. prat. trib.*, 1996, I, 335 ss.. Per un recente approfondimento della tematica dell'incertezza oggettiva, si vedano G. ZIZZO, *Riflessioni in tema di tecnica legislativa e normativa tributaria*, in *Rass. trib.*, 1988, 183; E. DELLA VALLE, *Affidamento e certezza nel diritto tributario*, Milano, 2001; M. LOGOZZO, *L'ignoranza della legge tributaria*, Milano, 2002.

[19] Proporzione logica che sarà ulteriormente precisata osservando la distinzione concettuale tra '*fatti di accertamento*' e '*fatti di composizione*'.

[20] Per una compiuta riconsiderazione in chiave dualistica – secondo le due tipologie indicate nel testo – delle numerose accezioni che si erano storicamente sviluppate intorno al tema dell'indisponibilità nel diritto tributario (inizialmente riassunte, se è consentito, in M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Milano, 2001, 303 ss.), si veda, da ultimo G. FALSITTA, *Natura e funzione dell'imposta con speciale riguardo al fondamento della sua «indisponibilità»*, *cit.*, 45 ss. Sullo stesso tema, ma con differenti posizioni, si vedano, nella stessa raccolta, P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, *ivi*, 90 ss., e A. FEDELE, *Autonomia negoziale e regole privatistiche nella disciplina dei rapporti tributari*, *ivi*, 121 ss.

[21] Questa logica ricostruttiva, che ha trovato massima valorizzazione nell'opera di E. MARELLO, *L'accertamento con adesione*, Torino, 2000, *passim*, e nel contributo di M.T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano, 2007, 160 ss., è sostenuta dalla maggior parte della dottrina (precedente e successiva a questi lavori). Tra le tesi che appaiono riconducibili a questa generale linea ricostruttiva possono segnalarsi, senza poter dar conto delle molteplici specificità, quelle di A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 487 ss; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario – Parte Generale,* 2006, 241-242; ID., *Processo tributario*, in *Digesto*, IV, Torino, 2006, 707 ss.; A FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, 331 ss.; ID., *Autonomia negoziale e regole privatistiche nella disciplina dei rapporti tributari*, in *Profili autoritativi*, *cit.*, 131 ss.; F. GALLO, *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, in *Riv. Dir. Trib.*, I, 2002, 425 ss.; S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, *Torino*, 2006, 426 ss.; ID., *Gli accordi nella disciplina dell'attività impositiva: tra vincolatezza, discrezionalità e facoltà di scelta*, in *Giust. Trib.*, 2008, 236 ss.; M. STIPO, *Ancora sulla natura giuridica dell'accertamento con adesione del contribuente (ex D.lgs. 19 giugno 1997, n. 218) nella prospettiva del nuovo cittadino e della nuova P.A. nell'ordinamento democratico*, in *Rass. Trib.*, 2000, 1741 ss.; M. MICCINESI, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in *Commento agli interventi di riforma tributaria*, a cura dello stesso Autore, Padova, 1999, 1; G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2003, 252; G. TABET, *Luci ed ombre del nuovo processo tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 619; G. PUOTI – P. SELICATO, *Concordato tributario*, in *Enc. giur.*, *Agg.*, Roma, 2001, 1; M. POLANO, *La conciliazione giudiziale*, in *Rass. trib.*, 2002, 29 ss.; P. C. GARBARINO, *Imposizione ed effettività nel diritto tributario*, Padova, 2003; P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001; F. RANDAZZO, *La conciliazione giudiziale tributaria nell'interpretazione della giurisprudenza: casi e materiali per un'analisi critica dell'istituto*, in *Riv. dir. trib*, 2007, I, 987 ss.; A. CUVA, *Conciliazione giudiziale e indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, Padova, 2007.

la premialità di un istituto deflattivo ne implicherebbe l'incostituzionalità (*ex* artt. 2, 3 e 53 Cost.)[22].

D'altro canto, si osserva che la logica del «risultato di servizio» ad ogni costo non è sempre compatibile con il principio di imparzialità, pochè in ambito pubblicistico l'efficienza non sarebbe un valore assoluto, dovendo essa sempre raffrontarsi con i principi di capacità contributiva e, appunto, di imparzialità[23].

In tale ottica, la «pronta» attuazione del tributo non potrebbe costituire «ragione oggettiva» del frequente ricorso a importanti istituti deflattivi, quali sono quelli tipicamente premiali. La «prontezza» non potrebbe mai alternare o scalfire la «perequazione» (ma solo aggiungersi o far da complemento a questa).

sed pro*, le «ragioni» delle 'norme d'uso' che, sul piano dell'attitudine a conseguire la «perequata» (ossia «giusta») attuazione del tributo incerto, potrebbero rendere gli istituti deflattivi premiali equivalenti sostanziali della sentenza;*

Queste considerazioni critiche, profonde, fondate e radicate in dottrina e giurisprudenza, non sembrano idealmente contestabili, perchè nel diritto tributario il «rafforzamento costituzionale del principio di legalità» appare obiettivamente coerente con l'ineludibilità della soluzione giurisdizionale.

Tuttavia, occorre prendere atto che, come è noto, l'ordinamento vigente considera costituzionalmente legittime la conciliazione (che, tra le altre cose, prescinde da un sindacato giurisdizionale sul merito dell'accordo) e l'adesione (che, a parte il resto, non è impugnabile e non è sensibile alle sopravvenienze se queste si contengono entro un dato limite quantitativo).

Perciò, prescindendo da teorici dubbi d'incostituzionalità, occorre verificare, in pratica, se la «ragione» [= *f* (efficienza)] che depone a favore del ricorso ordinamentale a siffatti istituti implichi necessariamente perdita di «attitudine giustiziale»[24] o se, invece, esistano casi tassativi nei quali quest'attitudine, a determinate condizioni, possa non essere perduta. Perché, se così fosse, laddove cioè l'operatività dell'adesione e della conciliazione fosse limitata (a pena di invalidità e/o di illiceità) a quei casi tassativi e a quelle condizioni, potrebbe venir meno (in tutto o in parte) la ragione contraria cui si è fatto cenno.

In mancanza di esaustive discipline espresse, va verificato se i principi generali e la logica (ricavata dall'essere il diritto tributario un *diritto con verità*) consegnino *norme d'uso* idonee a preservare l'attitudine giustiziale di questi strumenti formalmente alternativi alla giurisdizione; *norme d'uso* che, vincolando i ragionamenti degli operatori del diritto (in specie della parte pubblica) e sanzionando i loro atti (con le invalidità) e i loro comportamenti (con le illiceità), potrebbero sorreggere la «ragione ordinamentale» di cui si è detto.

L'ipotesi è che, dinanzi all'incertezza oggettiva, la fisiologia dei comportamenti umani (alla luce della quale gli istituti vanno ricostruiti) non sarebbe logicamente incompatibile con la parità di trattamento o la solidarietà nel riparto dei carichi pubblici («…*sunt homines*…»).

Come dire che, sul piano logico, rispetto all'incertezza oggettiva «siamo tutti nella stessa barca o tutti sotto lo stesso tetto»[25]. In tal caso, a nulla rileverebbero le peculiarità e le differenze delle variegate tipologie di attuazione della norma (spontanea, officiosa, consensuale o giu-

---

Appaiono differentemente orientate, sempre a titolo non esaustivo, le tesi di G. GAFFURI, *Concordato tributario*, in *Dig. Disc. Priv., sez. comm.*, III, Torino, 1988, 294; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2002, 322 ss.; L. TOSI, *La conciliazione giudiziale*, in *Giur. Sist.*, diretta da F. Tesauro, Torino, 1998, 885 e ss.; ID., *La transazione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2006, 1071; R. LUPI, *Diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2005, 66 ss.; G. FRANSONI, *Osservazioni sui rapporti fra conciliazione giudiziale e accertamento con adesione*, in *Rass. trib.*, 2000, 1803; F. CROVATO, *Imposizione fiscale e accordi preventivi*, in *Gius. Trib.*, 2008, 425 ss. Particolare appare, da questo punto di vista, la tesi di F. BATISTONI FERRARA, *Accertamento con adesione*, in *Enc. Dir.*, Agg. II, Milano, 1998, 22, il quale sostiene la tesi transattiva, ma mantiene ferma la funzione di accertamento dell'istituto deflattivo, dovendosi altrimenti ricavarne l'incostituzionalità della normativa che lo disciplina; ID., *Profili di incostituzionalità dell'accertamento con adesione e della programmazione fiscale*, in *Il Fisco*, 2007, 1954.

Per un aggiornamento del quadro dottrinale e giurisprudenziale in materia può vedersi anche il lavoro recente di G. PETRILLO, *Profili sistematici della conciliazione giudiziale tributaria*, Milano, 2006, che appare maggiormente incline alle tesi transattive.

[22] In questi termini, G. FALSITTA, *op. cit.*, 45 ss., spec. 78 ss., il quale pone a fondamento della tesi argomenti logici, ontologici e costituzionali che "*sarebbero espressione del diritto del contribuente al rispetto, da parte dei* legum conditores*, dei criteri costituzionali del giusto riparto delle imposte quale posizione soggettiva avente natura di diritto inviolabile*".

[23] In questi termini, da ultimo, F. GALLO, *L'istruttoria nel sistema tributario*, in *Rass. trib.,* 2009, 25 ss. Recentemente, oltre agli autori citati alla nota 19, si veda anche A. FEDELE, *Autonomia negoziale e regole privatistiche nella disciplina dei rapporti tributari*, in *Profili autoritativi e consensuali nel diritto tributario,* 125 ss.

[24] Le differenze tra le varie concezioni sembrano derivare principalmente dalle peculiarità che dette concezioni presentano nelle premesse relative ai concetti di giustizia, effettività e perequatezza. Come si vedrà, se di quei concetti si adottassero le ipotesi formulate nel testo, le differenze tenderebbero a svanire.

[25] Tanto per rimanere agli esempi classici – del naufragio o del condominio – illustrati dalle teoriche sulle obbligazioni di riparto, tra le quali viene tradizionalmente annoverata anche quella tributaria. Cfr, per tutti, G. FALSITTA, *Corso istituzionale di diritto tributario*, III ed., Padova, 2009, 68 ss.; ID., *Natura e funzione*, *cit.*, 60 ss.

risdizionale)[26]. Infatti, il dubbio o la lite implicherebbero «per tutti» la perdita, nel concreto, del bene (ideale) della ripartibilità ideale del tributo, cioè del bene che, solo, legittima l'indisponibilità ideale[27] del riparto sostanziale (merito).

Se si supportasse quest'ipotesi con le altre concernenti i concetti di prova e di interpretazione, attuare la norma tributaria (consensualmente o unilateralmente) potrebbe significare '*svolgere un ragionamento giuridico vincolato nel metodo, la cui logica (indisponibile) dovrebbe corrispondere a quella codificata nella norma, in modo da preservare l'effettività del tributo (*veritas legis*) nel passaggio al tributo effettivo del caso singolo (*veritas hominis*)*'.

Più in particolare, quest'accezione imporrebbe (il metodo) di individuare prima il codice genetico della norma (scientifico-puntuale o etico-intervallare o etico-compositivo) e di adottare, poi, la logica (probatoria, ermeneutica o deliberativa) corrispondente a quel codice. Se il codice è scientifico-puntuale, la logica dell'attuazione 'deve' essere quella formale della «corrispondenza» o dell'«identitità sussuntiva»; se il codice è etico-intervallare, la logica dell'attuazione 'deve' essere quella formale della «coerenza» e della «correttezza procedurale»; se, infine, il codice è etico-compositivo, la logica dell'attuazione 'deve' essere quella informale della controversia, ossia quella dialettica volta a conseguire il «consenso».

Quest'ipotesi sui canoni dell'attuazione della norma espliciterebbe e legittimerebbe, quindi, un diverso tipo di indisponibilità (concreta) avente ad oggetto la (sola) forma del ragionamento attuativo (metodo) e costituirebbe la fonte anche delle '*norme d'uso*' degli istituti attuativi (nel caso, dell'adesione e della conciliazione).

Muovendo dall'ipotesi che il diritto tributario è un *diritto con verità*, presi a base i principi costituzionali che regolano la materia e fissati i canoni dell'attuazione, potrebbero così definirsi i presupposti di validità e/o di liceità dell'adesione e della conciliazione, a prescindere dal merito dell'accordo e a prescindere dal fatto che l'accordo sia o non sia raggiunto.

Insomma, le «ragioni» di queste *norme d'uso* imporrebbero che detti istituti deflattivi possano essere validamente e/o lecitamente utilizzati nelle sole ipotesi nelle quali l'incertezza litigiosa (o potenzialmente litigiosa) verte su un tema (= criterio legale di riparto sostanziale) privo di soluzioni predeterminate, ossia unilateralmente determinabili.

Sicché, se si applicasse correttamente questa regola (di metodo), almeno da un punto di vista logico, adesione e conciliazione potrebbero presentare un'attitudine giustiziale.

In altri termini, se si accettasse che adesione e conciliazione possano essere legittimamente tentati e/o perfezionati nei soli casi nei quali la legge fissa un criterio di riparto del tributo obiettivamente incerto, che non ammette soluzioni predeterminate (dalla stessa legge), ne deriverebbe che esse, disponendo nell'ambito dell'incertezza litigiosa, potrebbero condividere logicamente con la sentenza l'impossibilità di «trovare» e la necessità – logica prima che giuridica – di «volere».

E quest'attitudine presente sul piano logico svelerebbe anche massima efficienza (prontezza) sul piano normativo, perché se è '*inutilmente dispendioso tentare di accertare ciò che non è falsificabile*' (ossia ciò che è privo di soluzioni predeterminate), è ovviamente 'la' cosa più opportuna per «tutti» che la composizione della lite avvenga il prima possibile e con il minor aggravio possibile.

Infatti, se il tema fosse *controvertibile all'infinito*, gli operatori del diritto sarebbero tenuti a comporre (e non dovrebbero neppure tentare di accertare)[28]. Del resto, in questi casi, l'ordinamento considera massimamente efficiente il consenso, che viene fortemente favorito rispetto al processo, senza pregiudicare necessariamente l'imparzialità.

Quando l'ordinamento fa prevalere le «ragioni oggettive» del consenso, a farsi garante dell'imparzialità sarebbe, sul piano sostanziale, la regola che obbliga il funzionario del fisco all'efficienza e, sul piano formale, la regola

[26] Se così non fosse, le critiche in discorso, pur essendo suscitate dalla condivisibile esigenza di non ammettere, nemmeno logicamente, la possibilità che l'attuazione possa modificare il criterio di riparto fissato dalla legge, potrebbero essere estese anche a tutti gli altri tipi di attuazione della norma diversi da quello consensuale. Potrebbe così evincersi che, stante l'ontologica «debolezza umana», si finirebbe probabilmente per annullare l'effettività del tributo.

[27] Se l'attuazione della norma è caratterizzata da certezza (assenza di contestazioni), l'indisponibilità tributaria implica, presupponendola, una dimensione logico-tecnica (non congetturale) nella quale si tratta solo e soltanto di porre in essere, incondizionatamente, la soluzione puntuale data *ex ante* come giusta, ossia idonea a rendere puntualmente vera l'equazione posta dalla legge (si pensi, ad esempio, all'attuazione di una legge che collega l'effetto ad un fatto notorio o ad un fatto definitivamente accertato o ad un fatto non contestato e non più contestabile). L'indisponibilità, in questo caso puntuale, si presenta, quindi, come specificazione ideale dell'effettività, o meglio, come effettività ideale (indisponibilità tributaria ideale). Per un approfondimento di questa tematica, sia consentito di rinviare a M. VERSIGLIONI, *Accertamento con adesione, logica e responsabilità della scelta*, in *Giust. Trib.*, 2008, 446 ss.

[28] Ad esempio, se la controversia avesse ad oggetto la fissazione di un valore venale privo di criteri predeterminati, o la qualificazione nel concreto della grave incongruenza, la parte pubblica dovrebbe accedere all'adesione o alla conciliazione se il consenso è ottenibile su la soluzione più efficiente.

ulteriore che impone la necessaria trasparenza delle «ragioni soggettive» (espresse nel *contraddittorio*, nell'eventuale *cognizione* e nell'immancabile *deliberazione*)[29].

Infatti, da un lato, l'efficienza implicherebbe la scelta de '*la*' soluzione più opportuna e, quindi, de '*la*' soluzione che logicamente dovrebbe assicurare parità di trattamento; dall'altro, la trasparenza delle «ragioni soggettive» costituirebbe un presupposto di validità e di liceità delle composizioni consensuali, dovendo la deliberazione essere adottata dopo un contraddittorio corretto e di buona fede (nel quale le parti abbiano «tenuto conto di tutti i dati del problema»[30]).

Quindi, la «ragione oggettiva» sottesa al frequente ricorso legislativo agli istituti deflattivi risiederebbe nella maggiore efficienza che, a parità di effettività logica e con garanzie di imparzialità, questi sarebbero in grado di assicurare. Rimane fermo che se i temi controversi sono accertabili unilateralmente, le ragioni del processo (accertativo) dovrebbero prevalere sempre sulle ragioni del consenso (compositivo).

In questo ipotetico quadro teorico generale così logicamente e costituzionalmente orientato, accertamento con adesione e conciliazione, in casi tassativi dell'attuazione, sembrerebbero costituire i punti di ottimale bilanciamento dei fini della «prontezza» e della «perequatezza» rispetto all'unico interesse fiscale. Sempre che – si ribadisce: in piena trasparenza – le parti «considerassero tutti i dati del problema», svolgessero un «contraddittorio leale e di buona fede» e dessero conto delle «ragioni soggettive» poste a base della *deliberazione* adottata nella «logica della controversia».

In conclusione, con la ferma intenzione di evitare ogni personale giudizio di valore e di mantenere nettamente distinte le «ragioni» dell'ordinamento dalle ragioni di chi tenta di descriverle, potrebbe così considerarsi fondata la «ragione oggettiva» segnalata a favore del frequente ricorso legislativo agli istituti deflattivi.

pro*, l'ampiezza, crescente, della gamma degli istituti deflattivi disponibili;*

Un'altra «ragione oggettiva» che depone a favore del frequente utilizzo degli istituti deflattivi sembra consistere nella stessa ampiezza, crescente, della gamma degli strumenti attuativi extra-processuali che la legge mette a disposizione dei contribuenti e/o dei funzionari dell'Amministrazione finanziaria. E questa descrizione sembra vera sia, ed ovviamente, se si muove da una visione ampia del concetto di istituto deflattivo, sia, e forse più propriamente, se si adotta di quel concetto una visione più ristretta.

Se si ammettesse che il tributo, nell'ottica della mediazione del conflitto tra pubblico e privato, o in quella del concorso al riparto di spese collettive, è normale fonte di dubbi o liti, qualunque istituto attuativo extra-processuale dovrebbe ritenersi deflattivo, almeno in senso lato.

Se così fosse, quasi tutti gli istituti che attuano il tributo fuori dal processo (la dichiarazione, la liquidazione, il controllo formale, l'accerta-mento analitico, l'accertamento sintetico, l'accertamento parziale, l'accertamento integrativo, etc.) dovrebbero considerarsi, in senso lato, deflattivi. Ed ancora, se si osservasse che i tributi moderni non hanno nulla di reale e che, invece, sono attuati di norma mediante rapporti obbligatori, si giungerebbe alla (analoga) conclusione che le vicende fiscali implicano il consenso (dovuto) del contribuente o del funzionario del fisco (laddove anche quest'ultimo talvolta è tenuto ad adottare, a seconda dei casi, scelte tributariamente discrezionali o scelte amministrativamente discrezionali). Sicché, in un'ottica così ampia, la ragione del frequente ricorso agli istituti extra-processuali (in senso lato, deflattivi) risiederebbe proprio nel sistema ordinamentale dei molteplici – complementari o alternativi – obblighi attuativi, privati e pubblici.

In un'ottica più rigorosa, e probabilmente più aderente allo spirito del tema, potrebbero considerarsi istituti deflattivi in senso stretto quelli caratterizzati da consenso libero o da consenso doveroso, ma non dovuto. Nell'economia di questa ricerca, si può fare precipuo riferimento all'autotutela, all'interpello, alla conciliazione e alle varie forme di adesione, di acquiescenza e di definizione esperibili in fase procedimentale o processuale.

---

[29] Per un inquadramento del tema della partecipazione del contribuente e del contraddittorio in ambito tributario, tra gli altri, si vedano F. MOSCHETTI, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, in *Dir. pr. trib.*, 1983, I, 1911, ss.; L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento* (nelle imposte sui redditi e nell'IVA), Padova, Milano, 1990; ID., *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, in *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano,* Padova, 2000, 577 ss.; S. SAMMARTINO, *I diritti del contribuente nella fase delle verifiche fiscali*, in *Lo statuto dei diritti del contribuente*, a cura di G. Marongiu, Torino, 2004, 125 ss. Pensando al processo, anche se con riferimento al sistema previgente, può farsi riferimento a TESAURO, *Parità delle armi e processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1977, I, 134. In relazione alla normativa vigente, si vedano, tra gli altri, A. DI PIETRO, *Giusto processo*, in *Diz. Diritto pubblico,* a cura di S. Cassese, III, Milano, 2006, 2809; F. GALLO, *Verso un "giusto processo" tributario,* in *Rass. trib.*, 2003, 11; F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, 11 ss.; A. URICCHIO, *Atti e poteri del giudicie tributario,* Bari, 2007, 57 ss.

[30] Questo aspetto sarà ulteriormente approfondito nel prosieguo delineando il problema della divisibilità e della parziarietà dell'accertamento.

Restringendo l'indagine agli istituti ora detti e considerando pure gli ultimi "arrivi" del 2008, la gamma offerta dal legislatore appare comunque oltremodo ampia[31]. Il "sistema" attuale, sorprendentemente coerente con le usuali logiche dei mercati, mette a disposizione del funzionario e/o del contribuente molti modelli, in grado di appagare variegate esigenze specifiche.

Ad ogni esigenza deflattiva, anche la più minuta, sembra corrispondere uno specifico "prodotto"[32]. Questa peculiarità dell'offerta funge evidentemente da sollecitazione e costituisce ragione del frequente ricorso agli istituti deflattivi in senso stretto.

sed contra, *le incertezze sulla natura e sulla disciplina giuridica degli istituti deflattivi;*

In direzione opposta sospingono, obiettivamente e teoricamente, le difficoltà concettuali e le incertezze sulla natura giuridica e sulle discipline degli istituti attinenti all'attuazione consensuale della norma.

Spesso si esprimono perplessità perchè la continua genesi di norme strumentali di matrice consensuale non è supportata da una coerente fissazione dei relativi principi; ciò ha probabilmente alimentato dubbi su questioni dogmatiche e costituzionali che tuttora influenzano la giurisprudenza e inducono la prassi ministeriale a continui interventi[33].

Pure osservando i precedenti[34], si nota che il c.d. "concordato tributario" è da sempre uno degli istituti ove rispetto al quale il contrasto tra opposte concezioni dell'ordinamento tributario registra maggiore tensione[35]. La dottrina recente che ha analizzato l'istituto osserva, con apparente sfiducia, l'esistenza di un'irriducibile contrapposizione tra le differenti impostazioni teoriche e prefigura orizzonti dialettici irriducibili ad unità[36].

Ora, è evidente che tutto questo induce a rimeditare la fondatezza della seconda ragione (*pro*) dianzi proposta. Le difficoltà e le incertezze riconducibili all'asistematicità della legislazione vigente, in specie se considerate nei loro possibili risvolti critici (integrabilità, modificabilità, invalidità, revocabilità, impugnabilità…), dovrebbero costituire, appunto obiettivamente e teoricamente, forti disincentivi all'utilizzo degli istituti deflattivi.

sed pro, *l'ipotesi di una natura tipologica degli accordi tributari, alla quale si correlino discipline in parte comuni e in parte distinte;*

Conviene muovere dalla considerazione di una dialettica risalente e, probabilmente, destinata a rinnovarsi senza soluzioni condivise. Del resto, temi quali l'ambigua natura e le complesse discipline degli istituti consensuali sono obiettivamente sfuggenti, mutevoli e suscettibili di evolvere insieme con la società (perciò, temi '*etici*'). Allo stesso modo, occorre prendere atto che è impossibile ricostruire un «sistema» degli istituti deflattivi vigenti.

Ma se si osserva[37] l'evoluzione che l'attuazione consensuale ha registrato negli ultimi venti anni, si può essere più fiduciosi nelle prospettive ulteriori.

Si avverte, infatti, la sensazione che si stia progressivamente riducendo l'intensità delle questioni teoriche fondamentali.

In primo luogo, da un lato, sono note l'enormità del numero dei casi risolti ricorrendo agli istituti deflattivi[38] e l'esiguità dei casi nei quali l'invalidità delle attuazioni con-

---

31 Anzi, come si osserverà meglio nel prosieguo, le discipline ora sembrano eccessive.

32 Tanto che, permanendo nella stessa logica dei mercati, sorge spontaneo l'interrogativo se, così facendo, non si finisca per correre il rischio che non sia più l'esigenza a legittimare il modello, ma sia invece il modello a suscitare l'esigenza (il luogo comune per cui un modello per far pace con il fisco comunque poi lo si troverà rischia di far considerare meno gravi, e quindi più frequenti, le violazioni).

33 Per un'ampia ricognizione della prassi amministrativa in tema di istituti deflattivi, si rinvia alla relazione di M. Di Capua, *L'evoluzione degli istituti deflattivi del contenzioso nell'esperienza dell'Agenzia delle Entrate*, in *Neotera*, 2009, fasc. 3.

34 In realtà, il problema dogmatico del consenso nell'attuazione della norma tributaria è assai risalente. Probabilmente proprio a ragione di una preconcetta incompatibilità logico-giuridica (tra autorità e consenso), per oltre un secolo la dottrina ha continuato ad assumere posizioni fortemente contrastanti e ha dedicato al "concordato tributario" una sola opera monografica (B. Cocivera, *Il concordato tributario*, Milano, 1948). Forse per la stessa ragione, la copiosa giurisprudenza di medio periodo, mentre poneva in premessa i dogmi dell'autorità, poi giudicava applicando principi e regole del consenso. Su questi temi, per una esaustiva analisi storica dei precedenti, si veda particolarmente E. Marello, *L'accertamento con adesione*, *cit.*, e se è consentito, M. Versiglioni, *Contributo allo studio dell'attuazione consensuale della norma tributaria*, Perugia, 1996.

35 Le diverse Scuole, anche di recente, hanno dato vita a mirabili iniziative di ricerca e a feconde sessioni di studio nelle quali si è posto al centro dell'attenzione il rapporto tra autorità e consenso sia in ottica tributaria, sia in ottica amministrativistica.

36 Cfr. E. Marello, *Concordato tributario*, in *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da S. Cassese, Milano, 2006; Id., *L'invalidità dell'accertamento con adesione*, in *Giust. Trib.*, 2008, 438 ss., particolarmente 445.

37 Con i criteri interpretativi propri dei temi etici.

38 Inequivocabili sono i riferimenti quantitativi comunicati dal Direttore Vicario dell'Agenzia delle Entrate, Dott. Marco Di Capua, nel corso del Convegno organizzato dall'ANTI a Trieste il 6-7 novembre 2009.
Per un'analisi quantitativa del successo che gli istituti deflattivi hanno avuto in Italia, si veda E. A. Aucejo, *La resolución alternativa de conflictos tributarios en Italia,* Madrid, 2008, 135 ss.

sensuali è stata conseguenza della loro «ingiustizia» (pressoché inesistenti)[39]. D'altro canto, può considerarsi massima di comune esperienza che le adesioni e le conciliazioni odierne non ricostruiscono mai l'esatta dimensione del presupposto d'imposta o del riparto di cui all'art. 53 Cost.

Sicché (se anche si prescinde dalla logica soggettivamente ipotizzata in precedenza, e che invece considera tutto ciò fisiologico), se ne deve dedurre che il «diritto vivente», nell'interesse collettivo, non considera le utilizzazioni degli istituti deflattivi inconciliabili con i principi di capacità contributiva e di parità di trattamento.

In secondo luogo, da un lato sembra diffuso – nella dottrina, come nella prassi e nella giurisprudenza – un progressivo avvicinamento e talvolta il riconoscimento del «tipo» dell'accordo (sia pure con rilevanti specificazioni)[40].

D'altro canto, anche prescindendo dall'ipotesi sul concetto di indisponibilità tributaria[41] che appare coerente con gli istituti deflattivi vigenti, sembra ormai attenuato, sebbene permangano autorevoli eccezioni, il riferimento alla concezione tradizionale del dogma dell'«indisponibilità dell'obbligazione tributaria» da parte dell'Amministrazione finanziaria. Concezione che pare ora inconsistente anche ove era un tempo massimamente conferente, ossia nella riscossione dei tributi oggetto di attuazioni certe o rese certe (si pensi alla c.d. transazione fiscale in sede fallimentare)[42].

Sicché, ipotizzando una netta distinzione tra '*fatti di accertamento*' e '*fatti di composizione*'[43], sembra, in sintesi, che degli istituti deflattivi, se non un «sistema»[44],

---

[39] Ossia i casi nei quali l'invalidità dell'adesione sia fatta conseguire ad una obiettiva divergenza tra quanto definito mediante l'adesione e la situazione preesistente alla definizione.

[40] Questa linea di tendenza, che appare intravedersi sul piano dell'attuazione della norma tributaria, sembra ancor più evidente sul piano dell'attuazione dell'obbligazione tributaria. Tanto che i recenti studi sugli istituti consensuali che si occupano della fase dell'adempimento contribuiscono a creare un clima, particolarmente sensibile all'accordo, nel cui ambito anche l'approccio al piano dell'attuazione della norma appare meno problematico di quanto fosse in precedenza. A proposito di questi aspetti, oltre ai lavori già citati, si rinvia a S. La Rosa, *Appunti sulle garanzie negoziali nel diritto tributario* 1 ss.; S. M. Messina, *La compensazione volontaria*, 69 ss.; A. Guidara, *Gli accordi nella fase della riscossione*, 347 ss., tutti in *Autorità e consenso nel diritto tributario*, *cit.*; L. Tosi, *Il delicato rapporto tra autorità e consenso in ambito tributario: il caso della transazione fiscale*, in *Giust. Trib.*, 1, 2008; L. Del Federico, *La nuova transazione fiscale secondo il Tribunale di Milano: dal particolarismo tributario alla collocazione endoconcorsuale*, in *Fall.*, 2008, 342 ss; R. Lupi, *Insolvenza, fallimento e disposizione del credito tributario*, in *Dialoghi*, 2006, 459 ss.; M.T. Moscatelli, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, *cit.*, 304 ss.
Contrario alla figura dell'accordo nella fase dell'attuazione della norma sembra L. Del Federico, *Autorità e consenso nella disciplina degli interpelli fiscali*, *cit.*, 167, il quale, con riguardo al proposto utilizzo in ambito tributario – *sub specie* di interpello – della matrice dogmatica del negozio di accertamento, evidenzia che quest'ultimo istituto costituisce concetto della cui ammissibilità si discute molto già in sede civile, e che comunque trattasi di concetto marginale anche in quel settore. L'Autore afferma inoltre che, in ogni caso, si tratta di schemi "per un verso incompatibili con il fisiologico esercizio della funzione impositiva (vincolata), e per altro verso talmente tanto dichiarativi da dissolvere il "negozio" in mero atto interpretativo".
Ritiene invece ammissibile nel diritto tributario l'accordo sulla rappresentazione (ossia sulla prova) dei fatti controversi, quale figura dogmatica alla luce della quale ricostruire l'accertamento con adesione, G. Tinelli, *Istituzioni*, *cit.*, 257 ss., il quale afferma che, in questo modo, sarebbe ristretto "…l'ambito del'efficacia dispositiva dell'accordo alla scelta delle basi dimostrative delle dimensioni fattuali e giuridiche del tributo", … rinunciandosi "da un lato all'approfondimento istruttorio del rapporto e, dall'altro, alla verifica del rispetto da parte della p.a. delle regole dimostrative del maggior reddito posto alla base dell'accertamento con adesione."

[41] Alla luce delle regole che disciplinano le forme di ragionamento dell'operatore del diritto rispetto all'adesione (e alla conciliazione), l'indisponibilità tributaria può definirsi come il principio tipologico, relativo e non già assoluto, che vincola in vario modo l'uomo o al rispetto de "la" (ideale) verità "data" a priori (ad es. il c.d. fatto notorio) o al rispetto del fine di ricercare una delle verità (ora quella praticamente puntuale, ora quella intervallare) comunque predeterminate, ovvero al rispetto del fine di cercare ("al meglio") la composizione (priva di verità predeterminate). Essa, quindi, nella ristretta prospettiva dell'attuazione della norma, consiste in una mutevole specificazione (scientifica o etica) dell'effettività delle obbligazioni (o dei diritti), o meglio, in una mutevole specificazione (scientifica o etica) della loro giustizia. Tale mutevolezza dipende dal codice genetico (scientifico o etico) che ciascuna norma (sostanziale o strumentale) porta con sé, talvolta impedendo (o limitando) la discrezionalità tributaria (= indisponibilità tributaria), talvolta imponendola (= indisponibilità tributaria rovesciata). Per un approfondimento di questa ipotesi sul concetto tipologico di 'indisponibilità tributaria' sia consentito di rinviare a M. Versiglioni, *Prova e studi di settore*, *cit.*; Id., *Accertamento con adesione, logica e responsabilità della scelta*, *cit.*, 447 ss.

[42] Per quanto concerne i riferimenti, si rinvia alle precedenti note 19 e 20.

[43] Tradizionalmente si considera il negozio di accertamento un «equivalente» della sentenza, posto che esso avrebbe funzione di accertare una *res dubia* senza reciproche concessioni; e, sempre tradizionalmente, si considera la transazione un «alternativo» alla sentenza, perchè la transazione avrebbe la funzione di comporre una *res litigiosa* attraverso una riduzione reciproca delle pretese che prescinda dall'accertamento. L'ipotesi tipologica dei surrogati della sentenza che si pone a giustificazione del discorso mantiene ferma la dicotomia tradizionale «accertamento/composizione», ma prevede peculiari caratteristiche tipologiche: che il '*fatto di accertamento*' implichi, in astratto, la fusione o l'unione di un ragionamento logico-congetturale (probatorio/ermeneutico) e di un ragionamento logico-deliberativo (dispositivo della *res dubia*); ed implichi, in concreto, la logicità della congettura (=massima di comune esperienza) e la logicità della deliberazione (=conseguenza della correttezza e della buona fede). Si ipotizza, invece, che il '*fatto di composizione*' implichi, in astratto, solo un ragionamento logico-deliberativo (dispositivo della *res litigiosa*) ed implichi, in concreto, la sola logicità della deliberazione (=conseguenza della correttezza e della buona fede).

[44] Con riferimento al concetto di sistema nel diritto tributario, si veda P. Boria, *Sistema tributario,* in *Dig. Disc. Priv., sez. comm.,* Torino, 1997, 66.

è possibile ipotizzare, invece, un quadro tipologico duale[45]; quadro che appare sufficiente per superare le difficoltà concettuali e per risolvere le incertezze dogmatiche ed applicative.

In estrema sintesi, l'ipotesi riferita agli istituti deflattivi in senso stretto[46] è che siano individuabili due tipologie: quella degli *istituti accertativi* (= fatti di accertamento) e quella degli *istituti compositivi* (= fatti di composizione).

Così, sembrano riconducibili alla tipologia accertativa l'autotutela negativa da istanza[47], l'acquiescenza e la definizione agevolata della sanzione.

Questi istituti appaiono contrassegnati dall'assenza del contraddittorio, nonché da una logica che è puntuale laddove esiste una sola soluzione predeterminata (incertezza soggettiva in presenza di *accertabilità non controvertibile*), ed è intervallare laddove esistono più o infinite soluzioni predeterminate (incertezza oggettiva in presenza di *accertabilità entro certi limiti*).

Quindi, o essi sono caratterizzati da ragionamenti che non presentano '*resti*'[48] accertabili unilateralmente in via intervallare ovvero implicanti un componimento dialettico (*accertabilità non controvertibile*), oppure essi sono identificati dalla presenza di '*resti*' unilateralmente accertabili in via intervallare e dall'assenza di '*resti*' implicanti un componimento dialettico (*accertabilità entro certi limiti*).

Perciò, gli istituti in discorso, dovendosi occupare talora dell'incertezza soggettiva (perchè esiste una sola soluzione), talora dell'incertezza oggettiva (perché esistono più o infinite soluzioni), hanno come presupposto di validità, nel primo caso, che i loro oggetti siano costituiti da temi *non controvertibili*[49], e nel secondo caso, che i loro oggetti siano costituiti da temi *controvertibili entro certi limiti*[50].

Altro istituto riconducibile alla tipologia accertativa è l'interpello[51].

---

[45] Che è poi la sola cosa pertinente, visto che un ragionamento su questo oggetto (non scientifico) implica certamente la presenza di «resti» incompatibili con il concetto tipico di «sistema». Per l'inquadramento generale nel diritto civile del problema (dogmatico) «tipo, tipi o tipologia?», si vedano G.B. FERRI, *Causa e tipo nella teoria del negozio giuridico*, Milano, 1966; G. DE NOVA, *Il tipo contrattuale*, Padova, 1974 e, con riferimento al negozio di accertamento, L. BOZZI, *Accertamento negoziale ed astrazione materiale*, Padova, 2000. Un approfondimento delle basi concettuali dell'approccio tipologico ai ragionamenti giuridici tributari può essere svolto in M. VERSIGLIONI, '*Logiche*', '*regole*' e '*principi*', *cit.*, 117 ss.

[46] Ma applicabile anche agli altri istituiti dell'attuazione (di tipo più o meno marcatamente unilaterale).

[47] Per un approfondimento dei temi che possono formare oggetto di autotutela, si rinvia alle principali opere monografiche in materia (a prescindere dal fatto che i vari autori pervengono a ricostruzioni dogmatiche dell'istituto differenti da quella ipotizzata nel testo): D. STEVANATO, *Autotutela (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, *Agg. III*, Milano, 1999, 304 ss.; V. FICARI, *Autotutela e riesame nell'accertamento del tributo*, Milano, 1999; P. ROSSI, *Contributo allo studio del potere di annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Milano, 2008, 207 ss.; A. MARCHESELLI, *Autotutela nel diritto tributario*, in *Dig. IV*, *Agg.*, 2006, 34; Inoltre, con riferimento a questi aspetti, possono vedersi F. TESAURO, *Istituzioni*, *cit.*, 166 ss.; P. RUSSO, *Manuale*, *cit.*, 226; ID., *Riflessioni e spunti in tema di autotutela nel diritto tributario*, in *Rass. trib.*, 556; A. FEDELE, *Appunti*, *cit.*, 343 ss.; G. TINELLI, *Istituzioni*, *cit.*, 250 ss.
Per un interessante approfondimento dell'atipico, o meglio dello "speciale" ambito di operatività dell'autotutela tributaria, con particolare riferimento al tema degli oggetti e dell'istanza proposta dal contribuente, anche nei casi di non impugnabilità, si veda S. MUSCARÀ, *Gli inusuali ambiti dell'autotutela tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, 71 ss., spec. 95 ss.. Sul problema dei casi di "attivazione" dell'autotutela, F. D'AYALA VALVA, *L'attivazione delle "procedure" di autotutela tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, 159 ss.

[48] I resti rappresenterebbero *elementi* di fatti ignorati o di fatti noti o di logiche insufficienti, come tali, a completare un *argumentum* e comunque non costituenti antecedenti logici necessari delle parti principali.

[49] È questo il caso della 'indisponibilità in pratica puntuale', che opera se l'incertezza dipende da una questione giuridica risolvibile scientificamente (mediante una soluzione in pratica puntuale). Infatti, in questi casi, l'indisponibilità tributaria è consistente e conferente ed impone a colui che deve scegliere razionalmente (*experimentum*) la ricerca de "la" unica soluzione; essa presenta quindi una configurazione assai simile a quella operante in situazioni di certezza, vista la pratica predeterminazione *ex ante* della soluzione (si pensi alla questione sorta sul numero dei cavalli fiscali di un'autovettura, sulla superficie del terreno edificabile, sulla parentela). L'indisponibilità, insomma, si presenta in questo caso quale specificazione in pratica puntuale dell'effettività.
La logica di questi istituti deflattivi, quella scientifica della «corrispondenza» o dell'«identità sussuntiva», impone la scientificità dei temi che ne possono formare oggetto. Solo i temi scientifici consentono ragionamenti unilaterali e non ammettono 'resti'.

[50] È questo il caso della 'indisponibilità intervallare', che opera se il fatto etico è indeterminato e la determinazione è unilateralmente possibile. In tale caso, il fine accertativo impone una scelta tra soluzioni poste all'interno di un intervallo confinato dalla "verità = coerenza" e dalla "verità = correttezza procedurale" (si pensi, ad esempio, alla quantificazione di un valore normale laddove esistano due soluzioni limite – min e max – predeterminate o alla qualificazione "non commerciale" di un ente o alla perdita di tale qualificazione). In tale evenienza, l'indisponibilità tributaria perde consistenza e da quel *canone* unitario che era, in cui s'identificavano contenuto e contenente, si trasforma nel solo contenente entro cui sono collocate le più o le infinite soluzioni di merito, perciò tributariamente discrezionali. Quindi l'indisponibilità, quale limite di operatività posto alla discrezionalità tributaria, si presenta in quest'ipotesi come specificazione intervallare dell'effettività.

[51] Se si prescinde dai casi della c.d. «disapplicazione» e da quelli – solo latamente – compositivi, entrambi estranei al tipo, tutto quel che rimane sembra riconducibile ad un concetto tipologico unitario. Esso, pur presentando un'indole cangiante, potendo l'accordo consistere in un accertamento consensuale circa la qualificazione di fatti in situazioni di incertezza, o in un accertamento convenzionale volto ad eliminare ogni eventuale problema probatorio futuro, o infine, in un mezzo per fissare concordemente elementi fattuali della fattispecie

Quest'istituto, nel quale è eventuale la presenza di una fase dialettica, è caratterizzato da una logica intervallare, perchè esistono più o infinite soluzioni predeterminate (incertezza oggettiva in presenza di *accertabilità entro certi limiti*).

Esso è identificato dalla presenza di '*resti*' unilateralmente accertabili in via intervallare e dall'assenza (salvo late eccezioni) di '*resti*' implicanti un componimento dialettico[52].

Perciò l'interpello, dovendosi occupare della (sola) obiettiva incertezza nella forma della divergenza di vedute soggettive dipendente da *res dubia*[53] ha come presupposto di validità che i suoi oggetti siano costituiti da temi etici intervallari[54].

---

imponibile, è sempre caratterizzato da una funzione di accertamento, ossia dallo stesso interesse collettivo (astratto e concreto) ad acclarare previamente un tema obiettivamente incerto.
Nei marginali casi nei quali l'interpello, a differenza di quanto previsto dall'art. 11 dello statuto dei diritti del contribuente, non è espressamente condizionato alla sussistenza di un'obiettiva incertezza, l'interpello può avere ad oggetto anche temi scientifici e puntuali. In tali casi, residuali, l'interpello si presta anche a trasportare una logica scientifica protesa ad una soluzione puntuale o in pratica puntuale. Per un approfondimento dei temi che possono formare oggetto dell'interpello (anzi, degli interpelli), si rinvia alle opere di F. PISTOLESI, *Gli interpelli tributari*, Milano, 2007, e di G. MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003, 552 ss., nonchè, se ci è consentito, di M. VERSIGLIONI, *L'interpello nel diritto tributario. Contributo alla teoria dell'interpretazione amministrativa della norma tributaria*, Perugia, 2005 (ove è svolta una ricognizione analitica delle varie impostazioni dottrinali tra le quali, con riferimento all'interpello antielusivo, si ricordano particolarmente quelle di S. LA ROSA, *Prime considerazioni sul diritto di interpello*, in *Il fisco*, 1992, 7946; G. ZIZZO, *Diritto di interpello e ruling*, in *Riv. Dir. trib.*, 1992, I, 136 ss.; A. DI PIETRO, *I regolamenti, le circolari e le altre norme amministrative per l'applicazione della legge tributaria*, in Trattato di diritto tributario, diretto da A. Amatucci, vol. I, II, Padova, 1994, 654 ss.; A. COMELLI, *La disciplina dell'interpello: dall'art. 21 della L.n. 413/91 allo statuto dei diritti del contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, I, 605 ss.; G. MARONGIU, *Riflessioni sul diritto di interpello*, in *Corr. trib.*, 2002, 1408 ss.; R. LUPI, *Il diritto di interpello*, in *Il diritto di interpello*, a cura di Caputi, Roma, 2003).
Per una ricostruzione complessiva dell'istituto nel quadro dello statuto dei diritti del contribuente, nell'ottica dell'affidamento, si consultino particolarmente: G. MARONGIU, *Lo statuto dei diritti del contribuente,* Torino, 2008; L. DEL FEDERICO, *Autorità e consenso nella disciplina degli interpelli fiscali*, in *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario, cit.*, 160 ss.; M. MICCINESI, *L'interpello*, in *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di G. Marongiu, Torino, 2004; E. DELLA VALLE, *Affidamento e certezza nel diritto tributario*, Milano, 2001, 161 ss; M. LOGOZZO, *L'ignoranza della legge tributaria*, Milano, 2002, 252 ss.; A. GIOVANNINI, *L'interpello preventivo dell'Agenzia delle Entrate (C.F.C. e Statuto dei diritti del contribuente)*, in *Rass. trib.*, 2002, 452 ss.. Sul tema della collaborazione nel quadro dello Statuto dei diritti del contribuente, si veda F. D'AYALA VALVA, *Il principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente. Il ruolo dello Statuto*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2002, 916; F. PICCIAREDDA, *La collaborazione tra cittadino ed amministrazione locale nella fase di attuazione del tributo. Il contraddittorio nella fase di acquisizione delle prove*, 2003, 53.
A proposito del *ruling* internazionale, prevalentemente nella logica dell'accordo transattivo, seppure con specificazioni, possono vedersi: G. GAFFURI, *Il ruling internazionale*, in *Rass. trib.*, 2004, 493; P. ADONNINO, *Considerazioni in tema di ruling internazionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, IV, 69 ss.; L. TOSI, *Il ruling di standard internazionale,* in *Dial. dir. trib.*, 2005, 495; F. CAVALLINO – P. ZUIN, *Il ruling internazionale, problematiche applicative*, in *Fisco*, 2005, 1, 989; I. CARACCIOLI, *Il provvedimento dell'Agenzia delle entrate per l'attuazione del ruling internazionale*, in *Fisco*, 2004, 6067; A. TOMASSINI, *Profili penali e riflessi sull'attività di controllo del ruling internazionale*, in *Corr. Trib.*, 2005, 112.

[52] Si presta a trasportare la logica etica della «coerenza» o della «correttezza procedurale» o della «riconduzione tipologica».

[53] Va dato atto che, a differenza dell'ipotesi prospettata nel testo, che ricostruisce il 'tipo' dell'interpello intorno alla 'causa' sopra citata –, nella dottrina appare prevalente l'idea della presenza di più "tipi" (F. PISTOLESI, *Gli interpelli, cit.*) o di più fattispecie (FANTOZZI, *Il diritto tributario, cit.*, 236-237; M. T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali, cit.*, 211 ss.) o, almeno, di una "tipologia" (P. RUSSO, *Manuale, cit.*, 213 ss). Tuttavia, in alcune posizioni, sembra trasparire la sensazione di un "tipo" allorché si evidenzia una base comune (S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2004, 133; M. LOGOZZO, L*'ignoranza, cit.*, 256) e si relativizzano le differenze alle forme (G. TINELLI, *Istituzioni, cit.*, 99-100; da ultimo, particolarmente, L. DEL FEDERICO, *Autorità e consenso nella disciplina degli interpelli fiscali*, in *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario, cit.*, 155 ss.). A volte si esprime l'auspicio *de iure condendo* di una rivisitazione legislativa del fenomeno (M. MICCINESI, *L'interpello, cit.*, 18 ss.). Altre volte s'intravede nell'interpello antielusivo e in quello statutario un (comune) accordo simile all'accertamento con adesione (G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2003, 69-70, ma l'ipotesi appare più sfumata in ID., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Padova, 2009, 213).

[54] Nei marginali casi nei quali l'interpello, a differenza di quanto previsto dall'art. 11 dello statuto dei diritti del contribuente, non è espressamente condizionato alla sussistenza di un'obiettiva incertezza, l'interpello può avere ad oggetto anche temi scientifici e puntuali. In tali casi, residuali, l'interpello si presta anche a trasportare una logica scientifica protesa ad una soluzione puntuale o in pratica puntuale. Per un approfondimento dei temi che possono formare oggetto dell'interpello (anzi, degli interpelli), si rinvia alle opere di F. PISTOLESI, *Gli interpelli tributari*, Milano, 2007, e di G. MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003, 552 ss., nonchè, se ci è consentito, di M. VERSIGLIONI, *L'interpello nel diritto tributario. Contributo alla teoria dell'interpretazione amministrativa della norma tributaria*, Perugia, 2005 (ove è svolta una ricognizione analitica delle varie impostazioni dottrinali tra le quali, con riferimento all'interpello antielusivo, si ricordano particolarmente quelle di S. LA ROSA, *Prime considerazioni sul diritto di interpello*, in *Il fisco*, 1992, 7946; G. ZIZZO, *Diritto di interpello e ruling*, in *Riv. Dir. trib.*, 1992, I, 136 ss.; A. DI PIETRO, *I regolamenti, le circolari e le altre norme amministrative per l'applicazione della legge tributaria*, in Trattato di diritto tributario, diretto da A. Amatucci, vol. I, II, Padova, 1994, 654 ss.; A. COMELLI, *La disciplina dell'interpello: dall'art. 21 della L.n. 413/91 allo statuto dei diritti del contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, 2001, I, 605 ss.; G. MARONGIU, *Riflessioni sul diritto di interpello*, in *Corr. trib.*, 2002, 1408 ss.; R. LUPI, *Il diritto di interpello*, in *Il diritto di interpello*, a cura di Caputi, Roma, 2003).
Per una ricostruzione complessiva dell'istituto nel quadro dello statuto dei diritti del contribuente, nell'ottica dell'affidamento, si consultino particolarmente: G. MARONGIU, *Lo statuto dei diritti del contribuente,*

Sono invece riconducibili alla tipologia compositiva l'adesione e la conciliazione. Questi istituti, che presuppongono una fase dialettica (le c.d. «trattative»), sono dotati di una peculiare «forza preclusiva», si perfezionano con il pagamento, sono caratterizzati dalla (sola) componibilità dialettica del tema attraverso ragionamenti sintetici deliberativi (incertezza oggettiva in presenza di '*controvertibilità all'infinito*'). In altri termini, adesione e conciliazione sono identificati dalla presenza di '*resti*' implicanti un componimento dialettico (a prescindere dalla presenza o meno, nello stesso tema, di '*resti*' accertabili unilateralmente in via puntuale o in via intervallare).

Perciò, l'adesione e la conciliazione, dovendosi occupare della (sola) obiettiva incertezza nella forma della divergenza di vedute dipendente da *res litigiosa*, hanno come presupposto di validità[55] che i loro oggetti siano costituiti da (soli) temi etici compositivi[56].

Quest'ipotesi tipologica che, è opportuno ribadire, non si pone l'obiettivo di delineare un «sistema», ed anzi muove proprio dal presupposto dell'impossibilità (*rectius*: dall'inconferenza e dall'inutilità) di un siffatto obiettivo, sembra idonea a superare l'argomento proponibile contro la (seconda) «ragione oggettiva» proposta a favore dell'uso degli istituti deflattivi.

Torino, 2008; L. DEL FEDERICO, *Autorità e consenso nella disciplina degli interpelli fiscali*, in *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, *cit.*, 160 ss.; M. MICCINESI, *L'interpello*, in *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di G. Marongiu, Torino, 2004; E. DELLA VALLE, *Affidamento e certezza nel diritto tributario*, Milano, 2001, 161 ss; M. LOGOZZO, *L'ignoranza della legge tributaria*, Milano, 2002, 252 ss.; A. GIOVANNINI, *L'interpello preventivo dell'Agenzia delle Entrate (C.F.C. e Statuto dei diritti del contribuente)*, in *Rass. trib.*, 2002, 452 ss.
A proposito del *ruling* internazionale, prevalentemente nella logica dell'accordo transattivo, seppure con specificazioni, possono vedersi: G. GAFFURI, *Il ruling internazionale*, in *Rass. trib.*, 2004, 493; P. ADONNINO, *Considerazioni in tema di ruling internazionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, IV, 69 ss.; L. TOSI, *Il ruling di standard internazionale,* in *Dial. dir. trib.*, 2005, 495; F. CAVALLINO – P. ZUIN, *Il ruling internazionale, problematiche applicative*, in *Fisco*, 2005, 1, 989; I. CARACCIOLI, *Il provvedimento dell'Agenzia delle entrate per l'attuazione del ruling internazionale*, in *Fisco*, 2004, 6067; A. TOMASSINI, *Profili penali e riflessi sull'attività di controllo del ruling internazionale*, in *Corr. trib.*, 2005, 112. È il caso dell''indisponibilità intervallare' già vista alla precedente nota 48.

[55] È questo il caso della 'indisponibilità tributaria rovesciata', che opera se il fatto etico unilateralmente inteso non esiste (cioè non è possibile, in quanto mancano soluzioni predeterminate). In questo caso, il fine compositivo impone una scelta tra soluzioni poste in un ambito confinato dall'aristotelico «dovere di scelta del male minore». Gli effetti di questa scelta, però, sono subordinati al consenso alla composizione della lite, dato che una soluzione unilaterale sarebbe impossibile da trovare (si pensi alla lite sul concetto di suv o sul valore venale del terreno edificabile o sulla grave incongruenza). In questo caso, in assenza di soluzioni predeterminate, diviene inconferente l'indisponibilità, sempre che la s'intenda tradizionalmente come negazione o limitazione della discrezionalità amministrativa. In realtà, a ben vedere, l'indisponibilità si presenta anche in quest'ipotesi, ma in un'inedita forma rovesciata che afferma (impone) la discrezionalità tributaria, cioè il dovere di cercare dialetticamente una soluzione (condivisa) nei casi in cui questa non si presenta possibile adottando una forma di ragionamento interiore (*recte*: unilaterale). Ciò indipendentemente dal fatto che poi l'accordo si concluda o no.

[56] Gli autori citati alle precedenti note 19 e 20 si sono occupati dell'oggetto dell'adesione e della conciliazione e hanno adottato criteri interpretativi ulteriori rispetto ai criteri logico-giuridici qui formulati. Quei criteri, che appaiono con questi non incompatibili, assumono differenti parametri di riferimento. Superando preliminarmente la classica distinzione tra questioni di fatto (un tempo considerate «concordabili») e questioni di diritto (invece considerate «non concordabili»), si è tendenzialmente escluso che tali istituti possano essere esperiti su singole questioni di diritto (cfr., tra gli altri, P. RUSSO, M*anuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005, 210 ss; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2003, 642; F. TESAURO, *Compendio di diritto tributari*o, Torino, 2004, 221; G. TABET, *Luci ed ombre del processo tributario*, *cit.*, 619). In questo senso, va subito osservato che, pur nella conforme riedizione del dibattito *ante* anni '90, si assiste oggi ad una maggiore presa d'atto della tendenziale onnicomprensività delle questioni definibili/conciliabili (oltre agli Autori appena citati, si vedano: F. BATISTONI FERRARA, *Accertamento con adesione*, *cit.*, 30; ID., *Conciliazione giudiziale*, *cit.*, 231; MICCINESI, *Accertamento con adesione*, *cit.*, 4 e 23; LA ROSA, *Amministrazione finanziaria*, *cit.*, 178 – quest'ultimo, tuttavia, sottolinea la particolare ristrettezza presente nell'adesione ai fini delle altre imposte indirette –). Nondimeno, si nota una minuziosa e non dibattuta individuazione di limiti impliciti ritraibili dalle disposizioni connesse. Di limiti operativi "interni" ed "esterni" dell'istituto parla P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, *cit.*, 209-210, che considera i primi "ontologicamente connaturati alla conciliazione giudiziale per la sua necessaria affinità all'accertamento con adesione" – col quale lo strumento in esame condividerebbe pertanto gli ambiti di applicazione –, mentre ritiene i secondi "dipendenti dai caratteri propri degli atti impugnabili". In considerazione dei limiti "esterni", l'Autore ritiene difficilmente prospettabile la possibilità di una definizione in via conciliativa delle liti in materia di sanzioni amministrative e di quelle relative agli atti della riscossione. In ogni caso, pur con qualche diversità di posizioni, si considerano conciliabili le liti di rimborso. In questo senso, fra gli altri, si vedano L. TOSI, *La conciliazione*, *cit.*, 927, e F. BATISTONI FERRARA, *Conciliazione giudiziale*, in *Enc. dir.*, Agg. II, Milano, 1998, 233. Secondo P. RUSSO, *Manuale. Il processo tributario*, *cit.*, 210, posto che il venir meno di ogni limite ha eliminato ogni ostacolo alla definizione in via conciliativa delle liti di rimborso, dovrebbe peraltro escludersi la riconducibilità di tali ipotesi di conciliazione allo specifico istituto disciplinato dall'art. 48 D.Lgs. n. 546 del 1992, poiché il carattere premiale su cui quest'ultimo s'impernia risulterebbe del tutto inconferente rispetto ad esse. L'Autore ritiene, pertanto, che la conciliazione delle liti di rimborso possa attuarsi con maggiore libertà di tempi e forme rispetto a quella delle controversie in materia di accertamento, ferma restando l'appartenenza di tali due *species* di conciliazione ad un unico *genus* transattivo). Sono invece escluse le questioni di ammissibilità del ricorso (L. TOSI, *La conciliazione*, *cit.*, 898; M. MICCINESI, *Accertamento*, *cit.*, 23). Nel senso che la conciliazione giudiziale postula non solo una formale contestazione della pretesa erariale nei confronti dell'amministrazione, ma anche l'instaurazione del rapporto processuale con l'organo giudicante mediante deposito del ricorso notificato presso la segreteria

Infatti, essa appare idonea a dotare l'operatore del diritto di adeguati criteri di scelta delle fonti (tributarie e non) e dei principi o delle regole applicabili al singolo caso concreto.

Ferma la priorità del diritto tributario, per quanto non previsto, e se ed in quanto compatibile, si dovrebbe ricorrere al diritto amministrativo per ciò che concerne i '*veicoli*' che trasportano i ragionamenti di cui gli istituti deflattivi sono fatti, e si dovrebbe far riferimento al diritto privato per ciò che concerne il consenso, avendo cura di distinguere tra il consenso funzionale all'accertamento (giustizia) e il consenso funzionale al componimento (certezza)[57].

3. (segue) … e le principali «ragioni soggettive»

In conformità al programma dell'indagine, si elencano alcune delle «ragioni» soggettive che sembrano meglio giustificare il frequente utilizzo degli istituti deflattivi (ri)editati negli anni 90.

Ma anche una breve analisi si presenta complessa, perché doppiamente ipotetica. Si tratta, infatti, di prefigurare i motivi ipotetici di un ipotetico contribuente o funzionario che avesse però previamente condiviso sia il quadro tipologico appena tratteggiato, sia le ipotesi che poste a giustificazioni generali del discorso.

Infatti, è evidente che, partendo da un'altra visione d'insieme e da diverse giustificazioni generali, ben potrebbero prefigurarsi motivazioni differenti o ulteriori, se non addirittura opposte.

Da ultimo, si precisa che, entro i limiti inizialmente definiti, si accennerà alle «ragioni soggettive» del solo uso tipologico e fisiologico degli istituti deflattivi, senza affrontare e nemmeno introdurre le complesse problematiche connesse ad un loro uso *a*-tipologico e/o patologico.

pro, *'non controvertibilità', automaticità logica, convenienza logica e doverosità deliberativa puntuale dell'accordo accertativo, se scientifico (autotutela, acquiescenza e definizione agevolata della sanzione);*

Si inizia la rassegna con gli istituti accertativi puntuali, alla cui tipologia possono ricondursi l'autotutela negativa da istanza, l'acquiescenza e la definizione agevolata della sanzione.

Sembra che, ferma la doppia premessa ipotetica, le «ragioni soggettive» che giustificano le scelte degli operatori del diritto e che potrebbero contribuire a spiegare il frequente uso di questi mezzi deflattivi siano, sul piano cognitivo, l'*'automaticità logico-scientifica'* dell'accordo e, sul piano volitivo, la '*convenienza logica puntuale*' (che motiva il contribuente) e la '*doverosità puntuale*' (che motiva il fisco e/o il singolo funzionario).

I. «*Ragioni comuni alle parti*» *(sul piano cognitivo).* Sui distinti piani della prova e dell'interpretazione[58], l'automatismo logico puntuale (ossia la massima di comune esperienza scientifica) corrispondente alla scientificità del tema incerto implica negli operatori il dovere di applicare la logica scientifica, a prescindere, cioè, da quale sia la parte più diligente o comunque legittimata ad innescare l'operatività dell'istituto deflattivo (si pensi, ad esempio, all'incertezza soggettiva sorta sul numero dei cavalli fiscali di un'autovettura, sulla misurazione della superficie di un terreno edificabile, sul concetto di parentela).

È questa un'ulteriore specificazione '*ermeneutica*' o '*cognitiva*' della indisponibilità in pratica puntuale.

A tale automatismo logico, che come causa o come presupposto[59] costituisce in ogni caso ragione indiretta comune alle parti, si associa un momento deliberativo che invece, ai fini della scelta e del perfezionamento del-

della commissione tributaria, la cui mancanza determina l'inefficacia della conciliazione medesima, si veda Cass., 6-10-2001, n. 12314, in *Corr. trib.*, 2002, 982 ss. (con commento di M. Basilavecchia), ed anche in *Riv. Giur. trib.*, 2002, 5 ss. (con nota di M. Polano, *La corte di Cassazione puntualizza l'ammissibilità della conciliazione tributaria*). Si considerano non conciliabili le ipotesi di completa rinuncia da parte dell'amministrazione finanziaria (F. Batistoni Ferrara, *Conciliazione*, *cit.*, 233; M. Miccinesi, *op. cit.*, 23), stante l'esperibilità alternativa dell'autotutela. Si considerano invece conciliabili le liti nelle quali il contribuente riconosca integralmente la pretesa dell'amministrazione. In questo senso, F. Batistoni Ferrara, *op. cit.*, 233; M. Miccinesi, *op. cit.*, 23, che sul punto richiama Tosi, *La conciliazione*, *cit.*, 897-898. Tutti gli autori citati evidenziano, peraltro, le differenze con la diversa ipotesi della rinuncia di cui all'art. 15 D.Lgs. n. 218 del 1997. Analoghe tematiche sono esaminate dalla dottrina con riferimento all'accertamento con adesione. Semmai, la peculiarità di questo istituto è l'assenza di un norma che ammetta la definizione parziale dell'accertamento. In ordine a questo profilo, a favore della tesi che considera legittimo l'accertamento con adesione parziale, si veda N. Pennella, *L'adesione parziale e il mancato perfezionamento nell'accertamento con adesione e nella conciliazione giudiziale*, in *Autorità e consenso,* cit., 231 ss.

[57] Per lo sviluppo, ancorché sintetico, dell'ipotesi sulla natura giuridica dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale accennata nel testo, può vedersi M. Versiglioni, *Accertamento con adesione*, *cit.*, 446 ss; Id., *Conciliazione giudiziale*, in *Codice del processo tributario*, a cura di V. Uckmar e di F. Tundo, 2007, 1337 ss.

[58] In questo caso i due ragionamenti sono nettamente distinti, stante la netta separazione '*fatto* | *diritto*' assicurata dal tipo scientifico del tema.

[59] Come si è anticipato, si prescinde in questa sede dall'esame dei temi dell'invalidità e dell'inefficacia, rispetto ai quali è invece fondamentale chiarire quale sia il ruolo di tale automatismo logico.

l'istituto ('*veicolo*'), assume forme e contenuti differenti a seconda che si pensi al contribuente, che '*può*' deliberare in autonomia, o al funzionario, che diversamente '*deve*' deliberare rapportando all'effettività puntuale della norma i canoni di efficienza, efficacia, economicità, imparzialità e trasparenza.

II.a. «*Ragioni del privato*» *(sul piano deliberativo).* Infatti, la ragione soggettiva del privato sta nella *ratio* (*rectius:* nella massima di comune esperienza) sottesa alla norma che governa il suo interesse particolare («autonomia privata»)[60], e che l'ordinamento tributario introduce se occorre incentivare «ragioni favorevoli» o se è necessario invertire «ragioni contrarie».

Così, nell'acquiescenza o nella definizione agevolata della sanzione in caso d'incertezza soggettiva (*accertabilità non controvertibile*), la *ratio* sottesa alle norme che premiano il contribuente (riducendo la sanzione e ponendo limiti speciali all'ulteriore azione accertatrice del fisco) sembra incentivare la «ragione favorevole» che sorge dalla scientificità del tema (ossia che '*impone*' la rinuncia all'impugnazione), e appare volta a superare numerose «ragioni contrarie» (ad es.: la modesta rilevanza delle spese di lite rispetto alla normale entità delle controversie fiscali, la tendenziale non applicazione della disciplina relativa alla lite temeraria, i variegati riflessi negativi di un contenzioso pendente…).

Tanto più che, in questi casi, proprio la logica scientifica sembra garantire il contribuente, non precludendo, nella patologia della definizione consensuale, il suo diritto al rimborso.

II.b. «*Ragioni del fisco e/o del funzionario*» *(sul piano deliberativo).* Invece, la «ragione soggettiva» del fisco, e/o del singolo funzionario, sta nella *ratio* sottesa alle norme che governano l'interesse pubblico alla «pronta e perequata» attuazione del tributo.

È questa una specificazione '*deliberativa*' dell'indisponibilità in pratica puntuale.

Essa trova la sua fonte in norme che, per governare detto interesse, incentivano «ragioni favorevoli», rendendole *ex ante* più efficienti, o invertono «ragioni contrarie», eliminando quelle implicanti aggravi delle procedure. Così, nell'autotutela negativa da istanza, quando l'incertezza dipende da un tema scientifico risolvibile mediante una soluzione in pratica puntuale, l'indisponibilità deliberativa in pratica puntuale rende doveroso per il fisco e/o per il funzionario deliberare 'la' soluzione in pratica puntuale. Questa soluzione è infatti *ex ante* 'la' più efficiente non solo perché, in generale, è inutilmente dispendioso «cercare chissà dove ciò che è a portata di mano», ma anche perché, nel particolare, dalle norme tributarie si evince, tra l'altro, l'assenza di premialità, l'inesistenza di limiti speciali al potere di ulteriore azione accertatrice, l'azzeramento dei rischi connessi alle discipline delle spese di lite e della lite temeraria.

III. *Sintesi.* Se il tema sul quale verte l'incertezza è un tema scientifico, le «ragioni» dell'accordo accertativo scientifico risiedono, rispetto alla componente ermeneutico-cognitiva, nell'automaticità della logica scientifica imposta dal tema (*experimentum*), perchè tale logica è comunque *ex ante* '*prevalente*' – quanto a validità e/o efficacia giuridica – rispetto a qualunque altra logica (che sarebbe, rispetto ad essa, *ex ante* '*recessiva*').

D'altro canto, con riferimento alla componente volitiva, le «ragioni» che giustificano il ricorso del contribuente all'acquiescenza e, per certi versi, alla definizione agevolata della sanzione, risiedono nella convenienza logica puntuale della deliberazione, costituendo essa il punto di massima convergenza tra premialità, limitazioni speciali al potere di ulteriore azione accertatrice, azzeramento dei rischi di spese ulteriori e mantenimento del diritto di rimborso (nelle situazioni patologiche).

Infine, sempre a proposito della parte volitiva, le «ragioni» che impongono al fisco di utilizzare l'autotutela negativa rispetto a temi scientifici incerti sembrano risiedere nell'efficienza stessa della deliberazione che, in quanto puntualmente la più efficiente, è anche puntualmente doverosa, ossia suscettibile di dar vita, se non adottata, a plurime responsabilità del fisco e/o del singolo funzionario.

pro, *'controvertibilità entro certi limiti', discrezionalità logica, convenienza logica e doverosità deliberativa intervallare dell'accordo accertativo, se etico (interpello)*;

Un secondo ordine di «ragioni soggettive» del frequente utilizzo degli istituti deflattivi è quello che concerne gli istituti accertativi etici, della cui tipologia l'interpello costituisce l'emblema, ma fanno parte anche l'autotutela negativa da istanza, l'acquiescenza e la definizione agevolata della sanzione (in caso di incertezza obiettiva in presenza di *accertabilità entro certi limiti*)[61].

Ribadendo la doppia premessa ipotetica (che il soggetto ipotetico del quale indago i possibili motivi muova

[60] In questo senso, e sotto questo ristretto profilo, anche il diritto dell'autonomia privata appare un diritto con verità.

[61] Al fine di non appesantire oltre il consentito il presente lavoro, saranno descritte le ragioni soggettive del solo interpello, fermo rimanendo che analoghe considerazioni potrebbero essere svolte, *mutatis mutandis*, in ordine all'autotutela negativa da istanza, all'acquiescenza e alla definizione agevolata della sanzione (in caso di incertezza obiettiva in presenza di *accertabilità entro certi limiti*).

dalle mie stesse ipotesi teoriche – in realtà affatto peculiari –), e focalizzando l'attenzione sulla sola figura dell'interpello, le «ragioni soggettive» del fenomeno (accertativo) devono essere individuate distinguendo il piano cognitivo da quello deliberativo.

I. «*Ragioni comuni alle parti» (sul piano cognitivo).* Rispetto al piano cognitivo, la determinabilità unilaterale (anche se intervallare) di una soluzione e l'eticità del tema incerto (che rende l'interpretazione simile alla prova – e viceversa –, trovando entrambe matrice logica nell'*argumentum*)[62], obbligano gli operatori ad adottare la logica tributariamente discrezionale, l'unica che rende possibile individuare la soluzione tra le più o infinite soluzioni predeterminate, tutte giuste, anche se diverse tra loro (si pensi alla determinazione mediante *ruling* dei prezzi di trasferimento compresi tra un *min* e un *max* non controversi[63]).

Logica, questa, che, in specie se attuata previamente con un giudizio prognostico, come accade nell'interpello, rende possibile risolvere anche questioni seccamente alternative, come quelle qualificatorie del tipo: se 'a<x<b, si'; se 'x<a o se x>b, no' (si pensi alla qualificazione di un reddito come reddito di impresa, alla perdita della qualificazione di ente non commerciale, alla qualificazione di un'operazione come elusiva…).

È questa un'ulteriore specificazione '*ermeneutico-cognitiva*' della indisponibilità tributaria intervallare.

A questa discrezionalità logica, mediante la quale si fissa un'intelligenza che come causa o come presupposto[64] costituisce «ragione indiretta» comune alle parti, si associa un momento deliberativo che invece, ai fini della scelta e del perfezionamento dell'istituto ('*veicolo*'), assume forme e contenuti differenti a seconda che si pensi al contribuente, che '*può*' deliberare in autonomia, o al funzionario, che diversamente '*deve*' deliberare rapportando all'effettività intervallare della norma i canoni di efficienza, efficacia ed economicità.

II.a. «*Ragioni del privato» (sul piano deliberativo).* Le «ragioni soggettive» del privato nell'utilizzo dell'interpello sono molteplici e non tutte strettamente riconducibili a profili tributari. L'elemento comune dal quale esse si diramano è l'esigenza di conoscere previamente le conseguenze fiscali del proprio agire, facendo affidamento, *rebus sic stantibus*, sull'efficacia tipica dell'accordo (derivata dal *pacta sunt servanda*). E da questo punto di vista, non è certo secondaria la *ratio* sottesa alla norma (ossia «ragione» per il contribuente) che rende vincolante l'interpello solo dopo che questi abbia manifestato il suo consenso. Infatti, l'ipotesi da cui muove il discorso, peraltro minoritaria[65], è che l'effetto giuridico consegue, di norma, ad un accordo: se alla richiesta del contribuente segue la risposta (ovvero il silenzio qualificato)

---

[62] Per lo sviluppo dell'ipotesi che considera possibile, nei temi etici, la sovrapposizione, parziale o totale, dei concetti di prova e di interpretazione, sia consentito di rinviare a M. VERSIGLIONI, *Prova e studi di settore*, cit., *passim*.

[63] Quali potrebbero essere, in ipotesi, il prezzo minimo e il prezzo massimo di vendita adottato dall'impresa nel mondo, l'uno e l'altro utilizzati come confini della determinazione del singolo prezzo di trasferimento (tra uno stato ed un altro stato) oggetto di *ruling*.

[64] Come detto alla precedente nota 59, si prescinde in questa sede dai temi dell'invalidità e dell'inefficacia.

[65] Molto spesso la dottrina che si è occupata del fenomeno l'ha osservato per lo più da un solo angolo visuale; in alcuni casi, ha svolto raffronti tra la versione c.d. "antielusiva" e quella "statutaria" (A. COMELLI, *La disciplina dell'interpello: dall'art. 21 della L.n. 413/91 allo statuto dei diritti del contribuente*, *cit.*, 606 ss.); raramente ha segnalato la sensazione di un'idea comune, mentre ha svolto distinte elaborazioni ricostruttive delle tre differenti figure. Non mancano, tuttavia, opere che concernono l'intero fenomeno (particolarmente quella di F. PISTOLESI, *Gli interpelli tributari*, Milano, 2007) e studi che concernono tutte le fattispecie di interpello (tra gli altri, quelli di L. DEL FEDERICO, *Autorità e consenso nella disciplina degli interpelli fiscali*, *cit.*, 155 ss., e di M. T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, *cit.* 211 ss.). Da questo punto di vista va certamente segnalata l'ampia e proficua rassegna di A. BALDASSARRE, *L'interpello tributario*, inserto di *Dir. prat. trib.*, 2008, II, 1027 ss.
Con riferimento al prototipo del '91, sono state prospettate varie tesi: l'atto equiparabile alle interpretazioni ufficiali (G. ZIZZO, *Diritto d'interpello e ruling*, in *Riv. dir. trib.*, *cit.*, 136 ss.); l'atto di certazione (S. LA ROSA, *Prime considerazioni sul diritto di interpello*, *cit.*, 7950); l'atto avente ad oggetto l'esatta qualificazione giuridica di fattispecie concrete (R. LUPI, *Il diritto di interpello*, *cit.*, 73; TRIMELONI, *Atti interpretativi dell'amministrazione finanziaria*, in *Corr. trib.*, ins., 2/1994, XXX); l'atto paranormativo (C. CONSOLO, *I pareri del comitato per l'applicazione della normativa antielusiva e la loro sfuggente efficacia (Inversione dell'onere della prova, tax ruling o concretizzazione di precetti aperti in sede pre-processuale secondo il modello delle Authorities?)*, in *Dir. prat. trib.*, 1993, I, 963); l'atto assimilato alla presunzione legale relativa (G. PETRILLO, *L'interpello nello Statuto dei diritti del contribuente: un parallelo con la corrispondente esperienza spagnola*, in *Riv. dir. trib. internaz.*, 2001, n. 3, 221 ss.); l'atto equiparato alla circolare su fattispecie concrete, nella concezione del c.d. "affidamento forte" (E. DELLA VALLE, *Affidamento e certezza nel diritto tributario*, 161; G. MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, *cit.*, 576).
A proposito dell'interpello statutario, l'istituto è stato assimilato o al provvedimento interpretativo simile alle risoluzioni (R. LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, III ed., Milano, 2001, 274), o alla dichiarazione di scienza con vincolo motivazionale preclusivo (M. NUSSI, *Prime osservazioni sull'interpello del contribuente*, in *Rass. Trib.*, 2000, 1862 ss.; M. LOGOZZO, *L'ignoranza*, *cit.*, 252 ss.), ovvero all'atto consumativo di parte del potere d'accertamento dell'amministrazione finanziaria (M. MICCINESI, *L'interpello nello "statuto dei diritti del contribuente"*, *cit.*, 1 ss.).
Riguardo al *ruling* internazionale, si è affermato trattarsi di un accordo transattivo (G. GAFFURI, *Il ruling internazionale*, *cit.*, 493; L. TOSI, *Il ruling di standard internazionale*, in *Dial. dir. trib.*, 4/2004, 489 ss.; P. ADONNINO, *Considerazioni in tema di ruling internazionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, IV, 69).

dell'amministrazione, la prima funge da sollecitazione e la seconda da proposta negoziale revocabile; sicché, la conformazione del contribuente alla risposta (prima che sia revocata) implica accettazione della proposta. Qualora, invece, il contribuente non ponga in essere il comportamento indicato dall'ufficio nella proposta (a prescindere dal fatto che sia quello descritto nell'istanza o sia un altro), l'accordo non si conclude.

C'è poi da considerare, come dicevo, che anche laddove l'interpello non è un passaggio obbligato, esso è comunque economicamente doveroso per il contribuente che intende dar vita ad una di quelle operazioni (in senso civilistico) che la legge tributaria considera «potenzialmente elusive».

Più problematico è indagare le «ragioni» soggettive, solo apparentemente ovvie, che sottendono l'interpello obbligatorio[66]. La c.d. «disapplicazione», che sembra estranea al tipo dell'interpello, al di là delle norme vigenti, appare comunque concettualmente inutile[67] oltre che impugnabile, e non necessariamente deflattiva. D'altro canto, anche nei casi della c.d. «verificazione», nei quali l'istituto può riacquistare un'utilità concettuale, sembra mancare la connotazione deflattiva, dovendosi probabilmente ritenere l'atto impugnabile.

II.b. *«Ragioni del fisco e/o del funzionario» (sul piano deliberativo).* Nell'interpello, anche le «ragioni soggettive» del fisco e/o del singolo funzionario presentano una qualità mutevole. Così, in punto di metodo, il fisco è obbligato a formulare una proposta ermeneutico-cognitiva, ma non è tenuto a condividere la soluzione di merito indicata dal contribuente.

Perciò, come per gli istituti accertativi puntuali, le «ragioni» della parte pubblica vanno colte rapportando all'effettività della norma i canoni di efficienza, efficacia ed economicità, imparzialità e trasparenza, avendo riguardo, però, alla peculiarità che qui l'effettività della norma che genera incertezza non è puntuale, ma intervallare; in altri termini, qui l'incertezza è oggettiva e non soggettiva.

È questa una specificazione '*deliberativa*' della indisponibilità intervallare che, con questa peculiarità, trova la sua fonte nelle stesse norme già esaminate per l'autotutela.

Così, accanto alle «ragioni» già viste per l'autotutela da incertezza soggettiva (quali l'assenza di premialità, l'inesistenza di limiti speciali al potere di svolgere ulteriori azioni accertatrici, l'azzeramento dei rischi connessi alle discipline delle spese di lite e della lite temeraria), sembra possibile ravvisare altre specifiche «ragioni» che incentivano, o meglio, impongono al fisco l'uso '*entro certi limiti*' della discrezionalità tributaria 'ermeneutico-cognitiva' corrispondente alla tipologia del tema (intervallare).

Tra queste, sembra importante segnalarne almeno due. Innanzi tutto, il particolare bilanciamento che l'interpello offre in termini di efficacia preclusiva: se l'alveo è quello segnato dal principio *pacta sunt servanda*, tuttavia le discipline prevedono deviazioni da esso ben più ampie di quelle poste al contratto (pur presentandosi, in ogni caso, il problema della provvisorietà delle pattuizioni dovuta al lasso di tempo che intercorre tra il momento della decisione e quello della esecuzione – in specie nei tributi periodici –).

Ciò evidentemente riflette la *ratio* sottesa ai canoni dell'*agere* pubblico che impongono, in questo caso, la prevalente operatività dell'opposto principio *rebus sic stantibus*. Per ultima, ma non certo ultima, ipotizzo la «ragione» che trova fondamento nella radice logica originaria dei discorsi accertativi etici, risalente alla retorica ermagorea («la riduzione del controverso»). L'interpello appare il mezzo argomentativamente più efficiente, perché è il primo e l'unico mezzo ordinamentale che ha la funzione di '*ridurre consensualmente e previamente il controvertibile*', con tutto quello che di positivo da ciò necessariamente consegue.

III. *Sintesi.* Se il tema sul quale verte l'incertezza è un tema etico accertabile unilateralmente, le «ragioni» dell'accordo accertativo etico possono ravvisarsi, rispetto alla componente ermeneutico-cognitiva, nella discrezionalità logica imposta dal tema (*argumentum*) perché tale logica è comunque *ex ante* '*prevalente*' – quanto a validità e/o efficacia giuridica –, rispetto a qualunque altra logica etica (che sarebbe, rispetto ad essa, *ex ante* '*recessiva*').

D'altro canto, con riferimento alla componente volitiva, le «ragioni» che giustificano il ricorso del contribuente all'interpello sembrano risiedere nella convenienza logica intervallare della deliberazione, costituendo esso il mezzo per conseguire il più conveniente bilan-

---

[66] Su questi aspetti, oltre a M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forma di tutela. Lezioni sul processo tributario*, Torino, 2009, che è favorevole all'impugnabilità dell'interpello disapplicativo, si veda l'interessante saggio di G. FRANSONI, *Riflessioni sulla disciplina degli interpelli e la loro impugnabilità*, *cit.*, il quale sviluppa proficuamente la concezione di E. Capaccioli in ordine agli atti di verificazione necessaria. In argomento, si veda anche G. A. VENTIMIGLIA, *Interpelli, procedimenti autorizzatori e tutela del contribuente*, in *Giust. Trib.*, 2007.

[67] Ponendo in disparte la problematica tipologica (per altri versi facilmente superabile in senso negativo), sembra che la disciplina del c.d. interpello disapplicativo implichi una secca alternativa che potrebbe condurre a concludere, in entrambi i casi, per la sua sostanziale inutilità concettuale (il c.d. argomento economico). Se la norma che può/deve essere «disapplicata» dal fisco fosse invalida (in quanto falsificante le equazioni costituzionali o comunitarie…), allora l'interpello sarebbe sostanzialmente inutile; se la norma che può essere «disapplicata» dal fisco fosse valida (in quanto verificante le equazioni costituzionali o comunitarie), allora l'incostituzionalità della norma che conferisce all'amministrazione il potere di disapplicare renderebbe comunque sostanzialmente inutile l'interpello.

ciamento tra *pacta sunt servanda* e *rebus sic stantibus* rispetto al fine particolare di conoscere previamente le conseguenze fiscali del proprio agire (e quindi di quantificare una delle plurime variabili che qualunque discorso economico implica).

Infine, sempre a proposito della parte volitiva, le «ragioni» che impongono al fisco di condividere '*entro certi limiti*' la soluzione che il contribuente sollecita con l'istanza appaiono costituite dalle tutele offerte alle esigenze pubbliche da una disciplina che per un verso è particolarmente attenta al principio *rebus sic stantibus* e per altro verso è funzionale alla realizzazione del valore della '*certezza dei diritti*' (*sub* specie di *riduzione del controvertibile*) in un sistema nel quale non è costituzionalmente precettivo il principio della «certezza del diritto».

pro, *'controvertibilità all'infinito', doverosità dell'approccio dialettico e convenienza logica deliberativa dell'accordo compositivo (adesione o conciliazione);*

Un terzo ordine di «ragioni soggettive» che depone a favore degli istituti deflattivi è quello che concerne gli '*accordi compositivi*', alla cui tipologia afferiscono l'adesione e la conciliazione. Non parlerò ora dell' «adesione al verbale» e dell'«adesione all'invito» perché, considerate le difficoltà che la loro riconduzione tipologica presenta, dedicherò poi ad esse una considerazione specifica.

I. *«Ragioni comuni alle parti» (sul piano deliberativo).* Ferme le giustificazioni poste al discorso, la natura non accertativa, bensì compositiva dell'adesione e della conciliazione consente di indagare le «ragioni» soggettive del contribuente e del fisco (e/o del funzionario) esclusivamente sul piano deliberativo.

Quando l'incertezza (da *res litigiosa*) verte su un tema non accertabile in via unilaterale, perché la norma costruita su quel tema non pone soluzioni predeterminate, la funzione necessariamente compositiva dell'attuazione impone una scelta tra soluzioni poste in un ambito confinato dall'aristotelico «dovere di scelta del male minore» (si pensi alla lite sul concetto di suv, sul valore venale del terreno edificabile, sulla grave incongruenza).

È l'ipotesi tipica della indisponibilità tributaria rovesciata.

Infatti, questa regola di attuazione, avente fonte nella tipologia etico-compositiva della norma da attuare, esprime l''*obbligo*' di assumere un approccio dialettico finalizzato a cercare una soluzione condivisa (laddove una soluzione non si presenta possibile adottando una forma di ragionamento interiore – *recte*: unilaterale –). Ciò indipendentemente dal fatto che poi l'accordo si concluda o no.

Se, quindi, il componimento presenta la peculiarità di svincolare dall'accertamento la validità o l'efficacia giuridica della deliberazione, allora esso offre alle parti un'amplissima gamma di «ragioni» soggettive», essendo queste specularmente svincolate da ogni tipo di confronto con qualunque massima di comune esperienza (etica o scientifica).

Questo non vuol dire che la scelta è libera o arbitraria, perchè le «ragioni» alle quali essa deve conformarsi sono ovviamente condizionate dalle norme – quanto a validità e/o efficacia giuridica – poste dal diritto tributario e, per quanto non previsto e compatibile, dal diritto civile.

Così, ad esempio, è comune alle parti il vincolo per cui il contraddittorio (*rectius*: «la trattativa») deve conformarsi a reciproca correttezza e buona fede. Ossia, sempre ad esempio, è invalida la composizione viziata dal raggiro di una parte che occulti documenti o che faccia apparire fondata una domanda che essa stessa sa essere temeraria.

Insomma, diritto tributario e diritto civile, offrendo un insieme di norme complementari che costituiscono una base comune degli accordi compositivi, dotano gli operatori di tutte le *rationes* sottese a quelle norme.

A queste «ragioni soggettive comuni» si associano molteplici e sempre nuove «ragioni soggettive singolari» che sembrano assumere contorni e contenuti differenti a seconda che si osservi il contribuente, che può deliberare in «autonomia», o il funzionario che, pure in questo caso, ed anzi specialmente in questo caso, '*deve*' deliberare rapportando all'effettività compositiva della norma i canoni di efficienza, efficacia ed economicità, imparzialità e trasparenza.

II. *«Ragioni del privato» (sul piano deliberativo).* Iniziando dalle «ragioni soggettive» del contribuente, corre l'obbligo di ricordare che le considerazioni che seguono risentono fortemente delle ipotesi che pongo a giustificazione del discorso.

Tanto che, se fossero condivise giustificazioni opposte (*id est*: quelle che considerano l'adesione e – per certi versi – la conciliazione «modi dell'accertamento»[68]), le «ragioni» ora di seguito formulate come incentivi alla scelta compositiva del contribuente potrebbero considerarsi invece disincentivi, od anzi incentivi alla scelta compositiva del fisco (e/o del funzionario).

I limiti di questo contributo consentono solo brevi descrizioni puntuali.

Innanzi tutto, questi istituti implicano una consistente riduzione delle sanzioni e, tramite il contraddittorio

[68] Per tutti, si rinvia alle tesi di E. Marello, F. Tesauro, S. La Rosa, A. Fantozzi e A. Fedele, G. Tinelli, i cui riferimenti sono indicati nelle note che precedono.

rio, offrono la *chance* di convincere la controparte a ridurre la pretesa concernente l'imposta, *chance* che, invece, non è offerta da altri istituti compositivi, strutturati sulla diversa *ratio* «o così, o niente» (acquiescenza, adesione al verbale o all'invito).

Ma poiché ciascuno di questi ultimi istituti, come abbiamo visto e ancor più come vedremo, assicura premialità simili o superiori a quelle correlate all'adesione e alla conciliazione, non è semplice prefigurare se sia preferibile per il contribuente ricorrere all'uno o all'altro. Nel concreto la *ratio* andrà identificata secondo il modo con cui si atteggia il rapporto tra maggiore imposta accertata ed entità della sanzione irrogata o indicata.

Un incentivo alla composizione sembra poi ravvisabile nel contraddittorio che caratterizza adesione e conciliazione. Se si ammette, come sembra[69], che le dichiarazioni rese dal contribuente (o dal fisco) durante la trattativa (sfociata o meno nell'accordo) non rilevino quali confessioni (per assenza della massima di comune esperienza), e se si considera che, in fondo, la ristrettezza dei termini non consente di valorizzare negativamente l'impegno sotteso al contraddittorio, se ne può dedurre che, nella maggior parte dei casi, questo rappresenta una ragione difficilmente marginalizzabile ai fini della deliberazione.

Nello stesso senso, e con la stessa opinabilità, sembra che, in considerazione della loro natura compositiva e non accertativa, a favore dell'adesione e della conciliazione deponga la loro tendenziale irrilevanza ad altri fini[70].

In particolare, se si condivide che non sono prove, esse non dovrebbero svolgere alcun effetto a fini penali[71], salvo quello di attenuanti, laddove queste procedure siano correttamente perfezionate[72]. D'altro canto, se si accetta la conclusione secondo la quale, a certe condizioni, adesione e conciliazione potrebbero essere '*equivalenti sostanziali della sentenza*'[73], se ne devono dedurre, sul piano delle «ragioni soggettive» del contribuente, la tendenziale irrilevanza ultrasoggettiva nelle ipotesi di trasparenza o solidarietà[74] e la forza espansiva della definizione concordata ad altri periodi di imposta, quale deliberazione (e non quale accertamento[75]).

Altro profilo d'interesse che incentiva l'uso dell'adesione da parte del contribuente è senza dubbio la sua forza preclusiva.

In via eccezionale, la legge prevede una zona d'intangibilità fissando limiti tassativi entro i quali il fisco non può esercitare l'ulteriore azione accertatrice. Questa norma sembra porre, sin dall'inizio, seri dubbi di legittimità costituzionale perché, operando fuori dell'incertezza, ben può esorbitare il piano strumentale e invadere quello sostanziale, modificando i criteri legali di riparto fissati ai sensi degli artt. 2, 3 e 53 della Costituzione. I numerosi argomenti critici sembrano perciò legittimare un contrappeso interpretativo che, per limitarne gli effetti negativi, ossia per fissare la netta distinzione concettuale tra adesione e condono, fa della c.d. zona d'intangibilità

---

[69] M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione*, *cit.*, 500 ss. Ad analoga conclusione sembra pervenire G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Milano, 2009, 248. A conclusioni opposte giungono invece le tesi che sostengono la natura accertativa dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale (perché modo dell'accertamento il primo, e perché priva del connotato delle reciproche concessioni la seconda).

[70] Come è noto, la definizione per adesione rileva ai fini contributivi. Ragione, questa, che, in specie se l'adesione implica un "superо" dei limiti al di sopra dei quali va corrisposta una contribuzione proporzionale, costituisce chiaramente un disincentivo per il contribuente e, comunque, un incentivo ulteriore per il fisco (che fa pensare ad un'ipotesi di discrezionalità amministrativa – ben diversa dalla discrezionalità tributaria – se ed in quanto il funzionario, ai fini della fissazione del *quantum* della definizione, tenesse conto e bilanciasse con l'interesse fiscale in senso stretto l'interesse contributivo, qualora quest'ultimo fosse considerato distinto ed ulteriore rispetto al primo). In argomento, recentemente, proprio in relazione agli aspetti procedimentali e processuali, L. TOSI-R. LUPI, *Controversie previdenziali collegate ad accertamenti fiscali*, in *Dialoghi*, 2009, 522 ss.

[71] Nemmeno ai fini dell'accertamento del superamento delle soglie di punibilità penale fissate dal D. Lgs. 74/2000. Con riferimento all'efficacia meramente preclusiva dell'accertamento con adesione e della conciliazione, sia consentito il rinvio a M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione*, *cit.*, 514 ss.

[72] L'irrilevanza a fini extratributari è espressamente prevista dal legislatore per l'accertamento con adesione. Nulla invece è detto per la conciliazione.

[73] Gli argomenti della conclusione indicata nel testo sono stati esposti nell'ambito della descrizione delle «ragioni oggettive».

[74] A prescindere dagli ordinari approdi delle Sezioni Unite, tendenti ad escludere ipotesi siffatte in favore del litisconsorzio necessario (tesi che, seppure idonea a superare molteplici difficoltà, non sembra comunque pienamente soddisfacente). Per un approfondimento dell'ipotesi indicata nel testo, se si vuole, può vedersi M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione*, *cit.*; ID., *Accertamento con adesione*, *cit.*

[75] Si ipotizzi una lite sorta su una questione, '*controvertibile all'infinito*', riguardante la pretesa del fisco secondo la quale una spesa, indiscutibilmente deducibile, avrebbe dovuto essere imputata per intero nell'esercizio "n", e non già nell'esercizio "n+1". Se, poi, al solo fine di comporre la lite si definisce mediante adesione il reddito dell'esercizio "n+1" con la deduzione di una (sola) parte di tale spesa (in ipotesi il 40%), ciò dovrebbe legittimare il diritto del contribuente al rimborso delle imposte relative alla parte di spesa non dedotta (in ipotesi il 60%) nel periodo "n", anche se «non si accerta chi ha torto e chi ha ragione». In questo caso, se l'adesione non riguarda altre questioni (le quali, se esistenti, potrebbero concorrere a formare una diversa ragione di scelta sintetica e non scomponibile), la ragione soggettiva che incoraggia il contribuente (e per converso il fisco) all'accordo dipende dal grado di convenienza determinabile mediante il confronto tra l'entità del dovuto a seguito dell'accordo e l'entità e i tempi del rimborso sperato.

un ambito circostante il solo capo controverso[76]. D'altro canto, come vedremo, lo stesso legislatore, espandendo oltremodo l'ambito di operatività dell'accertamento parziale, tende a ridurre fortemente l'efficacia della c.d. zona di intangibilità.

In generale, poi, la legge prevede che l'accertamento con adesione non è impugnabile, non è rettificabile e non è modificabile da parte dell'ufficio[77]. Se a questa preclusività di base si aggiunge il *surplus* costituito dalla zona d'intangibilità, anche nella versione "ridottissima" di cui sopra, allora la preclusività complessiva costituisce un'importante «ragione soggettiva» che motiva il contribuente ad utilizzare l'adesione.

Infine, tra le varie «ragioni» che giustificano il frequente utilizzo dell'adesione e della conciliazione da parte del contribuente, sembra significativa quella categoria di considerazioni volte a prefigurare il probabile esito del contenzioso; considerazioni che, ovviamente e per converso, svolge anche la parte pubblica, coinvolta nella comune «logica della controversia».

III. *«Ragioni del fisco e/o del funzionario» (sul piano deliberativo).* A differenza del contribuente che può svolgere tutto il discorso interiormente, e può decidere in un senso o nell'altro senza dover rendere conto ad altri, il fisco (e/o il funzionario) '*deve*' invece adottare (interiormente, ma con successiva pubblica evidenza) una decisione di metodo ed una decisione di merito che, come dicevo, debbono conformarsi ai principi costituzionali – resi precettivi nel concreto dalla legge 241/90 – di efficienza, efficacia, economicità, imparzialità, trasparenza…

Anche nell'adesione e nella conciliazione spetta al fisco (e/o al funzionario) rapportare a quei principi l'effettività compositiva (ossia consensuale) della norma. Della questione di metodo si è già parlato esaminando il concetto di indisponibilità tributaria rovesciata, osservando che il fisco (e/o il funzionario), posto dinanzi alla lite attuale o potenziale su un tema etico compositivo, '*deve*' adottare un metodo dialettico volto a conseguire il consenso servendosi di istituti elastici, quali appunto sono l'adesione o la conciliazione.

Ma anche qui, similmente a quanto avviene per l'interpello, l'obbligo di tenere in seria considerazione le sollecitazioni del contribuente non implica che il fisco debba poi condividere la soluzione di merito da questi auspicata, costituendo la deliberazione di merito una scelta '*tributariamente discrezionale*'.

Nell'adesione e nella conciliazione, diversamente da quanto avviene nell'interpello, la lite su un tema privo di soluzioni predeterminate (ossia il *quid novi*) configura la discrezionalità come scelta non più tra i parametri imposti dal tema, che non ne ammette, ma come scelta tra i fini della certezza (prontezza) e della giustizia (perequatezza), ai quali deve conformarsi l'attuazione della norma che, in vista dell'*unico e non ponderabile* interesse alla pronta e perequata attuazione del tributo, '*impone*' di individuare la soluzione concreta più efficiente e al contempo imparziale.

È questa l'ipotizzata *discrezionalità tributaria*, che è cosa ben diversa dalla «discrezionalità amministrativa» (perché, a differenza di questa, quella *tributaria* non implica alcuna ponderazione tra interesse primario ed altri interessi) e dalla «discrezionalità tecnica» (perché, mentre questa, non essendo una discrezionalità pura, delinea soluzioni tecnico-scientifiche frutto di valutazioni condotte alla stregua di norme non giuridiche, la *discrezionalità tributaria*, invece, delinea efficienti ed imparziali soluzioni giuridico-etiche frutto di valutazioni condotte alla stregua di norme e principi giuridici)[78].

---

[76] Lo sviluppo e la formulazione dell'ipotesi sintetizzata nel testo può vedersi in M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione*, *cit.*, 403 ss. e 521 ss. Tale ipotesi prendeva spunto dalle critiche che parte autorevole della dottrina aveva prontamente mosso nei confronti della norma che esclude il potere di integrazione e modificazione dell'accertamento con adesione (cfr. M. BASILAVECCHIA, *Gli effetti processuali della reiterazione dell'accertamento*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, 177).

[77] Che invece rimangono piene nella definizione per adesione delle altre imposte indirette diverse dall'iva.

[78] Le ipotesi qui esposte a proposito della *discrezionalità tributaria* (che sviluppano le idee espresse in M. VERSIGLIONI, *Contributo allo studio dell'attuazione consensuale della norma tributaria*, Perugia, 1996 e in *Accordo e disposizione*, *cit.*, 382 ss.) hanno il loro presupposto ontologico nell'incertezza oggettiva del tema controverso (*rectius*: nell'area delle infinite soluzioni unilaterali del tema controverso e *controvertibile entro certi limiti* o nell'area delle infinite soluzioni del tema controverso e *controvertibile all'infinito*). Sicché, l'ambito al quale accedono queste ipotesi è ben diverso da quello del quale si occupano, da decenni, gli amministrativisti (rispetto ai quali non sembra quindi ravvisabile alcuna incompatibilità). Essi, infatti, di solito non trattano la *res dubia* o la *res litigiosa*, ma osservano principalmente la discrezionalità (quest'ultima perciò è detta «amministrativa») nella loro ben più ampia «attitudine a regolamentare gli interessi in gioco».
Quella prospettata sarebbe, invece, una discrezionalità che ha ad oggetto un *tema tributario controverso*, e che concerne l'esercizio e non la titolarità della funzione. Questa discrezionalità non precluderebbe affatto, né limiterebbe in alcun modo la funzione (dovendo anzi il funzionario, proprio in virtù di essa, attenersi al rispetto delle regole di metodo e, in determinati casi, di merito). Si tratterebbe, dunque, di una discrezionalità imposta dal caso concreto, quale effetto giuridico disposto dalla legge che, dinanzi al controverso, bilancia i diversi fini della funzione impositiva (il fine accertativo e il fine compositivo), per la migliore cura dell'unico interesse (quello alla pronta e perequata attuazione del tributo) che costituisce «ragione oggettiva» della regola di metodo e quindi, al contempo, «ragione soggettiva» per il funzionario del fisco della specifica regola di scelta da adottare nel caso concreto per garantire non solo l'effettività (dovuta *ex lege*),

Se, quindi, tale è la logica della decisione che spetta al fisco e/o al funzionario, sembra che, in fondo, la parte pubblica finisca per condividere quasi tutte le «ragioni» che incoraggiano il contribuente ad utilizzare gli istituti compositivi: sia quelle che operano in modo diretto (si pensi alle prognosi sul probabile esito del contenzioso e sull'effettiva acquisizione del tributo), sia quelle che operano in modo indiretto (si pensi alle «ragioni» che le

---

ma anche l'efficienza e l'imparzialità (anch'esse dovute *ex lege*) della singola attuazione del tributo.
In generale, i casi della *discrezionalità tributaria* sarebbero quelli, intervallari o compositivi, nei quali non è possibile (logicamente prima che giuridicamente) fare per la collettività qualche cosa di meglio de '*la*' cosa più opportuna (tra le più o le infinite cose possibili poste in un intervallo predeterminato) o de '*la*' cosa che costituisce il male minore (in assenza di un intervallo predeterminato di cose possibili), perché l'una o l'altra cosa costituiscono ciò che la legge dispone di conseguire in quel caso specifico con efficienza, efficacia, economicità, imparzialità e trasparenza. Questa forma di discrezionalità sarebbe invece inconferente in tutti i casi nei quali la scientificità dei temi da accertare, ossia la soggettività dell'incertezza (*la non controvertibilità*), rende indisponibile la logica (automatica) del ragionamento attuativo della norma rispetto all'unica soluzione possibile prevista dalla legge.
Insomma, quest'ipotetica *discrezionalità tributaria*, che sarebbe il portato di ragionamenti prognostici esclusivamente riferiti all'esito del contenzioso e alle sole «ragioni erariali» (*pro et contra*) del possibile utilizzo nel caso concreto degli istituti deflattivi, si porrebbe su un piano totalmente diverso da quello sul quale operano le discrezionalità tradizionalmente chiamate «amministrativa» e «tecnica». Infatti, l'ipotesi della *discrezionalità tributaria*, perseguendo questa il solo ed unico interesse sotteso all'art. 53 Cost., sorge proprio in virtù del fatto che si esclude che nell'accertamento con adesione e nella conciliazione giudiziale (e più in generale nell'attuazione della norma tributaria) possano trovar spazio la discrezionalità «amministrativa» o quella «tecnica». Così M. VERSIGLIONI, *Contributo allo studio*, *cit.*; ID., *Accordo e disposizione*, *cit.*, 381 ss., spec. 384; ID., *Accertamento con adesione*, *cit.*, 448.
Del resto, nello sviluppare quest'ipotesi si è fatto costante riferimento alle risalenti e consolidate posizioni della prevalente dottrina, la quale ha escluso la discrezionalità «amministrativa» dall'attuazione della norma tributaria, almeno con riguardo ai temi in discorso. In questi termini, si veda particolarmente L. PERRONE, *Discrezionalità amministrativa (dir. trib.)*, in *Diz. dir. pubbl.*, diretto da S. Cassese, Milano, 2006, 2007. L'Autore, ponendo a premessa la tesi fondamentale di M.S. Giannini, e trovando coerenze nella prevalente dottrina tributaristica (F. Gallo, L. Salvini), conferma la tesi già sviluppata nella precedente opera monografica (*Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, Milano, 1969, 157 ss.). In tale opera l'Autore ammetteva il concetto "gianniniano" di discrezionalità «amministrativa» come bilanciamento tra differenti interessi, e quindi, coerentemente, escludeva che essa potesse trovar cittadinanza in materia tributaria. Argomentazioni analitiche della tesi furono ribadite anche in L. PERRONE, *Evoluzione e prospettive dell'accertamento tributario*, in *Riv. sc. fin dir. fin.*, 1982, 82 ss., laddove l'Autore esprimeva perplessità in ordine a differenti conclusioni alle quali erano giunti Falsitta, Gazzero e La Rosa – a proposito dei coefficienti di redditività –. Nel lavoro più recente, l'Autore, ritenendo ancora valida ed attuale l'impostazione di M.S. Giannini, esclude che nella scelta dei metodi di accertamento, nella scelta dell'uso dell'accertamento parziale e, più in particolare, nella scelta sull'*an* e sul *quantum* dell'adesione, possa parlarsi, oggi come allora, di discrezionalità «amministrativa», essendo ad essa estraneo "il vasto ambito di attività amministrativa soggettivo-intellettiva ma non discrezionale" che si riscontrerebbe in tutti quei casi. In particolare, con riferimento all'accertamento con adesione, l'Autore afferma espressamente che "in tal caso la valutazione (soggettiva) dell'ufficio è solo intellettiva (non potendo ponderare interessi ulteriori rispetto a quello primario) e che, una volta che le parti siano pervenute ad una ricostruzione consensuale (su basi tecnico-intellettive) della misura dell'imponibile, il soggetto attivo non possa non addivenire all'accertamento con adesione (tenuto conto che con ciò si persegue nel modo migliore l'interesse primario)".
Con riferimento al "concordato tributario", aveva escluso la discrezionalità nel *quantum* pur ammettendo la discrezionalità nell'*an* rispetto alla quale sarebbe stata irrilevante la posizione soggettiva del contribuente, G. PUOTI, *Spunti critici in tema di concordato tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1969, 317 ss.; aveva invece totalmente escluso che nel "concordato tributario" potesse vedersi qualunque forma di discrezionalità, nella visione unilaterale e costituiva, G. LICCARDO, *L'accertamento tributario*, Napoli, 1956, 169.
La totale estraneità dal Diritto tributario della discrezionalità del Diritto amministrativo (in quanto l'attività dell'Amministrazione finanziaria non dispone relativamente agli interessi contrapposti e non trasforma il diritto soggettivo del contribuente in interesse legittimo) è chiaramente rilevata da A. AMATUCCI, *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica,* Napoli, 2007, 366 ss. Nello stesso senso si veda E. POTITO, *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978, 54 ss. il quale sostiene che l'A.f. "è sfornita in materia … di qualunque potere discrezionale, inteso quale potere di valutare concretamente l'interesse pubblico collegato all'esercizio della funzione e ponderarlo con gli altri interessi in giuoco".
Sul tema si veda inoltre, recentemente, F. GALLO, *L'istruttoria nel sistema tributario*, in *Rass. trib.*, 2009, 25 ss., il quale ribadisce le precedenti considerazioni fondate sull'accettazione della concezione di M. S. Giannini (espresse in ID., *Discrezionalità dell'accertamento tributario e sindacabilità delle scelte dell'Ufficio*, in *Riv. dir. fin. Sc. fin.*, 1992, 655 ss.; ID., *Discrezionalità (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, agg. III, Milano, 1999, 536 ss.) e integra quelle considerazioni, distinguendo ora la fase di controllo da quella di accertamento. Molto interessante appare il passo nel quale l'Autore pone il problema della discrezionalità con riferimento agli atti di ispezione, verifica e controllo che – afferma l'Autore – "sono sganciati dall'attività di accertamento e sono comunque frutto dell'esercizio libero – e perciò non predeterminato e non predefinito dalla legge – di un potere di scelta delle soluzioni più opportune e più consone al caso concreto".
Per un'innovativa ricostruzione della discrezionalità nel materia tributaria, che sembra distinguersi sensibilmente dalle impostazioni tradizionali, si vedano i fondamentali contributi di R. LUPI, *Il diritto tra discrezionalità e interpretazione*, Napoli, 2004; ID., *Società, diritto e tributi,* Milano, 2005. In queste lavori sono proficuamente affrontati i temi centrali del discorso che concerne i bivi decisionali di cui si sta parlando quali ad esempio il rapporto tra discrezionalità, come volontà e interpretazione, come giudizio, l'opportunità delle scelte delle autorità fiscali e più in generale il rapporto tra legalità e opportunità nella determinazione delle imposte.
Per un'ampia analisi economico-giuridica delle scelte del fisco in relazione agli istituti deflattivi, si veda inoltre C. GARBARINO, *Imposizione ed effettività nel diritto tributario*, *cit.,* che approfondisce tra l'altro il nuovo ruolo dell'effettività quale sostituto della definitività e il problema della quantificazione delle utilità attese connesse alla anticipata chiusura dei contenziosi.

norme sembrano offrire al contribuente, ma che in realtà incentivano anche il fisco). Così, ad esempio, la premialità o l'efficacia preclusiva dell'adesione, a ben vedere, incidono anche sul giudizio di reciproca convenienza che la parte pubblica svolge ai fini della fissazione del *quantum* della composizione.

In conclusione, se il tema sul quale verte l'incertezza (litigiosa) è un tema '*controvertibile all'infinito*'[79], la logica dell'approccio è necessariamente quella etico-compositiva, corretta e di buona fede, perché *ex ante* '*prevalente*' – quanto a validità o efficacia giuridica – rispetto a qualunque altra logica, etica o scientifica (che sarebbe rispetto ad essa '*recessiva*').

A questa comune 'doverosità dell'approccio dialettico' si associa una 'convenienza logica deliberativa' che assume contorni e contenuti solo apparentemente peculiari alla parte privata e a quella pubblica.

Infatti, il contribuente è interessato all'accordo principalmente dalle «ragioni» della premialità, dell'attitudine persuasiva del contraddittorio, della particolarità della forza preclusiva, dell'irrilevanza accertativa, dell'equivalenza sostanziale con la sentenza e della controvertibilità all'infinito (ossia l'impossibilità) della previsione sugli esiti del contenzioso (zero = 10% = 60% = 100%). E il fisco (e/o il funzionario) è per converso interessato all'accordo, direttamente o indirettamente, da «ragioni» analoghe, viste nella loro speculare ambiguità. Fa eccezione a questa logica bilanciante e paritaria – che è la logica tipica dell'«accordo» – la c.d. zona d'intangibilità dell'adesione (la cui irrazionalità ordinamentale emerge anche da questo punto di vista).

4. Dubbi sul prefigurato frequente utilizzo degli istituti deflattivi introdotti nel 2008: le principali «ragioni» oggettive e soggettive.

Di recente il legislatore è tornato ad occuparsi degli istituti deflattivi tributari, inserendo nel *corpus* del d.lgs. 218/97 due nuove figure e "ritoccando" l'acquiescenza e l'adesione relativa ai tributi indiretti diversi dall'iva[80].

Il quadro delle possibilità deflattive è ora molto più articolato di quanto fosse in precedenza: l'introduzione di molti e inediti 'bivi decisionali' rende ancor più complessa la scelta degli operatori[81].

Tutto ciò imporrebbe approfondimenti sulle "nuove" «ragioni» oggettive e soggettive che, invece, in considerazione dei limiti di questo contributo, non è possibile svolgere.

Sicché, si accennerà alle problematiche principali e, con tutte le cautele del caso, si tenterà di ipotizzare alcuni discorsi *pro* e *contra* (*sed pro* e *sed contra*) sul futuribile utilizzo dei nuovi istituti.

pro*, la tendenza del fisco a parzializzare l'attuazione del tributo e le crescenti occasioni di "conflitto";*

La *ratio* sottesa ai recenti interventi appare riconducibile alla logica legislativa che si è venuta affermando negli ultimi anni. L'inesauribile bilanciamento dei valori della certezza e della giustizia si è conformato al criterio con il quale il legislatore ha ripensato due dogmi dell'accertamento tributario: l'unitarietà e l'unilateralità[82].

---

[79] Analoga logica dovrebbe osservarsi se il tema fosse '*controvertibile entro certi limiti*' e nell'intervallo compreso tra i limiti fossero ammesse infinite soluzioni e non già un numero determinato di soluzioni.

[80] Sui nuovi istituti deflattivi possono vedersi, tra gli altri: M. Basilavecchia, *La definizione dei processi verbali*, in *Corr. trib.*, 2008, 2891; Id., *Nuove forme di definizione dell'accertamento*, in *Corr. trib.*, 2009, 655; M. Beghin, *Studi di settore, adesione e paralisi del potere di accertamento*, in *Corr. trib.*, 2009, 103; M. Pierro, *I nuovi modelli di definizione anticipata del rapporto fiscale (adesione al verbale e adesione all'invito)*, in *Rass. trib.*, 2009, 965 ss.; M. Damiani, *Innovazioni strutturali dell'adesione ai nuovi inviti al contraddittorio*, in *Corr. trib.*, 2009, 899 ss.; S. Capolupo, *Adesione ai verbali di constatazione: aspetti problematici e profili penali*, in *Il fisco*, 2009, 1355.

[81] Particolarmente, a proposito delle scelte di convenienza poste dai nuovi istituti deflattivi, cfr. A. Marcheselli, *Adesioni ai verbali, rischi e vantaggi penali per il contribuente*, in *Corr. trib.*, 2008, 3520; M. Damiani, *Valutazioni di convenienza sull'adesione ai verbali*, in *Corr. trib.*, 2008, 3301.

[82] Sono i principi solitamente indagati dalla dottrina e dalla giurisprudenza protese a ricostruire i concetti dell'accertamento integrativo e dell'accertamento parziale o, più in generale, a risolvere le problematiche insite nella scelta dei metodi di accertamento ovvero a sistemare la successione degli atti di accertamento relativi allo stesso presupposto di imposta o a tributi periodici. Con riguardo agli accertamenti integrativi o modificativi, ai loro presupposti – ritenuti sintomi dell'unilateralità – e ai loro limiti – considerati sintomi dell'unitarietà –, oltre alle fondamentali opere di M. Basilavecchia, *L'accertamento parziale. Contributo allo studio della pluralità degli atti di accertamento nelle imposte dirette*, Milano, 1985 e di S. Muscarà, *Riesame e rinnovazione degli atti nel diritto tributario*, Milano 1992, si vedano: G. Croxatto, *Condizioni che legittimano l'accertamento per sopravvenuti elementi nuovi*, in *Dir. pr. trib.*, 1962, II, 385 ss.; G. Ardizzone, *Il principio del «ne bis in idem» nell'imposizione diretta*, in *Riv. dir. fin. Sc. fin.*, 1972, I, 116; G. Tremonti, *Contributo allo studio dell'atto di accertamento integrativo o modificativo*, *ivi*, 1971, I, 278; Id., *Sull'integrazione dell'accertamento per sopravvenuta conoscenza di elementi nuovi*, in *Dir. prat. trib.*, 1972, II, 372 ss.; F. Moschetti, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, Padova, 1984, 67 ss.; M. Miccinesi, *La «sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi» presupposto per gli accertamenti integrativi e modificativi*, in *Rass. trib.*, 1985, II, 456; C. Consolo, *Limiti alla rinnovazione della imposizione alla stregua del giudicato di annullamento del primo avviso di accertamento (un*

Così, dal piano dell'attuazione della norma tributaria si osserva che mentre recedono l'unitarietà e l'unilateralità, incedono invece la parzialità e la consensualità.

Su tale piano i due vettori interpretativi sembrano avanzare in parallelo, l'uno compensando l'altro. Il recente ampliamento della gamma degli istituti consensuali appare controbilanciare la forza inflattiva che è logico attendersi dalla progressiva esaltazione della parzialità (obiettivamente suscettibile di dar luogo ad un incremento delle occasioni di conflitto fisco-contribuente).

Come dire: *più accertamenti (parziali), più adesioni*!

Ad un'attuazione della norma sempre più caratterizzata da un metodo fatto di parziali approssimazioni successive sembrano associarsi istituti che, nel continuo svolgersi della funzione, sono finalizzati a fissare consensualmente intelligenze unilaterali dell'autorità, «man mano» che esse emergono.

Se, quindi, l'attuazione della norma tributaria tende ad assumere i caratteri della parzialità e della consensualità, efficienza vuole che i nuovi modelli, per conformarsi a questi caratteri, debbano essere più snelli, ossia più rigidi ed automatici di quanto furono i loro precedenti.

È proprio questa l'automaticità che sembra emergere dalle discipline dell'«adesione al verbale» e dell'«adesione all'invito», nelle quali scompare la fase dialettica (la c.d. «trattativa») e compare l'accettazione integrale della pretesa, favorita, però, da nuove «ragioni» premiali (concernenti le sanzioni e le garanzie).

Insomma, la tendenza di cui si è detto dovrebbe costituire ragione obiettiva di un prefigurabile aumento dei casi di utilizzo degli istituti deflattivi e, in questo quadro, appare possibile che il contribuente ricorrerà frequentemente all'uso dell'«adesione al verbale» e dell'«adesione all'invito».

sed contra, *le difficoltà di inquadramento tipologico dei due nuovi istituti deflattivi*;

Senonché, varie «ragioni» sembrano suscitare dubbi rispetto a questa possibilità.

Dovendosi qui porre in disparte i profili di irrazionalità che le nuove disposizioni presentano e che la dottrina ha già segnalato[83], un probabile disincentivo all'utilizzo dei nuovi istituti deflattivi sembra ravvisabile proprio nella loro incerta natura giuridica che rende difficoltoso, almeno in questa fase, il loro inserimento nel quadro tipologico sopra ipotizzato[84].

Non sembrano infatti pienamente convincenti le interpretazioni che considerano i nuovi istituti appartenenti al *genus* dell'accertamento con adesione, sebbene obiettivamente sussistano vari elementi comuni all'«adesione ordinaria» e all'«adesione al verbale», quali ad esempio: la collocazione delle norme, la premialità, il potere di ulteriore azione accertatrice (*sub* specie accertamento parziale) e l'effetto di attenuante penale.

D'altro canto, l'«adesione all'invito» recepisce dall'«adesione ordinaria» almeno i geni della riduzione delle sanzioni, del perfezionamento agganciato all'adempimento, delle speciali limitazioni all'ulteriore azione accertatrice, dell'irrilevanza espressa a fini extra-tributari e dell'effetto di attenuante penale.

---

soffio di aria nuova nella giurisprudenza sul giudicato e sull'oggetto del processo), in *Riv. dir. trib.*, 1991, I, 741 ss.; M. BASILAVECCHIA, *Questioni in tema di integrazione dell'accertamento*, in *G.T.*, 1995, 1104; ID., *Gli effetti processuali della reiterazione dell'accertamento*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, I, 165; F. MUSCARÀ, *Contributo allo studio della funzione di riesame sostanziale*, in *Rass. trib.*, 1996, 1323 ss.; F. PISTOLESI, *Brevi osservazioni in merito alla «sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi» quale condizione di legittimità degli accertamenti integrativi e modificativi in materia di imposte dirette*, in *Riv. dir. trib.*, 1991, II, 779; ID., *Alcune considerazioni in tema di accertamenti integrativi e modificativi*, in *Riv. dir. trib.*, 1995, II, 990; V. FICARI, *Avviso di accertamento «sostitutivo» in sede di autotutela fra sistema normativo e diritto giurisprudenziale*, in *Dir. pr. trib.*, 1995, I, 1823 ss.; M. LOGOZZO, *La distinzione tra avviso di accertamento sostitutivo e integrativo o modificativo*, in *Corr. trib.*, 2002, 2991; G TINELLI, *Istituzioni*, *cit.*, 241 ss.

Con particolare riguardo ai modelli degli accertamenti e alla problematica della successione degli atti di accertamento sulla base del diverso principio della «istituzionale parzialità» dell'accertamento, S. LA ROSA, *I modelli accertativi nel sistema tributario italiano*, in *Dir. pr. trib.*, 1986, I, 1513; ID., *Gli accertamenti parziali tra telenovela e rivoluzione*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, 627, ss. Sulle problematiche di ordine costituzionale poste dalla pluralità degli accertamenti, cfr. E. DE MITA, *Unitarietà del presupposto e pluralità degli atti di imposizione*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, *cit.*, 273 ss.; G TINELLI, *L'accertamento sintetico del reddito complessivo nel sistema dell'IRPEF*, Padova, 1993, 129 ss.

[83] Con riferimento, ad esempio, alla natura del verbale (tradizionalmente considerata non accertativa), all'eccessiva riduzione delle sanzioni (che perderebbero la loro funzione di deterrente), alla possibilità di comportamenti di mala fede dei contribuenti (che potrebbero aderire sapendo di non poter pagare).

In merito a questi profili di apparente irrazionalità, si veda F. BATISTONI FERRARA, *La riduzione delle sanzioni nell'accertamento con adesione*, in *Corr. trib.*, 2009, 1380. Paventa la possibile incostituzionalità della normativa contenuta dell'art. 27, comma 4 D.L. 185/2008, per violazione del principio di uguaglianza, M. BEGHIN, *Studi di settore, adesione e paralisi del potere di accertamento*, *cit.*, 103.

[84] A proposito delle difficoltà di inquadramento dei nuovi istituti, possono vedersi quasi tutti gli autori citati nella precedente nota 70.

Un particolare approfondimento del problema è presente nei contributi di M. BASILAVECCHIA, *Nuove vorme di definizione dell'accertamento*, *cit.*; ID., *La definizione dei processi verbali*, *cit.*, 2891 ss.; M. PIERRO, *I nuovi modelli di definizione anticipata del rapporto fiscale (adesione al verbale e adesione all'invito)*, *cit.* S'interroga sulla natura dell'invito e della comunicazione, D. DEOTTO, *La nuova definizione degli inviti al contraddittorio*, in *Corr. trib.*, 2009, 209.

Insomma, numerosi elementi interpretativi potrebbero lasciar ritenere che le due "nuove" adesioni costituiscano «versioni speciali» dell'«adesione ordinaria» e, per questa via, ferme le ipotesi già proposte, potrebbero invitare a ricondurre dette adesioni speciali alla tipologia degli 'accordi compositivi'.

In realtà, quegli elementi appaiono meri segni descrittivi (e non strutturali). Nell'«adesione al verbale» e nell'«adesione all'invito» sembrano invece mancare i segni strutturali (e non meramente descrittivi) della tipologia compositiva.

Infatti, nell'una e nell'altra sono assenti sia la «controversia» (essendo la pretesa «vista e accettata»), sia la «trattativa» (mancando la fase dialettica volta a comporre pretesa e contestazione), sia, *a fortiori*, le reciproche concessioni.

L'assenza di questi caratteri (strutturali), alla luce delle sopradescritte ipotesi condizionanti, sembra connotare invece, per esclusione logica, una natura prevalentemente riconducibile a quella degli 'accordi accertativi'[85].

Ne conseguirebbe che il regime giuridico dell'«adesione al verbale» e dell'«adesione all'invito», laddove fosse carente la specifica normativa e sussistesse la compatibilità, dovrebbe essere quello proprio di tali accordi (dei quali, come abbiamo visto, fanno parte, tra l'altro, l'acquiescenza e la definizione agevolata della sanzione) e non quello degli accordi compositivi (tra i quali sono annoverabili, invece, l'adesione e la conciliazione)[86].

Costituirebbe un'eccezione a tale ipotesi soltanto l'«adesione all'invito in base a studi», laddove l'invito recepisse acriticamente i risultati dello studio di settore. Infatti, poiché l'accordo verrebbe a basarsi sulle medie consegnate dallo studio ed elaborate pure a seguito del contraddittorio collettivo intercorso con le categorie[87], sarebbero logicamente impliciti in tali medie gli elementi strutturali degli accordi compositivi (controversia quantomeno potenziale, trattativa e reciproche concessioni).

In ogni caso, a prescindere da questa preliminare ipotesi interpretativa suscettibile di ulteriori approfondimenti, qui è doveroso evidenziare che esiste quest'incertezza di fondo e che, allo stato, essa appare una ragione contraria al prefigurabile utilizzo dei nuovi istituti.

et contra, *l'incertezza dovuta all'assenza di una definizione legale del presupposto di applicabilità (il problema della 'parzializzabilità' – rinvio –)…;*

Ma c'è una questione che più di ogni altra sembra essere al centro del dibattito che si è aperto dopo l'introduzione dei nuovi istituti e alla quale si deve almeno accennare in questa sede. Si tratta della questione concernente la nozione di «accertamento parziale».

È questa una nozione che ha sempre affascinato la dottrina e interessato la giurisprudenza perché, come dicevo, le possibili soluzioni, investendo la dimensione e la forza del principio di unitarietà dell'accertamento, finivano per incidere sul rapporto certezza / giustizia.

---

[85] Nella prospettiva accertativa qui sostenuta facendo riferimento ai principi propri dell'interpretazione tipologica seguita, i nuovi istituti deflattivi (fatta salva la tipologia basata sugli studi di settore) potrebbero essere idonei ad esplicare efficacia probatoria in sede penale (quantomeno nella forma dell'indizio).
Pur non prendendo posizione sulla natura giuridica (accertativa o compositiva) dell'adesione al verbale, giungono a differenti conclusioni A. MARCHESELLI, *Adesioni ai verbali, rischi e vantaggi penali per il contribuente*, in *Corr. trib.*, 2008, 3520 – il quale ritiene che essa abbia un pesante valore indiziante –, e S. CAPOLUPO, *Adesione ai verbali di constatazione: aspetti problematici e profili penali*, *cit.*, 1355 ss., – il quale ritiene non condivisibile la tesi di A. Marcheselli e afferma che, invece, l'acquiescenza non produrrebbe alcun effetto probatorio nel comparto penale –.
Afferma che i nuovi istituti deflattivi possono considerarsi un ritorno al passato, e quindi che essi sembrano risolversi in *acquiescenze*, essendo svalutato il contraddittorio e riaffermato il potere unilaterale del fisco, M. PIERRO, *I nuovi modelli di definizione anticipata del rapporto fiscale (adesione al verbale e adesione all'invito)*, *cit.*, 981.

[86] Da siffatte perplessità di riconduzione tipologica discendono molti interrogativi di dubbia soluzione; così, in generale, a mero titolo esemplificativo: hanno rilevanza confessoria le comunicazioni inviate dal contribuente? In quale modo rileva l'errore da cui esse siano viziate? In quali termini e a quali condizioni il contribuente può revocarle? Che cosa è legittimo che accada nelle ipotesi di trasparenza? In particolare, con riguardo all'«adesione al verbale», e sempre ad esempio: può l'Ufficio, ricevuta la comunicazione del contribuente, svolgere una valutazione di merito sui contenuti del verbale prima di emettere l'atto di definizione dell'accertamento parziale? La mancata emissione di quest'atto implica diniego impugnabile? Può il contribuente, ricevuto l'atto di definizione dell'accertamento parziale e presa conoscenza del *quantum*, revocare la comunicazione? Quando si perfezionano e quando si producono gli effetti dell'«adesione al verbale» e dell'«adesione all'invito»? Qual è la natura degli atti unilaterali che si fondono (o, se si preferisce, che si uniscono) nell'accordo e qual è il rapporto tra ciascuno di essi – il verbale, l'invito, la comunicazione – e l accordo?
Ebbene, queste sono solo alcune delle questioni alternative suscettibili di incidere sulle «ragioni» (*pro* o *contra*) dell'utilizzo dei nuovi istituti, a seconda che l'«adesione al verbale» e l'«adesione all'invito» siano ricondotte alla tipologia degli 'accordi accertativi' o a quella degli 'accordi compositivi'. Se fosse condivisa l'ipotesi (accertativa) qui preferita, questi ed altri simili interrogativi dovrebbero risolversi utilizzando le chiavi interpretative ricavabili dalla tipologia degli accordi accertativi (e non quelle ottenibili dalla tipologia degli accordi compositivi).

[87] Per un approfondito studio di questa fase genetica degli studi di settore, si veda F. RANDAZZO, *La partecipazione delle categorie economiche alle attività amministrative tributarie,* in *Autorità e consenso*, *cit.*, 151 ss., che sottolinea il ruolo partecipativo delle associazioni professionali in via preordinata al contraddittorio con l'amministrazione per la tutela di interessi coinvolti dagli studi.

La dottrina che più ha studiato l'accertamento parziale e anche la recente giurisprudenza hanno chiaramente evidenziato quali fossero i segni distintivi dell'istituto, almeno nella sua "versione" originaria. Si ritenevano caratteristiche identificative la «limitatezza dell'attività» (quale mera trasposizione dei risultati dell'attività istruttoria) e la «diretta desumibilità» della conoscenza dagli elementi acquisiti e, così, si escludeva la parzialità in caso di istruttoria ordinaria e/o nelle ipotesi di accertamenti indiretti (ossia, presuntivi). Inoltre, si evidenziava che il parziale avrebbe dovuto limitarsi ad integrare il dichiarato e non a disattenderlo nel suo complesso[88].

L'individuazione dei caratteri identificativi o escludenti non era sufficiente a risolvere interamente le questioni applicative e le conseguenze delle patologie[89]; tuttavia, il parziale si considerava per lo più un'eccezione, come tale confermativa, del principio di unitarietà dell'accertamento (frequentemente derivato dall'art. 43 del d.P.R. 600/73).

Ma la successiva evoluzione legislativa ha completamente stravolto i termini di ricostruibilità della nozione dell'accertamento parziale, avendone ampliato indeterminatamente i contenuti e i confini. È emblematico che la stessa dottrina affermi oggi che, in assenza di caratteri identificanti, si rischia di essere costretti a ritenere parziale quell'accertamento che l'Agenzia "dice parziale"[90].

A posteriori appaiono confermate quelle prefigurazioni che, già nelle precedenti fasi evolutive dell'accertamento parziale, avevano segnalato il processo di sostanziale avvicinamento tra accertamenti "parziali" e accertamenti "normali", e avevano individuato nelle norme sul parziale non tanto il carattere della specialità, quanto piuttosto quello della generalità, potendo esso abbracciare tutti i campi dell'accertamento e superare le tradizionali distinzioni metodologiche e tipologiche (in rettifica, d'ufficio, contabile, extracontabile, induttivo…)[91].

In questo contesto, il fatto che presupposto di validità dell'«adesione al verbale» sia proprio l'attitudine del verbale a tradursi in un accertamento parziale appare

---

[88] Per la rappresentazione dei caratteri dell'accertamento parziale, almeno nella sua precedente configurazione, si vedano M. BASILAVECCHIA, *L'accertamento parziale. Contributo allo studio della pluralità degli atti di accertamento nelle imposte dirette*, cit.; ID., *Un avviso di accertamento chiamato parziale*, in *G.T.*, 2006, 795; S. LA ROSA, *Gli accertamenti parziali*, *cit.*, 631; G. FRANSONI, *Considerazioni su accertamenti "generali", accertamenti parziali, controlli formali e liquidazione della dichiarazione alla luce della L. 311/2004*, in *Riv. dir. trib*, 2005, I, 591; CASSESE, *Condizioni di ammissibilità dell'accertamento parziale*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, II, 791; DE FAZIO, *La Commissione tributaria regionale eccepisce l'incostituzionalità della disciplina degli avvisi di accertamento integrativi o modificativi*, *ivi*, 2004, II, 901, con postilla di S. LA ROSA, *A proposito della distinzione tra integrazione degli accertamenti e autotutela tributaria*, *ivi*, 909. Per una breve sintesi di queste posizioni dottrinali si veda la successiva nota 89.
Con particolare riguardo al rapporto tra accertamento parziale e accertamento sintetico (anche se riferito alla disciplina del parziale al tempo vigente), nel senso che l'accertamento sintetico «parziale» sarebbe un *monstrum giuridico*, G. TINELLI, *L'accertamento sintetico del reddito complessivo nel sistema dell'IRPEF*, Padova, 1993, 250 ss.

[89] Ad esempio, da un lato, era incerto il concetto di «limitatezza» riferito all'attività istruttoria. Dall'altro, era dubbio se l'eventuale divergenza tra il *nomen* (accertamento parziale) e i contenuti dell'atto (accertamento ordinario) fosse di per sé motivo di invalidità o si risolvesse invece, come sembra preferibile, solo in una diversa forma del presupposto di validità di un eventuale accertamento integrativo. Su questi aspetti, si vedano gli Autori citati nella nota precedente.

[90] Cfr. M. BASILAVECCHIA, *Nuove forme di definizione dell'accertamento*, *cit.*, ove si evidenzia, inoltre, l'insostenibilità dell'attuale impianto normativo, che non permette una chiara distinzione a priori tra tipologie di avvisi di accertamento. Non condivide questa conclusione M. PIERRO, *I nuovi modelli*, *cit.*, 971, la quale osserva che l'idoneità del verbale a tradursi in un accertamento parziale dovrebbe essere accertata dall'amministrazione finanziaria escludendo i rilievi aventi ad oggetto violazioni formali o violazioni sostanziali riferibili a tributi non passibili di adesione, ma anche gli elementi fondati su prove indirette.
Ma, sull'obiettiva difficoltà di caratterizzare l'accertamento parziale tramite la natura (diretta) della prova sulla quale l'accertamento si fonda, a partire dall'entrata in vigore della L. 311/2004, cfr. G. FRANSONI, *Considerazioni su accertamenti "generali", accertamenti parziali*, *cit.*, 596. L'Autore, con riferimento alla legislazione allora vigente, concentra l'attenzione sulla natura dell'attività istruttoria e di controllo svolta dall'A.f. e condivide le previsioni della "dottrina che aveva negato la possibilità di distinguere l'accertamento parziale dall'accertamento generale per quanto attiene all'oggetto". L'Autore si riferisce, innanzi tutto, a S. LA ROSA, *Gli accertamenti parziali*, *cit.*, 631, il quale aveva ammesso che l'accertamento parziale potesse riguardare una categoria reddituale nel suo complesso e potesse fondarsi non su prove dirette, ma su presunzioni. In argomento, v. G. INGRAO, *Frammentazione dell'accertamento tributario e violazione del principio di unicità*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, 865 ss., il quale valorizza particolarmente il principio di unicità e la rilevanza costituzionale della sua *ratio*, prende atto dell'evoluzione normativa volta ad estendere l'ambito di operatività del parziale e conclude osservando che un sistema informato alla "ordinaria parzialità" potrebbe pregiudicare le garanzie giurisdizionali del contribuente. In senso contrario, S. LA ROSA, *Ancora a proposito della distinzione tra accertamenti ordinari e speciali in materia di Imposte dirette e Iva*, *ivi*, 956, ove viene ribadita l'ordinaria parziarietà dell'accertamento ed è chiarito che l'evoluzione normativa in tema di accertamento parziale non sarebbe incoerente con il principio di unicità dell'accertamento (peraltro non desumibile dall'art. 43, comma 3, del d.p.r. 600/73) ma da concezioni dogmatiche generali. D'altro canto, ribadisce l'Autore che apparirebbe assai problematico tipizzare gli accertamenti in base alle caratteristiche dei controlli, evidenziandosi invece la preferibilità di soluzioni in virtù delle quali, "ferma restando l'unitarietà tipologica della funzione e dell'atto di accertamento", le sfere di operatività delle discipline speciali fossero collegate alle peculiarità oggettive delle irregolarità riscontrate e alle logiche proprie dei diversi profili funzionali amministrativi che vi si ricollegano, invece che ai momenti o alle fasi dei controlli amministrativi".

[91] In questi termini, S. LA ROSA, *Gli accertamenti parziali tra la telenovela e la rivoluzione*, *cit.*, 633 ss.

una «ragione» disincentivante; infatti il contribuente deve valutare *ex ante* quella vaga attitudine che il fisco può invece (diversamente) valutare *ex post*, ossia dopo che il contribuente abbia comunicato l'accettazione dei rilievi sostanziali del verbale.

Perciò, alla luce dell'incertezza che oggi concerne i caratteri identificativi dell'accertamento parziale, l'«adesione al verbale» appare obiettivamente poco appetibile.

D'altro canto, il dubbio si consolida se si considera che quell'incertezza (sull'individuazione della parzialità) esorbita dalla tipologia dell'«adesione al verbale» e (per via del richiamo contenuto nell'art. 2, comma 1, lett. b) del D.lgs. 218/97) si espande anche alle altre tipologie di adesione e di acquiescenza; in pratica, l'incertezza concerne tutti gli istituti deflattivi ad efficacia preclusiva speciale.

Tanto più che nelle fattispecie di maggiore utilizzo degli istituti deflattivi (si pensi all'«adesione da studi di settore») la legge prevede un'espressa inapplicabilità dell'efficacia preclusiva speciale prevista per l'«adesione ordinaria». A questa precedente disciplina, alla quale era sottesa la *ratio* della supposta automaticità degli studi, si è aggiunta una nuova normativa che, sull'opposta *ratio* della non automaticità degli studi, ha (re)introdotto speciali preclusioni all'ulteriore azione accertatrice del fisco, operanti però, solo in caso di «adesione all'invito basato su studi di settore».

Quindi, se si fosse costretti a ritenere parziale «ciò che il fisco dice parziale» e se si considerasse che nell'«adesione da studi», anche nella tipologia da «invito», la forza preclusiva speciale sia comunque limitata, potrebbe svanire l'attitudine stabilizzante delle adesioni e dell'acquiescenza e così potrebbe recedere un'importante (se non la più importante) «ragione» al loro utilizzo futuro.

(segue)… *e al discusso rapporto, di coesistenza o di sostituzione, che verrebbe a crearsi in presenza di una successione di atti accertativi e/o compositivi*;

Nello stesso senso depone la questione, collegata a quella appena esaminata, relativa al rapporto di coesistenza o di sostituzione che verrebbe a crearsi nella successione degli atti mediante i quali si realizza l'attuazione della norma tributaria, in specie se si considerano le difficoltà concettuali connesse al possibile succedersi di atti accertativi e/o di atti compositivi[92].

Com'è noto, quello del rapporto tra l'atto integrativo o modificativo e l'atto integrato o modificato è un problema "storico"[93] che, come pochi, appare difficilmente riconducibile ad unità, essendo molte le implicazioni concettuali che da esso promanano nei vari ambiti della materia[94].

---

[92] Rispetto a questa problematica, oltre alle opere già citate, si veda S. La Rosa, *A proposito della distinzione tra integrazione degli accertamenti tributari e autotutela tributaria*, in *Riv. dir. trib.,* 2003, II, 909 ss., nonché l'ampia opera di G. Fransoni, *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2001. Per una recente rivisitazione del tema, svolta muovendo da alcuni significativi casi giurisprudenziali, si vedano: M. Basilavecchia, *I presupposti per la sostituzione dell'atto impositivo invalido*, nota a Cass., sez. trib., 16 luglio 2003, n. 11114, in *G.T*, 2004, 43; M. Logozzo, *La distinzione tra avviso di accertamento «sostitutivo» e integrativo o modificativo*, nota a Cass., sez. trib., 28 marzo 2002, n. 4534, in *Corr. trib.*, 2002, 2991; A. Marcheselli, *La «sopravvenuta conoscenza» di nuovi elementi legittima l'accertamento integrativo*, nota a Comm. Trib. Prov. Bologna, 17 novembre 2004, n. 112, in *Corr. trib.*, 2005, 474; Id., *La «sopravvenuta conoscenza» di nuovi elementi ai fini dell'accertamento integrativo*, nota a Cass., sez. trib., 8 maggio 2006, n. 10526, in *Corr. trib.*, 2006, 1971; S. Donatelli, *La sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi ed accertamenti integrativi*, nota a Cass., sez. trib., 10526/2006, in *Rass. trib.*, 2007, 502; Id,. *Limiti amministrativi alla reiterazione del potere impositivo a fronte dell'esistenza di un giudicato tributario*, nota a Cass., Sez. trib., 20 giugno 2007, n. 14377, in *G.T.*, 2008, 125; P. Muccari, *La Cassazione non pone limiti al potere di integrazione dell'avviso di accertamento*, nota a Cass., sez. trib., 20 giugno 2007, n. 14377, in *Corr. trib.*, 2007, 2939.

[93] Prima della riforma del '73 si riteneva prevalentemente – anche in considerazione di quanto affermava l'art. 35 del T.u.i.d. 645/58 in ordine alla rimessione in termini – che l'atto integrativo «sostituisse» l'atto integrato o modificato, il quale, conseguentemente, veniva eliminato (v., tra gli altri, G. Croxatto, G. Tremonti, G. Mangione). Le impostazioni che sostenevano la coesistenza dei due atti (quello integrativo e quello integrato) sembravano minoritarie (v. A. Berliri, G. Falsitta). Questa seconda teoria si è poi fortemente espansa dopo la riforma tributaria degli anni settanta. Parte della dottrina ha comunque mantenuto ferma la logica della sostituzione. In questo senso, F. Tesauro, *Il rimborso di imposta*, Torino, 1975, 150, laddove si affermava l'irrilevanza della mancata riproposizione nella nuova normativa della rimessione in termini "perché, emesso il secondo atto, l'eventuale giudizio relativo al precedente si estingue per cessazione della materia del contendere, mentre in sede di impugnazione del secondo atto, possono essere fatti valere anche i vizi riguardanti le parti dell'atto meramente riproduttive del primo atto, sicché il giudizio sul secondo atto può, in ipotesi, portare alla restituzione anche di ciò che è stato corrisposto in base al primo".

[94] In effetti, oggi appare prevalente la tesi della 'coesistenza', rispetto alla quale si vedano: M. Basilavecchia, *L'accertamento parziale*, *cit.*, 249 ss. (ove sono sostenute le tesi dell'autonomia dell'accertamento parziale e dell'autonomia, alla luce della disciplina processuale, degli atti di accertamento); S. La Rosa, *Metodi*, *cit.*, Id., *Gli accertamenti parziali*, *cit.*, 633 ss. (che considera la «parziarietà» un dato strutturale); S. Muscarà, *Riesame*, *cit.*, 238 ss. (che ammette la coesistenza con riferimento all'integrazione e la sostituzione con riguardo alla modificazione); P. Russo, *Manuale*, *cit.*, 314 (che ritiene che ciascun atto viva di vita propria anche se ciò pone molti problemi procedimentali e processuali); C. Glendi, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, 448 ss. (che ribadisce che se il contribuente non ha impugnato il primo accertamento e questo è divenuto definitivo, lo stesso resta comunque fermo, a prescindere dall'emanazione e dalle sorti del secondo accertamento); A. Fedele, *Appunti*, *cit.*,

Pur non potendone qui approfondire i termini, si può notare che molti istituti deflattivi vigenti, in particolare quelli più recenti, rivestono caratteri di «parziarietà» e legittimano il potere di svolgere un'ulteriore azione accertatrice, a prescindere dalla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi (che costituisce, invece, la tipica condizione di ammissibilità dell'accertamento integrativo o modificativo).

Sicché, anche se ci si accorda con il fisco, diviene normale attendersi un *ulteriore* accertamento pure nell'ipotesi in cui non sopravvengano nuovi elementi.

E questo, com'è noto, svela un mondo di incerti interrogativi pratici che concorrono a suscitare forti dubbi sul prefigurabile «frequente» utilizzo dei nuovi istituti deflattivi.

Un mutamento di prospettiva in senso favorevole ai nuovi istituti (così come sono oggi) parrebbe possibile solo individuando i caratteri identificativi e la funzione dell'accertamento parziale nella successione degli atti di accertamento (in vista, cioè, di una possibile integrazione o modificazione unilaterale da parte dell'ufficio).

Dunque, occorre individuare le conseguenze di una possibile reiterazione dell'accertamento sulle parti non accertate (o sui resti non trattati), o di una possibile integrazione / modificazione della parte già trattata.

Ma una tale indagine, che avrebbe ad oggetto *la parzializzabilità (ossia la divisibilità) e la parziarietà dell'accertamento*, proprio in conseguenza del carattere vago e lacunoso della disciplina, si rivela particolarmente complessa perché affidata all'attuale contesto logico-legislativo[95], ai principi generali consacrati negli articoli 24, 97 e 111 Cost. e alla logica.

Al punto che essa, esorbitando i confini di questo lavoro, non può che essere rinviata ad altra occasione di ricerca[96].

330-331 (il quale, rileva la possibilità di determinazioni "frazionate" del tributo, fatte salve le preclusioni nascenti dai procedimenti e/o dai processi relativi ad atti precedenti); A FANTOZZI, *Il diritto tributario*, *cit.*, 468 (che ammette la molteplicità degli atti e la loro coesistenza, proprio in considerazione del rifiuto della nozione di obbligazione tributaria).

[95] Condividendo il metodo indicato da autorevole dottrina (S. LA ROSA, *Gli accertamenti parziali, cit.,* 629 ss.) che suggerisce di evitare meri concettualismi e di focalizzare invece il dato normativo, è opportuno individuare innanzitutto gli elementi normativi da porre a premesse del discorso.

Nel vigente art. 41-*bis* del d.p.r 600/73 appare centrale il concetto sotteso all'aggettivo *parziale* (contenuto nella rubrica) e l'implicita *riserva* di un'*ulteriore* azione accertatrice soggetta al solo limite temporale della decadenza di cui all'art. 43 (presente nel comma 1). Da questo punto di vista, non può non cogliersi l'assenza di limiti di altro genere (manca, infatti, il limite tipico del *ne bis in idem*, ossia la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi). Risalta poi l'ampiezza dei soggetti, delle fonti e dei casi di esercizio dei poteri istruttori idonei a fungere da presupposto del parziale ed altresì colpisce la tendenziale generalità sia degli *elementi* sulla cui *base* il parziale può essere posto in essere, sia dei fini accertativi in vista dei quali si può applicare la disposizione in discorso (*esistenza di un reddito non dichiarato o di un maggior reddito parzialmente dichiarato..o di deduzioni, esenzioni ed agevolazioni in tutto o in parte non spettanti, nonché l'esistenza di imposte o di maggiori imposte non versate*), essendo *escluse le* (sole) *ipotesi* (che non configurano accertamenti propri) *di cui agli artt. 36 bis e 36 ter.*

Fondamentale appare, poi, la parte della norma nella quale si attribuisce agli uffici il potere di porsi dei limiti nell'accertare (*possono limitarsi ad accertare*), ma si relaziona tale potere alla *base* costituita dagli *elementi* di cui sopra.

A fini sistematici appaiono espressivi l'assenza di un esplicito collegamento con l'art. 43, comma 4 (che, a sua volta, non richiama l'art. 41 bis, e pone il noto limite della *sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi*) e la presenza, invece, del rinvio anche, se eventuale, alle procedure previste dal d.lgs. 218/97 (*possono… anche avvalendosi*).

In effetti, sembra di particolare rilevo ermeneutico il fatto che, nell'ambito di quest'ultimo corpo normativo, siano contestualmente previsti sia il potere di ulteriore azione accertatrice (art. 2, comma 4, *incipit*), talvolta addirittura condizionato alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi (art. 2, comma 4, lett. a, con l'eccezione posta per gli accertamenti basati sugli studi di settore dal comma 2, dell'art. 70 L.342/2000), sia il divieto di integrazione e modificazione dell'accertamento con adesione.

Sempre a fini sistematici è opportuno evidenziare che nei commi dell'art. 41-*bis* è assente qualsivoglia riferimento al concetto di *accertamento parziale* (presente solo nella rubrica). Tuttavia, il concetto di *divisibilità* e di *parziarietà* appaiono evidenti nell'art. 70 della L. 342/2000, laddove, al primo camma, è scritto che gli accertamenti basati sugli studi di settore sono effettuati senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice *con riferimento alle medesime o alle altre categorie reddituale nonché con riferimento ad ulteriori operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto* (ossia ad una *parte* del non controverso e/o del controvertibile – in quanto divisibili da tale parte –).

Da ultimo, senza fini di esaustività, è doveroso considerare che il comma dell'art. 10-*ter* della L. 146/98 prevede testualmente che gli «*ulteriori» accertamenti basati sulle presunzioni semplici di cui all'art. 39, primo comma lettera d)… non possono essere effettuati qualora l'ammontare delle attività non dichiarate, con un massimo di 50.000 euro, sia pari o inferiore al 40% dei ricavi o compensi definiti.* Con ciò viene ancora una volta posto l'accento su concetto sotteso all'aggettivo *ulteriore.*

[96] Gli appunti relativi alla ricerca *Divisibilità e parziarietà dell'accertamento*, nati in occasione dell'intervento svolto durante il Convegno organizzato dall'ANTI a Trieste il 6 e 7 novembre 2009, saranno oggetto di ulteriori approfondimenti e di separata pubblicazione. In questa sede si può accennare agli elementi essenziali dell'ipotesi delineata in quegli appunti.

Osservando l'attuale contesto logico-legislativo (sintetizzato nella nota precedente), l'accertamento tributario odierno sembra aver acquisito i caratteri di un accertamento *iterativo* costituito da una sommatoria tendenziale, entro un tempo determinato, di un accertamento *iniziale* e di un numero indefinito di *possibili* accertamenti *ulteriori*, di accertamenti *integrativi* e di accertamenti *modificativi*.

L'accertamento *iniziale* sarebbe l'accertamento che, delimitando il capo controverso iniziale, non potrebbe *ex ante* qualificarsi come parziale rispetto a tale capo controverso, mentre potrebbe *ex ante* qualificarsi come parziale rispetto ad altri capi non controversi e/o controvertibili. L'accertamento *iniziale* potrebbe *ex post* qualificarsi

5. Conclusioni e ipotesi de iure condendo.

Probabilmente, l'enorme numero dei contenziosi pendenti costituì la ragione precipua della reintroduzione, negli anni '90, degli istituti di attuazione consensuale della norma tributaria.

Tuttavia, il recupero dei precedenti e l'introduzione dei nuovi istituti trovarono «ragioni» anche nei profondi mutamenti che il settore tributario, il settore amministrativo e l'ordinamento in genere stavano registrando.

---

parziale alla luce dell'intervenuta definitività di un accertamento *ulteriore* su altri capi inizialmente non controversi e/o controvertibili, o di un accertamento *integrativo* sullo stesso capo controverso. L'accertamento *ulteriore* sarebbe l'accertamento logicamente *non incluso* in un precedente accertamento. L'accertamento *integrativo* sarebbe invece l'accertamento che *includesse propriamente* un precedente accertamento e che, essendo il precedente accertamento errato, lo integrasse pur mantenendolo in vita. Il capo controverso dell'accertamento *integrativo* conterrebbe logicamente tutti gli *elementi* relativi al capo controverso di un accertamento precedente – che diverrebbero e continuerebbero ad essere suoi necessari antecedenti – *più altri elementi*. L'accertamento *modificativo* sarebbe, infine, quell'accertamento che, *includendo impropriamente* un precedente accertamento errato, lo modificasse eliminandolo. Il capo controverso dell'accertamento *modificativo* conterrebbe i medesimi *elementi* di quello di un accertamento precedente, ma diversamente valutati. Mentre l'accertamento *integrativo* e l'accertamento *modificativo* sarebbero *ex lege* condizionati alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, l'accertamento *ulteriore*, trovando legittimazione nell'assenza di limiti legali all'ulteriore azione accertatrice, sarebbe condizionato alla sussistenza dei presupposti ricavabili dai principi costituzionali e alla sussistenza della *parzializzabilità* logica dell'accertamento.

Sul piano dei principi costituzionali, la *ratio* dell'assenza di limiti all'accertamento *ulteriore* potrebbe apparire un rafforzamento del principio *rebus sic stantibus*, se ed in quanto la funzione fosse ravvisata, come sembra, nell'esigenza di evitare preclusioni od oneri probatori in capo all'A.f. relativamente alla parte degli elementi (di fatto, di diritto, noti, logici o ignorati) non presa in considerazione. Altri principi costituzionali (difesa, affidamento, buon funzionamento, imparzialità, giusto processo…), in specie se letti alla luce delle norme che li hanno resi precettivi, indurrebbero a ritenere che l'A.f., così agevolata, dovrebbe probabilmente dar conto in motivazione della *divisibilità* logica e della *parziarietà* dell'accertamento (rispetto al non controverso o al controvertibile). Infatti, sembrerebbe necessario che nell'accertamento *iniziale* o *precedente* risulti manifesta la riserva di un accertamento *ulteriore* sulla parte non considerata, dovendosi garantire l'affidamento del contribuente legittimato a sceglie tra impugnazione, adesione o acquiescenza. D'altro canto, tali elementi della motivazione sembrano costituire presupposti logico-giuridici indispensabili dell'accertamento *ulteriore*, perché necessari all'individuazione del non controverso o del controvertibile, ossia dei soli ambiti rispetto ai quali esso apparirebbe legittimo (non dando luogo ad indebite intersezioni che, altrimenti, costituirebbero vizi propri).

In questo contesto, che parrebbe coerente con i principi generali, il vero problema, in assenza di una nozione legale di accertamento parziale, consisterebbe allora nell'individuazione del presupposto logico dell'ulteriore azione accertatrice: ossia la *parzializzabilità*.

Sul piano logico, se quest'orrendo termine (parzializzabilità) non significa altro che *divisibilità*, il nodo problematico è la divisibilità.

Rispetto alla questione di fatto, l'ipotesi è che possa distinguersi tra *divisibilità*, *divisibilità con resti* e *non divisibilità*. La *divisibilità* sarebbe quella in pratica priva di resti, che contrassegna i fatti intesi quali risultanze in pratica esatte di più parti sommate tra loro. Qui la logica dell'attuazione sarebbe quella proporzionale (analitica). La *divisibilità con resti* sarebbe quella che presenta resti unilateralmente accertabili e che è propria dei fatti intesi quali risultanze di una somma = parti + resti (laddove i resti rappresenterebbero *elementi* di fatti ignorati o di fatti noti o di logiche, insufficienti, come tali, a completare un *argumentum* o un *experimentum* e comunque non costituenti antecedenti logici necessari delle parti). Qui la logica dell'attuazione potrebbe essere quella proporzionale della *divisibilità* (analitica), se è possibile rendere unilateralmente i resti ininfluenti, o quella forfetaria della non divisibilità (sintetica), se non è possibile rendere unilateralmente i resti ininfluenti. La *non divisibilità* sarebbe quella che presenta zero parti e prescinde dai resti, ossia non ammette il concetto di parte o di resto. Qui la logica dell'attuazione sarebbe quella forfetaria (sintetica) propria dei temi etici compositivi, che formano oggetto di giudizi non scomponibili o irreversibili, informati alla verità-consenso.

Rispetto alla questione di diritto, la *divisibilità* sarebbe meno problematica. Tale questione, di regola non divisibile, dà luogo infatti ad un giudizio alternativo (si o no). Sicché, per la questione di diritto il problema della divisibilità potrebbe concernere, semmai, l'argomento interpretativo (conduca esso al si o al no). Non v'è dubbio che se il tema di diritto fosse determinato, l'interpretazione sussuntiva implicherebbe pure la non divisibilità dell'argomento interpretativo. Se invece il tema di diritto fosse indeterminato, l'interpretazione tipologica implicherebbe la necessità di accedere ad un insieme di argomenti ermeneutici divisibile con resti (secondo la logica intervallare se a<x<b, si; se x<a o se x>b, no).

Alla luce di queste ipotesi potrebbero così descriversi i caratteri salienti, ma non esaustivi, della parziarietà dell'accertamento, distinguendo i casi in cui essa è logicamente possibile (questioni divisibili o questioni divisibili con resti resi ininfluenti) da quelle nelle quali invece essa non è logicamente possibile (questioni divisibili con resti composti o questioni indivisibili).

In sintesi, solo nei casi nei quali sussistesse la divisibilità, ossia quando gli accertamenti precedenti (*iniziale, ulteriore 1, ulteriore 2…*) fossero logicamente parziali e i singoli atti di accertamento dessero conto della divisibilità, della parziarietà degli elementi (di fatto e/o di diritto, noti e/o ignorati) e della proporzionalità della logica (probatoria o interpretativa), l'ennesimo accertamento *ulteriore* sarebbe ammissibile, come tutti quelli che lo hanno preceduto, a prescindere dalla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. Per altro verso, l'assenza delle anzidette condizioni logiche e normative concernenti la divisibilità dovrebbe rendere ammissibile un accertamento *ulteriore* solo quando l'accertamento *iniziale*, non divisibile, fosse prima annullato. In assenza delle indicate condizioni, l'ufficio, laddove si ritenessero prevalenti le «ragioni» dell'affidamento sulle «ragioni» dell'organizzazione, probabilmente non potrebbe integrare o modificare l'accertamento *iniziale*, neppure nell'ipotesi di annullamento dell'accertamento *iniziale* (sul presupposto che l'annullmento farebbe venir meno l'atto ma non il fatto – preclusivo – sul quale si appunta la *sopravvenuta* conoscenza).

Gli stessi canoni logico-ermenutici potrebbero essere utilizzati al fine di individuare i verbali idonei a dar vita ad un accertamento parziale, e quindi idonei a concretizzare il presupposto delle nuove «adesioni ai verbali».

Quei mutamenti, accomunati dalla progressiva valorizzazione del consenso nel farsi dell'atto, hanno reso possibile il loro sviluppo e il loro successo.

Peraltro, soprattutto a proposito degli istituti premiali, è ancora forte la convinzione che le «ragioni oggettive» di prontezza che giustificano la preferenza data al *consenso* (e così, indirettamente, alle «ragioni soggettive» delle parti in conflitto) non dovrebbero comunque prevalere sulle «ragioni oggettive» di perequazione che giustificherebbero, invece, la preferenza da dare al *processo* (ossia alle «ragioni soggettive» di tutti coloro, unitariamente intesi, che non sono parti del singolo conflitto).

Invero, evitando ogni personale giudizio di valore e adottando una prospettiva asettica, la «ragione oggettiva» di un così ampio ricorso legislativo agli istituti deflattivi potrebbe risiedere nella constatazione della molteplicità e della dimensione delle odierne minacce alla «certezza del diritto».

L'incertezza che ne deriva porrebbe «tutti nella stessa barca», al punto che le «ragioni» del processo non sarebbero necessariamente prevalenti sulle «ragioni» del consenso, dovendosi semmai distinguere tra piano logico e piano normativo.

Sul piano puramente logico, *consenso* e *processo* potrebbero dirsi equivalenti perché entrambi idonei a trasferire nel concreto il tipo di *effettività* che ciascun tema controverso presenta.

Infatti, se il tema controverso fosse, quanto ad effettività, *non controvertibile*, l'equivalenza consenso = processo sarebbe in *rerum natura*. Se il tema fosse *controvertibile entro certi limiti*, consenso e processo sarebbero tenuti entrambi a «trovare» '*la*' soluzione in uno spazio (confinato) che contiene più o infinite soluzioni tutte giuste, anche se diverse tra loro. Se, poi, il tema fosse *controvertibile all'infinito*, essi sarebbero tenuti entrambi a «volere e non a trovare» una soluzione (perchè 'in uno spazio vuoto non è possibile «trovare» soluzioni').

Se, quindi, il tipo di tema controverso che ricorre di volta in volta, esprimendo il tipo di effettività voluta in quel caso dal legislatore, vincola le «ragioni» di tutti gli operatori del diritto (contribuente, fisco e giudice) alle «ragioni» dell'ordinamento, sul piano logico (quello della giustizia) non dovrebbero sussistere diversità concettuali tra consenso e processo.

La non equivalenza tra *consenso* e *processo* potrebbe ravvisarsi, semmai, sul piano normativo (formale).

A parità di effettività (logica), l'ordinamento sembra imporre di scegliere, garantendo l'imparzialità, in «ragione» dei canoni di indisponibilità e di efficienza alla cui osservanza è tenuta quantomeno la parte pubblica.

Se il tema controverso fosse *non controvertibile* (incertezza soggettiva), le parti sarebbero tenute ad accertare (e non a comporre), prevalendo, in ultima analisi, le «ragioni» del processo.

Ad esempio, se la controversia riguardasse il numero di cavalli fiscali di un'autovettura o il concetto di parentela, la parte pubblica non potrebbe accedere all'adesione o alla conciliazione, perché meno efficiente (nel bilanciamento tra tempi attesi dell'attuazione e dimensione del tributo da attuare). L'ordinamento, se si delinea un'incertezza (che in questo caso potrebbe essere solo soggettiva, esistendo una sola soluzione), sembra favorire le «ragioni» del consenso di buona fede finalizzato all'accertamento (autotutela o acquiescenza), ovvero, qualora quest'ulti-mo non si concretizzi, sembra considerare prevalenti ed irrinunciabili le «ragioni» del processo.

Se il tema controverso fosse *controvertibile entro certi limiti* (incertezza oggettiva da *res dubia*), le parti sarebbero tenute ad accertare (e non a comporre), e in ultima analisi, anche in questo caso, sarebbero le «ragioni» del processo a prevalere.

Ad esempio, se la controversia riguardasse la fissazione di un valore normale o la perdita della qualificazione di ente non commerciale mediante la scelta tra più o infinte soluzioni predeterminate, la parte pubblica non potrebbe accedere all'adesione o alla conciliazione, dovendo accertare facendo propria una delle soluzioni legalmente predeterminate. L'ordinamento, se si delinea un'incertezza (che in questo caso potrebbe essere solo oggettiva, esistendo più soluzioni), sembra favorire, anche in questo caso, le «ragioni» del consenso finalizzato all'accertamento (autotutela o acquiescenza), ovvero, qualora quest'ultimo non si concretizzi, sembra considerare prevalenti ed irrinunciabili le «ragioni» del processo.

Se, infine, il tema controverso fosse *controvertibile all'infinito* (incertezza oggettiva da *res litigiosa*), le parti sarebbero tenute a comporre (e non dovrebbero neppure tentare di accertare), e prevarrebbero, così, le «ragioni» del consenso, in virtù della regola di efficienza.

Ad esempio, se la controversia avesse ad oggetto la fissazione di un valore venale in assenza di soluzioni predeterminate o la qualificazione nel concreto della grave incongruenza, la parte pubblica dovrebbe accedere all'adesione o alla conciliazione se il consenso è ottenibile su una soluzione efficiente. In questi casi, l'ordinamento considera, infatti, molto più efficienti le «ragioni» del consenso, che viene molto favorito rispetto alle «ragioni» del processo.

In tutti i casi nei quali l'ordinamento fa prevalere le «ragioni oggettive» del consenso, a farsi garante dell'imparzialità, oltre all'efficienza, già di per sé logica-

mente votata alla parità di trattamento, sarebbe la trasparenza delle «ragioni soggettive» espresse nel *contraddittorio*, nell'eventuale *cognizione* e nell'immancabile *deliberazione*.

La trasparenza delle «ragioni soggettive» costituirebbe, evidentemente, un presupposto di validità e di liceità delle composizioni consensuali, dovendo la deliberazione essere adottata dopo un contraddittorio corretto e di buona fede (nel quale le parti abbiano «tenuto conto di tutti i dati del problema» o abbiano tenuto conto di una *parte dichiarata* di essi e abbiano, in questo caso, contestualmente espresso una *riserva* sui dati di cui non si è potuto o non si è voluto tener conto).

Quindi, la «ragione» sottesa al frequente ricorso legislativo agli istituti deflattivi risiederebbe proprio nella maggiore efficienza che, a parità di effettività logica, con adeguate garanzie di imparzialità, questi sono in grado di assicurare, fermo rimanendo che, se i temi controversi sono accertabili unilateralmente, le ragioni del processo (accertativo) prevalgono sempre sulle ragioni del consenso (compositivo).

E così probabilmente sarà in futuro, almeno sino a quando non disporremo di un Ordinamento nel quale il «principio di certezza del diritto» sia effettivamente assunto a parametro (anche se '*etico*') del giudizio di legittimità costituzionale della norma tributaria obiettivamente incerta. Solo in tale futuribile Ordinamento si assisterebbe, probabilmente, ad un fenomeno opposto. Infatti, norme oggettivamente certe implicherebbero incertezze soggettive, e dinanzi a queste risulterebbe sempre più efficiente la sentenza (rispetto al bilanciamento tra tempi dell'attuazione ed *an* e *quantum* del tributo).

Ma se si torna al contesto ordinamentale odierno, l'auspicio che può formularsi *de iure condendo* è che il legislatore desista dalla logica di introdurre continue varianti tipologiche costruendo articolazioni di terzo o quarto livello (quali sono le «nuove adesioni») e acceda, invece, ad una logica semplificatrice che, conformandosi ai principi e ai concetti «comuni», abbandoni le «tipologie» e bipartisca *tutti* gli istituti deflattivi dedicati all'attuazione della norma tributaria in due soli «tipi»: quello 'accertativo' e quello 'compositivo'.

Il «caos» da ipertrofia legislativa appare, infatti, la più grave «minaccia» non soltanto al «frequente utilizzo», ma persino alla sopravvivenza degli istituti deflattivi.

Invece, la loro semplificata compiutezza, ossia la loro corrispondenza a due distinti 'ideal-tipi', ciascuno identificante struttura e interesse tramite brevi discipline omogenee, sarebbe compiuta garanzia di corrispondenza tra «ragioni» dell'ordinamento e «ragioni» degli operatori del diritto (ossia garanzia della tipicità dell'uso degli strumenti deflattivi).

Sino al punto, pratico e non ideale, di rendere 'in pratica' sussumibili le «cause» di ognuno nella «causa» di tutti. Invero, oggettiva è la funzione, soggettiva è l'«umana debolezza».

L'ampliamento della giurisdizione tributaria e del novero degli atti impugnabili: riflessi sugli organi e sull'oggetto del processo

di Pasquale Russo

1. Il quadro generale

È invalso negli ultimi anni, specie in giurisprudenza, l'uso di predicare l'esclusività quale carattere ormai proprio della giurisdizione tributaria, nel senso che alle commissioni sarebbe oggi riservata la competenza a conoscere di (pressoché) ogni controversia involgente l'applicazione dei tributi, secondo il paradigma della giurisdizione per materia[1].

Trattasi di conclusione rispetto alla quale ho in più occasioni avuto modo di esprimere dissenso[2], non già perché la prospettiva di una giurisdizione tributaria esclusiva, nell'accezione predetta, non sia preconizzabile

[1] Invero, occorre rilevare come la qualificazione di esclusività, in riferimento alla giurisdizione tributaria, trovi declinazioni diverse, talvolta essendo predicata nella sua accezione propria di "esclusività per materia", talaltra in quella di "generalità" (per indicare soltanto che le commissioni hanno competenza a conoscere dell'intero insieme delle controversie in punto di *an* e *quantum* dell'obbligazione tributaria, indipendentemente dal tipo di tributo in questione), talaltra ancora essendo impiegata in percorsi logico-argomentativi nei quali le due accezioni vengono pericolosamente confuse e si scivola dall'una all'altra senza neppure avvedersene. Così, solo a titolo esemplificativo, si veda anzitutto Cass., SS.UU., sent. n. 9 giugno 2005, n. 16776, in *Rass. trib.*, 2005, 1732 ss., secondo cui, a seguito della novella recata dall'art. 12, comma 2 della legge n. 488/01, "*la giurisdizione tributaria è…divenuta – nell'ambito suo proprio – una giurisdizione a carattere generale, competente ogni qual volta si controverta di uno specifico rapporto tributario*"; nel che è agevole intravedere come il termine "generale" venga in verità declinato ad indicare un'esclusività per materia. E più esplicitamente, nello stesso senso, cfr. Cass., SS.UU., sent. 7 febbraio 2007, n. 2686, in banca dati *fisconline*, ove si afferma che "*il giudice tributario è … oggi il giudice ordinario ed esclusivo del rapporto tributario*", nonché Cass., SS.UU. ord. 11 febbraio 2008, n. 3171, in banca dati *fisconline*, secondo cui "*in applicazione del nuovo testo dell'art. 2 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, introdotto dall'art. 12*" solo "*le questioni estranee alla materia fiscale*" non risulterebbero devolute alle commissioni. In senso diverso, invece, parrebbe Cass., SS.UU., sent. 29 aprile 2003, n. 6693, in banca dati *fisconline*, ove si legge che "*nella disciplina del contenzioso tributario quale risultante …dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (art. 2 sia nel testo originario, che in quello novellato dalla L. 28 dicembre 2001, n. 448, art. 12, comma 2) la tutela giurisdizionale dei contribuenti, con riguardo ai tributi cui le norme citate hanno riferimento, è affidata in esclusiva alla giurisdizione delle commissioni tributarie, concepita comprensiva di ogni questione afferente all'esistenza ed alla consistenza dell'obbligazione tributaria*"; sicché, a ben vedere, si parla di "esclusività", ma solo nel senso che, allorquando si tratti di controversie tributarie da considerarsi tali alla stregua della nozione ritraibile dal contesto del decreto n. 546, il giudice competente a conoscerne non può che essere quello tributario (la predetta sentenza viene peraltro testualmente richiamata da Cass., SS.UU., sent. 16 marzo 2009, n. 6315, in *Giur. trib.*, n. 6/2009 [con nota di LUNELLI, *La tutela del contribuente di fronte agli atti istruttori del procedimento di accertamento illegittimi*], a preteso suffragio dell'assunto della natura ormai "*piena ed esclusiva*" della giurisdizione tributaria). La tesi dell'"*esclusività per materia*" della competenza a conoscere delle commissioni non difetta di seguito in dottrina. Di "*generalizzazione della giurisdizione tributaria*", ad esempio, parla ZANETTI, *Riflessioni sui limiti interni della giurisdizione tributaria. Il tipo di tutela esperibile alla luce del carattere impugnatorio del processo*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 186 ss., il quale lamenta peraltro che "*tale estensione della giurisdizione ratione materiae non è stata accompagnata da una modifica della struttura del processo*", soggiungendo dipoi che "*il fatto che i giudici tributari pur essendo divenuti giudici esclusivi della materia tributaria, vista la mancanza di concorrenza di altri giudici all'interno delle materie di cui all'art. 2 non hanno tuttavia ancora una giurisdizione piena sui rapporti di imposta devoluti alla loro cognizione*". In generale, sul tema, si vedano anche: MANZON, *Legge finanziaria per il 2002: le commissioni tributarie verso l'apoteosi. È vera gloria?*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, 173 ss.; BASILAVECCHIA, *Prime precisazioni sulla nuova giurisdizione delle commissioni tributarie*, in *Corr. trib.*, 2002, 4108; PISTOLESI, *Le nuove materie devolute alla giurisdizione delle commissioni tributarie*, in *Giur. imp.*, 2002, 1463; MARONGIU, *La rinnovata giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 1/2003, 117 ss.; MICCINESI, *Commento all'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992*, in *Il nuovo processo tributario* (a cura di Baglioni-Menchini-Miccinesi), Milano, 2004, 14 ss.; LOVISOLO, *Osservazioni sull'ampliamento della giurisdizione tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, I, 1059; TESAURO, *Gli atti impugnabili ed i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giust. trib.*, 2007, 11; FIORENTINO, *I nuovi limiti interni della giurisdizione tributaria alla stregua dei recenti orientamenti della Corte di cassazione*, in *Giust. trib.*, 2008, 223 ss.; TABET, *Una giurisdizione speciale alla ricerca della sua identità*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, 21. Condivisibili rilievi critici sulla pretesa "esclusività" della giurisdizione delle commissione si rinvengono in MUSCARÀ, *La giurisdizione (quasi) esclusiva delle Commissioni tributarie nella ricostruzione sistematica delle SS.UU. della Cassazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, II, 29 ss. e DONATELLI, *Osservazioni critiche in tema di ammissibilità dell'impugnazione del diniego di autotutela innanzi alle commissioni tributarie (nota a Cass., sent. 16776/05)*, in *Rass. trib.*, 2005, 1732 ss..

[2] RUSSO, *Giustizia tributaria (linee di tendenza)*, in *Enc. dir.*, II, 618 ss.; IDEM, *Il riparto della giurisdizione fra giudice amministrativo e contabile*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2009, 1 e ss..

e perfino auspicabile[3], quanto perché essa, per un verso, pare a ben vedere priva di autentico ed effettivo riscontro nel dato di diritto positivo e, per altro verso, è a mio avviso destinata ad accompagnarsi a inconvenienti di tale portata (s'intende, se e in quanto realizzata al di fuori di un piano complessivo di riforma del giudice tributario e del suo processo) da rendere tutt'altro che consigliabile un atteggiamento di remissiva adesione.

Cercando di rifuggire quanto più possibile l'innata tendenza dello studioso a lasciarsi attrarre dalle questioni di ordine teorico-generale, nel presente lavoro s'intende piuttosto muovere lungo i binari di un'analisi ispirata ad un'esplicita volontà ricognitiva, volta ad offrire una panoramica d'insieme circa lo stato attuale della giurisdizione tributaria, alla luce sia delle consistenti modifiche da ultimo apportate dal legislatore al novero delle norme presidianti alla delimitazione dei confini della stessa, sia, ad un tempo, dei più significativi interventi recentemente resi dalla giurisprudenza (soprattutto di legittimità) in relazione al tema in esame.

Operata tale ricognizione, si cercheranno poi di rappresentare i riflessi derivanti da siffatti orientamenti interpretativi sul complessivo assetto del nostro contenzioso e, in specie, sul versante della necessaria ridefinizione dell'oggetto stesso del processo svolgentesi innanzi alle commissioni.

Da ultimo, infine, potranno esporsi le problematiche che è ragionevole attendersi come destinate ad emergere in modo vieppiù rilevante nell'ipotesi tutt'altro che improbabile di un definitivo consolidamento di tali linee di tendenza, in rapporto sia ai meccanismi strutturali di un modello processuale (quello di cui al d.lgs. n. 546 del 1992) invero ideato e calibrato per un'applicazione circoscritta ad un insieme ristretto e peculiarmente caratterizzato di controversie, sia alla persistente conformazione del giudice tributario quale giudice speciale non professionale né a tempo pieno.

2. Cenni preliminari circa l'assetto del contenzioso tributario antecedente alle novelle legislative del 2001 e del 2005

Sebbene il tema delle ragioni storicamente sottese all'affermarsi e al consolidarsi della giurisdizione delle commissioni giocoforza esuli dal campo di possibile estensione del presente contributo, vi sono alcuni cenni storico-evolutivi dai quali non è consentito prescindere ove si vogliano comprendere, dapprima, il senso di gran parte delle scelte di diritto positivo accolte nell'originario impianto dei decreti legislativi n. 545 e 546 del 1992 e, di seguito e per l'effetto, la portata dell'impatto prodotto su tale impianto dalle novelle legislative successivamente intervenute con riferimento ai limiti della giurisdizione predetta.

Limitandoci allora a quanto è strettamente necessario rammentare in questa sede[4], può dirsi che, a prescindere da alcuni tributi costantemente affidati alla giurisdizione del giudice ordinario, per la più parte delle prestazioni tributarie la scelta operata in Italia – come noto – fu inizialmente quella di affidare la competenza a decidere delle relative controversie ad organi di natura ibrida, salvo collegare l'attività decisionale di tali organi con quella del giudice ordinario.

Nel corso di un processo quasi secolare, svoltosi dai primi anni fino all'ultima decade del secolo scorso, si è poi assistito a un'evoluzione sviluppatasi secondo la duplice linea, da un lato, della crescente accentuazione del carattere "giurisdizionale" delle commissioni e, dall'altro lato, dell'attenuazione del rapporto esistente fra il giudizio dinnanzi ad esse e quello celebrantesi davanti al giudice ordinario[5].

Ora, non pare revocabile in dubbio come in tale percorso lo snodo di gran lunga più significativo ai fini che ci occupano sia stato certamente quello costituito dalla riforma del 1972[6], alla quale, in effetti, è da ascrivere l'autentica definizione dell'assetto di fondo del contenzioso tributario (in generale) e della giurisdizione tributaria (in particolare) quale sarebbe stato dipoi recepito e portato a più avanzata maturazione con la successiva e ulteriore riforma dei citati decreti delegati del 1992[7].

---

[3] Personalmente propugnando proprio questa soluzione ormai da molti anni (cfr. Russo, *Contenzioso tributario*, in *Dig. disc. priv., Sez. comm.*, III, 1988, rist., 1995, 515 ss.).

[4] E potendo rinviare, per un più diffuso e meditato *excursus* dei passaggi di tale secolare evoluzione, a Russo, *Contenzioso tributario*, cit., 473 ss..

[5] Cfr. Rosini, *Le commissioni tributarie: una storia parallela*, in *Riv. dir. fin.*, 1980, I, 70 ss.; Tesauro, *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, 6 ss.; Glendi, *Contenzioso tributario*, in *Enc. giur.*, VIII, 1988, 2 ss.; Magnani, *Le commissioni tributarie*, in *Trattato di diritto tributario* (diretto da A. Amatucci), III, Padova, 1994, 315 ss..

[6] In termini, sul punto e anche da ultimo, Batistoni Ferrara, *La giurisdizione speciale tributaria nell'ultima giurisprudenza della Corte Costituzionale*, in *Rass. trib.*, n. 4/2008, 1055 ss..

[7] Del resto, la stessa commissione parlamentare prevista dalla legge di delegazione n. 825 del 1971, nel formulare il proprio parere sullo schema di decreto delegato elaborato dal Governo, aveva espressamente precisato di ritenere che la revisione contemplata da tale schema e dipoi recepita dal decreto legislativo n. 636 del 1972 non potesse essere considerata definitiva, dovendosi piuttosto assumere alla stregua di un primo passo verso un'ulteriore e più ampia riforma da attuarsi in una seconda fase.

Occorre dire che la scelta operata dal decreto n. 636/72 non fu scontata e anzi, per certi versi, giunse financo inattesa, se sol si considera come essa intervenne all'indomani di una nota sentenza "monito" della Corte costituzionale[8] per il cui tramite quest'ultima, mutando l'orientamento precedentemente accolto, si era pronunciata nel senso della natura amministrativa delle commissioni, così rafforzando in molti la convinzione che il legislatore della riforma, onde non incorrere nei prevedibili strali del giudice delle leggi, non avrebbe potuto far altro che imboccare la via maestra dell'abbandono della tutela innanzi alle commissioni, conseguentemente devolvendo l'area del contenzioso ad esse prima affidato (e, in specie, quella delle cosiddette controversie estimative) alla giurisdizione del solo giudice ordinario ovvero a sezioni specializzate istituite presso il medesimo.

Nel dibattito che si sviluppò all'epoca, invero, almeno tre furono i modelli dei quali si propugnò l'adozione: anzitutto v'era quello appena rammentato e imperniato sull'attribuzione della tutela giurisdizionale in materia di tributi ai soli organi giudiziari ordinari[9]; sul versante opposto, del resto, non mancarono voci che, negando recisamente l'esistenza di impedimenti costituzionali, sostennero l'opportunità di concentrare in capo ad un unico e rinnovato giudice speciale tributario la tutela giurisdizionale prima ripartita tra il giudice ordinario e le commissioni[10]; in posizione intermedia, infine, v'erano quanti propendevano per l'adozione di un sistema misto, in linea di principio ricalcante (seppur con una serie di rilevanti innovazioni) quello già in vigore da tempo nel nostro Paese e fondato, quindi, sull'idea di una tutela giurisdizionale da realizzarsi in parte davanti a giudici speciali e in parte innanzi all'autorità giudiziaria ordinaria[11].

Senonché, scartata in modo forse troppo celere l'opzione fondata sull'idea di una tutela giurisdizionale da affidarsi ad un rinnovato giudice speciale tributario (opzione alla quale venivano opposti sia timori di compatibilità con i precetti costituzionali sia la constatazione degli ingenti costi che un tale sistema avrebbe importato, esso inevitabilmente implicando il ricorso ad un giudice di carattere professionale), la scelta finì per essere circoscritta alle altre due soluzioni sopra citate, per orientarsi, da ultimo, nel senso della sostanziale continuità con il passato, nella misura in cui: *(i)* le commissioni non solo furono mantenute in vita ma, altresì e pur subendo una consistente opera di *restyling* volta a conformarne la configurazione al carattere della giurisdizionalità, conservarono *in toto* la connotazione non professionale né a tempo pieno[12] dei relativi componenti; *(ii)* la giurisdizione delle stesse venne delimitata attraverso un'elencazione tassativa di tributi e di atti impugnabili, nel loro insieme identificanti un novero tipologicamente circoscritto di controversie, in larga parte costituito dal cosiddetto "contenzioso estimativo"[13]; *(iii)* al di fuori di tale ambito, infine, si ribadì la giurisdizione del giudice ordinario, ferma restando – s'intende – la competenza a conoscere del giudice amministrativo circa le controversie in cui si facesse questione di situazioni giuridiche aventi la consistenza dell'interesse legittimo anziché del diritto soggettivo, secondo il generale criterio di riparto fissato in via di principio dalla carta costituzionale.

Le ragioni che suggerirono l'opportunità di tale opzione (e in specie che indussero a preservare le commissioni) sono note e tuttavia non è forse superfluo ricordarle brevemente, anche perché esse appaiono tutt'altro che datate.

Anzitutto, era chiaro ai più che la devoluzione al giudice ordinario di un contenzioso tanto tipologicamente uniforme quanto numericamente cospicuo quale quello delle controversie di estimazione avrebbe aggravato la crisi della magistratura ordinaria, già ai tempi cronicamente affogata da carichi di lavoro oberanti e comunque sproporzionati rispetto alle forze in campo. Del resto, era anche diffuso il convincimento che la natura delle questioni tipiche del contenzioso "estimativo" mal si addicesse alla formazione del giudice ordinario, richiedendo cognizioni tecniche in larga misura appartenenti all'area del meta-giuridico. Ma poi, e forse soprattutto, v'era il problema essenziale dei costi, giacché, anche immaginando di seguire la strada del rafforzamento degli organici magistratuali, l'ingente onere economico che da ciò sarebbe derivato non poté non essere considerato dal legislatore alla stregua di un elemento da soppesare adeguatamente.

---

[8] C. cost. 10 febbraio 1969, n. 10, in *Riv. dir. fin.*, 1969, II, 105 ss..

[9] Sostanzialmente su questa linea era orientato il progetto Azzariti, il cui esame si rinviene in ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, 627 ss..

[10] A favore della necessità di un giudice speciale professionale (giudice tributario togato) si era espresso, in particolare, ANDRIOLI, *Le giurisdizioni speciali nella Costituzione della Repubblica*, in *Le giurisdizioni speciali amministrative*, Milano, 1956, II.

[11] Era questa la soluzione propugnata dal progetto Visentini-Allorio, riportato in ALLORIO, *Op. ult. cit.*.

[12] Laddove il requisito della "professionalità" allude alla necessità di una specifica preparazione e competenza nel settore con riguardo al quale il giudice è destinato ad operare, mentre quello del "tempo pieno" intende riferirsi alla preposizione del giudice stesso allo svolgimento di tale funzione con il carattere dell'esclusività.

[13] *Amplius*, RUSSO, *Processo tributario*, in *Enc. dir.*, XXXVI, Milano, 1987, 45 ss. e IDEM, *Contenzioso tributario*, cit., 495 ss..

Si accolse, dunque, una soluzione di compromesso condizionata da fattori anche pragmatici, la quale non era forse la migliore possibile (e certamente non lo era agli occhi di quanti, come il sottoscritto, da oltre un trentennio vanno propugnando la necessità di addivenire ad un assetto del nostro contenzioso all'insegna della giurisdizione tributaria – anche esclusiva – di un giudice speciale di tipo professionale e a tempo pieno), ma che di converso non mancava di una sua intima coerenza, altresì recando con sé vantaggi tutt'altro che trascurabili.

E infatti, la cennata caratterizzazione omogenea dei tipi di controversie rimesse alla cognizione delle commissioni si prestava anzitutto a rendere possibile[14] la previsione per le stesse di un modello processuale a struttura fortemente semplificata, come tale idoneo ad assicurare una tutela particolarmente celere ed efficace; d'altra parte, poi, la persistente configurazione onoraria dei giudici tributari costituiva per molti versi un limite (non a torto denunciato dai più), il quale però non solo garantiva ovvi risultati in termini di risparmio di spesa ma veniva altresì attenuato in larga parte dalla tendenziale uniformità (oltreché dalla relativa esiguità tipologica) delle questioni giuridiche suscettibili d'insorgere nei giudizi rientranti nella competenza a conoscere delle commissioni.

A distanza di venti anni esatti, venute meno molte delle preoccupazioni di ordine costituzionale che avevano condizionato alcune delle soluzioni tecnico-strutturali accolte dalla precedente riforma, i decreti delegati nn. 545 e 546 del '92 intervennero a correggere la maggior parte delle irrazionalità inficianti il precedente assetto[15], agendo sul versante della più piena salvaguardia delle garanzie d'imparzialità, terzietà e indipendenza del giudice tributario e, ad un tempo, portando a più avanzata maturazione il percorso volto alla definitiva affermazione della giurisdizione tributaria alla stregua di una vera e propria terza giurisdizione[16].

E tuttavia, a ben vedere e come accennato, questa successiva riforma non mutò le scelte di fondo dalle quali aveva mosso il legislatore del 1972, quantomeno nella parte in cui venivano mantenuti sostanzialmente fermi i tre elementi sui quali si era fondato l'equilibrio (verrebbe da dire il delicato compromesso) dell'assetto preesistente, vale a dire: *(A)* la delimitazione della giurisdizione tributaria a controversie tipologicamente omogenee[17]; *(B)* la struttura semplificata del processo svolgentesi innanzi alle commissioni; *(C)* la caratterizzazione non professionale[18] né a tempo pieno del giudice tributario.

Concentrando specificamente l'attenzione sul primo di tali elementi, è pacifico come almeno nell'originario impianto del d.lgs. n. 546 la delimitazione in parola risultasse dall'operare congiunto di due disposizioni, quali in specie: in primo luogo l'art. 2, laddove si elencavano una serie di tributi costituenti i cosiddetti "*limiti esterni*" (o, se si preferisce, "*orizzontali*"[19]) della giurisdizione *de qua*, essi individuando la tipologia di prestazioni tributarie[20] al di fuori del cui ambito restava in ogni caso esclusa la competenza a conoscere delle commissioni; altresì e dipoi, l'art. 19, recante un elenco tassativo di atti impugnabili e volto ad assolvere ad un duplice ordine di funzioni, siccome per un verso disciplinante le condizioni di proponibilità dell'azione (*rectius*: del ricorso) nel considerato processo e, per altro verso e ancor prima, operante sul piano della definizione dei cosiddetti "limiti interni" (soggettivi ed oggettivi) della giurisdizione predetta, esso concorrendo a circoscrivere le tipologie di controversie suscettibili di formare oggetto di quest'ultima entro la più ampia cornice dei tributi enucleati dal precedente articolo 2.

In altri termini, il meccanismo accolto nel combinato disposto dei citati articoli 2 e 19 si risolveva in questo: che dapprima l'elencazione dei tributi di cui all'art. 2 ri-

---

[14] Involgendo accertamenti relativamente semplici e, correlativamente, ponendo esigenze istruttorie parimenti semplici e limitate.

[15] Prima fra tutte, naturalmente e tra le altre, quella per cui, nel sistema previgente alla riforma del 1992, il processo tributario contemplava la possibilità che, dopo i primi due gradi di giudizio dinanzi alle commissioni di primo e secondo grado, si svolgesse un terzo grado (anch'esso di merito, sia pure con alcune limitazioni) dinanzi, alternativamente, alla Commissione tributaria centrale ovvero alla corte d'appello.

[16] Cfr. CANTILLO, *Aspetti problematici dell'istituzione della giurisdizione generale tributaria*, in *Rass. trib.*, 3/2002, 811 ss., nonché RUSSO, *La giurisdizione tributaria verso la terza giurisdizione*, in *La normativa tributaria nella giurisprudenza delle corti e nella nuova legislatura*, Atti del Convegno "*Gli ottanta anni di Diritto e Pratica Tributaria*", coordinati da V. Uckmar, Padova, 2007, 157 ss..

[17] Cfr. MUSCARÀ, *La giurisdizione (quasi) esclusiva delle Commissioni tributarie nella ricostruzione sistematica delle SS.UU. della Cassazione*, cit., 39, laddove l'Autore ritiene che il comune denominatore degli atti tassativamente elencati nell'art. 19 fosse rappresentato dall'idoneità a determinare l'*an* e/o il *quantum debeatur* delle obbligazioni tributarie.

[18] *Rectius*: non necessariamente professionale. In ordine alle regole che presiedono al reclutamento dei componenti delle commissioni e, in specie, ai requisiti all'uopo richiesti, occorre rinviare agli artt. 3, 4 e 5 del d.lgs. n. 545 del 1992, su cui cfr. RUSSO, *Manuale di diritto tributario – Il processo tributario* (con la collaborazione di G. Fransoni), Milano, 2005, 4 ss.. Per un commento a tali norme, si veda altresì IDEM, *Giustizia tributaria (linee di tendenza)*, cit., 623 ss..

[19] DEL FEDERICO, *La giurisdizione*, in *Giur. sist. dir. trib.* (a cura di Tesauro), 1998, 32. TESAURO, *Processo tributario*, in *Dig. disc. priv., Sez. comm.*, 337, preferisce parlare di limiti materiali.

[20] Essenzialmente si trattava delle imposte, alle quali venivano peraltro e significativamente ad aggiungersi i tributi comunali e degli altri enti locali.

tagliava l'ambito di potenziale estensione della giurisdizione delle commissioni; entro tale ambito, dipoi, era l'elenco degli atti impugnabili dell'art. 19 ad individuare le controversie effettivamente rimesse alla cognizione del giudice tributario, individuandole in quelle soltanto che si caratterizzassero: da un punto di vista soggettivo, per il fatto di vertere fra parti di cui almeno una rappresentata dall'ente impositore (ovvero dall'affidatario del servizio di riscossione) emittente l'atto impugnabile/impugnato; dal punto di vista oggettivo, in quanto inserentisi entro una delle specifiche aree (o fasi attuative) dell'accertamento, della liquidazione, della riscossione e del rimborso del tributo (*rectius*: dei tributi di cui all'art. 2), quali in effetti selezionate attraverso l'indicazione di atti impugnabili appartenenti ad esse aree (o fasi attuative) e ad esse soltanto.

Alle commissioni, in definitiva e sul versante della giurisdizione, si rimetteva di conoscere delle sole controversie fra contribuente e amministrazione finanziaria (*lato sensu*) le quali involgessero l'accertamento, la liquidazione, la riscossione ovvero il rimborso delle principali imposte erariali e di pochi altri tributi.

Dopodiché, così fissati i confini della giurisdizione tributaria, era lo stesso elenco di atti impugnabili di cui all'art. 19 ad operare anche sul successivo e distinto fronte della delimitazione delle occasioni d'esperibilità del ricorso innanzi al giudice tributario, limitandole ai soli casi di atti nei quali fosse rinvenibile l'assunzione di una concreta determinazione da parte dell'Erario in ordine al modo di essere di uno dei profili rilevanti della fattispecie impositiva, in conformità con l'esigenza di salvaguardare il regolare svolgimento dell'azione pubblica e di non consentire, dunque, che l'Amministrazione potesse essere indiscriminatamente convenuta in giudizio a ogni piè sospinto.

E v'è da dire che nell'originario impianto del decreto legislativo n. 546 l'elencazione in parola non difettava di tendenziale adeguatezza ed esaustività rispetto a siffatta seconda evidenziata funzione; ciò che peraltro – giova rimarcarlo fin da subito – era in larga parte da imputare alla circostanza che in quell'impianto i tributi rientranti nella giurisdizione delle commissioni si caratterizzavano tutti per il fatto di lasciarsi ricondurre (almeno in prevalenza) a moduli attuativi pressoché identici, nel cui ambito gli atti elencati dall'art. 19 erano in effetti quelli aventi rilievo di gran lunga preminente, essi individuando le principali ipotesi di "*crisi di cooperazione*"[21] passibili di risultare bisognevoli di tutela innanzi al giudice tributario, almeno entro l'area della giurisdizione propria di quest'ultimo, quale identificata dalle controversie suscettibili d'insorgere tra contribuente e amministrazione finanziaria in relazione all'attività di accertamento, liquidazione, riscossione e rimborso dei tributi di cui al citato art. 2.

3. La giurisdizione tributaria alla luce delle novelle legislative del 2001 e del 2005

Esaurita tale opportuna premessa ed in conformità con il taglio che si è sopra chiarito volersi dare alla presente indagine, è finalmente giunto il momento di esporre lo stato attuale della giurisdizione tributaria, alla luce sia delle consistenti modifiche legislative intervenute al proposito negli ultimi anni sia, anche, delle indicazioni ermeneutiche offerte sul tema dalla giurisprudenza più recente.

Muovendo allora dal primo angolo di visuale, è noto come l'originaria e sopra descritta impostazione del d.lgs. n. 546 sia stata fortemente innovata in forza di due successivi interventi del 2001 e del 2005.

Per effetto della legge n. 488 del 2001, così e anzitutto, l'art. 2 è stato dapprima riformato nel senso del superamento della previgente elencazione puntuale dei tributi costituenti la cornice esterna della giurisdizione tributaria, questa essendo stata estesa "*a tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, compresi quelli regionali, provinciali e comunali…nonché le sovraimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi e ogni altro accessorio*", con la sola esclusione (già precedentemente contemplata) delle "*controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602*". In occasione della medesima riforma, del resto, si è altresì riconosciuto al giudice tributario il generalizzato potere di risolvere "*in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione, fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato e la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio*"[22].

[21] PROTO PISANI, *Lezioni di diritto processuale civile*, Napoli, 2002, 29 ss..

[22] Sulla disapplicazione dei regolamenti e degli atti amministrativi generali, si veda FRANSONI, *La disapplicazione dei regolamenti e degli atti generali*, in AA.VV., *Il processo tributario*, in *Giur sist. di dir. trib.* (a cura di Tesauro), Torino, 1998, 119 ss..

A distanza di appena quattro anni da siffatta modifica, dipoi e con legge n. 248 del 2 dicembre 2005[23], il legislatore è nuovamente intervenuto sull'art. 2, non solo ivi specificando espressamente (quanto inutilmente, per vero[24]) che competono alla cognizione delle commissioni le controversie sui tributi di ogni genere e specie "*comunque denominati*", ma altresì introducendo un secondo periodo al comma 2, statuente l'appartenenza alla giurisdizione tributaria "*anche*" delle "*controversie relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche*[25]*… e del canone per lo scarico e la depurazione delle acque reflue*[26] *e per lo smaltimento dei rifiuti urbani*[27]*, nonché*" delle "*controversie attinenti l'imposta o il canone comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni*[28]".

Ora, volendosi individuare fin da subito la portata di tali modifiche, può dirsi che essenzialmente due sono gli ordini di problemi che esse hanno finito per sollevare.

In primo luogo, e com'era agevole prevedere, il richiamo ad una categoria di problematica delimitazione quale quella dei "*tributi*" ha riportato al centro del dibattito dottrinale e giurisprudenziale la questione dei tratti qualificanti di detta categoria, così restituendo fiato a dispute di tradizione antica[29] le quali, sebbene mai totalmente sopite, si erano peraltro potute attenuare in difetto di concreti risvolti applicativi dell'adesione all'una o all'altra ricostruzione teorica[30] [31]. E su questo fronte, del resto e in specie, l'espressa inclusione nell'area della giurisdizione tributaria di controversie afferenti prestazioni dalla natura incerta, quali quelle di cui all'attuale comma 2 dell'art. 2, ha posto gli interpreti di fronte ad un'alternativa secca tra le due opposte opzioni[32]: da un lato, d'intendere l'elenco di tali prestazioni alla stregua di una specificazione della generale categoria dei tributi di cui al comma 1 (nella quale prospettiva tale puntuale elencazione avrebbe risposto soltanto alla volontà legislativa di fare chiarezza in ordine alla natura tributaria delle prestazioni testualmente

---

[23] Di conversione del d.l. n. 203 del 30 settembre 2005.

[24] COLLI VIGNARELLI, *Processo tributario: il legislatore interviene ancora in modo poco meditato*, in *Il fisco*, n. 9/2006, 1267; RUSSO, *L'eccessiva e riprovevole dilatazione della giurisdizione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2/2006, 590. Affermano l'utilità della puntualizzazione, viceversa, GLENDI, *Aspetti applicativi delle modifiche apportate al processo tributario*, in *Corr. trib.*, 6/2006, 420, e PERRONE, *I limiti della giurisdizione tributaria*, cit., 714, ad avviso del quale ultimo, in specie, l'inciso avrebbe una funzione prospettica in vista dell'attuazione del federalismo fiscale.

[25] Si tratta del cd. c.o.s.a.p., introdotto dall'art. 63 del d.lgs. n. 446/97.

[26] Il canone in questione (più precisamente "*quota di tariffa*" riferita al servizio di pubblica fognatura e di depurazione) è stato introdotto dall'art. 14 della legge n. 36 del 1994 (c.d. legge Galli), in sostituzione del precedente canone di fognatura e depurazione di cui alla legge n. 319/1976 (c.d. legge Merli). Secondo Cass, sent. n. 96/05, in banca dati *fisconline*, il servizio di depurazione delle acque reflue costituisce servizio pubblico irrinunciabile che gli enti gestori sono tenuti ad istituire per legge, e il relativo canone è dovuto indipendentemente non solo dall'effettiva utilizzazione del servizio, ma anche dalla sua stessa istituzione o dall'esistenza dell'allacciamento fognario ad esso della singola utenza. Su tale norma si è abbattuta, da ultimo, la scure della Corte cost., la quale, con sent. n. 335/2008, in banca dati *fisconline*, ha dichiarato l'incostituzionalità dell'art. 14, comma 1 cit. in relazione all'art. 3 cost., nella parte in cui prevede che la quota di tariffa riferita al servizio di depurazione è dovuta dagli utenti nel caso in cui la fognatura sia sprovvista di impianti centralizzati di depurazione o questi siano temporaneamente inattivi.

[27] Ci si riferisce alla c.d. tariffa Ronchi, prevista dal d.lgs. n. 22/97 con l'intento di sostituire la precedente t.a.r.s.u. di cui al d.lgs. n. 507/93 e destinata, a sua volta, ad essere sostituita dalla nuova tariffa integrata ambientale prevista dall'art. 238 del d.lgs. 152/2006 (peraltro non ancora applicabile a ragione della mancata adozione del necessario decreto di attuazione).

[28] Tale canone è oggi disciplinato dall'art. 62 del d.lgs. 446/1997 e trova il suo antecedente nell'imposta comunale sulla pubblicità di cui agli artt. 3 e 4 del d.lgs. 15 dicembre 1993, n. 507.

[29] Per una panoramica generale degli interventi rinvenibili in dottrina sul tema, si veda FICHERA, *L'oggetto della giurisdizione tributaria e la nozione di tributo*, in *Rass. trib.*, 4/2007, 1059 ss.. Volendosi rammentare segnatamente alcuni dei contributi più significativi in ordine alla nozione di tributo, pur senza pretesa di esaustività, si veda anzitutto M.S. GIANNINI, *I proventi degli enti pubblici minori e la riserva di legge*, in *Riv. dir. fin.*, I, 1957, 3 ss.; IDEM, *Ancora in tema di prezzo e di tassa*, in *Giur. cost.*, 1962, 680. Si vedano, poi, VANONI, *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*, Padova, 1932, *passim*; A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, 1 ss.; MICHELI, *Prestazioni imposte, sconto dei medicinali, capacità contributiva e sostituzione tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1973, II 121 ss.; FEDELE, *La tassa*, Siena, 1974, *passim*; IDEM, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, 10 ss.; VIOTTO, *Tributo*, in *Dig. disc. priv., Sez. comm.*, Torino, 1999, XVI, 22; DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000, *passim*; DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2004, 10 ss.; FRANSONI, *La nozione di tributo nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale* (a cura di Perrone e Berliri), Napoli, 2006, 123 ss.; INGROSSO, *La nozione di tributo nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale* (a cura di Perrone e Berliri), Napoli, 2006, 137 ss..

[30] A rigore, per vero, già l'originaria formulazione dell'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992 faceva richiamo alla categoria dei "*tributi*", attraendo alla giurisdizione delle commissioni il generale insieme dei "*tributi comunali e locali*". Il rilievo dei tratti distintivi della nozione era nondimeno avvertito in misura modesta.

[31] Sul collegamento tra la nozione di tributo e l'ampliamento della giurisdizione, cfr., per tutti, CIPOLLA, *Le nuove materie attribuite alla giurisdizione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2003, 471 ss. nonché PISTOLESI, *Le nuove materie devolute alla giurisdizione delle Commissioni tributarie*, cit., 1466.

[32] NUCERA, *Nuova giurisdizione tributaria e art. 102 della Costituzione: ampliamento della giurisdizione o istituzione di un giudice speciale?*, in *Rass. trib.*, n. 5/2006, 1591 ss..

enucleate); dall'altro lato, e in senso antitetico, di leggere la novella in parola nei termini di una deliberata volontà del legislatore di far confluire nella giurisdizione delle commissioni anche le materie espressamente e specificamente menzionate, a prescindere dalla natura tributaria delle stesse e con evidenti risvolti d'illegittimità costituzionale di una tale scelta in rapporto all'art. 102 cost. e all'ormai consolidato orientamento del giudice delle leggi volto a leggere in tale norma un insuperabile divieto di espansione della predetta giurisdizione oltre i confini della nostra materia[33].

Ma a ben vedere, e com'era forse meno prevedibile, è su un diverso fronte che le surrichiamate modifiche hanno finito per produrre gli effetti più deflagranti, prestando il fianco ad operazioni esegetiche conducenti ad approdi ricostruttivi forse non totalmente privi di appigli nelle novelle formulazioni testuali delle norme ma, di certo, non necessitati alla stregua di esse e comunque eversivi in rapporto all'originario impianto del decreto n. 546.

E invero, è indubbio come, abbandonando la preesistente elencazione nominativa dei tributi suscettibili di formare oggetto di conoscenza da parte delle commissioni e assumendo a nuovo criterio di delimitazione della giurisdizione di esse la risalente e ampia categoria dei "*tributi*", il legislatore abbia senz'altro conferito alla giurisdizione medesima un novello carattere di generalità, ad essa avendo mantenuto sicuramente estranee, in effetti, soltanto l'impugnazione dei regolamenti e degli atti amministrativi di carattere generale (salvo peraltro il potere del giudice tributario di conoscere incidentalmente di essi e, se del caso, anche di disapplicarli) e l'attività esecutiva successiva alla notifica della cartella di pagamento.

E però, se taluni, nel prendere atto di siffatta oggettiva generalizzazione della giurisdizione delle commissioni alla totalità dei tributi, non hanno mancato di rammentare la persistente vigenza dell'art. 19 quale norma delimitante dall'interno (o, se si preferisce, in senso "*verticale*"[34]) la competenza a conoscere del giudice tributario[35], altri (e soprattutto la giurisprudenza) hanno ritenuto ormai superata tale ulteriore previsione normativa, ravvisando nelle predette novelle una volontà del legislatore di estendere la giurisdizione delle commissioni alla generalità, non già dei tributi, ma delle controversie tributarie e così pervenendo a predicare un acquisito carattere di esclusività (anziché, come si diceva, di semplice generalità) della considerata giurisdizione, secondo il modello tipico della giurisdizione per materia, quale elaborato e conosciuto nell'esperienza del processo amministrativo.

Nelle pagine che seguono, dunque, occorrerà dar conto di tali due problematiche e di quali risposte e riscontri esse abbiano trovato nella giurisprudenza finora formatasi, con annessi risvolti e implicazioni sul piano sia dell'oggetto sia della stessa capacità di tenuta del nostro processo.

3.1. (segue) La problematica categoria dei "tributi" nella recente giurisprudenza della Corte costituzionale

Muovendo allora dal tema della nozione di "*tributo*", è noto come al riguardo la Corte costituzionale si sia trovata costretta ad intervenire ripetutamente negli ultimi anni, specie a ragione delle molteplici questioni di legittimità costituzionale sottoposte al suo esame in relazione alle singole prestazioni di cui al comma 2 dell'art. 2 cit. e alla sopra evidenziata problematica del carattere esemplificativo o meno dell'elencazione contenuta in tale disposizione rispetto al criterio generale del comma 1 dell'articolo medesimo[36]. E difatti, a fronte della sostanziale identità logico-argomentativa delle questioni sollevate, la Corte ha ritenuto di dover differenziare gli esiti dei relativi giudizi in funzione delle specifiche prestazioni formanti riferimento delle censure sottoposte al suo esame, a seconda della ritenuta sussumibilità delle prestazioni di volta in volta considerate nella categoria di quelle aventi carattere tributario ovvero nel novero dei corrispettivi di altra natura; sicché, in tal modo, si è reso non più aggirabile per il giudice delle leggi il problema dell'individuazione dei criteri discretivi della nozione di "*tributo*".

---

[33] Critici fin da subito con le novelle in parola De Mita, *Ampliamento che non giova*, in *Il Sole 24 Ore* del 1° novembre 2005; Tesauro, *Con i nuovi compiti non sarà facile ripartire*, in *Il Sole 24 Ore* del 7 febbraio 2002.

[34] Del Federico, *La giurisdizione*, cit., 32. Tesauro, *Processo tributario*, cit., 337, parla invece di limiti funzionali.

[35] In dottrina, si vedano Perrone, *I limiti della giurisdizione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2006, 707 ss.; Fichera, *Op. cit.*, 1067.

[36] Tra le altre ordinanze di remissione, devesi segnalare per la particolare pregevolezza argomentativa Cass., ord. 15 giugno 2009, n. 13894, con la quale si è rimesso al giudice delle leggi di verificare la legittimità costituzionale dell'art. 2, comma 2 del d.lgs. n. 546/92, come modificato, dall'art. 3-*bis* del d.l. n. 203/05 (convertito con modificazioni nella l. n. 248/05) nella parte in cui sono devolute alla cognizione della giurisdizione tributaria le controversie relative alla debenza del canone per lo smaltimento dei rifiuti urbani.

[37] C. cost., sent. 14 marzo 2008, n. 64, in *Giur. trib.*, 2008, 378. La sentenza è stata oggetto di molteplici commenti, tra cui: Marini, *Incostituzionalità della giurisdizione tributaria e rapporti pendenti*, in *Giur. trib.*, 2008, 380; Glendi, *Limiti costituzionali all'espansione extra moenia della giurisdizione tributaria*, in *Corr. trib.*, 18/2008, 1445 ss.; Lovecchio, *Un'interpretazione secondo Costituzione di potenziale*

Limitandoci qui a segnalare i più significativi di siffatti pronunciamenti, paiono meritevoli di espressa menzione: anzitutto, la sentenza n. 64 del 2008[37], con la quale si è dichiarata l'incostituzionalità del comma 2 dell'art. 2 nella parte in cui esso attrae alla giurisdizione delle commissioni le controversie in materia di c.o.s.a.p., in ciò essendosi ravvisata la violazione del divieto di istituzione di nuovi giudici speciali a ragione della natura non tributaria di detta prestazione[38], quale dichiaratamente ritraibile – secondo il *dictum* della Corte – dall'indirizzo costante della giurisprudenza di legittimità[39]; dipoi, la successiva sent. n. 141/2009[40][41], con la quale si è viceversa esclusa l'incostituzionalità della norma predetta (sempre sotto il profilo della violazione dell'art. 102 cost.) laddove essa stabilisce che appartengono alla giurisdizione tributaria le controversie pertinenti al canone comunale per l'installazione dei mezzi pubblicitari (cd. c.i.m.p.), in questo caso essendosi rilevata l'inesistenza di un indirizzo di legittimità cui potersi fare riferimento al riguardo e, piuttosto, essendosi addivenuti alla qualificazione del predetto canone quale prestazione di carattere tributario sulla base di un esame della relativa disciplina condotto direttamente dal giudice delle leggi, "*alla luce dei criteri elaborati dalla giurisprudenza costituzionale per qualificare come tributarie alcune entrate: criteri che consistono nella doverosità della prestazione, in mancanza di un rapporto sinallagmatico tra parti, e nel collegamento di detta prestazione alla pubblica spesa in relazione ad un presupposto economicamente rilevante*"; da ultimo, infine, la sentenza n. 238 del 2009[42], laddove la medesima questione di legittimità costituzionale di cui ai casi predetti è stata dichiarata infondata con riferimento alla tariffa d'igiene ambientale introdotta dal cd. "decreto Ronchi"[43], anche in questo caso sul rilievo dell'impossibilità di rinvenire un indirizzo univoco nella giurisprudenza di legittimità e alla stregua di un sindacato diretto del giudice delle leggi svolto sulla base dei medesimi criteri sopra ricordati.

Ora, se riguardate nel loro insieme le predette sentenze (come del resto anche le altre che la Corte ha recentemente reso nel pronunciarsi sulla natura tributaria di ulteriori prestazioni di qualificazione dubbia[44]) tendono ad adottare un'impostazione sostanzialmente uniforme, alla cui stregua la Consulta, dopo aver ribadito il proprio consolidato indirizzo in base al quale la giurisdizione delle commissioni deve ritenersi collegata in modo indefettibile alla natura tributaria del rapporto controverso (con la conseguenza che l'attribuzione a tale giurisdizione di liti aventi altra natura comporta la violazione del divieto di istituire giudici speciali nuovi posto dall'art. 102, comma 2 cost.[45]), ha preliminar-

---

impatto su molte fattispecie, in *Guida al diritto*, 22/2008, 40 ss.; BRUNETTI, *Giurisdizione tributaria: due pronunce della Corte costituzionale (ri)definiscono la competenza delle commissioni*, in *Giust. trib.*, 1/2009 19 ss.; BATISTONI FERRARA, *La giurisdizione speciale tributaria nell'ultima giurisprudenza della Corte costituzionale*, cit., 1055.

[38] Secondo la Corte, in specie, "*il difetto della natura tributaria della controversia fa necessariamente venir meno il fondamento costituzionale della giurisdizione del giudice tributario, con la conseguenza che l'attribuzione a tale giudice della cognizione della suddetta controversia si risolve inevitabilmente nella creazione, costituzionalmente vietata, di un nuovo giudice speciale*". Cfr., dipoi e conforme, anche C. cost., ord. n. 7 luglio 2008, n. 269, in banca dati *fisconline*.

[39] E in effetti, in questo senso si erano orientate costantemente le SS.UU. (cfr. ord. 14864/06, nonché sentt. nn. 12167/03, 1239/05 e 25551/07). Peraltro, non si è mancato di rilevare come la stessa Cassazione, con sent. n. 1611 del 25 gennaio 2007, in banca dati *fisconline*, avesse però contraddetto, già prima della pubblicazione della decisione della Consulta, il proprio consolidato indirizzo, affermando la natura tributaria del c.o.s.a.p.. Sul punto, cfr. GLENDI, *Limiti costituzionali all'espansione extra moenia della giurisdizione tributaria*, cit., 1454.

[40] C. cost., 8 maggio 2009, sent. n. 141, in *Giur. trib.*, 9/2009, 753, dipoi confermata anche da C. cost., ord. 17 luglio 2009, n. 218, in banca dati *fisconline*.

[41] Volendosi richiamare i primi commenti dedicati a tale pronuncia, vedansi CARRASI, *Doverosità della prestazione, mancanza di rapporto sinallagmatico e collegamento alla spesa pubblica: la natura tributaria del canone per l'installazione dei mezzi pubblicitari*, in *Giur. trib.*, 9/2009, 757 ss.; LOVISETTI, *La Consulta riconosce la natura tributaria del CIMP*, in *Corr. trib.*, 30/2009, 2466.

[42] C. cost., 16 luglio 2009, in *Il fisco*, 32/2009, 5304, sulla quale, da ultimo, BEGHIN, *Corte costituzionale e TIA: un'occasione per riflettere sulla nozione di tributo*, in *Corr. trib.*, 38/2009, 3097 ss.; GUIDO, *Considerazioni a margine della recente qualificazione tributaria della Tia operata dalla Corte costituzionale*, in *Rass. trib.*, 2009, 1107, e LA ROCCA, *Natura tributaria della Tariffa di igiene ambientale*, in *Il fisco*, 35/2009, 5798.

[43] Da segnalare come la sentenza si dia cura di precisare la delimitazione del suo oggetto alla sola tariffa Ronchi, così suggerendo la possibilità che a conclusioni dissimili possa pervenirsi con riguardo alla nuova tariffa integrata ambientale di cui all'art. 238 del d.lgs. 152/2006.

[44] Cfr. C. cost, sent. 7 marzo 2008, n. 51, in materia di proventi e infrastrutture aeroportuali, laddove la Corte ha affermato la natura di "*corrispettivi dovuti in base a contratti*" dei diritti aeroportuali; cfr. anche C. cost, sent. n. 10 ottobre 2008, sent. n. 335, in banca dati *fisconline*, con cui, come già accennato *supra*, si è dichiarata la natura di corrispettivo della quota di tariffa del servizio idrico integrato riferita alla depurazione delle acque, per l'effetto ritraendo l'illegittimità costituzionale della norma che ne prevedeva l'obbligatoria corresponsione pur in assenza di erogazione del servizio.

[45] Cfr. C. cost., ordd. 395/2007, 94/2006, 35/2006, 34/2006, in banca dati *fisconline*. In specie, e per tutte, vedasi ord. n. 94 del 6 marzo 2006 (dep. il 10 marzo 2006), ove la Corte ha dichiarato manifestamente inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art 2, comma 1 del d.lgs. n. 546/92 sollevata con riferimento all'art. 102, comma 2, e alla VI disposizione transitoria, confermando il proprio tradizionale insegnamento secondo cui la verifica della conformità a Costituzione delle norme incidenti sull'estensione della giurisdizione tributaria deve essere fatta "*valorizzando la natura*

mente chiarito di dover per l'effetto condizionare il giudizio di fondatezza o meno delle questioni sottoposte al suo esame alla previa verifica circa la natura (tributaria o non tributaria) delle prestazioni formanti oggetto delle questioni medesime. Dopodiché, esclusa la possibilità di attribuire valenza dirimente, a tal fine, alle denominazioni utilizzate dal legislatore in riferimento ai singoli tipi di prestazioni e rimarcata piuttosto la preminenza dei profili sostanziali caratterizzanti le discipline proprie di ciascuna di esse, la Corte ha dapprima tentato di mantenersi in linea con l'atteggiamento di prudenza dalla stessa tradizionalmente adottato in rapporto all'annosa questione dei tratti qualificanti la categoria del "tributo", cercando di far richiamo, per quanto consentito, alle indicazioni ritraibili dalla giurisprudenza di legittimità. Dipoi, però, trovandosi a dover intervenire rispetto a fattispecie caratterizzate dall'assenza di tali indicazioni (o comunque di indicazioni univoche), la medesima ha dovuto alla fine farsi carico di svolgere direttamente il giudizio volto alla verifica circa la natura (tributaria o meno) delle prestazioni sottoposte al suo esame, al proposito dichiarando di volersi attenere ai parametri discretivi della nozione di "tributo" ritraibili dalla propria precedente giurisprudenza e più specificamente individuati, come accennato, *(i)* nella "*doverosità della prestazione*", *(ii)* nella "*mancanza di un rapporto sinallagmatico*" e *(iii)* nel "*collegamento* della *prestazione alla pubblica spesa in relazione ad un presupposto economicamente rilevante*".

Fermo che questi sono i criteri adottati dalla Corte e che di essi occorre dunque prendere atto, non possono tuttavia sottacersi consistenti ragioni di perplessità circa la loro effettiva adeguatezza al considerato fine, giacché, se può convenirsi circa l'utilità del criterio riferentesi alla connotazione necessariamente coattiva delle prestazioni tributarie, non altrettanto è dato fare in relazione agli altri, essi appalesandosi o scarsamente stringenti o giuridicamente poco significativi.

Si precisa da subito come la complessità delle questioni che la valutazione delle citate pronunce richiederebbe sia tale da rendere impossibile, nella presente sede, l'espressione di alcun giudizio esaustivo (e men che mai definitivo) in relazione agli approdi raggiunti dalla Corte con riguardo alle singole prestazioni esaminate. E del resto, a ben ragionare, la correttezza o meno di tali conclusioni assume un rilievo relativamente marginale in rapporto ai fini propri dell'indagine che qui si conduce.

Vi sono peraltro alcune notazioni di carattere generale alle quali non è consentito sottrarsi.

Così, che la doverosità (intesa come coattività *lato sensu*[46]) sia attributo caratterizzante la generalità delle prestazioni tributarie è dato sufficientemente condiviso da non richiedere di essere rimesso in discussione, non foss'altro per la presenza di una giurisprudenza costituzionale assolutamente granitica sul punto[47] e pur dovendosi segnalare l'esistenza di voci dottrinali di segno contrario[48]. Del resto, però, se è sostanzialmente pacifico che le prestazioni tributarie integrano tutte "*prestazioni imposte*" ai sensi dell'art. 23 cost., è ancor più incontroverso come le prime non esauriscano affatto il novero delle seconde; di talché, se l'assenza del carattere della doverosità-coattività vale senz'altro ad escludere la qualificabilità di una prestazione come tributaria, la sua presenza può viceversa fungere soltanto da indizio della possibile connotazione tributaria della prestazione medesima, mentre non può di per sé valere a giustificare la certa predicabilità di tale natura in capo ad essa[49]. Sicché diviene ineludibile la conclusione che il *proprium* della nozione di "tributo" debba collocarsi altrove.

---

tributaria del rapporto, cui deve ritenersi implicitamente collegata la giurisdizione del giudice tributario"; vd. anche, sul punto, Corte Cost., ord. n. 144/98, in *Corr. trib.*, 1998, 1669 ss., nonché C. cost., sent. 5 maggio 2008, n. 130, in *Rass. trib.* 4/08, 1047, la quale ha espressamente sancito l'illegittimità costituzionale dell'art. 2 del d.lgs. 546/92, per contrasto con l'art. 102 cost., nella parte in cui esso attraeva alla giurisdizione delle commissioni le controversie pertinenti a sanzioni amministrative irrogate da uffici finanziari ancorché relative a prelievi non tributari (sul quale tema, cfr. RUSSO, *L'eccessiva e riprovevole dilatazione della giurisdizione tributaria*, cit., 590 ss.).

[46] La quale ricorre tutte le volte che la fonte e la disciplina della prestazione risalgano ad un atto autoritativo, sia esso una legge o un atto soggettivamente di provenienza dell'amministrazione, alla cui formazione resti comunque per definizione estraneo il concorso della volontà del soggetto sul quale grava la prestazione stessa (*amplius*, RUSSO, *Manuale di diritto tributario – Parte generale*, cit., 39 ss.).

[47] Cfr., *ex pluribus*, Corte cost., sentt. n. 70/1960, 92/1972, 144/1972, 26/1982, 63/1990, 2/1995, 73/2005 e 334/2006. Dà atto del carattere "*consolidato*" dell'orientamento espresso sul punto dalla Corte anche FRANSONI, *La nozione di tributo nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, cit., 130 ss., che pur sembra tentare di svalutarne il rilievo a favore di quello finalistico del "*collegamento … ad una spesa pubblica*", osservando come nelle pronunce più recenti sia ricorrente "*l'utilizzo del termine "doverosità" in luogo di quello "coattività"*" e suggerendo che tale "*modifica terminologica sottintenda uno spostamento della prospettiva dalla "fonte" (coattiva) della prestazione, ai valori di cui essa (prestazione) è espressione e momento di realizzazione, cioè a quei doveri di solidarietà politica, economica e sociale sanciti dall'art. 2 cost. del quale, secondo una giurisprudenza costante, l'art. 53 cost. rappresenta una specificazione*".

[48] FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, cit., 45 s.; IDEM, *La nozione di tributo e l'art. 75 cost.*, in *Giur. cost.*, 1995, 23 ss.. Lascia intendere la sua adesione a tale orientamento anche FRANSONI, *Op. ult. cit.*.

[49] Cfr. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 53; RUSSO, *Manuale di diritto tributario – Parte generale*, cit., 44 s..

E però, se si passa a considerare anzitutto il secondo dei parametri indicati dalla Corte, ossia quello della sinallagmaticità (o meno) del rapporto[50], non può che rilevarsene la scarsa utilità. E infatti, mentre può convenirsi circa il fatto che la sinallagmaticità (intesa in senso proprio) costituisce carattere senz'altro estraneo alle prestazioni tributarie, si stenta invece ad immaginare quale concreto rilievo pratico tale parametro discretivo possa prestarsi a svolgere rispetto all'individuazione dei confini della considerata categoria proprio nell'area in cui trovano collocazione le ipotesi maggiormente controverse, ossia quella dei rapporti a carattere corrispettivo (*lato sensu*) ma pacificamente non sinallagmatici.

S'intende dire, in altri termini, che è certamente condivisibile il rilievo per cui le prestazioni sinallagmatiche non possono essere ascritte al novero di quelle tributarie, giacché la sinallagmaticità integra attributo caratterizzante quella particolare categoria di rapporti corrispettivi (e senz'altro non tributari) in cui ricorre, non già una semplice reciprocità economica tra le contrapposte prestazioni delle parti, ma una vera e propria interdipendenza genetica e funzionale tra le medesime, tale che ciascuna delle prestazioni contrapposte trova la sua stessa e specifica ragion d'essere nell'altra[51]. Ma poiché tutte le prestazioni la cui natura tributaria forma tradizionale oggetto di contesa sono pacificamente non sinallagmatiche in senso proprio, il riferimento alla sinallagmaticità della prestazione quale carattere discretivo (in negativo) della categoria del tributo si disvela, in concreto, se non proprio inutile, quantomeno assai poco significativo. Salvo, naturalmente, che non si parli di sinallagmaticità in senso improprio, volendosi in verità alludere soltanto al riscontro di una tendenziale equivalenza fra le contrapposte prestazioni rese dalle parti all'interno di un unitario rapporto obbligatorio; nel qual caso il criterio assumerebbe un'indubbia attitudine discretiva, come si chiarirà meglio appresso, ma avrebbe dovuto declinarsi nella sua accezione propria di "corrispettività-onerosità del rapporto" anziché di "sinallagmaticità", anche onde evitare improvvidi slittamenti di piano dall'una all'altra nozione in sede applicativa.

Non maggior utilità, del resto, sembra potersi attribuire all'ulteriore criterio evocato dalla Corte, ossia quello finalistico del "*collegamento*" della "*prestazione alla pubblica spesa*". E difatti, se è ben riconoscibile che le entrate tributarie sono tutte teleologicamente caratterizzate dalla loro destinazione a finalità di copertura delle pubbliche spese, è peraltro agevole rilevare come una tale caratterizzazione sia in definitiva comune alla maggior parte delle entrate pubbliche, senza che queste ultime debbano per ciò solo qualificarsi come tributarie. Con la conseguenza che, di nuovo e almeno in questa prospettiva fenomenologica, il criterio si disvela tanto descrittivamente veritiero quanto giuridicamente evanescente.

Ad una conclusione diversa, peraltro, potrebbe forse addivenirsi ove volesse leggersi l'espressione utilizzata dalla Corte – e in specie l'inciso "*in relazione ad un presupposto economicamente rilevante*" – come un riferimento al principio della capacità contributiva, nel senso che le prestazioni tributarie sarebbero tutte e solo quelle giustificate e correlate al dovere di concorso ai carichi pubblici, quale gravante sulla generalità dei consociati in ragione della loro stessa appartenenza alla collettività organizzata[52]. Senonché, a prescindere da ogni ulteriore considerazione, non può non rilevarsi come un tale tipo di lettura si porrebbe in aperto contrasto con l'indirizzo consolidato dello stesso giudice delle leggi, questi avendo sempre e condivisibilmente ancorato il principio della capacità contributiva alle sole imposte anziché alla generalità dei tributi[53] e, ad un tempo, avendo costantemente escluso la riducibilità di questi ultimi ai solo prelievi impositivi[54]; e d'altronde, neppure sarebbe lecito intravedere nei considerati ultimi pronunciamenti della Corte una volontà della stessa di mutare il proprio tradizionale indirizzo, posto il dichiarato intento dei giudici costituzionali di volersi attenere ai criteri discretivi elaborati ("*per qualificare come tributari alcuni prelievi*") nelle proprie "*numerose pronunce*" antecedenti.

In verità, se si vuole evitare che la nozione di "*tributo*" finisca per diventare un contenitore dai contorni indefiniti, destinato ad accogliere o meno al proprio interno determinate prestazioni a seconda della maggior o minor

---

[50] Del resto, richiamata sovente, quale carattere discretivo (in negativo) della categoria del tributo, anche dalla giurisprudenza di legittimità (cfr., *ex pluribus*, Cass., SS.UU., ord. 9 gennaio 2007, n. 123, nonché ord. 11 febbraio 2008, n. 3171, entrambe in banca dati *fisconline*).

[51] Con tutti i corollari che ovviamente ne derivano con riguardo alla disciplina di siffatto genere di rapporti (ad esempio, in tema di rescissione e di risoluzione). Sul punto, vedasi RUSSO, *Manuale di diritto tributario – Parte generale*, cit., 8 ss..

[52] Ciò che, in effetti, è quanto sostengono vari Autori (cfr., in specie, FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, cit., 161 ss.), in taluni casi risolvendo la categoria del tributo in quella delle imposte (cfr., limitandosi ai contributi più recenti, DE MITA, *Principi di diritto tributario*, cit., 7 ss.; GAFFURI, *L'eterogeneità della giurisdizione conferita alle commissioni tributarie*, in *Boll. trib.*, n. 21/2006, 1685 s.; FALSITTA, *Manuale di diritto tributario – Parte Generale*, Padova, 2005, 37 s.).

[53] Cfr., in specie, C. Cost., sentt. nn. 53/1963 e 23/1968.

[54] Come osserva anche FICHERA, *Op. cit.*, 1070 s..

sensibilità del singolo interprete in relazione all'uno o all'altro dei caratteri passibili di segnare le prestazioni di qualificazione dubbia (con il deprecabile effetto di fare del relativo vaglio un setaccio a maglie variabili, implicante un costante stato d'incertezza e dubbiosità), occorre allora che la relativa categoria sia enucleata alla stregua di criteri giuridicamente conformanti.

In quest'ordine d'idee, allora e fermo restando il sopra detto requisito della coattività, è anzitutto sul terreno del titolo giustificativo della prestazione che un tale risultato è a mio avviso raggiungibile[55]; e ciò, del resto, proprio alla luce delle indicazioni ritraibili dalla consolidata giurisprudenza del giudice delle leggi, oltreché, ad un tempo, di quella del giudice di legittimità.

È noto come la categoria della "prestazioni tributarie" trovi origine sul terreno della scienza delle finanze per abbracciare il complesso delle entrate suscettibili di essere percepite dallo Stato in vista del finanziamento delle pubbliche spese; le quali entrate, più in particolare e appunto secondo tale prospettiva, venivano distinte in imposte, tasse o contributi correlativamente alla natura indivisibile, divisibile ovvero "mista" (nel senso di solo parzialmente divisibile) dei servizi e delle attività pubbliche al cui finanziamento le stesse fossero destinate, cioè in dipendenza della possibilità di riferirne i costi ai singoli consociati-fruitori ovvero, e soltanto, alla collettività nel suo complesso.

Con l'affrancarsi del diritto tributario viene avvertita l'esigenza di un ripensamento in chiave più propriamente giuridica di tale classificazione e nella prospettiva del metodo "giuridico", così e in primo luogo, è la nozione di imposta a trovare la più agevole identificazione, il suo *proprium* venendo colto, in particolare, nello stretto collegamento con la sovranità dello Stato, il quale ultimo, onde procacciarsi le entrate necessarie all'assolvimento delle proprie funzioni, può imporre ai consociati l'assolvimento di prestazioni patrimoniali che, al di fuori di ogni logica corrispettiva, trovano esclusiva giustificazione (sotto il profilo costituzionale) nella riferibilità al soggetto gravato di situazioni espressive di attitudine alla contribuzione. Ciò che vale a dar conto delle ragioni per le quali la Corte costituzionale ha costantemente e condivisibilmente riferito il principio di capacità contributiva alle sole imposte, per esse soltanto ponendosi il problema di una giustificazione diversa da quella della corrispettività.

Una volta chiarito che le imposte, al pari delle sanzioni che lo Stato può irrogare in vista della repressione dei comportamenti antigiuridici dei consociati, costituiscono deroga al generale principio di corrispettività *lato sensu* (come principio in forza del quale nessuno, in mancanza del proprio consenso, può essere costretto ad una decurtazione patrimoniale senza che a ciò faccia riscontro una controprestazione in grado di ristabilire un tendenziale equilibrio economico, o almeno senza che si realizzi un qualche effettivo scambio di utilità), se ne ritrae come le altre prestazioni tributarie non possano che appartenere all'area della corrispettività nell'accezione ampia di cui sopra (o, se si preferisce, della commutatività o para-commutatività), pena altrimenti la loro ontologica indifferenziabilità rispetto alla categoria dell'imposta. Con la conseguenza che in ordine ad esse (prestazioni tributarie diverse dalle imposte) non rilevano né la sovranità, quale fondamento, né la capacità contributiva, quale titolo giustificativo costituzionalmente legittimante.

Dopodiché, la vera questione diviene quella del *proprium* di tali diversi tributi (e in specie delle tasse) in raffronto a tutte le altre prestazioni patrimoniali imposte e, segnatamente, ai corrispettivi a caratterizzazione coattiva.

Orbene, se si considerano le prestazioni che alla stregua delle classificazioni tradizionali sono ascritte all'area dei "tributi", non si stenta a rilevare come un'effettiva specificità giuridica di esse possa ben cogliersi in relazione a quelle soltanto che lo Stato impone a fronte dell'esercizio di pubbliche funzioni; mentre la stessa specificità, al contrario, sfuma del tutto allorché si consideri il settore dei corrispettivi – e, invero, di questo si tratta – dovuti in occasione dell'erogazione di pubblici servizi.

In questi ultimi casi, infatti e diversamente da quanto accade per le altre fattispecie sopracitate, le due prestazioni (dell'ente pubblico e del privato) s'inquadrano sempre all'interno di un vero e proprio rapporto obbligatorio bilaterale il quale, a ben vedere, se non può dirsi sinallagmatico in senso proprio, si caratterizza comunque a ragione della tendenziale equivalenza tra le contrapposte prestazioni dell'una parte e dell'altra[56]. Ciò che le Sezioni Unite della Cassazione hanno ben colto in una loro recente e condivisibile sentenza[57].

Di talché, in definitiva e alla stregua di tali premesse, si è dell'avviso che non sempre le conclusioni espresse dalla Corte nei citati pronunciamenti si prestino ad essere condivise.

---

[55] Cfr. anche M.S. GIANNINI, *Ancora in tema di prezzo e tassa*, cit., 680.

[56] *Amplius*, RUSSO, *Manuale di diritto tributario – Parte generale*, ult. cit..

[57] Cass., SS.UU., ord. 3 aprile 2007, n. 8956, in banca dati *fisconline*.

3.2. (segue) I "limiti interni" della giurisdizione tributaria fra diritto positivo ed esegesi giurisprudenziale

Tanto debitamente chiarito circa il nuovo criterio-cardine di delimitazione *ab externo* della giurisdizione delle commissioni quale individuato nella vigente formulazione dell'art. 2 del decreto n. 546, si è peraltro già avuto modo di anticipare come la portata novellatrice delle modifiche legislative del 2001 e del 2005 abbia finito per spingersi, almeno nell'interpretazione giurisprudenziale, ben al di là di quanto sarebbe stato lecito attendersi alla stregua del solo avvenuto subentro del predetto criterio generale a quello precedentemente accolto dal citato articolo 2 (fondato – come noto e come visto – su un'elencazione puntuale di specifici tributi).

Invero, se si riporta alla mente quanto si è diffusamente esposto *supra* descrivendo le modalità per il cui tramite l'originario impianto del d.lgs. n. 546 del 1992 (del resto, in continuità con quello del d.P.R. n. 636 del 1972) delimitava il novero delle controversie conoscibili dalle commissioni, si ricorderà come in quell'impianto, a fronte di un'elencazione di tributi specificamente individuati dall'art. 2 e costituenti la cornice esterna della potenziale competenza a conoscere del giudice tributario, fosse in verità l'art. 19 il vero perno del meccanismo di selezione delle controversie spettanti alla giurisdizione in esame, esso consentendo l'attrazione a quest'ultima delle sole controversie tra contribuente e amministrazione finanziaria le quali involgessero l'accertamento, la liquidazione, la riscossione o il rimborso dei principali tributi erariali, così come identificate attraverso un elenco di atti impugnabili giustappunto riferibili, per un verso, a dette aree soltanto e, per altro verso, a rapporti necessariamente implicanti la presenza, tra le parti in conflitto, dell'amministrazione finanziaria.

Ma qui una puntualizzazione si rende assolutamente indefettibile.

Quando si parla degli atti impugnabili dell'art. 19 quali atti destinati a delimitare dall'interno la giurisdizione di cui trattasi, s'intende riferirsi alla particolare funzione di selezione delle controversie rimesse alla competenza a conoscere del giudice speciale tributario che il legislatore del 1992 aveva assegnato all'articolo predetto nell'ottica di mantenere ferma l'essenziale scelta di fondo che, a ben vedere e come già precisato, si era compiuta in occasione della precedente riforma del 1972.

L'elenco degli atti in parola, difatti, se da un lato necessariamente escludeva dalla categoria delle controversie ammesse alla cognizione del giudice in parola quelle che, pur afferendo ai tributi di cui all'art. 2, non vedessero tra le parti in conflitto l'amministrazione finanziaria (siccome unico soggetto in effetti legittimato all'emanazione degli atti predetti), dall'altro lato valeva altresì a escludere dallo stesso novero anche quelle controversie le quali, vertendo sui medesimi tributi di cui sopra, fossero però estranee alla determinazione dell'*an* e/o del *quantum* dell'obbligazione tributaria[58] o al suo soddisfacimento; il tutto nella precisa ottica di riservare alle commissioni un'area tipologicamente limitata, sebbene quantitativamente cospicua, del contenzioso esistente in materia.

Senonché, come già si è avuto modo di ricordare, a quello stesso elenco di atti impugnabili risultava ad un tempo affidata anche un'ulteriore funzione, di tutt'altra natura e consistente nel selezionare – entro la predetta area di contenzioso costituente la giurisdizione delle commissioni – le occasioni di accessibilità alla tutela del giudice, limitandole alle sole fattispecie in cui fosse rinvenibile un'effettiva necessità di siffatta tutela e con l'obiettivo, dunque, d'impedire che l'amministrazione potesse essere convenuta in giudizio in relazione ad atti meramente prodromici e non ancora esprimenti una definitiva determinazione della stessa circa il modo di essere dei profili rilevanti della fattispecie impositiva.

Il punto è che nell'originario impianto del decreto n. 546 le due funzioni assolte dall'art. 19, pur nettamente differenziate sotto il profilo concettuale, finivano sostanzialmente per confondersi su un piano pratico. Ciò a ragione della tendenziale coincidenza tra l'insieme delle controversie concretamente suscettibili d'insorgere entro le aree dell'accertamento, della liquidazione, della riscossione e del rimborso degli specifici tributi di cui all'art. 2 e il novero delle occasioni di ricorribilità alla tutela giurisdizionale del giudice tributario quali tassativamente enucleate attraverso l'elenco degli atti impugnabili di cui all'art. 19; rendendosi, di conseguenza, frequente la tendenza a predicare la coincidenza tra l'area della giurisdizione tributaria e quella delle sole controversie vertenti sugli atti specificamente indicati come impugnabili, ossia – detto altrimenti – di ritenere che fosse l'impugnabilità dell'atto a determinare l'attrazione della relativa controversia alla giurisdizione delle commissioni e non già l'appartenenza del determinato tipo di controversia alla giurisdizione stessa a porre un successivo e subordinato problema di proponibilità del ricorso al giudice tributario. Col risultato che, impostosi dipoi il superamento dell'originaria tassatività dell'elenco degli atti impugnabili enucleati dal-

[58] Compreso l'indebito.

l'art. 19[59], è stato breve il passo di molti verso la conclusione che ciò valesse a implicare la contemporanea venuta meno anche della funzione propria della disposizione citata sul versante della delimitazione *ab interno* della giurisdizione tributaria, con evidente inversione dell'ordine logico delle questioni della giurisdizione, da un lato, e della ricorribilità al giudice, dall'altro.

Ed è proprio di questa confusione che si rinviene ancor'oggi il segno nelle ricorrenti dissertazioni di quanti, trattando degli attuali confini della giurisdizione tributaria, s'interrogano con diffusa profusione di argomenti e considerazioni sulla questione del persistente carattere tassativo o meno dell'elenco degli atti di cui all'art. 19, così ponendo a se stessi una problematica che è però del tutto inconferente rispetto al tema in parola, poiché di tassatività di quell'elenco aveva (come del resto può avere ancora) un senso parlare sul solo versante della sua funzione di selezione delle occasioni di ricorribilità al giudice, ma non certo su quello della sua distinta (e pregiudiziale) funzione di novero di atti mirante all'identificazione di una particolare categoria di controversie, peculiarmente caratterizzate da un punto di vista soggettivo ed oggettivo e, come tali, rimesse alla competenza a conoscere di un giudice speciale, di formazione sostanzialmente onoraria e investito di un modulo processuale fortemente semplificato.

In verità, lo si ribadisce, due sono le funzioni da sempre assolte dall'art. 19: l'una (pregiudiziale) afferente all'individuazione dei confini della giurisdizione; l'altra (successiva e, pertanto, giocoforza estranea al tema predetto) concernente il diverso profilo dell'accessibilità alla tutela del giudice tributario (e quindi della proponibilità del ricorso) a fronte di controversie rientranti nei suddetti confini. E mentre rispetto alla seconda di esse può ben porsi un problema di tassatività dell'elenco degli atti impugnabili (e, quindi, anche di ammissibilità di un'interpretazione estensiva ovvero analogica dello stesso[60]

[59] In effetti, si è visto come nell'originaria impostazione del d.lgs. n. 546 la più volte ricordata elencazione degli atti impugnabili di cui all'art. 19 fosse pressoché pacificamente intesa in senso tassativo *stricto sensu*, con la conseguenza che la struttura impugnatoria del processo si accompagnava ad una puntuale predeterminazione *ex lege* delle occasioni di possibile accesso alla tutela giurisdizionale del giudice tributario, quali agevolmente identificabili ed identificate dal legislatore giustappunto in quelle di adozione dei predetti atti ad opera dell'Amministrazione. L'elenco in parola, in specie e analogamente a quello contenuto nel previgente art. 16 del d.P.R. n. 636 del 1972, era stato elaborato avendo presente i moduli d'attuazione dei principali tributi erariali; ciò che si coerenziava perfettamente con la contestuale (e originaria) opzione legislativa per la delimitazione della giurisdizione delle commissioni a tali tributi soltanto (salvo pochi altri). La coerenza del sistema, però, entra in crisi sotto la spinta di due convergenti processi evolutivi: da un lato, quello risolventesi nell'intervenuta estensione della giurisdizione delle commissioni a tributi caratterizzati da una disciplina attuativa in larga parte non coincidente con quella sulla cui base era stato elaborata l'elencazione di cui all'art. 19; dall'altro lato, del resto e a ben vedere, quello rappresentato dal mutamento dello stesso modello attuativo sul quale la predetta elencazione era stata stilata, a ragione del suo arricchirsi di nuovi e specifici moduli procedurali – si pensi, per indicare l'esempio più significativo, alle diverse forme di interpello – sfocianti in atti non ragionevolmente sottraibili ad un regime d'immediata tutela a favore del contribuente. In questo contesto, invero, è evidente come l'originaria connotazione tassativa dell'elenco *de quo* non potesse continuare a predicarsi ed intendersi negli stessi termini di un tempo. Tuttavia, se dapprima la reazione di dottrina e giurisprudenza ha potuto orientarsi verso operazioni, per così dire, "ortopediche", fondate su interpretazioni in chiave propriamente estensiva dell'art. 19 e tali da preservare la sostanziale tassatività dell'elencazione in esso accolta, anche tale via si è mostrata dipoi insufficiente, imponendo la ricerca di percorsi esegetici alternativi i quali, in ultimo, hanno finito per convogliarsi lungo i solchi di due possibili ordini di letture. Così, da un lato si sono suggerite interpretazioni a carattere abrogativo, volte a sostenere la tesi secondo cui l'avvenuta estensione della giurisdizione tributaria avrebbe radicalmente travolto la tassatività dell'elencazione degli atti impugnabili di cui all'art. 19, avendo ridotto l'elenco in parola ad una mera enucleazione esemplificativa. In senso diverso, invece, si sono posti quanti hanno ravvisato la possibilità di salvaguardare la portata normativa della disposizione, facendo leva sulla sua stessa originaria *ratio* ispiratrice e interpretando novellamente il significato della tassatività dei suddetti atti impugnabili giustappunto alla luce di detta *ratio*. V'è alla base di tale secondo filone ermeneutico, in particolare, la condivisibile considerazione dell'art. 19 quale norma recante un elenco tassativo, non già di "atti" impugnabili, bensì, più propriamente, di "situazioni-tipo", cioè di ipotesi in cui l'attività della pubblica amministrazione rivolta all'attuazione del tributo pervenga ad un determinato risultato suscettibile di concretizzare in capo al contribuente l'interesse ad agire per la tutela dei propri diritti. Muovendo da una tale prospettiva, difatti, è possibil edeterminare l'impugnabilità di un atto prescindendo dalla sua coincidenza con uno di quelli contemplati nell'elenco più volte citato e facendo riferimento, piuttosto, alla sua funzione e collocazione nel procedimento di attuazione del tributo, in forza di un'operazione interpretativa che non può dirsi meramente "estensiva", ma più propriamente d'integrazione analogica. In questi casi, in altri termini, l'affermazione dell'impugnabilità di un atto non contemplato nell'elenco *de quo* discende dalla valutazione della sostanziale equivalenza del grado d'incertezza giuridica provocato dall'emanazione dello stesso con quello conseguente all'adozione di uno degli atti specificamente menzionati dall'art. 19. Ciò che non contraddice l'originaria funzione dell'elenco tassativo in discorso sotto il profilo della selezione delle occasioni di ricorribilità al giudice, giacché l'estensione delle previsioni di cui all'art. 19 attuata in via d'interpretazione analogica non fa venir meno in alcun modo la limitazione della possibilità di agire in giudizio ai soli casi in cui si realizzi, sul piano sostanziale, un numero circoscritto e particolarmente qualificato di quelle che – richiamando la terminologia proposta da autorevole dottrina processualcivilistica (cfr. PROTO PISANI, *Lezioni di diritto processuale civile*, ult. cit.) – possono definirsi "*crisi di cooperazione*" individuate in rapporto all'emanazione di un atto.

[60] TABET, *Verso la fine del principio di tipicità degli atti impugnabili?*, in *Giur. trib.*, 6/2008, 511; COCIANI, *Gli atti impugnabili e la crisi di cooperazione tra fisco e contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, 21; BASILAVECCHIA, *La giurisdizione sulla sospensione della cartella di pagamento*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, II, 1038; RUSSO, *Manuale di diritto*

61), è viceversa e senz'altro escluso che possa farsi altrettanto con riferimento alla prima, a ciò opponendosi insuperabili (quanto ovvie) ragioni d'incompatibilità logica.

Di talché, è anzitutto da tenere ben fermo come, ove volesse accedersi alla tesi secondo la quale l'art. 19 avrebbe cessato di operare sul versante della delimitazione *ab interno* della giurisdizione tributaria, ciò non potrebbe sicuramente farsi muovendo dal rilievo della venuta meno della tassatività dell'elenco degli atti impugnabili di cui all'articolo predetto.

Tanto opportunamente precisato e volgendo quindi l'attenzione alla verifica di quali novelle siano occorse sul versante dell'art. 19 e, in specie, su quello dei "*limiti interni della giurisdizione tributaria*", è dato rilevare come detta disposizione, diversamente dall'articolo 2, sia rimasta pressoché indenne da interventi di modifica da parte del legislatore, salvo il solo inserimento, entro l'elenco degli atti ivi originariamente enucleati, di quelli ulteriori di cui alle novelle lettere e-*bis* ed e-*ter* (*id est*: l'atto d'iscrizione ipotecaria di cui all'art. 77 del d.P.R. n. 602/73 e il fermo dei beni mobili registrati di cui all'art. 86 del decreto medesimo), a seguito della legge n. 248 del 2006[62].

Almeno alla luce dell'originario meccanismo sotteso al combinato operare degli artt. 2 e 19, allora – e salvo vedere se quel meccanismo sia a tutt'oggi operante ovve-

tributario – Il processo tributario, cit., 101 ss.; IDEM, *Giustizia tributaria (linee di tendenza)*, cit., 637 ss.. Per la persistente tassatività dell'elenco degli atti impugnabili, TESAURO, *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, cit., 11 ss.; GLENDI, *Il preavviso di fermo è autonomamente impugnabile davanti al giudice tributario*, in *Corr. trib.*, 26/2009, 2083 ss..

61 Il panorama della giurisprudenza e della dottrina in materia di atti impugnabili è pressoché sterminato. Limitandosi ad una sintetica rassegna di alcuni degli interventi più significativi resi dalla giurisprudenza, possono segnalarsi: in materia di "*avvisi bonari di pagamento*", Cass., sentt. nn. 1791/05, 7708/05, 16293/07 nonché Cass., sent. 8 ottobre 2007, sent. n. 21045 (nella quale ultima si è elaborata la novella categoria degli cd. atti facoltativamente impugnabili); in tema di "*fatture commerciali*" pertinenti al pagamento della TIA, Cass. sent. n. 17526/07; circa la cd. "*ingiunzione di pagamento*", Cass., ord. n. 10958/05; in materia di "*preavviso di fermo*", Cass., sent. 14831/08 e ord. n. 10672/09. Speciale considerazione, peraltro, merita riservare al tema dell'impugnabilità degli "*interpelli cd. necessari o disapplicativi*". Ora, è noto come la peculiarità di questi interpelli sia data dalla circostanza che la risposta (positiva) dell'Amministrazione alla richiesta del contribuente è configurata dalla legge quale condizione per l'applicazione di particolari regimi impositivi, nel senso che – ad esempio per disapplicare la disciplina delle CFC, ovvero per includere una determinata società estera nel perimetro di consolidamento – la legge richiede che si realizzi una fattispecie includente, fra i propri elementi costitutivi, uno specifico atto dell'Agenzia delle entrate, il quale verifichi l'esistenza di determinate condizioni. Nell'ottica di assicurare un più ordinato svolgimento delle relazioni tra fisco e contribuente, in altri termini, si contempla una forma di controllo preventivo da parte degli uffici finanziari in ordine al modo di essere di determinati elementi di fatto rilevanti ai fini della disciplina del rapporto d'imposta, condizionando all'esito di tale verifica la possibilità per il contribuente di fruire di un determinato regime impositivo in luogo di un altro. Sicché, in tale ordine d'idee, non v'è difficoltà, anzitutto, nel ritenere che gli interpelli in parola s'inseriscano nell'area della procedura d'accertamento e che delle relative controversie (*rectius*: delle controversie relative agli atti di diniego eventualmente opposti dall'Agenzia) non possa che essere chiamato a conoscere il giudice tributario, così come affermano i TAR e anche il Consiglio di Stato (cfr. dec. 26 gennaio 2009, n. 414, in *Corr. trib.*, 21/2009, 1692 ss.) con giurisprudenza senz'altro condivisibile sotto il profilo delle conclusioni, anche se contestabile, semmai, sotto il profilo dell'effettiva necessità di scomodare, onde pervenire ad un tale risultato, l'argomentazione (su cui v. *infra* nel testo) dell'avvenuta generalizzazione della competenza a conoscere delle commissioni "a *tutte le controversie relative al rapporto tributario lato sensu inteso*", quale asserito effetto della più volte ricordata novella legislativa del 2001 (critico sul punto anche PISTOLESI, *Tutela differita al giudice tributario in caso di risposta negativa all'interpello*, in *Corr. trib.*, 21/2009, 1865 s.) . Altro e successivo problema, peraltro, è quello dell'impugnabilità immediata ovvero solo differita degli atti di diniego opposti dall'Amministrazione ai predetti interpelli, sul punto potendosi registrare, come noto, opinioni diversificate, giacché se la prassi (cfr. circ. 3 marzo 2009, n. 7/E) e parte della dottrina (cfr. PISTOLESI, *Tutela differita al giudice tributario in caso di risposta negativa all'interpello*, cit., 1866 s.; TESAURO, *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giust. trib.*, 2007, 15; DEL FEDERICO, *Autorità e consenso nella disciplina degli interpelli fiscali*, in AA.VV., *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario* [a cura di La Rosa], Milano, 2008, 171), propendono per la tesi secondo cui occorrerebbe in ogni caso attendere l'avviso di accertamento, altra parte della dottrina ritiene viceversa che in tali ipotesi sarebbe già ravvisabile in capo al contribuente un interesse sufficientemente forte da risultare meritevole di tutela immediata (così FRANSONI, *L'Agenzia delle entrate illustra la non impugnabilità degli interpelli*, in *Corr. trib.*, n. 14/2009, 1131; ZOPPINI, *Lo strano caso delle procedure di interpello in materia di elusione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, 1003). Le ragioni che, almeno secondo il mio convincimento, militano a favore di tale secondo indirizzo sono preponderanti e, tuttavia, la giurisprudenza ad oggi formatasi sul tema riproduce in pieno il suaccennato dissidio: così, se si segnalano pronunciamenti nei quali l'impugnabilità immediata dei dinieghi in parola viene esclusa sul rilievo che essi non rientrerebbero nel novero degli atti enucleati dall'art. 19 del decreto n. 546/92 (cfr., nel primo senso, C.T.P. di Milano, sent. 108/VII/08, in banca dati *fisconline*, secondo la quale "*i dinieghi di autorizzazione – trattandosi di provvedimenti, non compresi tra gli atti autonomamente impugnabili – possono essere impugnati solo in via differita*" e "*tra questi dinieghi viene compreso il diniego reso in risposta all'interpello cd. disapplicativo … al fine di ottenere un provvedimento che autorizzi la disapplicazione di norme antuielusive*"; nonché C.T.P. di Torino, sent. n. 45//IV/08, secondo cui il diniego d'interpello integrerebbe "*un …parere*" dell'Agenzia "*il quale dispiega un ruolo meramente prodromico rispetto a un potenziale avviso d'accertamento, avverso il quale il contribuente ha ancora la possibilità di dimostrare con ulteriore documentazione e argomentazioni la sussistenza delle condizioni richieste dalla legge per la disapplicazione*") altre sentenze accolgono soluzioni esattamente opposte, assimilando i dinieghi medesimi agli atti che negano la spettanza delle agevolazioni fiscali (C.T.P. di Lecce, sent. n. 479/II/2008, in banca dati *fisconline*).

62 Di conversione del d.l. 4 luglio 2006, n. 223.

ro sia saltato –, è agevole rilevare come la modesta modifica appena evidenziata non avrebbe dovuto né potuto prestarsi ad altra conclusione se non a quella di far ritenere che il legislatore avesse così inteso estendere i limiti interni della giurisdizione che ci occupa sino a farvi confluire anche l'area della tutela cautelare, per il resto nulla essendo viceversa mutato rispetto al passato. Con la conseguenza che un'ermeneusi autenticamente rispettosa del dato normativo – o almeno tale nella prospettiva del tradizionale modulo d'interazione tra l'art. 2 e l'art. 19 – avrebbe imposto, come a mio avviso ancora imporrebbe, d'identificare gli odierni ambiti della giurisdizione in parola nel solo insieme delle controversie che, entro il più ampio novero di quelle suscettibili d'insorgere in materia di "*tributi di ogni genere e specie*", abbiano a caratterizzarsi, da un punto di vista soggettivo, per il fatto d'intercorrere tra contribuente ed amministrazione finanziaria e, da un punto di vista oggettivo e ad un tempo, per il loro poter e dover concernere le sole specifiche fasi dell'attuazione del tributo rappresentate dall'accertamento, dalla liquidazione, dalla riscossione, dall'area della tutela cautelare e dal rimborso.

E però, non v'è che da condurre una breve rassegna della più recente giurisprudenza sul tema per avvedersi di come l'esegesi delle considerate norme ivi prevalente[63] sia orientata in tutt'altro senso rispetto a quello sopra rappresentato, in effetti risultando ricorrente l'affermazione secondo cui la giurisdizione delle commissioni sarebbe oggi estesa, non già alla generalità dei tributi, bensì alla generalità delle controversie tributarie.

Invero, la prima esplicita presa di posizione in tal senso, come noto, la si rinviene in una discussa sentenza di legittimità del 2005[64], laddove la Corte di cassazione, chiamata a decidere circa la questione di quale fosse il giudice competente a conoscere di una controversia insorta in relazione ad un provvedimento di diniego d'autotutela tributaria, sostenne che l'intervenuta novellazione dell'art. 2 del d.lgs. n. 546 e la correlativa estensione della giurisdizione delle commissioni a "*tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie*" avessero reso "*la giurisdizione tributaria … una giurisdizione a carattere generale, competente ogni qualvolta si controverta di uno specifico rapporto tributario*", con esclusione delle sole "*controversie in cui non è direttamente coinvolto un rapporto tributario, ma viene impugnato un atto di carattere generale … o si chiede il rimborso di una somma indebitamente versata a titolo di tributo, e di cui la amministrazione riconosce specificamente la spettanza*".

A tale pronuncia, dipoi, molte altre di analogo tenore hanno fatto seguito.

Così, ad esempio, si veda la sentenza n. 2686 del 2007[65], laddove viene di nuovo affermato che, avendo "*la legge* attribuito … *alla giurisdizione tributaria «tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie comunque denominati»*", il "*giudice tributario è … oggi il giudice ordinario ed esclusivo del rapporto tributario*"; ovvero, ancora, la sentenza n. 10826 del 2008[66], anch'essa *tranchant* nel predicare l'acquisita esclusività della competenza giurisdizionale delle commissioni in materia di tributi.

Segnatamente meritevole di menzione ai fini che ci occupano, peraltro, è soprattutto la sentenza n. 9669 del 2009[67], nella quale i giudici di legittimità, intervenendo di nuovo sul tema della giurisdizione in tema di dinieghi di autotutela in materia tributaria, non solo ribadiscono come "*l'attribuzione al giudice tributario, da parte dell'art. 12, comma 2, della legge n. 448/2001, di tutte le controversie in materia di tributi di qualunque genere e specie* comporti *che anche quelle relative all'esercizio dell'autotutela tributaria, in quanto comunque incidenti sul rapporto obbligatorio tributario, devono ritenersi devolute al giudice la cui giurisdizione è radicata in base alla materia, indipendentemente dalla specie dell'atto impugnato e dalla natura discrezionale dell'esercizio dell'autotutela tributaria*", ma altresì soggiungono a chiare lettere che "*l'esercizio del potere di annullamento non costituisce un mezzo di tutela del contribuente*" e che "*nel giudizio instaurato contro il mero, ed esplicito, rifiuto di esercizio dell'autotutela può esercitarsi un sindacato – nelle forme ammesse sugli atti discrezionali – soltanto sulla legittimità del rifiuto, e non sulla fondatezza della pretesa*"[68]. Di talché, esclusa la possibilità che impugnan-

---

[63] Ancorché non univoca. E difatti, a titolo di esempio, si veda Cass., sent. 20 settembre 2006, n. 20318, in banca dati *fisconline*, laddove si afferma che "*la norma che definisce l'oggetto della giurisdizione tributaria … deve essere letta all'interno del sistema di cui fa parte*" e "*presa isolatamente non consente di determinare compiutamente ampiezza e limiti della giurisdizione tributaria*", soggiungendo dipoi che "*in questo quadro generale, vanno individuati i limiti interni della giurisdizione tributaria ricavabili dall'insieme delle singole disposizioni, che sono riferiti: a) agli atti impugnabili; b) ai poteri riconosciuti al giudice tributario; c) ai soggetti legittimati ad essere parti nel processo tributario*".

[64] Cass., SS.UU., sent. 10 agosto 2005, sent. n. 16776, in *Riv. dir. trib.*, 2006, II, 29 ss., nonché in *Rass. trib.*, 5/2005, 1732.

[65] Cass., SS.UU., 7 febbraio 2007, sent. 2686, in banca dati *fisconline*.

[66] Cass., SS.UU., 30 aprile 2008, n. 10826, in banca dati *fisconline*.

[67] Cass., SS.UU. n. 23 aprile 2009, n. 9669 in *Giur. trib.*, 7/2009, 585 ss..

[68] È questa l'ultima di una serie di cinque sentenze intervenute dal 2005 al 2009 sul tema della giurisdizione in materia di dinieghi di autotutela tributaria, con le quali si è innovato il tradizionale orientamento della Corte di cassazione volto a negare l'esistenza, in capo al contribuente, di una posizione giuridica tutelabile a fronte di

do il diniego di autotutela possa rimettersi in discussione il regime sostanziale dell'obbligazione tributaria, si rende esplicita l'affermazione per cui quanto potrebbe chiedersi al giudice attraverso l'impugnazione in parola sarebbe soltanto di verificare la legittimità in sé del diniego opposto dagli Uffici, in vista di una tutela giurisdizionale suscettibile di atteggiarsi nelle sole forme dell'annullamento dell'atto, quale necessario presupposto ai fini di un rinnovato (e discrezionale) esercizio del proprio potere d'annullamento in autotutela ad opera dell'Amministrazione. E in tale ordine di idee, allora, è inevitabile concludere che la consistenza della posizione giuridica soggettiva suscettibile di venir fatta valere dal contribuente innanzi al giudice tributario sarebbe quella dell'interesse legittimo[69].

Nell'ottica propria di tali approdi ermeneutici, in definitiva e pertanto, la giurisdizione tributaria sarebbe ormai una giurisdizione esclusiva, alla quale resterebbe indistintamente attratta pressoché ogni controversia oggettivamente tributaria, indipendentemente dal tipo di situazione giuridica soggettiva vantata dal privato e secondo il modulo tipico delle giurisdizioni per materia.

Ma a questo punto, a ben vedere, il problema che si pone si risolve in un unico fondamentale quesito, ossia se la novellazione recata dalle riforme del 2001 e del 2005 abbia effettivamente travolto – come implicitamente si assume nella citata giurisprudenza – l'originario meccanismo d'interazione tra l'art. 2 e l'art. 19 del decreto n. 546; ossia, detto altrimenti, consiste nello sta-

---

dinieghi di autotutela tributaria (v. Cassaz., sent. n. 22564/04, in banca dati *fisconline*). In specie, oltre alle già citate Cass., SS.UU., sent. 10 agosto 2005 n. 16776 e sent. 23 aprile 2009, n. 9669, vendansi Cass., SS.UU., sent. 27 marzo 2007, n. 7388, in *Giur. trib.*, n. 6/2007, 479 ss.; Cass., SS.UU., sent. 6 febbraio 2009, n. 2870, in in *Giur. trib.*, n. 6/2009, 501; Cass., SS.UU., sent. 16 febbraio 2009 n. 3698, in *Boll. trib.*, 7/2009, 547. Costante di tutte le pronunce in parola è la declaratoria della giurisdizione delle commissioni tributarie in relazione alla predetta materia e il richiamo alla novellazione dell'art. 2 del d.lgs. n. 546 quale fondamento di tale statuizione. Peraltro, se v'è un ulteriore elemento comune alle sentenze in esame e che può cogliersi su un piano generale, questo è rappresentato dal fatto che il predetto, costante riconoscimento della giurisdizione del giudice tributario viene sempre ad accompagnarsi ad una serie di puntualizzazioni le quali finiscono per rendere remote (se non totalmente nulle) le concrete possibilità di un fecondo esercizio dell'azione giudiziale da parte del contribuente che volesse ottenere l'annullamento in autotutela di un determinato atto impositivo (in termini, GLENDI, *Impugnazione del diniego di autotutela e oggetto del processo tributario*, in *Giur. trib.*, n. 6/2009, n. 473). Così, nella citata sentenza n. 16776/2005, al riconoscimento della giurisdizione delle commissioni "*in ordine alle impugnazioni proposte avverso il rifiuto, espresso o tacito, dell'Amministrazione finanziaria a procedere in via di autotutela*", segue subito l'affermazione per cui "*altra e diversa questione, di competenza del giudice tributario, è stabilire se quel rifiuto sia o meno impugnabile, così come valutare se con l'istanza di autotutela il contribuente chieda l'annullamento dell'atto impositivo per vizi originari di tale atto…o per eventi sopravvenuti*" (sicché l'ammissibilità in concreto dell'impugnazione in parola viene in definitiva subordinata al carattere non originario, ma sopravvenuto, dei vizi del provvedimento impositivo in relazione al quale l'annullamento d'ufficio sia stato richiesto; ciò che però, come ben si capisce, vale a ridurre i casi ipotizzabili, sempre che ve ne siano, ad assai poca cosa). Nelle successive sentenze n. 2870/2009 e n. 3698/2009, addirittura, è dato leggere che "*avverso l'atto con il quale l'amministrazione manifesta il rifiuto di ritirare, in via di autotutela, un atto impositivo divenuto definitivo … non è sicuramente esperibile una autonoma tutela giurisdizionale, sia per la discrezionalità propria, in questo caso, dell'attività di autotutela, sia perché, diversamente opinando, si darebbe inammissibilmente ingresso ad una controversia sulla legittimità di un atto impositivo divenuto definitivo*" (tant'è che molti, attenendosi alla perentorietà di un dato testuale di per sé non particolarmente equivoco, avevano intravisto nelle parole della Corte un sostanziale *requiescat in pace* per la tutela giurisdizionale avverso il diniego di autotutela, salvo dipoi riscontrare la parziale correzione di rotta attuata dallo stesso giudice di legittimità con la successiva sentenza n. 9669/2009 di cui nel testo, a sua volta facente richiamo alla precedente sent. n. 7388/07 cit.).

[69] Né l'impianto logico sotteso ai suesposti pronunciamenti di legittimità – e in specie l'assunto secondo cui l'intervenuta estensione della giurisdizione delle commissioni a "*tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie*" avrebbe attratto alla stessa la generalità indistinta delle controversie tributarie – manca di trovare riscontro presso i giudici del merito, sia tributari sia delle altre giurisdizioni. Così, ad esempio, è emblematico il caso dei dinieghi di rateazione del pagamento dell'imposta ex art. 19 del d.P.R. n. 602/73. Invero, non pare revocabile in dubbio come il provvedimento de quo integri certamente un tipico caso di atto amministrativo discrezionale, come tale involgente situazioni giuridiche soggettive del privato passibili di atteggiarsi nella sola forma dell'interesse legittimo. Volendosi interrogare su quale sia il giudice cui occorre rivolgersi onde formulare eventuali contestazioni in ordine al diniego di specie, non v'è dubbio che almeno in passato la risposta sarebbe stata quella d'individuarlo nel giudice amministrativo. Ed è certo come un'esegesi "tradizionale" del dato di diritto positivo (ossia fondata sul riconoscimento della persistente operatività dell'art. 19 del d.lgs. n. 546 sul versante della delimitazione ab interno della giurisdizione tributaria) imporrebbe di mantenere ferma tale risposta, poiché il provvedimento in parola, presupponendo l'avvenuta emanazione del ruolo, si pone sicuramente a valle della fase della riscossione riservata da tale norma (almeno nella sua originaria duplice funzionalità) alla competenza a conoscere delle commissioni, appunto con la conseguenza che di detto provvedimento non potrebbe che essere chiamato a conoscere il giudice amministrativo, secondo il generale principio di riparto che normalmente attribuisce la conoscenza delle situazioni d'interesse legittimo appunto a tale autorità. Sennonché, al riguardo, già si segnalano sentenze dei Tribunali Amministrativi Regionali i quali negano la propria giurisdizione, proprio (e di nuovo) sull'assunto che la più volte ricordata novellazione del 2001 avrebbe assegnato la generalità delle controversie in materia di tributi al giudice tributario (cfr., ad esempio, T.A.R. Friuli Venezia Giulia, sent. 452/2008). E contemporaneamente, in parallelo, si rinvengono anche pronunce di commissioni provinciali le quali, riconosciuta la propria giurisdizione sulle predette controversie, significativamente affermano di poter solo annullare il provvedimento di diniego ma non già di poter concedere la richiesta rateazione, secondo il modulo di tutela tipico delle situazioni d'interesse legittimo (cfr., C.T.P. di Cosenza, sent. n. 437/I/09).

bilire se l'avvenuta estensione della giurisdizione a "*tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie*" abbia determinato o meno la cessata operatività dell'art. 19 sul versante dei "limiti interni" della giurisdizione di cui trattasi.

In proposito, occorre dapprima dar atto di come l'attuale formulazione dell'art. 2 si presti effettivamente a una potenziale equivocità, a seconda che, della norma, si ritenga meritevole di valorizzazione il riferimento alla generalità dei "*tributi di ogni genere e specie … comunque denominati*" ovvero quello alla generalità di "*tutte le controversie*" aventi ad oggetto i primi.

E difatti, leggendo la predetta disposizione secondo una prospettiva "tradizionale", ossia quale norma destinata soltanto a selezionare una serie di tributi costituenti la cornice esterna della giurisdizione delle commissioni, il fatto che la precedente enucleazione di specifiche prestazioni tributarie sia stata sostituita dal riferimento ai "*tributi di ogni genere e specie*" nulla potrebbe mutare rispetto al sistema previgente, se non sotto il profilo per cui, ad una giurisdizione potenzialmente suscettibile di vertere soltanto su controversie relative alle materie identificate dai tributi prima espressamente e segnatamente enucleati, si sarebbe sostituita una giurisdizione estesa alla generalità di tutte le prestazioni aventi natura tributaria. Sicché non vi sarebbe motivo alcuno per escludere la persistente operatività dell'art. 19 sul versante della delimitazione *ab interno* della giurisdizione in parola, in quanto – come si è già chiarito – se v'è un problema che tale avvenuta generalizzazione alla totalità dei tributi può aver prodotto sull'elenco degli atti impugnabili di cui all'art. 19, questo è semmai un problema di necessario superamento della tassatività *stricto sensu* dello stesso sotto il profilo dell'individuazione delle occasioni di accessibilità alla tutela giudiziale, ma non certo di superamento dei "limiti interni" della giurisdizione *de qua*.

Ove viceversa l'esegesi letterale dell'art. 2 venga focalizzata sulla circostanza che tale norma attribuisce alla competenza a conoscere delle commissioni "*tutte le controversie*" pertinenti a tributi di ogni genere e specie, non v'è dubbio che la questione sopra rappresentata dovrebbe trovare una risposta diversa rispetto a quella precedentemente esposta. E infatti, se si assume che il legislatore abbia inteso fare delle commissioni il giudice di tutte le controversie tributarie sol perché tali, allora è inevitabile escludere che l'art. 19 possa continuare ad operare sul versante dei limiti interni della considerata giurisdizione, esso trovando la propria persistente ragion d'essere nella sua sola veste di norma mirante a selezionare le fattispecie di ammissibilità dell'azione (*rectius*: di proponibilità del ricorso) nel giudizio.

Ora, il taglio volutamente ricognitivo del presente lavoro, se per un verso consiglia il mantenimento di un certo margine di apertura rispetto a quale delle due suesposte tesi sia da privilegiare[70], per altro verso impone la doverosa presa d'atto della preferenza accordata dalla più recente giurisprudenza alla seconda di esse.

E tuttavia, ferma la scelta di non indulgere a riflessioni eccedenti la mera ricognizione del dato normativo (così come modificatosi nel tempo) e della sua interpretazione giurisprudenziale, v'è una circostanza che, proprio sul piano di tale evoluzione, non pare potersi sottacere.

Se si accoglie la tesi secondo cui il legislatore, a partire dal 2001, avrebbe inteso superare l'impianto originario di delimitazione delle controversie rimesse alla giurisdizione del giudice tributario, affidando a quest'ultimo l'intero contenzioso esistente in materia di tributi, è allora indefettibile – come detto – la conclusione che l'art. 19 abbia cessato di operare sul fronte della sua funzione di norma delimitante *ab interno* la giurisdizione medesima.

Si è visto però che, successivamente sia alla più volte ricordata riforma del 2001 sia a quella del 2005, il legislatore ha operato un ulteriore intervento novellatore con riferimento alle norme di cui si discorre, in specie inserendo nell'art. 19 le nuove lettere e-*bis*) ed e-*ter*) e allargando, così, il novero degli atti impugnabili ivi elencati alle due nuove fattispecie dell'atto d'iscrizione ipotecaria di cui all'art. 77 del d.P.R. n. 602/73 e del fermo dei beni

---

[70] Pare emblematico, al riguardo, il caso del contrasto verificatosi, in materia di giurisdizione sulle controversie tra sostituto d'imposta e sostituito, all'interno della giurisprudenza delle Sezioni Unite tra Cass., SS.UU., sent. 26 giugno 2009, n. 15047 (nel senso della giurisdizione del giudice tributario) e Cass., SS.UU., sent. 26 giugno 2009, 15031 (a favore della giurisdizione del giudice ordinario) , contrasto che efficacemente BRIGHENTI, *Le controversie tra sostituto e sostituito: al giudice tributario; anzi no, al giudice ordinario*, in *Boll. trib.*, 18/2009, 1384, descrive osservando: "*Due sentenze; stesso organo: Sezioni Unite della Corte di Cassazione; stessa questione: l'individuazione del giudice competente a conoscere delle liti tra sostituto d'imposta e sostituito; stesso giorno: 26 giugno 2009; stesso presidente …; collegio a sezioni unite ma composto da consiglieri diversi; risultato: opposto*". Invero, tralasciando ogni considerazione sul merito della questione formante oggetto delle pronunce in parola, è significativo il diverso approccio (almeno di massima) accolto nei due pronunciamenti. E infatti, se nel primo si statuisce la giurisdizione delle commissioni evocando la natura "*esclusiva*" di essa in materia di tributi, nel secondo la si esclude sul rilievo che "*si evince chiaramente dal sistema delle disposizioni legislative che definiscono i limiti della giurisdizione del giudice tributario*" come quest'ultima si definisca "*non soltanto in base all'oggetto (art. 2 del D.lgs. n. 546 del 1992…) ma anche in base: a) alla tipologia dei soggetti…*" e "*b) alla esistenza o inesistenza di un atto che sia espressione della potestà impositiva*". Il "caso" è stato stigmatizzato da GLENDI, *Sui giudici delle liti in tema di sostituzione tributaria spicca la discorde nomofilassi delle Sezioni Unite*, in *Corr. trib.*, 9/2009, 749 ss..

mobili registrati di cui all'art. 86 del decreto medesimo.

Ebbene, lo stridore esistente fra tali due rilievi non potrebbe essere più pregnante, in quanto – dovendosi escludere la possibilità di giustificare il predetto inserimento del 2006 sul versante della mera necessità di consentire l'impugnabilità degli atti citati[71] – delle due l'una: se fin dal 2001 il legislatore aveva esteso la giurisdizione delle commissioni a ogni sorta di controversia in materia di tributi, è giocoforza concludere che lo stesso non avrebbe avuto necessità alcuna d'intervenire sull'art. 19 onde includervi atti, quali il fermo e l'ipoteca, già appartenenti a quella giurisdizione; di converso, se si vuole riconoscere un effettivo significato alla novella del 2006, è allora indefettibile la conclusione che essa sia stata posta in essere sul presupposto che le riforme precedenti non avessero attratto alla giurisdizione *de qua* ogni sorta di controversia in materia tributaria e, in specie, quelle pertinenti all'area della tutela cautelare[72].

Invero, datosi atto dell'orientamento prevalente in giurisprudenza, non può celarsi la scarsa persuasività dei suoi supporti logico-argomentativi[73].

4. Considerazioni conclusive circa l'attuale oggetto del processo tributario, nonché sulla struttura e sugli organi dello stesso

Tutto quanto sin qui rilevato ed osservato costituisce la generale premessa alla cui stregua è possibile infine esaminare la questione di quali riflessi l'avvenuta estensione della giurisdizione tributaria abbia prodotto (o paia vieppiù destinata a produrre) non solo sul versante della natura delle situazioni giuridiche soggettive tutelate nel nostro processo ma, altresì, su quello della persistente idoneità delle commissioni, quali noi le conosciamo, a far fronte ai poderosi compiti che l'evoluzione normativa e giurisprudenziale recente sembra orientata ad assegnare loro.

Muovendo dal considerare il primo di detti profili, così, è a mio avviso indubbio che, fino alle recenti riforme, il quesito su quali situazioni giuridiche soggettive potessero trovare ingresso nel processo tributario non fosse suscettibile di avere altra risposta se non quella che oggetto di quest'ultimo erano sempre e solo diritti soggettivi[74]. E ciò non già per ragioni astratte o assiomatiche, né tantomeno perché si volesse disconoscere la possibilità che la posizione del contribuente nei confronti del fisco assuma, in talune ipotesi, la consistenza dell'interesse legittimo. L'opinione sostenuta dipendeva, piuttosto, da considerazioni legate alla stretta interpretazione del diritto positivo, ovverosia dalla constatazione che il giudizio tributario, così come disciplinato e storicamente affermatosi, riguardava pressoché soltanto quei rapporti fra erario e contribuente che attenessero all'*an* e al *quantum* del tributo e rispetto ai quali il mero dato estrinseco della presenza di atti impugnabili era del tutto inidoneo a modificare la posizione del contribuente.

Allo stato attuale della descritta evoluzione del processo stesso, tuttavia, il problema deve essere riesaminato, appalesandosi certamente giustificato il dubbio che quella premessa non sia più attuale.

Invero, occorre rimarcare ancora una volta – all'uopo trovandoci costretti a richiamare rilievi già svolti – che a tale proposito l'estensione della materia devoluta alla giurisdizione delle commissioni alla generalità dei tributi non assume un ruolo determinante, ciò che è agevole comprendere sol che si consideri come la giurisdizione tributaria, se riguardata nella sola prospettiva dell'art. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992, potesse considerarsi una giurisdizione individuata "per materia" già prima delle recenti riforme, ancorché la materia in questione non fosse quella di tutti, ma solo di alcuni, tributi.

In continuità con quanto già avveniva nel d.P.R. n. 636 del 1972 attraverso gli articoli 1 e 16, in realtà e come si è cercato di evidenziare, l'autentico perno dell'impianto accolto dal decreto n. 546 del 1992 era piuttosto costituito dal combinato disposto degli articoli 2 e 19, giacché, sia pure considerati separatamente per ragioni

---

[71] E difatti, che la notifica di tali tipi di atti faccia insorgere in capo al destinatario un interesse ad agire meritevole di tutela appare del tutto evidente e non avrebbe certo richiesto di un'apposita previsione.

[72] A riprova di tale conclusione, del resto, valga ricordare che, fino alla novella di cui trattasi, quanto formava oggetto di contesa in dottrina e giurisprudenza era l'individuazione del giudice innanzi al quale il contribuente potesse ottenere tutela avverso il provvedimento di fermo di beni mobili registrati e avverso il provvedimento d'ipoteca, giacché, se taluni propendevano per la giurisdizione del giudice amministrativo, gli altri si dividevano nell'alternativa tra giudice ordinario e giudice tributario; ciò confermando che l'art. 35, comma 26 *quinquies* del d.l. 4 luglio 2006, n. 223 (intervenendo sull'art. 19 del d.lgs. n. 546/92 e inserendo tra gli atti impugnabili ivi enucleati il fermo in parola e l'ipoteca) ha inteso risolvere un problema di giurisdizione e, per l'effetto, che quell'intervento è stato operato sul presupposto della persistente rilevanza dell'art. 19 predetto sul versante della delimitazione *ab interno* dei confini della giurisdizione tributaria.

[73] Cfr. MUSCARÀ, *La Cassazione chiude apparentemente le porte alla tutela giurisdizionale in tema di diniego di autotutela*, in *Boll. trib.*, 7/2009, 501, il quale rileva come "*la devoluzione al giudice speciale della giurisdizione esclusiva in materia tributaria*" sia stata "*realizzata non tanto per factum principis ma in base a opzione pretoria della giurisprudenza*".

[74] *Contra*, come noto e per tutti, GLENDI, *L'oggetto della giurisdizione tributaria*, Padova, 1984, nonché TESAURO, *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giust. trib.*, 1/2007, 9 ss..

di chiarezza, quelli che venivano comunemente definiti limiti "esterni" ed "interni" del processo tributario definivano congiuntamente una specifica categoria di controversie devoluta alla giurisdizione delle commissioni, ossia quelle relative alle fasi di accertamento, liquidazione, riscossione e rimborso del tributo (*rectius*: di alcuni tributi specificamente enumerati).

È allora da tenere ben fermo che l'estensione della giurisdizione tributaria a tutti "*i tributi di ogni genere e specie*", in sé e per sé, non implica una modifica dell'oggetto di quella giurisdizione.

Ma ove si ritenga, come avviene in giurisprudenza, che la novellazione dell'art. 2 del d.lgs. n. 546 abbia agito nel senso dell'estensione della competenza a conoscere delle commissioni, non solo alla generalità dei tributi, bensì (in termini assai più ampi) alla generalità delle controversie tributarie, è allora ineludibile la conclusione che l'attuale oggetto della giurisdizione di cui trattasi non possa più ritenersi circoscritto a sole situazioni di diritto soggettivo, piuttosto inglobando anche posizioni giuridiche d'interesse legittimo, con tutto quanto ne consegue in termini di poteri del giudice e di tutele attivabili innanzi ad esso.

Peraltro, se l'adesione all'una ovvero all'altra delle due ricostruzioni esegetico-normative sopra esposte circa gli attuali confini della giurisdizione tributaria assume un rilievo assolutamente determinante ai fini dell'identificazione dell'odierno oggetto del nostro processo, può viceversa osservarsi come non sia dato concludere altrettanto sul versante della comunque certa inadeguatezza di quest'ultimo e delle commissioni tributarie (come ancora modellate nella decretazione del 1992) a far fronte alla mole di compiti che l'attuale estensione della predetta giurisdizione, quale che essa sia, inevitabilmente reca con sé; fermo restando che se ciò è vero nella prospettiva di entrambe le ricostruzioni interpretative suesposte, a maggior ragione lo è, ovviamente, nella prospettiva di quella (prevalente in giurisprudenza) secondo cui già oggi risulterebbe attratta alla competenza a conoscere delle commissioni la sostanziale totalità del contenzioso tributario.

Invero, se v'è un dato sul quale non può non convenirsi è che la tendenza espansiva della giurisdizione delle commissioni costituisce fenomeno assolutamente continuo e ininterrotto dell'ultimo trentennio il quale, se non ha già raggiunto il suo massimo sviluppo, è comunque destinato a farlo in tempi ridotti.

I fattori alla base di ciò sono molteplici e affondano le proprie radici in terreni diversi.

Anzitutto, non v'è dubbio che un primo ordine di questi fattori sia rappresentato dall'accresciuta articolazione e complessità della disciplina attuativa *lato sensu* dei tributi, ossia dal fatto che i tradizionali moduli procedurali d'attuazione del rapporto obbligatorio d'imposta hanno finito per arricchirsi di una serie di attività collaterali (più o meno direttamente collegate a quelle "basiche") rispetto alle quali si è resa sempre più apprezzabile la difficoltà di distinguere l'esatta linea di demarcazione fra l'ambito delle attività amministrative soggette al controllo delle commissioni e quello delle attività estranee al controllo stesso, con l'effetto di aver favorito l'affermarsi di una diffusa insofferenza al mantenimento stesso di quella linea.

A questi motivi, del resto, se ne aggiungono anche altri, talvolta prosaici ma certo non meno importanti.

Innanzitutto, v'è forse il ragionevole convincimento di molti circa il fatto che una materia caratterizzata da strutturale (verrebbe da dire quotidiana) mutevolezza, com'è il diritto tributario, imponga (o almeno renda opportuna) la concentrazione del relativo contenzioso su di un unico giudice specializzato, anziché in capo a più giurisdizioni distinte. Ma soprattutto – occorre riconoscerlo con franchezza – vi sono l'efficienza e l'economicità (anche nel senso di limitatezza dei costi) del nostro processo, quali caratteri che, specie a fronte dello stato di ormai cronico dissesto della giurisdizione ordinaria e (seppur in misura più attenuata) di quella amministrativa, hanno finito per suggerire, tanto nel legislatore quanto forse nello stesso giudice di legittimità, l'idea che fosse possibile attenuare il disagio di queste ultime giurisdizioni deviando quanta più ampia parte del contenzioso in materia di tributi in capo al solo giudice tributario[75].

Il punto è che nell'attuare siffatti interventi si è omesso di ricordare quali fossero le radici autentiche di quell'efficienza e di quell'economicità, ossia il fatto che esse erano il risultato di un preciso compromesso, definito nelle sue essenziali linee di fondo ai tempi della riforma del '72 e alla cui stregua si erano potute mantenere in vita le vecchie commissioni tributarie – nella loro configurazione tradizionale di organi sostanzialmente onorari e quali giudici legittimati all'impiego di un modello processuale fortemente semplificato – sul determinante presupposto della delimitazione del contenzioso loro affidato ad un novero di controversie dai tratti segnatamente caratterizzati, sotto il duplice profilo sia della tendenziale uniformità (e della relativa esiguità tipologica) delle

[75] Cfr. GAFFURI, *L'eterogeneità della giurisdizione conferita alle commissioni tributarie*, cit., 1686, secondo cui l'estensione della giurisdizione attuata negli ultimi anni concreta "*una congerie farraginosa di ipotesi incoerenti, la cui aggregazione ferisce qualunque idea sistemica e risponde a mere opportunità pratiche*".

questioni giuridiche suscettibili d'insorgere, sia della normale semplicità degli accertamenti istruttori correlativamente richiesti.

E invero, fino a quando la giurisdizione delle commissioni si manteneva circoscritta a determinati tributi, con una cognizione ristretta a questioni relativamente ridotte e costanti, oltreché risolvibili, nella stragrande parte dei casi, attraverso una semplice attività di riscontro documentale, poteva ben avere un senso che s'immaginasse un giudice tributario anche non particolarmente attrezzato sul piano delle conoscenze giuridiche e, quindi, anche di tipo onorario, ossia non necessariamente professionale né a tempo pieno.

Ma in un quadro, qual è quello attuale, in cui la predetta giurisdizione va assumendo – o ha assunto – caratteri di tendenziale generalità (se non addirittura di esclusività, come sostengono alcuni e come ripetutamente affermato dalla più recente giurisprudenza) e al giudice speciale tributario viene devoluta (perlomeno in via incidentale) una conoscenza a 360 gradi nella nostra materia, involgente accertamenti di estrema complessità e delicatezza giuridica, per di più in un susseguirsi di interventi legislativi che impongono un aggiornamento pressoché quotidiano, immaginare ancora che possa farsi affidamento sulla buona volontà di una magistratura onoraria (ancorché non priva, in molti casi, di grandi meriti) pare decisamente inaccettabile[76].

E non meno inaccettabile, del resto e in rapporto alla sopra evidenziata linea di tendenza, è pure il mantenimento in vita di un modello processuale semplificato (specie sotto il profilo dei mezzi istruttori e delle tutele cautelari) quale quello che era stato pensato (e calibrato) dal decreto n. 546/92 per il ristretto novero di controversie originariamente devolute alle commissioni[77]. Un'opzione in tal senso, infatti, si tradurrebbe nell'inammissibile sacrificio del valore primario dell'effettività della tutela sull'altare di quelle esigenze di celerità e efficienza che, in verità, di quel valore primario dovrebbero costituire soltanto necessari strumenti di realizzazione.

Vi sono, dunque e a mio avviso, ottime ragioni perché possa riguardarsi con favore ad una soluzione che realizzi l'integrale affidamento del contenzioso in materia tributaria in capo alle sole commissioni.

Depongono in questo senso, in effetti e da tempo, consistenti ragioni, non solo sistemiche, ma financo di opportunità e di semplice buon senso.

Ma occorre essere chiari ed avveduti circa il fatto che un tale approdo non può ragionevolmente ipotizzarsi – pena i sopra evidenziati rischi – senza che si metta finalmente mano sia ad una consistente e strutturale riforma del nostro processo (atta ad assicurare il pieno rispetto del principio di effettività della tutela), sia ad un definitivo traghettamento dei suoi organi verso un modello organizzativo finalmente fondato su un giudice non più onorario bensì togato e, in specie, professionale e a tempo pieno.

---

[76] La conclusione della necessità di un giudice tributario togato è condivisa dai più. Per tutti, vedansi PERRONE, *I limiti della giurisdizione tributaria*, cit., 714; TESAURO, *Introduzione*, in AA.VV., *Il processo tributario*, in *Giur. sist. dir. trib.* (a cura di Tesauro), cit., XVII ss.; CIPOLLA, *Le nuove materie attribuite alla giurisdizione tributaria*, cit., 483.

[77] Per la necessità di una revisione del processo tributario a fronte dell'intervenuta estensione della giurisdizione delle commissioni, D'AYALA VALVA, *Il nuovo processo tributario in attesa di una revisione dopo l'ampliamento della giurisdizione delle Commissioni*, in *Il fisco*, n. 31/2006, 4741.

Criticità dell'attuale processo tributario e nella composizione delle commissioni tributarie

di Massimo Basilavecchia

Premessa

1. Una struttura da conservare

In termini di rapidità e di snellezza – e quindi di costi – il processo tributario attuale sembra soddisfacente per le parti, pubblica e "privata". Concorrono a questo risultato da un lato strumenti deflativi (autotutela e le varie forme di definizione in vario senso "agevolata") e la valorizzazione del dialogo tra le parti (interpelli, occasioni di contraddittorio), dall'altro la peculiare e riuscita struttura del processo.

Limitando le considerazioni a questo secondo aspetto, appare decisivo che l'ordinamento non affidi alle commissioni tributarie il compito di stabilire an e quantum del tributo; tale responsabilità compete all'amministrazione, e alle funzioni sue proprie (di accertamento, di riscossione, sanzionatoria), così che anche quando la lite nasce da pretese non dell'amministrazione, ma del contribuente, l'accesso alla lite è sempre filtrato dalla (possibilità di) azione dell'amministrazione finanziaria.

Insomma, se il giudizio da esprimere è a mio avviso sostanzialmente positivo, questo dipende da un felice equilibrio tra i ruoli di amministrazione, contribuente e giudice; un rito strutturato assai bene può funzionare per la sua snellezza perché affida al giudice il ruolo di ultimo controllore della vicenda, ma anche perché esiste un contesto complessivo (alludo allo Statuto, nelle sue articolazioni essenziali quali gli interpelli, il Garante, i principi di collaborazione e di motivazione degli atti) che, a monte del processo, rompe la solitudine del contribuente nell'interpretare le norme e nel valutare il peso degli atti interni dell'amministrazione finanziaria.

Non si può peraltro concludere, in modo assoluto, che criticità non ve ne siano; si può però affermare che la struttura regge, in termini di quantità di lavoro e di tempi, e che la qualità è in miglioramento costante. Quando dico che la struttura regge, alludo soprattutto alle grandi questioni di fondo, rispetto alle quali si è raggiunto un grado di stabilità e di coerenza nelle decisioni che fa sistema, ma che non esclude un graduale assestamento via via che la giurisprudenza è chiamata ad esaminare casi concreti sempre più complessi; si pensi ad es. alle grandi tematiche della giurisdizione e degli atti impugnabili, sulle quali, ormai, Corte Costituzionale, Corte di cassazione, spesso a sezioni unite, commissioni tributarie, hanno costruito un'identità precisa della lite tributaria e definito le forme della sua genesi[1].

Nel quadro di un giudizio sostanzialmente positivo, e quindi di un programma sostanzialmente conservatore – non credo che il termine debba essere inteso in senso negativo, soprattutto considerando quanto sia incombente l'ipotesi di peggioramenti conseguenti alle riforme, in un Paese dagli equilibri istituzionali precari come il nostro – si possono segnalare due tipologie di criticità, o, per dirla simmetricamente, due possibili campi di miglioramento, con obiettivo un processo ancor più giusto ed efficiente.

La prima tipologia è quella delle "piccole" criticità, ossia delle problematiche che riguardano aspetti puntuali del processo, forieri di squilibri, di inceppamenti della macchina, di dubbi interpretativi non tollerabili.

La seconda tipologia di criticità è quella su cui si intende attirare principalmente l'attenzione, essa è costituita da un ordine di problemi più grave, perché non discende da disposizioni di legge mal fatte né richiede una revisione strutturale del processo, ma nasce da pregiudizi e da atteggiamenti prudenziali psicologici del giudice tributario.

---

[1] Va peraltro segnalato, in un quadro di criticità, che la tendenza all'espansione degli atti impugnabili, al di là della loro tipicità, è stata sinora compensata dalla corte di cassazione riferendo agli atti "atipici" una regola pretoria di facoltatività dell'impugnazione, idonea ad evitare preclusioni in caso di impugnazione omessa. Regola che oggi appare invece negata da cass. 17202/2009, secondo la quale "Quanto infine all'atipicità dell'atto che porterebbe ad escluderlo dal novero di quelli elencati tassativamente nel D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, è appena il caso di soggiungere che questa Corte è da tempo consolidata nel ritenere che l'elencazione degli "atti impugnabili", contenuta nel citato art. 19, pur dovendosi considerare tassativa, va interpretata in senso estensivo, sia in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente e di buon andamento della P.A., che in conseguenza dell'allargamento della giurisdizione tributaria operato con la L. n. 448 del 2001. Ciò comporta la facoltà di ricorrere al giudice tributario avverso tutti gli atti adottati dall'ente impositore che, con l'esplicitazione delle concrete ragioni (fattuali e giuridiche) che la sorreggono, porti, comunque, a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, senza necessità di attendere che la stessa, ove non sia raggiunto lo scopo dello spontaneo adempimento cui è "naturaliter" preordinato, si vesta della forma autoritativa di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dall'art. 19 citato. (Cass. 4513/09).

Parte prima. Breve analisi di talune criticità

2. Maggiore certezza sui tempi di costituzione della parte resistente

Allo stato attuale della dottrina e della giurisprudenza, i tempi di costituzione in giudizio della parte resistente sono oggi individuati con elasticità, potendo gli stessi essere diluiti nel corso del giudizio; l'inaccettabile pregiudizio alle esigenze difensive del ricorrente viene evitato con una graduale riduzione delle attività difensive concesse al resistente "tardivo": se questi si costituisce nel termine dell'art. 23 d.lgs. 546/92, ha facoltà difensive integre; se si costituisce nel termine di venti giorni dalla trattazione, può produrre documenti (se si ritiene che la mancata indicazione delle prove di cui intendesse valersi, nel termine di cui all'art. 23, non abbia comportato preclusioni, come invece pare preferibile), ma subisce le preclusioni riconducibili al tenore dell'art. 23 (ad es., per la chiamata in causa e per le eccezioni non rilevabili d'ufficio); se si costituisce nei dieci giorni dalla trattazione, può presentare una memoria (senza però, accedendo alla tesi preclusiva qui sostenuta, poter formulare eccezioni non rilevabili d'ufficio), ma non più produrre documenti, e così via fino all'eventuale, discussa e a mio avviso inammissibile, costituzione in funzione della sola partecipazione all'udienza pubblica.

Si segnalano due fattori di squilibrio. In primo luogo, un ampliamento dei momenti utili alla costituzione in giudizio ha come controindicazione che in tal modo le parti già costituite, ed in particolare il ricorrente, sarebbero costrette ad una continua opera di sorveglianza del fascicolo, per non restare esposte alla sorpresa di una costituzione non prevista né prevedibile (soprattutto come tempi). Le norme non prevedono infatti – ma è auspicabile che lo facciano in futuro – un onere di comunicazione dell'avvenuta costituzione, o dei depositi, al ricorrente e alle altre parti già costituite nei termini.

L'indeterminatezza del momento di costituzione in giudizio della parte resistente crea infatti almeno un problema di difficile soluzione. L'art. 24 comma 2 dà facoltà al ricorrente di integrare i motivi di ricorso, quando ciò sia reso necessario dal deposito di documenti (ad opera delle parti o per ordine del giudice), nel termine perentorio di sessanta giorni dalla notizia, avuta dall'interessato, di tale deposito. Ora, a parte il caso di istruttoria disposta dal giudice, quindi conoscibile per definizione attraverso il meccanismo delle comunicazioni, il ricorrente può prevedere e controllare le scadenze previste dalla normativa processuale per depositare documenti (i momenti sono essenzialmente due: la costituzione in giudizio e il deposito almeno venti giorni liberi prima della trattazione), ma eventuali depositi documentali effettuati in momenti diversi non sono comunicati al ricorrente: come si può stabilire allora la decorrenza del termine di presentazione dei motivi integrativi? Il difensore del ricorrente che vada, in un giorno qualsiasi, a visionare il fascicolo, ha in quel momento notizia ufficiale dell'avvenuto deposito di documenti? La segreteria deve verbalizzare l'accesso al fascicolo? Come si può evitare l'elusione del termine da parte del ricorrente che pure avendo avuto notizia informale del deposito non ne risulti ufficialmente informato? Queste incongruenze, di difficile soluzione ma molto delicate perché segnano il limite di ammissibilità dell'ampliamento della materia del contendere, possono essere evitate attraverso due soluzioni: o ammettere che la costituzione tardiva in giudizio della parte resistente abbia effetto solo dai momenti deputati a manifestare attività difensive tipiche delle parti (presentazione di documenti, memorie, ecc.), o, preferibilmente, consentire senza limiti la costituzione fino alla scadenza dei termini previsti per tali attività, lasciando però decorrere (alla stregua dell'orientamento giurisprudenziale nel processo amministrativo) il termine per integrazione dei motivi dal momento finale prefissato nell'art. 32[2], salvo che non vi sia prova di un'anteriore conoscenza dei documenti da parte del ricorrente.

In secondo luogo, occorre valutare se l'assetto attuale possa reggere dopo la fissazione, in termini rigidi, del principio di non contestazione (art. 115 c.p.c. come novellato dalla legge 69/2009), il quale si applica solo in danno delle parti costituite. Ipotizzando ad es. una costituzione tardiva del resistente (ad es. nel termine per presentare memorie), la decisione dovrebbe essere ritardata, a richiesta della parte ricorrente, in modo da poter assolvere l'onere della prova nella consapevolezza dell'oggetto e dei termini della contestazione, da parte dell'ufficio, dei fatti allegati in ricorso. Ma allora potrebbe concludersi che, con l'irruzione rigida del principio di non contestazione, il ricorrente può difendersi adeguatamente solo se, sin dalla scadenza del termine di cui all'art. 23, gli è possibile comprendere quali fatti sono contestati e come. Vi sarebbero quindi ragioni per ripensare l'ammissibilità della costituzione in giudizio della parte resistente, anche in funzione di un interesse pubblico allo svolgimento celere ed ordinato del processo.

Tuttavia, si può ipotizzare che le conclusioni attuali sulla costituzione tardiva non debbano mutare, sia perché, in mancanza di costituzione del resistente, il ricorrente sa di essere comunque soggetto all'onere della prova circa i fatti affermati nel ricorso – non operando la regola della non contestazione – sia perché la costituzione

[2] Allude ad un onere di monitoraggio del fascicolo d'ufficio, in relazione alle forme e ai tempi di presentazione dei documenti previsti dalle norme, Cass. 4605/08.

del resistente, ancorchè tardiva, risulta comunque per il ricorrente vantaggiosa, perché solo da essa può conseguire la emersione di fatti non contestati, sui quali sarà considerato dispensato dall'onere della prova.

3. Prove e istruttoria

Su questo aspetto fondamentale per la realizzazione di un giusto processo, si registrano talune persistenti criticità. Tralasciando il problema della ripartizione dell'onere della prova, che si pone già a monte del processo e tuttora trova soluzioni discordi nella giurisprudenza (basti pensare ai contrasti giurisprudenziali sulla indeducibilità concernente i documenti di spesa ritenuti falsi), e richiamata, anche sotto questo aspetto, l'esigenza di valutare quale impatto potrà avere nel processo tributario la nuova formulazione dell'art. 115 c.p.c., restano le questioni circa l'inammissibilità della prova testimoniale e della insussistenza di limiti alla produzione di nuovi documenti in appello.

Quanto alla testimonianza, credo che la soluzione attuale, sostenuta ad es. da Glendi[3] ma in genere criticata dalla dottrina prevalente[4], resti la più ragionevole, per assicurare attendibilità al processo e nel contempo per contenerne la durata. Nonostante le comprensibili perplessità, soprattutto quando oggetto del giudizio è un atto di irrogazione di sanzioni amministrative, e nonostante la pressione proveniente dalla giurisprudenza della Corte eurpoea dei diritti dell'uomo, terrei fermo in generale il divieto; perché questo sia tollerabile, è necessario però che le commissioni tributarie sappiano tradurre questa restrizione – raccogliendo l'invito esplicitamente formulato dalla Corte Costituzionale – in una sapiente opera di apprezzamento delle dichiarazioni di terzi acquisite dall'ufficio e di quelle fornite dal ricorrente, e siano propense ad esercitare i poteri istruttori consapevoli che questi ultimi, ancorchè modellati sulle attività cognitive degli uffici, possono consentire elementi conoscitivi di segno bidirezionale.

Quanto alle nuove prove in appello, il comma 2 dell'art. 58 d.lgs. 546/92 è ormai in aperta collisione con la regola corrispondente operante nel processo civile, e contribuisce ad un appesantimento del giudizio di secondo grado che non ha sufficienti giustificazioni. Questa previsione apre le porte ad un giudizio ampiamente innovativo rispetto al primo grado, dato che esso può avere ad oggetto fatti accertati in modo diverso, determinando anche una contraddizione con tutto il meccanismo che, già all'interno del primo grado, tende a creare preclusioni a carico delle parti non diligenti[5]. Diviene così fisiologica l'ipotesi di un giudizio di appello in cui, sia pure a motivi di ricorso e ad eccezioni invariate[6], l'ambito della decisione è destinato ad orientarsi in maniera diversa, per effetto della diversa consistenza dei fatti accertati davanti al giudice. L'unico limite resta quello della coerenza dei nuovi documenti con una materia del contendere che rimane fissata dai termini nei quali l'effetto devolutivo ha trovato espressione attraverso la concreta riproposizione delle domande ed eccezioni, e più in generale delle questioni, respinte o "non accolte".

4. Tutela cautelare e impugnazioni

L'art. 47 d.lgs. 546/92 non presenta caratteri di incompatibilità con il giudizio di appello, nel quale potrebbe essere applicato proprio in ragione del rinvio di cui all'art. 61; le ragioni di perplessità ancora persistenti su questa soluzione "naturale" stanno su di un piano diverso, e coinvolgono antiche incertezze sul rapporto tra sentenza del gudice tributario e atto impositivo impugnato, sull'efficacia della sentenza tributaria "intermedia"; sta di fatto che essa produce, in ultima analisi, un diverso regime applicabile a ciascuna delle parti, dato che la sola sentenza intermedia, favorevole all'amministrazione finanziaria, genera effetti immediati in termini di riscossione. Non si hanno poi notizie di concrete applicazioni dell'art. 373 c.p.c., che riguarda la sospensione della sentenza, da parte dello stesso giudice di appello e in pendenza del ricorso per cassazione. Sia pure con oggetto limitato al solo ambito sanzionatorio, è testualmente previsto dal d.lgs. 472/97, art. 19 comma 2, il potere cautelare della commissione tributaria regionale, riguardo alla sospensione dell'atto di irrogazione della sanzione[7]. Un inter-

[3] Di tale Autore segnalo Prova testimoniale, principio dispositivo, onere della prova e oggetto del processo tributario, in GT Riv.giur.trib. 2007, 741, e la postilla in GT Riv.giur.trib. 2007, 393.

[4] A testimonianza delle visioni più "aperte", sul tema, indico A. Marcheselli, L'inapplicabilità dei principi del giusto processo al contenzioso tributario può essere derogata se si controverta sulle sanzioni, in GT Riv.giur.trib. 2007, 389 (commento a Corte europea dei diritti dell'uomo, 23 novembre 2006, 73053/01), e F. Batistoni Ferrara, La prova nel processo tributario: riflessioni alla luce delle più recenti manifestazioni giurisprudenziali, ivi, 750 (commento a Corte Cost. 29 marzo 2007, 109).

[5] Sono ad es. recuperati in appello i documenti che erano stati tardivamente prodotti in primo grado: Cass. 9511/08.

[6] Questa condizione è tenuta ferma dalla giuriprudenza, che impone comunque l'attinenza dei nuovi documenti alle domande ed alle eccezioni già impostate (Cass. 9224/07).

[7] Rispetto alle sanzioni amministrative, la cui riscossione non può avvenire prima della sentenza di primo grado, il potere cautelare del giudice di appello è equivalente a quello riconosciuto dall'art. 47 alla commissione tributaria provinciale.

vento normativo che lasci spazio alla sospensione dell'esecuzione dell'atto anche nel giudizio di appello, e che in via eccezionale consenta lo stesso tipo di intervento anche in pendenza del giudizio di cassazione, non è forse necessario, ma sarebbe certamente opportuno, e del resto puntualmente se ne parla come uno degli aspetti ineludibili da qualunque ipotesi riformatrice di breve periodo.

5. Eccezionalità della sospensione del processo

Come è noto, la giurisprudenza di cassazione, affermando la inapplicabilità del divieto (quasi assoluto) di sospensione del processo tributario di cui all'art. 39 d.lgs. 546/92 internamente alla giurisdizione tributaria, ha in sostanza vanificato un profilo di grande rigore del testo normativo, che consentiva comunque la prosecuzione dei giudizi anche in presenza di profili di connessione o di pregiudizialità. Molte delle questioni che hanno spinto la suprema Corte ad affermare la sospendibilità del processo per pregiudiziali "interne", peraltro, hanno trovato soluzione in modo diverso, ad esempio dilatando i casi di litisconsorzio necessario. Sembra pertanto auspicabile che l'art. 39 venga riformulato, in modo da non lasciare incertezze circa la assoluta impossibilità di sospendere i processi, salvo che per le questioni di falso e di capacità delle persone.

6. L'esecutività della sentenza intermedia

Superato il periodo di rodaggio, il processo tributario sembra poter ormai sopportare, senza eccessivi pericoli per la finanza pubblica, la correzione dello squilibrio attualmente esistente nella esecutività delle sentenze intermedie (cioè non ancora passate in giudicato)[8]. Nonostante infatti l'attuale disciplina, che non consente azioni di esecuzione della sentenza, al ricorrente vittorioso, prima del passaggio in giudicato della stessa, sia stata come noto giudicata compatibile con la Costituzione (Corte Cost.le, ord.za 316/2008[9]), la sostanziale inutilità della sentenza intermedia, per il ricorrente vittorioso, non appare certo la migliore espressione della parità delle armi e della effettività del diritto di difesa. Si pensi in particolare al processo che abbia ad oggetto posizioni pretensive del contribuente (soprattutto finalizzate ad ottenere rimborsi), nel quale non viene riconosciuto applicabile neppure il secondo comma dell'art. 68, che, pur senza concedere azioni esecutive, prevede quanto meno l'obbligo di rimborso d'ufficio per effetto dello "sgravio" del ruolo. In realtà, un'apertura interpretativa, quanto meno nel senso di considerare l'art. 68 comma 2 come una disposizione generale per tutte le pretese del ricorrente riconosciute fondate dalla sentenza intermedia, sarebbe ben possibile; ma certamente è da ritenere assai opportuno un riequilibrio esplicito in sede normativa, subordinando il diritto all'esecuzione alla prestazione di garanzie idonee, a tutela dell'interesse delle amministrazioni finanziarie.

7. Effetto ripristinatorio della sentenza

Data la posizione di recente espressa dalle sezioni unite della Corte di Cassazione[10], fondata su premesse teoriche che personalmente non condivido ma alle quali va riconosciuto un certo peso, andrebbe infine chiarito in via normativa che, nei giudizi di impugnazione di atti impositivi conclusi da sentenze favorevoli al ricorrente, l'obbligo per le amministrazioni finanziarie di ripristinare la situazione preesistente è suscettibile di legittimare, ove rimasto inadempiuto, un'azione esecutiva nelle forme dell'art. 69 o dell'art. 70 d.lgs. 546/92, senza che debba essere intrapreso un giudizio autonomo. Se infatti la sentenza ha caducato – quale che sia la formula giuridica che si preferisca usare – la pretesa "portata" dall'atto impugnato, la cui esecutorietà aveva giustificato la riscossione provvisoria (frazionata, o addirittura per l'intero), non si vede come il diritto al ripristino della situazione iniziale, con l'eliminazione degli effetti prodotti medio tempore dall'atto impositivo, possa essere ritenuto un effetto esterno alla lite, da far valere in separato giudizio, contro ogni logica di economia dei giudizi e di effettività della pronuncia giurisdizionale.

Parte seconda. Criticità strutturale nel rispetto dei ruoli stabiliti dalla struttura processuale

8. La tutela sull'azione impositiva

Poiché, come si diceva in premessa, la disciplina processuale attualmente vigente è chiarissima – ed è anzi uno dei suoi meriti maggiori – nell'affidare al giudice tributario non compiti diretti di esercizio dell'attività impositiva, ma una funzione di valutazione e di giudizio su di un'attività impositiva che è compito esclusivo delle amministrazioni finanziarie, è chiaro che l'equilibrio interpretativo regge soprattutto, nel suo insieme, se viene

[8] Da ultimo, vs. G. Tabet, La difficile strada dell'esecuzione delle sentenze tributarie favorevoli al contribuente, in GT Riv.giur.trib. 2009, 105.

[9] Sulla quale un equilibrato commento si deve a F. Randazzo, in GT Riv.giur.trib. 2008, 952.

[10] Cass. ss.uu. 8 ottobre 2008, 24774.

rispettata la distinzione dei ruoli. Il processo funziona, è snello, e soprattutto è giusto, non tanto in funzione della eliminazione delle criticità esposte nella prima parte, ma nella misura in cui le commissioni tributarie riescono a esprimere e a realizzare nel modo più equilibrato le prerogative della funzione loro affidata; il che vuol dire in primo luogo resistere alla tentazione di prendere delle scorciatoie, quali possono essere da un lato l'eccessivo ricorso ai vizi formali, quale criterio di valutazione sbrigativo e assorbente della legittimità dell'atto impugnato, dall'altro il sistematico appiattimento sui contenuti dell'atto impugnato.

Ma spesso l'equilibrio manca anche quando questo non avviene, perché, probabilmente, la costruzione impugnatoria del processo induce involontariamente il giudice a ricercare un compromesso tra la radicale eliminazione dell'atto impugnato e la sua conferma[11]. Il timore che l'accoglimento del ricorso possa condurre ad una sorta di vuoto, dati i termini decadenziali imposti all'amministrazione per portare a compimento la propria attività, pur nella consapevolezza che vi siano ragioni, magari male espresse nell'atto impugnato, a sostegno della pretesa dell'ufficio, induce spesso le commissioni (e talora la stessa Corte di cassazione), più o meno coscientemente, a svolgere un ruolo di supplenza, di supporto all'operato dell'ufficio, che ormai è privo di qualsiasi fondamento nella disciplina processuale. Tale preoccupazione, che è senza dubbio influenzata dalla delicatezza di un intervento demolitorio su attività amministrative che dovrebbero rendere effettivo il principio di riparto del finanziamento della spesa pubblica in base alla capacità contributiva, e recuperare il gettito sottratto attraverso elusione ed evasione, trova poi espressione nell'affermazione della natura sostitutiva della sentenza della commissione, rispetto all'atto impugnato.

L'affermazione della natura sostitutiva del giudizio, espressa dalla formula tuttora ricorrente nella giurisprudenza prevalente della Cassazione, dell'"impugnazione-merito", al di là delle ragioni teoriche che possono indurre a condividerla ovvero a dissentire, diventa però operativamente pericolosa, quando – forzando le implicazioni sistematiche che da essa possono derivare – essa diventa il pretesto, per il giudice, per pregiudicare la parità tra le parti, assumendo su di sé, almeno in parte, quell'azione impositiva che deve essere riservata invece esclusivamente all'amministrazione.

Accade così che l'atto impositivo venga confermato in giudizio perché il giudice fornisce ad esso una motivazione in origine assente, o sostituisce una propria motivazione a quella espressa nell'atto e sulla quale il ricorrente ha impostato la propria difesa. Si verifica così che l'iniziativa istruttoria del giudice sia vista come un surrogato dell'onere probatorio dell'ufficio, non assolto, o male assolto, nel procedimento e nel processo. Si ammette l'integrazione dei motivi anche da parte dell'ufficio, ignorando che, delle parti del processo tributario, quella pubblica è chiamata a esprimere le sue pretese prima del (ed esternamente al) processo. Si dichiarano d'ufficio nulli, per elusione o per abuso del diritto, atti e comportamenti del contribuente che l'amministrazione non aveva qualificato in quei termini. Si largheggia nel qualificare come interpretative, e retroattive, disposizioni palesemente modificative dei precedenti assetti.

Più in generale, l'atteggiamento spesso permissivo, o indulgente, del giudice tributario rispetto alle amministrazioni finanziarie, può condizionare nella sua globalità la conduzione del processo; e questo è un aspetto che oggi mortifica anche la professionalità di quelle amministrazioni, che certo sono in grado di svolgere il loro ruolo con grande efficienza, senza temere il giudizio anche severo del giudice tributario; e nel contempo le deresponsabilizza, fornendo l'alibi per un non compiuto e tempestivo rispetto delle regole fissate per l'azione impositiva.

Valga, per tutti, l'esempio dei tempi della tutela cautelare; come chi scrive ha lamentato di recente[12], questa si svolge oggi diffusamente in tempi discrezionalmente stabiliti dal giudice, senza alcun rispetto di quella tempestività, e di quell'automatismo nella trattazione dell'istanza, che la normativa sul processo pure certamente impone.

Questa criticità di fondo, che chiamerei strutturale, non è però suscettibile di essere corretta attraverso modifiche normative, perché anzi proprio l'impianto attuale del processo dovrebbe evitarne la manifestazione. Al contrario, anche sotto questo profilo sarebbe utile conservare la stabilità del quadro normativo, almeno nel suo impianto; magari potenziando le forme di intervento delle commisioni tributarie, a monte e a valle delle fasi di esercizio della funzione impositiva oggi affidate al loro controllo (l'esecuzione coattiva, ma soprattutto la "vigilanza" sul rispetto della legalità e dei diritti fondamentali nella fase degli atti istruttori). Non si tratta dunque di una criticità *del* processo, inteso come norme che lo disciplinano, ma di una criticità *nel* processo, ossia derivante da una sua non corretta applicazione.

[11] L'analisi di questo delicato equlibrio tra amministrazione e giurisdizione è sviluppata in M. Basilavecchia, Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario, Torino 2009.

[12] L'immediatezza nella trattazione dell'istanza cautelare, in Riv.dir.trib. 2008, I, 637.

Parte terza. Criticità nella composizione delle commissioni tributarie

9. La creazione di una magistratura di ruolo

È unanime l'auspicio per il passaggio ad una composizione delle commissioni tributarie basata su di una magistratura tributaria, di ruolo, anche se probabilmente le idee poi mutano circa i requisiti soggettivi da richiedere per l'accesso. Vi sono nelle altre sessioni relazioni e momenti dedicati alla trattazione di questo aspetto, e pertanto in questa sede è preferibile limitarsi ad alcune considerazioni di carattere generale.

È impossibile non condividere, in astratto, l'aspirazione a vedere impegnato sul fronte tributario un ruolo di giudici professionali, non più part time, reclutati secondo criteri pienamente concorsuali. È da verificare se un percorso del genere possa svilupparsi con legge ordinaria, o se necessiti la revisione costituzionale; occorre infatti valutare che, in tal modo, si avrebbe finalmente un nuovo ordine giurisdizionale che si affiancherebbe alle magistrature contabile e amministrativa, con probabili riflessi sul ruolo, e, secondo le proposte che condivido[13], sulla stessa articolazione della Corte di Cassazione.

Ma mi pare che il punto critico sia un altro, ed è insieme giuridico e politico. Oggi la giurisdizione tributaria non è più circoscritta alle liti sull'an e sul quantum del tributo, ma è diventata una giurisdizione di controllo sull'intera azione impositiva (cittadino vs Fisco), quindi su una gamma di posizioni soggettive molto ampia e che abbraccia diritti e interessi legittimi in misura rilevante; le prospettive di ulteriore espansione, all'interno della materia tributaria, sono tutt'altro che irragionevoli e potrebbero condurre a coprire le fasi dell'esecuzione e dell'istruttoria. Si tratta insomma di un giudice che ha assunto una competenza rilevante nell'ambito di un particolare settore dell'azione amministrativa, di un giudice che, per seguire le espressioni della fondamentale sentenza 204/2004 della Corte Costituzionale, sta *nell'amministrazione.*

Intendo dire che le ragioni della specialità delle commissioni tributarie, oggi, non stanno sul piano della materia trattata e tanto meno sul piano del carattere "paragiurisdizionale" del loro intervento, ma stanno proprio nelle specificità della loro composizione e nella peculiarità dell'assistenza tecnica. Se si decide di passare ad una magistratura di ruolo, professionale, reclutata secondo selettive competenze (legali, e al più contabili), sarebbe naturale chiedersi il perché della permanenza della giurisdizione speciale[14], legittimata solo dalla VI disposizione transitoria della Costituzione, in virtù della preesistenza della giurisdizione stessa alla Carta fondamentale; e sarebbe una risposta logica quella di convogliare le competenze delle attuali commissioni sui giudici "ordinari" (civile, amministrativo e contabile). In ogni caso, sarebbe assai difficile affrontare e sciogliere un altro nodo politico non da poco, perché mi chiedo come ad una magistratura di ruolo possa contrapporsi un'assistenza tecnica estesa a competenze professionali così eterogenee come quella disegnata oggi dall'art. 12 d.lgs. 546/92. Più brutalmente: sarebbe possibile evitare di restituire la gestione del processo al ceto forense? Sarebbe opportuno farlo?

10. Due miglioramenti possibili nel sistema attuale

A sistema invariato, mi pare invece che si possa lavorare molto sulla selezione e sul regime giuridico dei componenti delle commissioni tributarie.

A parte la necessità di far corrispondere, ad un impegno più organico, un trattamento retributivo adeguato, mi paiono possibili due interventi immediati.

Da un lato, la previsione di processi formativi continui dei giudici tributari, che in effetti già esistono, ma che vanno potenziati attribuendo ad essi ad una funzione seletiva, rispetto a chi si sottragga a tali percorsi, o li compia senza adeguato profitto. Ciò condurrebbe ad una graduale eliminazione dei componenti meno motivati e meno disposti ad impegnare tempo ed energie intellettuali nell'approfondimento della materia tributaria.

Dall'altro, a me pare che si debba studiare il modo di favorire un ricambio anagrafico, ad un abbassamento dell'età media del giudice tributario, trovando il sistema per coinvolgere nell'accesso alla funzione giovani neolaureati, che potrebbero trovare nelle commissioni tributarie una palestra di formazione, almeno per i primi anni dopo la laurea, non solo nella materia tributaria, ma in una più ampia prospettiva di conoscenza di problematiche giuridiche, amministrative ed aziendali.

---

[13] C. Glendi, Il difetto di giurisdizione e le prospettive di revisione degli assetti ordinamentali, in Basilavecchia- Tabet, La giurisdizione tributaria nell'ordinamento giurisdizionale, Bologna 2009, 157.

[14] Come è stato di recente osservato, "l'asserita specialità della materia non è stata mai sufficientemente chiarita sul piano teorico…né è mai stato persuasivamente dimostrato che detta specialità/specificità imponga poi *ex se* di privilegiare la permanenza di una giurisdizione speciale…piuttosto che attribuire la competenza ad una sezione specializzata, interna ad una delle istituzioni giudiziarie previste in Costituzione" (G. Tabet, Specialità del giudice e specialità del procedimento nel processo tributario riformato, in Giust. Trib. 2008, 692).

Aspetti critici del processo tributario nella recente giurisprudenza della Corte di Cassazione

di Michele Cantillo

1. Ambito della giurisdizione speciale

In aderenza alla finalità di questo importante Convegno, volto a riflettere su ipotesi di riforma del sistema della giustizia tributaria, la rassegna della più recente giurisprudenza della Corte di Cassazione, oggetto della presente relazione è diretta a dar conto di taluni indirizzi interpretativi attinenti a temi cruciali dell'assetto del processo, con particolare riguardo agli aspetti critici della elaborazione giurisprudenziale sui quali maggiormente si avverte l'opportunità di un intervento legislativo.

Seguendo l'ordine sistematico del d. lgs. n. 546/92, vanno anzitutto segnalate due recenti sentenze delle Sezioni Unite, in tema di controversie tra sostituto d'imposta e sostituito, le quali sono pervenute a conclusioni opposte quanto all'appartenenza di tali controversie alla giurisdizione tributaria e, di conseguenza, quanto alla necessità che vengano decise in contraddittorio dell'Amministrazione.

L'attenzione per tali pronunce deriva non tanto dalla circostanza – per altro verosimilmente inedita nella storia delle Sezioni Unite – per cui lo stesso giorno sono state pubblicate due sentenze radicalmente confliggenti, quanto dalle contrastanti concezioni sulla struttura e l'ambito della giurisdizione tributaria da cui esse muovono.

Com'è noto, secondo una consolidata giurisprudenza della Corte, risalente a più di vent'anni or sono, le questioni relative all'applicabilità e all'entità delle ritenute, insorte fra sostituto e sostituito, vanno decise in litisconsorzio necessario con l'Amministrazione innanzi alle commissioni tributarie, trattandosi di cause tributarie aventi carattere pregiudiziale.

L'indirizzo è stato disatteso dalla sent. n. 15031 del 26 giugno 2009, la quale ritiene che, diversamente da quanto risulta a prima lettura dal novellato art. 2 della legge – per cui appartengono alla giurisdizione speciale tutte le controversie riguardanti tributi di ogni genere e specie, comunque denominati – tale giurisdizione non esaurisce l'intera materia tributaria ed è, invece, limitata, come risulta dal principio di tassatività degli atti impugnabili, alle controversie originate da un atto impositivo autoritativo, per modo che esulano dalla stessa quelle che, pur afferendo alla determinazione dell'*an* e del *quantum* del tributo, non trovano origine in un atto siffatto. Donde l'importante affermazione conseguenziale secondo cui la speciale giurisdizione delle Commissioni tributarie non è generale ed esclusiva, convivendo con essa – fuori dalle controversie originate da atti impositivi – la giurisdizione del giudice ordinario, al primato della quale è informato il sistema costituzionale. E ciò comporta che la controversia tra sostituto e sostituito, quando non originata da un preesistente atto impositivo, appartiene al giudice ordinario, al quale, secondo la sentenza, sarebbe addirittura conferito il potere incidentale di disapplicare un atto dell'imposizione.

Questa opinione viene contraddetta dalla sentenza n. 15047 dello stesso 26 giugno 2009 (decisa il 12 maggio 2009 e al cui estensore era verosimilmente nota l'altra decisione, adottata il precedente 28 aprile), non solo aderisce all'orientamento tradizionale sul tema specifico, ma ribadisce che la tutela del contribuente, ai sensi dell'art. 2 *cit.*, è affidata in via esclusiva alla giurisdizione delle commissioni tributarie, concepita comprensiva di ogni questione afferente all'esistenza e consistenza dell'obbligazione tributaria; e che il principio di tassatività degli atti impugnabili attiene, invece, ai limiti interni della giurisdizione, la quale, quindi, non è suscettibile di venir meno in situazioni di (temporanea) assenza di un provvedimento autonomamente impugnabile, principio che vale anche per le azioni di rimborso, ugualmente rientranti nello schema di impugnazione di atti amministrativi. L'assenza di un tale provvedimento, appunto perché concerne i limiti interni della giurisdizione, influenza l'ammissibilità o la fondatezza del ricorso del contribuente, le quali vanno valutate, ovviamente, soltanto dal giudice munito di giurisdizione. Al limite, può farsi questione sulla legittimità costituzionale del sistema, in nome del principio di effettività della tutela, ma non si può esulare dall'ambito della giurisdizione speciale.

In questo senso è l'indirizzo della Corte di Cassazione, risultante da molteplici pronunce evidenzianti, appunto, il carattere esclusivo della giurisdizione speciale. E a respingere l'opposta opinione – per cui fuori dalle impugnative di atti la giurisdizione apparterrebbe al giudice ordinario – è sufficiente considerare che, con la stessa logica, occorrerebbe ritenere proponibili innanzi ad

esso, in quanto precluse al giudice tributario, le azioni di mero accertamento. Opinione, codesta, priva di fondamenta e più volte disattesa, appunto, dalla Corte di Cassazione (v., fra altre, Cass. 9 giugno 2003, n. 9181).

2. Struttura impugnatoria del processo

Quanto innanzi detto risulta, del resto, dal consolidato indirizzo assunto dalla Corte proprio in conseguenza dell'ampliamento della giurisdizione a tutti i tributi, che, come si sa, ha messo in crisi il principio di tipicità degli atti impugnabili. Il quale, per contro, è stato rafforzato dal legislatore con l'espressa previsione di altri atti autonomamente impugnabili – quali l'iscrizione di ipoteca ed il fermo di beni mobili – così tenendo saldo il connotato della tassatività.

Anche questo nodo problematico è stato superato dalla giurisprudenza della Corte in maniera empirica, ma giuridicamente ineccepibile, facendo ricorso – nel solco di un indirizzo già affermatosi nel sistema precedente – al criterio dell'interpretazione estensiva, che consente di ritenere compresi nel catalogo di cui all'art. 19 d. lgs. n. 546/92 atti che, sebbene diversamente denominati, abbiano la stessa funzione di quella degli atti *nominatim* previsti, perciò riconducendo ad una o ad altra delle categorie in elenco gli atti che presentino contenuto analogo.

In verità con riferimento ad alcuni provvedimenti, quale il diniego di autotutela, che non è agevole assimilare ad una delle categorie previste dalla legge, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione (con la sent. 10 agosto 2005, n. 16776) sembravano avere ritenuto superato il criterio della tassatività e, anzi, quello stesso della impugnativa di atti, affermando che ora si è in presenza di una giurisdizione concernente direttamente il rapporto. Ma la tesi, sicuramente contrastante con la disciplina positiva, fu ben presto contraddetta dalle Sezioni Unite con una importante sentenza (la sent. 16 giugno 2006, n. 13916), con la quale fu ribadito l'orientamento dualistico, per cui il processo tributario ha ad oggetto sia l'atto impugnato che il rapporto: è, cioè, insieme una giurisdizione sull'atto – donde la deducibilità di tutti i vizi formali o di contenuto-forma dell'atto impositivo – e sul segmento del rapporto da questo investito nei limiti della contestazione del contribuente. Concezione che, come si sa, la Corte suole designare con il sintagma impugnazione-merito e che può essere condivisa ove sia ben chiaro che la cognizione del giudice è rigorosamente circoscritta agli elementi indicati nell'atto, senza che possa sostituirsi all'Amministrazione.

Nelle pronunce relative all'ultimo periodo, la Corte ha ulteriormente precisato e generalizzato il criterio dell'interpretazione estensiva ed è pervenuta a sancire il principio per cui si riscontra un atto autonomamente impugnabile, il più delle volte assimilabile all'avviso di accertamento, in tutti quelli adottati dall'ente impositore che, con l'esplicitazione delle concrete ragioni fattuali e giuridiche che li sorreggono, manifestano e portano a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, definita nell'*an* e nel *quantum*. È a dire, anzi, che nelle pronunce più recenti, in presenza di tali caratteri dell'atto, si omette anche il riferimento al provvedimento impugnabile al quale esso andrebbe assimilato.

Si può ricordare che, con questa motivazione, la Corte ha ammesso l'impugnabilità: del c.d. preavviso di fermo di beni mobili registrati, emesso dall'agente della riscossione *ex* art. 86, se inerente ad un credito tributario (ord. n. 10672 dell'11 maggio 2009); dell'avviso di liquidazione per indebita detrazione iva (sent. 23 luglio 2009, n. 17202); degli avvisi di pagamento o liquidazione in tema di tributi locali, quando essi manifestino una compiuta pretesa tributaria, per cui non occorre attendere che si vestano della forma autoritativa di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili (Cass. 8 ottobre 2007, n. 21045 e la sent. n. 16293 del 24 luglio 2007); dell'avviso di mora *ex* art. 50 d. P.R. n. 602/73, ancorché sia atto meramente prodromico all'esecuzione forzata (Cass. 15 ottobre 2009, n. 21891); del provvedimento di recupero di somme relative ad agevolazioni tributarie successivamente disconosciute (ord. 2 marzo 2009, n. 4965); degli inviti bonari al pagamento di un tributo, che debbono essere qualificati avvisi di accertamento o di liquidazione quando esplicitino una pretesa tributaria ormai definita, ciò che non si riscontra nelle comunicazioni che contengono "inviti" a fornire chiarimenti, come quelli di cui all'art. 36 *bis* comma 3 del d. P.R. n. 600/73 e all'art. 54 *bis* d. P.R. n. 633/72 (Cass. 25 febbraio 2009, n. 4513; S.U. 24 luglio 2007, n. 16293, Cass. 28 gennaio 2005, n. 1791).

Questo è, dunque, un aspetto della normativa che andrebbe rivisitato, in quanto l'evoluzione giurisprudenziale evidenzia che l'indicazione nominativa degli atti impugnabili non corrisponde ad una particolare esigenza del processo, che, ove pure quella elencazione venisse eliminata, ben potrebbe continuare ad essere – in conformità alla struttura dell'imposizione – un processo di impugnativa di atti quando questi assumano rilevanza esterna e manifestino una compiuta pretesa dell'Amministrazione o, comunque, direttamente incidano sui diritti del contribuente.

3. La difesa tecnica nelle liti maggiori

Un rilievo critico – e la sollecitazione al legislatore di un intervento chiarificatore al riguardo – va fatto nei confronti dell'orientamento delle Sezioni Unite della Cassazione, inaugurato dalla sentenza n. 22601 del 2 dicembre 2004, che, prestando ossequio ad una decisione non vincolante della Corte Costituzionale (sent. n. 189/2000 e ord. n. 158/2003, interpretative di rigetto), statuirono che anche nei giudizi di valore superiore a 2.582,28 euro il ricorso può essere proposto dalla parte personalmente, essendo devoluto alla Commissione adita, in sede di trattazione della controversia, di imporre al ricorrente di munirsi di difensore. Il quale indirizzo è stato da ultimo ribadito dalla Sezione Tributaria della Corte con le sentenze 9 gennaio 2009, n. 246, e 9 ottobre 2009, n. 21459. Ma non è contestabile che esso sia manifestamente *contra legem*, ai sensi degli artt. 12 e 18 della legge, giacché nelle liti maggiori la prima disposizione impone *tout court* l'assistenza del difensore, senza operare alcuna distinzione al riguardo, e la seconda disposizione richiede che già il ricorso sia sottoscritto dal difensore, a pena di inammissibilità. E questa regola trova puntuale riscontro nell'art. 24 della legge, per cui i motivi di ricorso vanno dedotti nell'atto introduttivo, mentre in pendenza del giudizio ne è solo consentita l'integrazione, nel caso eccezionale di produzione di nuovi documenti da parte dell'ufficio fiscale. Pertanto l'esegesi è anche sostanzialmente lesiva del principio della difesa tecnica, intesa come *officium* riservato al difensore, principio che deve essere osservato, ovviamente, già in sede di redazione del ricorso. Con piena ragione, quindi, diverse commissioni di merito hanno disatteso il *dictum* della Cassazione, continuando a dichiarare inammissibili i ricorsi suddetti proposti senza l'assistenza del difensore. Ma è innegabile l'esigenza di un intervento legislativo che restituisca certezza ad un così importante aspetto della normativa.

4. Carattere dispositivo del processo. I poteri istruttori

Attiene alla struttura del processo ed è ugualmente influenzata dal dilemma giudizio sull'atto o giudizio sul rapporto, la problematica concernente il carattere dispositivo o *lato sensu* officioso del processo medesimo, con particolare riguardo alla ripartizione dell'onere della prova fra le parti.

Nelle sentenze al riguardo – soprattutto in seguito all'abrogazione (con l. 2 dicembre 2005, n. 248) del terzo comma dell'art. 7 del d. lgs. n. 546/92 e sulla base dell'indirizzo recepito dalla Corte Costituzionale con la sent. n. 109 del 29 marzo 2007 (di manifesta infondatezza della questione di costituzionalità di detta abrogazione) – la Cassazione ha più volte ribadito la natura dispositiva del processo sia quanto al potere delle parti di delimitarne l'oggetto e sia quanto all'acquisizione delle prove, sempre più omologata ai principi propri del processo civile ordinario.

In particolare, risulta in concreto pressoché svuotato di pratico contenuto il riferimento del primo comma dell'art. 7 ai poteri degli uffici e, per converso, viene costantemente affermato il divieto per la commissione tributaria di sostituirsi alla parte nel disporre l'acquisizione di documenti utili per il giudizio, in contrasto con il principio sull'onere della prova.

Da ultimo, con la sent. n. 22769 del 28 ottobre 2009, la Corte ha riaffermato il principio secondo cui i poteri conferiti al giudice sono meramente integrativi dell'onere probatorio principale e, nel rispetto del principio di parità delle parti, vanno esercitati soltanto per sopperire all'impossibilità di una parte di esibire documenti in possesso dell'altra parte (*ex plurimis* Cass. 9 febbraio 2006, n. 2847; Cass. 16 maggio 2005, n. 10267).

E nella stessa ottica, nel riaffermare il principio che il processo tributario ha natura di impugnazione-merito, la Corte ha escluso che il giudice possa procedere ad una valutazione equitativa del *quantum* della pretesa fiscale (sent. 1° settembre 2009, n. 19079).

Sul versante, poi, del divieto della prova testimoniale, sono numerose le sentenze le quali ritengono ammissibili la produzione di documenti che riproducano dichiarazioni di terzi, le quali, com'è noto, vengono ritenute utilizzabili ai fini decisori con semplice valore indiziario (così Cass. 25 settembre 2009, n. 20634; Cass. 19 giugno 2009, n. 14290; Cass. 13 febbraio 2009, n. 3569, con riferimento alla confessione resa da un terzo).

Analogamente, in applicazione del criterio del doppio binario nel rapporto tra giudizio penale e processo tributario, la Corte ha ribadito che in quest'ultimo gli elementi probatori considerati dalla sentenza penale possono essere utilizzati solo se formano oggetto di un'autonoma ponderazione dal giudice (Cass. 10 luglio 2009, n. 16238; Cass. 25 maggio 2009, n. 12022).

In conformità al *trend* giurisprudenziale, al fine di conferire certezza al regime delle prove, l'eventuale intervento legislativo dovrebbe consistere nella soppressione del riferimento ai poteri officiosi degli uffici, di cui al 1° comma, che praticamente non ha ragion d'essere, e del divieto della prova testimoniale, privo ormai di razionale giustificazione.

5. I motivi di ricorso

Un altro aspetto sul quale da ultimo si sono avute statuizioni discutibili è quello relativo all'oggetto del processo tributario ed al ruolo svolto al riguardo dai motivi di ricorso. La Corte di Cassazione, in coerenza con la struttura impugnatoria del processo ed ancora in relazione al disposto di cui all'art. 24 del d. lgs. n. 546/92 – che, come innanzi ricordato, prevede solo l'integrazione dei motivi in seguito alla produzione *ex adverso* di nuovi documenti (Cass. 22 aprile 2003, n. 6416) – ha sempre affermato che l'oggetto del giudizio è rigidamente delimitato, per un verso, dai presupposti e ragioni di fatto e di diritto esposti a sostegno dell'atto impositivo, e, per un altro verso, dai motivi specificamente dedotti dal contribuente nel ricorso introduttivo del giudizio, che si svolge nei limiti delle contestazioni mosse dal contribuente (cfr., fra altre, Cass. 16 giugno 2009, n. 13695; Cass. 19 marzo 2009, n. 6620; Cass. 18 giugno 2003, n. 9754). Ed ha conseguenzialmente escluso che il giudice possa sostituirsi all'Amministrazione non solo quanto alla prospettazione in fatto, ma anche quanto alla ragione giuridica della pretesa, ove la modifica si traduca in un diverso inquadramento della fattispecie, che postuli un diverso sistema difensivo.

Non sembra in armonia con questi canoni l'orientamento invalso nella giurisprudenza della Corte in tema di abuso del diritto, secondo cui la violazione della clausola generale antiabuso – che, com'è noto, la Cassazione ritiene immanente nell'ordinamento in forza dei principi costituzionali di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione – può essere rilevata *officio iudicis* anche nel giudizio di cassazione, ancorché la violazione medesima non sia stata dedotta dall'Amministrazione nell'atto di imposizione; e ciò anche per le controversie diverse da quelle concernenti tributi armonizzati, per i quali sicuramente opera l'analogo divieto elaborato in ambito comunitario.

A sostegno della tesi, in passato diversamente argomentata, nelle più recenti pronunce (v. Cass. 13 maggio 2009, n. 10981; Cass. 21 gennaio 2009, n. 1465) sembra farsi riferimento al broccardo *iura novit curia*, per cui al giudice è consentito una diversa qualificazione giuridica della fattispecie alla stregua degli elementi indicati nell'atto impositivo. Ma è dubbio che il principio si addica alle vicende in questione, nelle quali la diversa qualificazione come abuso del diritto implica il riferimento ad una fattispecie affatto diversa, non dedotta in giudizio dall'Amministrazione, alla quale, quindi, il giudice verrebbe a sostituirsi. In proposito, è opportuno ricordare che, ad evitare simili accadimenti, nella proposta di legge presentata alla Camera dei Deputati il 18 giugno 2009 (n. 2521) allo scopo di introdurre legislativamente anche nel nostro ordinamento una generale clausola antiabuso, si è previsto che gli elementi costitutivi dell'abuso debbano essere specificamente dedotti nell'avviso di accertamento, enunciando con chiarezza gli obblighi e i divieti aggirati dal contribuente.

6. Il giudicato tributario

Altro aspetto centrale, del pari meritevole di particolare considerazione, è quello relativo ai limiti di efficacia del giudicato nella nostra materia, soprattutto in riferimento ai tributi periodici, oggetto di atti impositivi distinti per periodi d'imposta, in relazione a ciascuno dei quali si configura un'autonoma obbligazione tributaria (per l'imposizione diretta *ex* art. 7 tuir d. P.R. n. 917/86). Il problema che si pone per la sentenza tributaria – sia essa di annullamento, di modifica o di conferma dell'atto – è se l'efficacia del giudicato si limiti all'atto impugnato ovvero si estenda ai fatti costitutivi dell'obbligazione, che vengono in considerazione come elementi del rapporto, realizzando o qualificando il presupposto del tributo anche in altre annualità. In passato la Corte aveva ripetutamente affermato che i giudizi concernenti diverse annualità del medesimo tributo, ancorché abbiano ad oggetto questioni analoghe, restano autonomi e le sentenze relative producono effetti circoscritti alle singole annualità, non *extra litem* (Cass. 2 dicembre 2004, n. 22648; Cass. 15 dicembre 2003, n. 19152; Cass. 30 maggio 2003, n. 8709).

Com'è noto, ora il problema è stato diversamente risolto dalle Sezioni Unite, a partire dalla sent. 16 giugno 2006, n. 13916, in base alla ricordata concezione dualistica del processo tributario, che, avendo ad oggetto la tutela di un diritto soggettivo del contribuente, non è solo un "giudizio sull'atto" (da annullare o modificare), ma si estende anche all'accertamento del rapporto, per modo che il giudicato non esaurisce i propri effetti nel limitato perimetro del giudizio, ma ha una potenziale capacità espansiva in altri giudizi fra le stesse parti, secondo le medesime regole che disciplinano nel processo civile il giudicato esterno. Pertanto, secondo questo orientamento, il criterio dell'autonomia dei periodi di imposta non impedisce che il giudicato relativo ad uno di essi faccia stato anche per altri, quando incida su elementi che siano rilevanti per più periodi di imposta, cioè in relazione ad elementi costitutivi della fattispecie a carattere duraturo ovvero a fatti o a qualificazioni giuridiche di fatti rimasti immutati nei diversi periodi di imposta. E a

questo indirizzo si sono uniformate diverse sentenze successive (Cass. 23 luglio 2007, n. 16260; Cass. 23 luglio 2007, 16258; Cass. 15 giugno 2007, n. 14012; Cass. 4 dicembre 2006, n. 25681).

Tuttavia, la Corte ha poi meglio definito quel principio, in quanto ha stabilito che l'efficacia di giudicato in un diverso periodo d'imposta va riconosciuta alla statuizione relativa ad un elemento che non solo è rimasto identico in tale periodo, ma che per sua natura non poteva modificarsi; ed ha pertanto affermato che la statuizione di deducibilità dal reddito di un componente passivo assume il valore di giudicato esterno, vincolante in altre annualità, solo quando si tratti di uno stesso componente la cui deduzione è frazionata in più anni, mentre tale effetto non si produce nei confronti di poste che si rinnovano di anno in anno in base a presupposti diversi (Cass. 7 maggio 2008, n. 11084; in quel caso si è negata l'applicabilità del giudicato favorevole al contribuente circa la spettanza dell'esenzione per un accantonamento a riserva, correlata, cioè, a situazioni di fatto che si presentano variabili nelle diverse annualità e che perciò implicano uno specifico accertamento in ciascun periodo d'imposta).

Un consistente argine all'applicabilità del giudicato è da ultimo venuto dalla recente sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee del 3 settembre 2009 (in causa C–208 *Fallimento Olimpiclub s.r.l.*), la quale – com'è noto – era stata richiesta di una pronuncia pregiudiziale dalla Corte di Cassazione con ordinanza n. 26996 del 21 dicembre 2007. In estrema sintesi, era stato domandato alla Corte Europea se il principio nazionale di autorità del giudicato, di cui all'art. 2909 c.c., possa trovare applicazione quando, nel periodo d'imposta in cui dovrebbe operare, venga a produrre un risultato contrastante con il diritto comunitario, segnatamente in materia di iva e di abuso del diritto posto in essere per conseguire un indebito risparmi d'imposta. La Corte di giustizia, pur riconoscendo che il principio del giudicato anche in diritto comunitario è indispensabile presidio della certezza del diritto e dei rapporti giuridici, ha valorizzato l'autonomia dei periodi d'imposta ed ha escluso che quel principio possa spiegare efficacia in altre annualità quando l'applicazione condurrebbe il giudice nazionale ad un approdo contrario al diritto comunitario in materia di repressione delle condotte illecite, fraudolente ed abusive. E ciò in forza dei principi di effettività e di non discriminazione, che obbligano le autorità degli Stati ad applicare, anche d'ufficio, le norme di diritto comunitario, se necessario attraverso la disapplicazione del diritto nazionale.

7. Il litisconsorzio necessario

In tema di litisconsorzio necessario è stato affermato il principio secondo cui nella materia tributaria l'inscindibilità della controversia fra più soggetti va apprezzata con riferimento: all'atto impugnato, che sia fondato su elementi comuni ad una pluralità di persone, la cui esistenza o qualificazione giuridica non può che essere accertata o valutata allo stesso modo nei confronti di tutti; e ai motivi di ricorso, dunque alla contestazione dell'atto, ravvisandosi il litisconsorzio quando il ricorso proposto da uno solo dei destinatari è basato su elementi comuni agli altri.

Pertanto, ogni volta che, per effetto della norma tributaria o per l'azione esercitata dall'Amministrazione finanziaria, l'atto impositivo debba essere o sia unitario, coinvolgendo nella unicità della fattispecie costitutiva dell'obbligazione una pluralità di soggetti, e il ricorso proposto da uno o più degli obbligati abbia ad oggetto non la singola posizione debitoria del ricorrente, ma la posizione inscindibilmente comune a tutti i debitori rispetto all'obbligazione dedotta nell'atto impugnato, ricorre una ipotesi di litisconsorzio necessario, ai sensi dell'art. 14, comma 1, d. lgs. n. 546 del 1992. (Cass. S.U., 18/01/2007, n. 1052).

Muovendo da questa premessa, è sicuramente da condividere l'indirizzo secondo cui si è affermata l'esistenza di un litisconsorzio necessario nelle controversie concernenti le società e i soci di società di persone, per le quali vige il principio della tassabilità per trasparenza. L'orientamento – *in nuce* presente, sulle orme dell'ordinamento tedesco, già in altre sentenze – riposa sulla necessaria unitarietà dell'accertamento giudiziale, non solo in tema di irap, ma anche in tema di irpef, posto che il reddito accertato in capo alla società viene sottoposto a tassazione nei confronti dei singoli soci e non può, ovviamente, essere determinato in modo diverso in capo a ciascuno di essi, per cui l'accertamento deve svolgersi nei confronti di tutti (v. Cass. 18 maggio 2009, n. 11466).

Sennonché questo principio – totalmente negletto in passato (che per il raccordo fra i diversi procedimenti faceva ricorso prevalentemente alla sospensione del processo concernente il singolo socio in attesa dell'esito del giudizio relativo alla società) – comporta che quando la necessità del litisconsorzio venga rilevata in sede di legittimità, debbono essere cassate tutte le sentenze rese in giudizi svoltisi senza la partecipazione della totalità dei soci; e ciò anche quando, avendo questi e, ancor prima, la società impugnato gli avvisi a ciascuno notificati, tali giudizi si siano conclusi tutti allo stesso modo. In linea di astratto diritto anche in quest'ultimo caso la soluzio-

ne è corretta, essendo evidente che la trattazione congiunta non può essere supplita dalla trattazione separata, ma sul piano pratico non si può non prendere atto che nelle fattispecie ora dette non vi sia alcun interesse pratico alla reiterazione dei giudizi quando tutti i soci abbiano esercitato il diritto di difesa, le decisioni siano state identiche e la non integrità del contraddittorio non sia mai stata eccepita. Comunque sia, la sopravvenuta rigorosa applicazione del principio del contraddittorio nel giudizio di cassazione, dopo molti anni dall'introduzione dei giudizi, ha comportato e comporta l'annullamento e restituzione al giudice di primo grado di molte sentenze, con un evidente spreco di attività giurisdizionale, dovendo i giudizi riprendere *ex novo*.

8. Autorizzazione all'appello principale

Un orientamento della Corte che suscita forti perplessità è quello relativo all'art. 52, comma 2, d. lgs. n. 546/92, il quale dispone che l'appello principale dell'ufficio erariale locale contro le sentenze della commissione tributaria provinciale deve essere preventivamente autorizzato dall'organo regionale sovraordinato; ed in passato era pacifico che in forza di tale norma la mancanza dell'autorizzazione rendesse inammissibile il gravame. L'indirizzo ora di gran lunga prevalente, formatosi in base alla sentenza delle Sezioni Unite 14 gennaio 2005, n. 604, è, invece, nel senso che l'autorizzazione non sia più richiesta, giacché la disposizione suddetta, che testualmente riguarda gli uffici finanziari ministeriali, dovrebbe ora ritenersi abrogata, essendo divenuta inapplicabile a seguito dell'introduzione delle agenzie fiscali. Ma questa tesi, motivata dalle Sezioni Unite con riferimento alla mera sostituzione dell'apparato ministeriale con quello delle Agenzie, risulta destituita di fondamenta appena si consideri che le Agenzie sono subentrate in tutte le funzioni *olim* spettanti ai diversi dipartimenti del Ministero dell'Economia e delle finanze, essendo state ad esse trasferiti "i relativi rapporti giuridici, poteri e competenze", compresi "i servizi relativi al contenzioso di tutti i tributi di competenza del dipartimento delle entrate del Ministero delle finanze" (d. lgs. 30 luglio 1999, n. 300).

Le disposizioni della legge processuale che regolano gli atti e, in genere, le modalità di esercizio dei poteri e delle attività degli uffici dell'Amministrazione finanziaria vanno ora riferite, quindi, ai corrispondenti organi delle Agenzie. E poiché anche queste sono organizzate gerarchicamente, nel senso che le Direzioni regionali delle stesse svolgono ugualmente funzioni di indirizzo, programmazione, coordinamento e controllo nei confronti delle sedi periferiche, risulta *de plano* che l'art. 52, comma 2, *cit.* si applica ora agli appelli proposti dagli uffici locali delle agenzie, al pari delle altre disposizioni *olim* concernenti le articolazioni periferiche dei dipartimenti del Ministero dell'Economia.

In effetti, in mancanza di un'abrogazione espressa, per negare che la norma suddetta sia applicabile alle Agenzie, occorrerebbe riscontrarne l'oggettiva incompatibilità, con riguardo all'assetto strutturale delle medesime ovvero alla finalità ed alle modalità attuative della disposizione. E ciò è da escludere, sotto il primo profilo, in considerazione della già rilevata struttura gerarchica delle agenzie e, sotto il secondo profilo, in considerazione delle attribuzioni delle direzioni regionali delle agenzie medesime, fra le quali rientra anche il compito di verificare che gli uffici periferici non proseguano contenziosi dagli esiti presumibilmente negativi o tali, in relazione alla loro entità, da renderne inopportuna la prosecuzione in secondo grado.

Come si è premesso, invece, le sentenze successive – ancorché con qualche eccezione (v. sent. 21 marzo 2008, n. 7788) – si sono adeguate, senz'altra motivazione, al *dictum* delle Sezioni Unite (v. sent. n. 12042 del 25 maggio 2009). E ciò sebbene la necessità dell'autorizzazione all'appello principale sia stato recentemente ribadita dalla stessa Agenzia delle Entrate, la quale ha stabilito che gli uffici e le direzioni regionali, nonostante l'orientamento delle Sezioni unite, "debbono continuare ad applicare sistematicamente la procedura di autorizzazione all'appello" (Circolare n. 65/E del 3 dicembre 2007, nella quale puntualmente si osserva che trattasi di uno strumento per il concreto esercizio delle funzioni di indirizzo, coordinamento e controllo da parte delle direzioni regionali nei confronti degli uffici, ai sensi dell'art. 4, comma 3, del Regolamento di amministrazione).

Sicchè meritano consenso le molteplici sentenze delle commissioni di merito che puntualmente applicano la disposizione in oggetto.

9. Diniego di autotutela

Altro tema di grande rilievo, di recente portato nuovamente all'esame delle Sezioni Unite, è quello del controllo giudiziale del diniego di autotutela, sul quale si erano avute in passato sostanzialmente due fondamentali decisioni. Come si è già ricordato, la sent. n. 16776 del 10 agosto 2005 aveva affermato la ricorribilità del provvedimento, ancorché non incluso nel catalogo degli atti impugnabili di cui all'art. 19 d. lgs. n. 546/92. Inoltre la sent. n. 7388 del 27 marzo 2007, con ben maggiore ap-

profondimento, aveva del pari riconosciuto ricorribile il provvedimento negativo e si era spinta ad affermare che ove in sede di ricorso venga accertata l'inesistenza dell'obbligazione tributaria, con conseguente obbligo dell'Amministrazione di ritirare o revocare l'atto impositivo, il contribuente ha il potere di reagire all'eventuale comportamento inerte della stessa attraverso il rimedio dell'ottemperanza. In verità la pronuncia presentava qualche profilo dissonante, in particolare quanto al carattere discrezionale dell'intervento dell'Amministrazione, ma aveva certamente maggior peso, nella logica della sentenza, il riconoscimento della tutelabilità nei sensi ora detti.

Invece, apertamente contraddicendo questa pronuncia, con la sent. n. 2870 del 6 febbraio 2009 e con la sent. n. 3698 del 16 febbraio 2009, le Sezioni unite, con una motivazione estremamente stringata, avevano escluso qualsiasi tutela giurisdizionale, per un verso, attribuendo al provvedimento natura del tutto discrezionale, e, per un altro verso, valorizzando la definitività dell'atto impositivo. In sostanza, con tali sentenze si escludeva persino l'obbligo dell'amministrazione di dare una risposta, con ciò disattendendo anche i canoni ordinari di diritto amministrativo, in base ai quali l'obbligo dell'ente impositore di provvedere sull'istanza si configura già in base alla legge n. 241 /90 (art. 2 e – con specifico riguardo all'autotutela – agli artt. 21 *octies* e *nonies*), e così si negava in pratica l'esistenza di una posizione giuridicamente tutelata, ancorché di interesse legittimo.

Ma poi, con la più recente sent. n. 9669 del 23 aprile 2009, le Sezioni unite – sempre con motivazione estremamente stringata – hanno affermato che contro gli atti in tema di autotutela è ammesso ricorso, devoluto alla giurisdizione tributaria ai sensi dell'art. 2 d. lgs. n. 546/92 ed hanno altresì riconosciuto che contro il provvedimento negativo dell'Amministrazione "può esercitarsi un sindacato – nelle forme ammesse sugli atti discrezionali – soltanto sulla legittimità del rifiuto e non sulla fondatezza della pretesa tributaria". Il senso della statuizione non è chiaro quanto alle conseguenze che si verificano nel caso si accerti l'illegittimità del rifiuto e l'inesistenza dell'obbligazione tributaria, nel qual caso, come si è visto, la ben più approfondita sent. n. 7388 del 2007 aveva correttamente riconosciuto che, in caso di inerzia dell'amministrazione, si apre la via del giudizio di ottemperanza. In realtà, l'ultima sentenza ancora una volta assimila l'autotutela tributaria a quella amministrativa, ritenendo necessario un interesse pubblico all'annullamento, ciò che non è condivisibile, non configurandosi nell'autotutela tributaria un interesse da ponderare diverso da quello della giusta tassazione, dunque del ripristino della legalità. E poiché non è contestabile che la giurisdizione appartenga al giudice tributario, non ha più consistenza la distinzione che in passato si faceva tra interesse procedimentale all'esame del ricorso (concernente l'obbligo di risposta dell'amministrazione) e interesse pretensivo sostanziale (all'accoglimento della domanda di autotutela).

10. Impugnazione delle sentenze rese nel procedimento per l'ottemperanza.

Nell'esegesi dell'art. 70, comma 10, d. lgs. n. 546/92, il quale dispone che contro la sentenza di cui al comma 7 dello stesso articolo – conclusiva della fase del giudizio volta ad individuare le attività occorrenti per l'attuazione del giudicato – "è ammesso soltanto ricorso in cassazione per inosservanza delle norme sul procedimento", la Corte di Cassazione si era espressa nel senso che la disposizione si riferisse a tutte le sentenze emesse sulla domanda di ottemperanza, comprese quelle che negano ingresso al giudizio (Cass. 13 maggio 2003, n. 7312).

Ma questa tesi è stata contraddetta da una successiva sentenza con la quale – premesso che le sentenze suddette possono trovare causa sia in ragioni di rito, quali, ad es., i vizi attinenti alla proposizione dell'azione, e sia in ragioni di carattere sostanziale, relative all'esistenza ed all'oggetto del titolo esecutivo – è stato correttamente osservato che la disposizione in esame disciplina solo l'impugnazione della sentenza a contento attuativo, con cui viene stabilito il procedimento volto a conseguire l'esecuzione della pronuncia ottemperanda, mentre per le altre sentenze rese sulla domanda di ottemperanza sono applicabili gli ordinari mezzi di gravame, sicché contro tali sentenze sono esperibili le impugnazioni che normalmente ad esse si addicono (v. Cass. 12 maggio 2004, n. 15655).

Accertamento e contenzioso fiscale, processo penale tributario e crisi del doppio binario

di Ivo Caraccioli

Una delle principali e qualificanti innovazioni introdotte dalla riforma del sistema penale tributario attuata con il D.Lgs. 10/3/2000 n. 74 è costituita dal sistema del c.d. "doppio binario", in forza del quale, da un lato, l'accertamento ed il contenzioso fiscale non possono essere sospesi per la pendenza di un processo penale tributario (art. 20 D.Lgs. 74/2000) e, dall'altro lato, le sentenze penali di condanna o di assoluzione non vincolano il giudice tributario (secondo quanto si desume dalla prevalente interpretazione giurisprudenziale dell'art. 654 c.p.p., in quanto nel contenzioso fiscale sussistono delle limitazioni alla prova)[1].

La "*ratio*" di politica legislativa che ha ispirato tale riforma va individuata nella diversa struttura dei due procedimenti, connessa con il differente oggetto: sussistenza di presunzioni tributarie nel contenzioso fiscale rivolto a determinare l'"*an*" ed il "*quantum*" del debito di imposta; principio del "libero convincimento del giudice" nel processo penale destinato ad accertare l'esistenza,o meno, degli estremi del reato fiscale, sulla base di regole proprie (come risulta anche dal fatto che la nozione di "imposta evasa" di cui all'art. 1 lett. f) D.Lgs. 74/2000 coincide con quanto accertato dal giudice e non dall'Amministrazione finanziaria).

Non va nemmeno sottaciuto che il Legislatore del 2000 – come risulta da vari passi della Relazione ministeriale – si è dimostrato molto diffidente nei confronti degli accertamenti tributari, preferendo riservare ai giudici i poteri relativi alla ricostruzione dei reati, senza vincoli di sorta, né a favore dell'Amministrazione né a favore del contribuente.

Tale sistema rigido, che costituisce il risultato di un lungo processo riformatore, iniziato con l'abolizione della c.d. "pregiudiziale tributaria" ad opera della L. 7/8/1982 n. 516, ha provocato peraltro delle conseguenze molto gravi sul piano operativo, anche sotto il profilo del recupero di gettito da parte del Fisco, come risulta da quanto ora diremo.

L'art. 13 D.Lgs. 74/2000 prevede soltanto una riduzione della pena principale fino alla metà e la non applicazione delle pene accessorie – e non, quindi, una vera e propria causa di estinzione del reato – nel caso il contribuente elimini il proprio debito fiscale anche a mezzo dei c.d. "istituti perdonistici" (accertamento con adesione nelle varie forme previste, conciliazione giudiziale, ecc.).[2]

Il Legislatore, infatti, si preoccupa di prevedere una causa di non punibilità unicamente quando introduce i c.d. "condoni fiscali", nel timore che i contribuenti non vi facciano ricorso per non "autodenunciarsi". Nella sua diffidenza il Legislatore ha, invero, temuto che il contribuente possa giovarsi anche in sede penalistica, ad. es., di un"concordato fiscale" troppo benevolo.

Non è chi non veda, comunque, come in tale modo molti contribuenti siano dissuasi dal fare ricorso al paga-

---

[1] Invero, l'ultima pronuncia, in ordine cronologico, della Suprema Corte ha statuito che:"l'annullamento in sede giurisdizionale degli avvisi di rettifica non può essere fondato sulle risultanze emergenti dal processo penale, neanche quando il procedimento innanzi al giudice tributario e quello tenutosi davanti al giudice penale abbiano avuto ad oggetto gli stessi identici fatti; osta invero all'estensione dell'efficacia del giudicato penale in ambito tributario la diversa struttura dei due procedimenti nel cui ambito la formazione della prova avviene secondo regole differenti: nel processo tributario non è ammessa la prova testimoniale, mentre in quello penale non è possibile far uso delle presunzioni allo stesso modo in cui è invece possibile fare nel contenzioso tributario (Cass., 10.7.2009, in *Leggi d'Italia on line,* 2009)".
Peraltro, in tal senso, fra le tante, vedasi: Cass., 26.11.2008, in *Corriere Trib.,* 2009, 9, 728; Cass., 3.9.2008, *ivi,* 2008, 37, 3017; Cass., 21.5.2009, in *Fisco on line,* 2009; Cass., 21.8.2007, in *Boll. Trib.,* 2008, 17, 1378; Cass., 24.2.2001, in *Mass.*, 2001; Cass., 30.10.2000, in *Foro it.,* 2001, I, 1223.

[2] Tuttavia, sussiste un minoritario orientamento della giurisprudenza di merito secondo cui la definizione del debito tributario mediante accertamento con adesione impone l'emanazione di sentenza di doversi procedere, in ipotesi di contestazione del reato *ex* art. 3 D. Lgs. n. 74/00, qualora il ricorso a tale istituto abbia prodotto una"… diversa quantificazione – rispetto alle ricostruzioni della Guardia di finanza – degli elementi attivi sottratti e quindi dell'imposta evasa, pur non supportata da verifica analitica, (e) con conseguente riduzione dell'evasione stessa al di sotto delle soglie di punibilità (Trib. Venezia, 16.7.2002, in *Il Fisco,* 2002, 6262)".
Nello stesso avviso si pone Trib. Milano, 6.2.2009, in *Riv. Trib.,* 2009, fasc. 9, in ipotesi di contestazione *ex* art. 4 D. Lgs. n. 74/00, con emanazione di sentenza di assoluzione perché il fatto non sussiste, la cui motivazione trova fondamento nell'"erroneità delle conclusioni cui l' Ufficio Finanziario era pervenuto all'esito dell'originaria verifica e nella connessa presa d'atto del mancato superamento della soglia minima di rilevanza penale".

mento del debito fiscale ritenendo ben poco appetibile la mera riduzione della pena (poco importa, ad es., che una condanna penale sia di un anno o sei mesi di reclusione con la condizionale, quando con un pagamento magari assai oneroso non si riesce in alcun modo a liberarsi dal vincolo penale!).

Sul piano pratico accade che, una volta "transatto" con l'A.F., il contribuente debba cercare di ottenere dal P.M. una richiesta di proscioglimento fondata più su elementi di buon senso che su strette questioni giuridiche, atteso che il Fisco "non ha più nulla da pretendere" ed un processo penale risulterebbe inutilmente vessatorio (mentre può anche succedere che altri P.M. dispongano consulenze tecniche per accertare in sede penale l'effettivo ammontare dell'evasione, così frustrando l'efficacia "risarcitoria" dell'avvenuto pagamento).

La sensibilità pratica del mondo giudiziario (magistratura ed avvocatura) appare, comunque, assai insoddisfatta da questo mancato raccordo tra due sistemi, tendenti entrambi allo stesso risultato (quello di far pagare le imposte) ma che inspiegabilmente corrono su binari diversi (due "parallele" che non si incontrano neanche all'infinito).

Pertanto, a distanza di circa un decennio dall'entrata in vigore della riforma del 2000 iniziano ad aprirsi in giurisprudenza (anche del Supremo Collegio, sia della sezione tributaria V civile che della sezione III penale) numerosi varchi nella rigidità del doppio binario, e questo sia in favore che in sfavore del contribuente. Può con una certa dose di buon senso parlarsi di giurisprudenza "correttiva" della normativa.[3]

Così, ad es., sentenze penali della Cassazione hanno affermato che, pur a fronte del diverso sistema di raccolta delle prove nei due tipi di procedimento, il giudice penale può tener conto delle ricostruzioni compiute dall'A.F., e questo sia in favore che in sfavore del contribuente.[4]

In sede di contenzioso fiscale parimenti si valorizzano le prove raccolte in sede penale; così come, se l'indagato in sede penale ha fatto luogo al c.d. "patteggiamento sulla pena" (ad es., in materia di fatture false) ben può il giudice tributario da tale elemento trarre il convincimento che l'impugnazione dell'accertamento è infondata. E si potrebbe continuare.[5]

Alla stregua di tutte le considerazioni che precedono si deve, dunque, auspicare che sia superata, con un necessario intervento legislativo, la rigidità del "doppio binario" – oggi in fase di vera e propria "crisi" – e questo con un'opportuna riforma degli artt. 13 e 14 D.Lgs. 74/2000 nonché dell'art. 654 c.p.p. e di tutte quelle altre norme che in qualche modo sono vincolate dal principio in discussione.

---

[3] In tal senso vedasi: Cass., 18.6.2008, in *Fisco on line,* 2008; Cass., 18.1.2008, in *Corriere Trib.,* 2008, 9, 721; Cass., 4.5.2007, in *Fisco on line,* 2007*;* Cass., 24.10.2005, in *Diritto e Pratica Trib.,* 2006,1,2,184.

[4] In tal senso, prima dell'intervenuta riforma di cui al D. Lgs. n. 74/00: Cass., 3.5.1995, in *Riv. Pen. Economia,* 1997, 354, per la quale :"In materia di reati tributari, il giudice, nella formazione del suo convincimento è certamente tenuto all'osservanza dei canoni giuridici che in linea generale governano l'acquisizione, la verifica e la valutazione dei dati probatori; e, perciò, in mancanza di elementi oggettivi – documenti, deposizioni testimoniali ecc. – non può ignorare la c.d. prova logica e neppure le presunzioni secondo la normativa tributaria, avvalendosi, in tal caso dei dati ontologici, processualmente acquisiti, con libera valutazione ai fini probatori anche sulla base delle regole di esperienza, senza rimettersi alle valutazioni effettuate da parte degli uffici finanziari. Ne deriva la possibilità di ricorso alla presunzione intesa come particolare disciplina probatoria che consente per la ricostruzione di un maggior reddito, di ritenere esistenti determinati fatti in via induttiva….anche se, ovviamente, deve essere oggetto di autonoma considerazione critica da parte del giudice penale…(conformi Cass., 28.4.1995, in *Riv. Pen.,* 1995, 1441; Cass., 10.6.1994, in *Cass. Pen.,* 1996, 313)". In linea con tale indirizzo si pone, peraltro, la recente giurisprudenza di merito, successiva all'entrata in vigore del predetto D. Lgs. n. 74/00 secondo cui " in tema di reati tributari se non è revocabile in dubbio che il giudice penale, ai fini della formazione del convincimento in ordine alla sussistenza del reato tributario, possa avvalersi (anche) di elementi che integrano presunzioni tributarie, è altresì incontestabile che tali dati non possono assumere, in sede penale efficacia di certezza legale, integrando meri indizi che, per assurgere al rango di prova, devono trovare riscontro oggettivo in altri elementi di prova ovvero in altre presunzioni, gravi, precise e concordanti (Corte App. Milano 6.3.2008, in *Leggi d'Italia on line, 2009*)".

[5] Sul punto vedasi: Cass., 8.9.2008, in *Corriere Trib.,* 2008, 39, 3199 secondo cui "la sentenza penale di applicazione della pena *ex* art. 444 c.p.p. costituisce elemento di prova per il giudice di merito, il quale, laddove intenda disconoscere tale efficacia probatoria, ha il dovere di spiegare le ragioni per cui l'imputato avrebbe ammesso una sua insussistente responsabilità ed il Giudice penale abbia prestato fede a tale ammissione. Detto riconoscimento, pertanto, pur non essendo oggetto di statuizione assistita dall'efficacia del giudicato, può essere utilizzato come prova per l'emissione di un avviso di accertamento e, dal giudice tributario, nel giudizio di legittimità dell'accertamento (conforme Cass., 4.5.2007, in *Fisco on line,* 2007)".

La rilevanza probatoria delle dichiarazioni di terzo*

di Gaetano Ranucci

1. Premessa

Chi voglia definire il valore delle dichiarazioni di terzo nel giudizio tributario si rende subito conto di quanto la nozione sia a un tempo semplicistica ed empirica. E di quanto urga – anche, e direi soprattutto, dopo la sentenza della Corte Costituzionale n. 18/2000[1] – una sistemazione complessiva della materia, che sgombri il campo dai pregiudizi e dalle resistenze che si sono sin qui opposti all'ipotesi di un intervento razionalizzatore.

La varietà di emergenze che siamo soliti designare come dichiarazioni di terzo è infatti tale, e tale è anche la ricchezza di opinioni sul valore, sull'efficacia, sull'attendibilità, e talvolta persino sull'utilizzabilità nel processo tributario di questi mezzi istruttori, che sembra venuto il tempo di chiedersi se, a conferire un po' di ordine a una materia già gravata da tante inefficienze e approssimazioni, non valga la pena di tornare a riflettere sull'opportunità di fare cadere il divieto della prova testimoniale espresso dall'art. 7 c. 4 d. lgs. n. 546/1992.

Certo si possono nutrire perplessità anche serie circa la compatibilità della prova testimoniale con l'attuale configurazione del Giudice, e con la natura della pretesa fatta valere dall'amministrazione attraverso gli atti impugnabili avanti a esso. Ma siamo certi che una strenua difesa, anche sotto questo profilo, della "*specificità*" del giudizio tributario, giustifichi la conservazione dell'attuale stato di cose?

Dico subito che a mio parere la risposta è negativa, e mi affretto a chiarirne le ragioni.

2. Luoghi, e modi di assunzione e di utilizzo della dichiarazione di terzo

Alla luce della prassi amministrativa e della giurisprudenza di questi anni, la nozione di dichiarazione di terzo si rivela prima di tutto *semplicistica* perché riconduce a una categoria solo apparentemente uniforme mezzi di prova che invece si distinguono sotto molti e rilevanti profili.

Essa comprende, invero, dichiarazioni raccolte da funzionari delle Agenzie delle Entrate, e dagli organi di Polizia tributaria che le coadiuvano, nei casi e nelle forme stabilite dalle leggi d'imposta. E così, per esempio, sotto forma di risposte ai questionari aventi a oggetto le posizioni di altri contribuenti, ovvero clienti, fornitori, prestatori di lavoro autonomo (art. 32 c. 1, nn. 4, 8 d.p.r. n. 600/1973; art. 51 c. 1 n. 4 d.p.r. n. 633/1972); e le dichiarazioni raccolte su temi specifici nel corso di accessi e verifiche (art. 33 c. 2 d.p.r. n. 600/1973; art. 52 c. 1 d.p.r. n. 633/1972).

Vi sono però anche, e sono le fattispecie più frequenti, le dichiarazioni raccolte dalla Guardia di Finanza nelle vesti di organo di Polizia Giudiziaria, sotto forma di sommarie informazioni, nel corso di procedimenti nei quali il contribuente sia stato imputato o parte,[2] non costituenti prova nei giudizi dibattimentali (art. 513 c.p.p.), e di cui sia stata autorizzata l'utilizzazione ai fini fiscali c.p.p. (art. 33 c. 3 d.p.r. n. 600/1973, e art. 63 c. 1 d.p.r. n. 633/1972). Alle quali si affiancano le testimonianze assunte in sede di incidente probatorio (art. 392 c.p.p.), e di dibattimento (art. 468 c.p.p.), che nel giudizio penale formano invece prova dei fatti rilevanti ai fini del giudizio, e che possono essere utilizzate senza la preventiva autorizzazione del giudice procedente, in quanto accolte in atti pubblici.

Non mancano, infine, le deposizioni rese su specifici capitoli di prova nel giudizio civile[3] in cui il contribuente nei confronti del quale siano utilizzate sia stato parte, a cui per effetto della riforma appena approvata presto si aggiungeranno le prove testimoniali che, su richiesta delle parti, e quando il Giudice lo ritenga compatibile con l'oggetto della causa, potranno essere assunte in forma scritta secondo la disciplina dettata dai futuri art. 257-*bis* c.p.c. e art 103-*bis* disp. att. c.p.c.: anche in questi casi si tratta di dichiarazioni che costituiscono prova nel giudizio di provenienza, e il cui utilizzo ai fini fiscali

* Relazione al convegno organizzato dal Dipartimento di Economia della facoltà di Economia dell'Università degli Studi dell'Insubria e dall'Associazione Magistrati Tributari – Sezione di Varese, tenutosi in Varese il 25 giugno 2009, sul tema "*Le prove nel processo tributario*", con note aggiunte.

[1] Corte Cost. Sentenza n. 18 del 12/01/2000, dep. il 21gennaio 2000, in *www.cortecostituzionale.it.*

[2] COMOGLIO L.P. *I poteri istruttori delle commissioni tributarie*, in *Riv. Not.* 2001, 6, 1279.

[3] Corte Cass. 18 marzo 2009, n. 6536, in *www.utetgiuridica.it.*

non soggiace a particolari autorizzazioni, data la natura pubblica degli atti che le recepiscono.

Come si vede, tutti mezzi di prova che, se presentano tratti comuni dovuti al fatto che, al pari della testimonianza nei giudizi civile e penale, si risolvono in dichiarazioni di scienza,[4] hanno, ciò non di meno, rilevanti differenze, circa i luoghi e i modi di assunzione (lo si è detto), e anche circa i modi di utilizzo ai fini dell'accertamento tributario, del che occorre tenere pure conto.

Due sono i casi che sotto questo profilo si possono verificare: il primo dei quali si ha quando la dichiarazione sia riportata nella motivazione dell'accertamento, anche mediante rinvio al processo verbale che la contiene, di modo che l'interessato abbia potuto contestarla nei propri atti difensivi; e il secondo quando la stessa sia introdotta in giudizio in seguito, per fornire del necessario sostegno assunti inizialmente ricavati da altre fonti in contestazione.

In questa seconda ipotesi può accadere che la dichiarazione sia riprodotta nel processo verbale che conclude l'istruttoria amministrativa, così che il contribuente abbia potuto formulare le proprie osservazioni e richieste conseguenti al loro utilizzo ai fini fiscali nel termine stabilito dall'art. 12 c. 7 L. n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente). Di modo che si pone il problema di stabilire quale valore abbia la condotta dell'interessato che non abbia potuto o voluto contestare in quella sede le dichiarazioni di terzo utilizzate in suo pregiudizio.

In proposito a me pare assorbente il rilievo che la mancata contestazione si verifica prima del processo, e perciò non assurge ad argomento di prova utile al giudizio, poiché per tale effetto l'art. 116 c.p.c. (e anche il nuovo testo dell'art. 115 c.p.c. risultante dall'ultima riforma, che ha codificato il principio di non contestazione) richiede che la condotta potenzialmente rilevante sia tenuta, invece, *nel processo*,[5] (mentre è del pari evidente che la circostanza non contestata in giudizio si ha per ammessa, e come tale non richiede supporto probatorio).

Ma qual è il valore della dichiarazione di terzo, che sia stata oggetto di contestazione avanti al Giudice?

3. La dichiarazione di terzo come presunzione

Qui credo si manifesti con evidenza il carattere *empirico* della nozione, posto che come dirò subito, a fronte di posizioni dottrinali disposte a negarle ogni valenza di prova[6], o ad attribuirle, all'opposto, un valore probatorio pieno e autonomo, salvo in ogni caso la libera valutazione del giudice[7], la giurisprudenza ne ha accolto e abitualmente pratica – sulla scorta occorre dire di un'esperienza che non è limitata al diritto tributario[8] – la tesi che attribuisce alle dichiarazioni di terzo la natura di prova logica o per induzione, del tipo della presunzione semplice.[9]

A questo punto occorre però esser cauti, perché, mentre secondo la terminologia chiovendiana[10] nessun problema pone l'individuazione del *mezzo* ossia della fonte della prova, chiaramente essendo il soggetto terzo che rilascia la dichiarazione, assai dubbio è invece il *motivo*, ossia dell'operazione logica di tipo induttivo che dall'indizio (= *factum probans)* consente di risalire, in ragione di una riconosciuta massima di esperienza, al *factum probandum*.

Infatti: dov'è l'indizio? Esso non è la circostanza che il terzo riferisce, questa essendo null'altro che il fatto da provare. È perciò gioco-forza ritenere che l'indizio coincida con il fatto stesso che il terzo abbia rilasciato quella determinata dichiarazione; tuttavia basta por mente al comune insegnamento che si ricava dall'art. 2700 cod. civ., per il quale l'atto pubblico non fa prova delle dichiarazioni perché *altro è dire che una determinata dichiarazione sia stata resa* (del che l'atto fa prova) *e altro che corrisponda alla realtà*, per rendersi conto dell'illusorietà dell'inferenza che se ne può trarre.[11]

---

[4] Cfr. MOSCHETTI G., *Utilizzo di dichiarazioni di terzo e divieto di prova testimoniale nel processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1999, II, pag. 5 e segg., per il quale si tratterebbe di dichiarazioni di natura "*paratestimoniale*".

[5] Il che rappresenta un ulteriore corollario della indifferenza del contraddittorio che può attuarsi all'interno al procedimento rispetto alla problematica della prova, come sotto altri aspetti osservato nel nostro *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino 2009, pag. 246 e segg., cui sia consentito rinviare per più diffuse osservazioni.

[6] LUISO F.P., *Il principio del contraddittorio e l'istruttoria nel processo amministrativo e tributario*, in *Dir. Proc. Amm.* 2000, 2, pag. 328 e segg..

[7] RUSSO P., *Il divieto di prova testimoniale nel processo tributario: profili di illegittimità costituzionale*, in PERRONE-BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, Roma 2006, pag. 275 e segg..

[8] Per un'applicazione dello stesso argomento nell'ambito del processo del lavoro: Corte Cass. 21 maggio 2007, n. 11746, in *www.utetgiuridica.it.*

[9] Da ultimo, con motivazione diffusa, Corte Cass. 18 marzo 2009, n. 6548, in *Corriere Trib., 2009, 17, 1400*, e in *www.utetgiuridica.it.*

[10] CHIOVENDA G., *Diritto processuale civile*, Napoli 1928, pagg. 812-3.

[11] Per una critica della qualificazione delle dichiarazioni di terzo come presunzioni semplici : RUSSO P., *Il divieto di prova testimoniale nel processo tributario: profili di illegittimità costituzionale*, cit. pagg. 273-4.

Con il che mi pare si sia giunti al cuore del problema, perché se, invece, nel giudizio tributario basta che la dichiarazione sia resa perché sia di per sé attendibile, allora significa che il giudice può limitarsi a verificare che l'amministrazione la abbia acquisita legittimamente, senza controllare che il fatto riferito sia realmente accaduto, quand'anche ciò fosse necessario ai fini del giudizio.

La questione è dunque stabilire quale sia la natura del giudizio tributario, e quali pertanto i poteri del giudice, non tanto nella scelta dei fatti su cui giudicare (che qui non rileva), quanto nel loro accertamento, in relazione al quale, per riprendere anche a questo proposito una felice espressione del Chiovenda, un "*atteggiamento passivo del giudice nella formazione delle prove può apparire meno giustificato …: poiché, fissati i fatti da accertare, il modo di accertarli non può dipendere dalla volontà delle parti,* una sola essendo la verità".[12]

Provo a chiarire brevemente il punto, dopo di che verrò alle conclusioni.

4. La scelta e l'accertamento dei fatti da giudicare

4.1. Ora noi tutti sappiamo che nel processo tributario opera il principio dispositivo, il che significa che la *scelta del materiale istruttorio* è affidata principalmente alle parti. Oltre a ciò, la selezione dei fatti rilevanti ai fini del giudizio subisce un vincolo che dipende anche dal contenuto dell'atto impugnato, giacché il giudice non può rilevare d'ufficio fatti costitutivi dell'obbligazione tributaria che ne siano estranei, o che non siano stati investiti dalla domanda di parte.

Certo, l'amministrazione può sempre chiarire e sviluppare le ragioni dell'accertamento, anche offrendo nuovi riscontri probatori ai propri assunti iniziali; ma non può integrarne il contenuto allegando nuove circostanze di fatto, perché ciò darebbe luogo a un illegittimo esercizio del potere di imposizione all'interno del giudizio. Del resto, il giudice è chiamato a valutare la legittimità e fondatezza dell'atto impugnato, che non può accertare in base a fatti diversi da quelli affermati dall'amministrazione che lo ha emesso.

4.2. Ma come nella scelta dei fatti rilevanti per il giudizio, anche il loro *accertamento* è, di riflesso, soggetto a vincoli, i quali si riassumono nel concetto secondo il quale il giudice è tenuto a *verificare* i risultati di un'attività istruttoria svolta da una parte del giudizio prima e al di fuori del processo.

Del resto, l'imposizione è attività vincolata, e l'acquisizione e la valutazione dei fatti che la legittimano ne costituiscono gli elementi principali. Perciò si dice la verifica del giudice si rivolge essenzialmente alla correttezza dell'attività di controllo condotta dall'amministrazione.[13]

Questo non significa che egli non sia mai tenuto a verificare l'aderenza dei risultati dell'istruttoria alla realtà dei fatti rilevanti ai fini del decidere. I casi nei quali deve spingersi a tanto sono anzi frequenti e rilevanti. Si pensi all'ipotesi in cui occorra accertare il luogo di consegna della merce, nel caso in cui sulla scorta di dichiarazioni di terzo attestanti la consegna in luogo diverso da quello indicato in fattura l'amministrazione abbia assunto la infedeltà della contabilità aziendale, dando ingresso all'accertamento induttivo. O anche al caso in cui sulla base dello stesso tipo di dichiarazioni l'amministrazione abbia ritenuto l'inesistenza delle operazioni descritte in fattura, riprendendo a tassazione il costo con metodo analitico.

In casi simili per valutare la legittimità dell'accertamento, il giudice non si può limitare a un controllo di diritto, ma deve estendere il proprio vaglio anche all'esistenza dei fatti affermati dall'amministrazione, quali presupposto per l'esercizio dei propri poteri.[14] In relazione ai quali fatti l'accoglimento della tesi per cui la dichiarazione di terzo che, in ipotesi, li rappresenti, avrebbe il valore di una presunzione semplice, nella quale l'indizio è costituito dal fatto stesso che il terzo abbia dichiarato, equivale a porre un'ulteriore vincolo al controllo del giudice, che nell'accertamento del fatto finisce per assumere una posizione inerte e passiva, di fronte alla preponderanza dell'istruttoria amministrativa che precede il giudizio.

4.3. Ma oltre a questa c'è un'altra ragione che giustifica una riserva su tale modo d'intendere il ruolo del giudice nell'accertamento dei fatti rilevanti ai fini del giudizio tributario, ed è che la contestazione dei risultati a cui essa è pervenuta impone che gli stessi siano provati *nel giudizio.* E della tesi per la quale la dichiarazione di terzo avrebbe un valore di presunzione tutto si può dire, tranne che soddisfi questa condizione[15], la quale è peraltro corollario della garanzia del contraddittorio contenuta nell'art. 111 Cost.: norma che presuppone lo svolgimento avanti a un

---

[12] CHIOVENDA G., *Diritto processuale civile*, Napoli 1928, pag. 732.

[13] BASILAVECCHIA M., *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino 2009, pag. 119 e segg..

[14] LUISO F.P., *Il principio del contraddittorio e l'istruttoria nel processo amministrativo e tributario*, cit. ibid..

[15] Né a scongiurare il pericolo vale enfatizzare il nesso tra la dichiarazione del terzo e le altre presunzioni ricavabili dagli atti, perché se come sempre accade anche queste si fondano su elementi indizianti riferiti dall'amministrazione come esito dell'istruttoria primaria, e non acquisiti al processo su iniziativa delle parti o del giudice, anche in questo caso ci si trova avanti a una prova formata *prima* e *al di fuori* del processo.

giudice terzo e imparziale dell'intero processo, e non solo di una fase (nel nostro caso la verificazione della legittimità dell'acquisizione della dichiarazione di terzo) di esso.

Da questo punto di vista il problema posto dalle dichiarazioni di terzo riguarda allora la possibilità di continuare a concepire l'accertamento dei fatti demandato al giudice tributario nei termini di una *verificazione* dell'istruttoria amministrativa, anche quando l'accertamento della verità del fatto contestato sia rilevante ai fini dell'annullamento dell'accertamento.

Senza volere accreditare visioni non aderenti al diritto vivente, mi pare che a questo riguardo si possa però dire che è la complessità del rapporto tributario a indurre l'interprete ad abbandonare il sicuro rifugio dei principi, per tentare di cogliere la sostanza delle cose.

Di fronte ai problemi posti dalla dichiarazione di terzo, occorre sforzarsi di prendere atto che la cognizione del giudice tributario (poiché la scelta e l'accertamento dei fatti rilevanti rientrano nella sfera della cognizione) è *verificazione* dell'istruttoria primaria, e allo stesso tempo, occorrendo, anche *accertamento della verità dei fatti* affermati come presupposto per l'esercizio di determinati poteri. Così come sotto altri profili (per esempio in tema di limiti alla rilevabilità d'ufficio di eccezioni, di cui oggi si discute in conseguenza della nota giurisprudenza sull'abuso del diritto), si riconosce e ammette che nel processo tributario l'atto impugnato non è, come nel giudizio amministrativo, l'oggetto del giudizio, bensì il limite alla cognizione del giudice, che prima accerta i vizi dell'atto se e in quanto dedotti, e, se non ne riscontra, anche la pretesa tributaria che in esso ha la fonte.

5. Conclusioni

Torniamo perciò all'interrogativo iniziale, e chiediamoci se, dopo tutto, la conservazione del divieto della prova testimoniale espresso dall'art. 7 c. 4 d.lgs. n. 546/1992 sia ancora non dico legittimo, ma, come segnalato di recente da autorevole dottrina,[16] e a fronte anche di quanto sin qui osservato, logico e opportuno.

La reintroduzione della prova testimoniale andrebbe circoscritta ai casi in cui consenta l'acquisizione di fatti affermati dall'amministrazione come presupposto per l'esercizio dei propri poteri, e oggetto di specifica contestazione da parte del contribuente (se ne sono ipotizzati alcuni, e altri per la verità non numerosi se ne potrebbero indicare); ed entro tali limiti avrebbe il pregio di rendere superfluo l'utilizzo di dichiarazioni di terzo, sostituendo a una serie di emergenze come detto varie ed eterogenee quanto ai luoghi e ai modi di assunzione, nonché dotate di efficacia e attendibilità anche molto diversificate, un unico mezzo di valore probatorio indiscusso.

Inoltre, la possibilità per il giudice tributario di dare ingresso alla prova testimoniale rafforzerebbe il controllo sulla legittimità dell'operato dell'amministrazione, in funzione di una maggiore aderenza al vero dell'accertamento. E consentirebbe di superare le riserve che l'attuale stato di cose sollecita perché la prova di fatti così rilevanti non si forma nel processo, ma nell' istruttoria amministrativa che lo precedente, e i cui risultati sono sottoposti a una verificazione che può fondarsi su argomenti di ordine presuntivo di consistenza incerta.

Infine, il fatto che le ragioni che militano per la reintroduzione della prova testimoniale nel processo tributario riguardano come sin qui detto l'oggetto della *cognizione* del giudice, e non interferiscono con la disciplina dei *poteri decisori*, non renderebbero la sua presenza incompatibile con la natura impugnatoria del giudizio tributario. Tanto che nel giudizio amministrativo essa è ammessa in sede di giurisdizione esclusiva (art. 35 d.lgs. n. 80/1990, come mod. dall'art. 7 L. n. 205/2000); e la sua mancata previsione con riferimento al giudizio di legittimità (artt. 44 TU n. 1058/1924, e 8 L. n. 1034/1971), pur ritenuta in passato compatibile con i canoni costituzionali, è ancora fatta oggetto di fondate riserve sotto il profilo della compatibilità con le garanzie espresse dagli artt. 24 e 111 Cost..[17]

Del resto, tutti noi ricordiamo che nella sentenza n. 18/2000 la Corte Costituzionale auspicò che nel caso di contestazione delle dichiarazioni di terzo il giudice facesse un più diffuso uso dei poteri inquisitori, al fine di rinnovare e integrare "*secondo le indicazioni delle parti*", l'attività istruttoria dell'ufficio. A fronte di ciò viene naturale domandarsi quale differenza vi sarebbe tra le dichiarazioni raccolte dal giudice esercitando tali poteri (conformandosi, peraltro, alla disciplina dell'istruttoria contenuta nel codice di rito, il cui rispetto è garantito dal rinvio contenuto nell'art. 1 d. lgs. n. 546/1992)[18], e, in ipotesi, le risposte ai quesiti, che *su accordo delle parti* e tenuto conto della natura della causa, da qui a poco potranno essere assunte come testimonianze scritte, secondo la nuova disciplina dell'art. 257-*bis* c.p.c..

A me pare poca o nessuna; e questo, considerati i vantaggi che deriverebbero invece dall'abolizione del divieto della prova testimoniale, rende la sua reintroduzione auspicabile.

---

[16] TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, Torino 2009, pagg. 165-6.

[17] LUISO F.P., *Il principio del contraddittorio e l'istruttoria nel processo amministrativo e tributario*, cit. ibid..

[18] COMOGLIO L.P. *I poteri istruttori delle commissioni tributarie*, cit. ibidem.

Le Commissioni tributarie da giudice specializzato a giudice togato: una proposta

di Gianni Marongiu

1. L'attribuzione dell'intero contenzioso fiscale alle Commissioni tributarie

Da più parti si levano voci autorevoli volte a richiamare l'attenzione sulla necessità di rafforzare la "professionalità" dei giudici tributari.

Scriveva pochi anni fa Francesco Moschetti che "un aspetto di incompiutezza su cui siamo sempre più tutto d'accordo è quello legato alla mancanza di un giudice tributario professionale e selezionato secondo i criteri che sono richiesti per entrare nella magistratura civile, penale e amministrativa", e si chiedeva: "Perché mai nella materia tributaria non ci deve essere l'affidamento della giustizia a un giudice vero e proprio? Perché devono continuare ad esistere giudici tributari per la scelta dei quali non è richiesta alcuna prova che attesti la conoscenza del diritto tributario"?[1]

E pochi anni dopo gli faceva eco un autorevole magistrato, Enrico Fontana, là dove constatava che "la giustizia tributaria è già oggi una buona giustizia (ottima per speditezza, discutibile per professionalità) ma si deve fare di tutto per migliorarne le prestazioni" e sinteticamente concludeva che "la giustizia tributaria è importante come tutte le altre giurisdizioni e deve essere professionale e indipendente come tutte le altre"[2].

Ebbene quello che era un auspicio è diventato, oggi, una necessità dettata dall'evoluzione della disciplina, della natura e delle competenze delle Commissioni tributarie[3].

E invero, negli anni, grazie all'opera della dottrina e della Corte costituzionale[4], si è assistito a una tendenziale "vis" espansiva della devoluzione di ogni nuova imposta alla giurisdizione delle Commissioni tributarie in vista della razionalizzazione e della unificazione del sistema di giustizia fiscale.

E tale evoluzione, nei primi anni "2000", ha trovato il suo punto di arrivo nella riformulazione dell'art. 2 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546[5].

Oggi, esso stabilisce, infatti, l'appartenenza alla giurisdizione tributaria di *tutte le controversie aventi ad oggetto tributi di ogni genere e specie, comunque denominati, compresi quelli regionali, provinciali e comunali ed il contributo per il servizio sanitario nazionale nonché le sovraimposte e le addizionali, le sanzioni amministrative comunque irrogate da uffici finanziari, gli interessi ed ogni altro accessorio. Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e – ove previsto – dell'avviso ex art. 50 DPR 602/73*[6].

La normativa prevede, altresì, che il giudice tributario risolve, *in via incidentale*, ogni questione rientrante nella propria giurisdizione (a meno che si tratti di querela di falso o di materia di stato/capacità delle persone che rimangono di competenza esclusiva dell'AGO), esplicitando, anche su questo versante, la previsione di *autonomia* della giustizia tributaria rispetto alla giustizia civile in parallelo con l'art.39 del Dlgs. 546/92 che contempla la sospensione del processo tributario solo al ricorrere delle due ipotesi ora menzionate.

---

[1] Così F. MOSCHETTI, *Il nuovo processo tributario: una riforma incompiuta*, in *Il nuovo processo tributario*, a cura di L. Tosi e A. Viotto, Padova, Cedam, 1999, p. 13.

[2] Così E. FONTANA, nella presentazione a *Giusto processo tributario e professionalità del giudice*, a cura di E. Fontana, Padova, Cedam, 2006, p. IX.

[3] Si vedano, solo esemplificativamente, P. BIONDO, *La nuova giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, I, pp. 745 sg. e R. DOMINICI – G. MARONGIU, *La giustizia tributaria dalla fondazione dello Stato unitario alla seconda guerra mondiale*, in *La giustizia tributaria italiana e la sua Commissione Centrale*, a cura di G. PALEOLOGO, Milano, Giuffrè, 2005.

[4] Il ruolo svolto dalla seconda è narrato nella ponderosa e meritoria opera di E. DE MITA, *Fisco e Costituzione. Questioni risolte e questioni aperte*, 3 voll., Milano, Giuffrè, 1984- 2003, passim; ma si veda anche F. TESAURO, *Il processo tributario nella giurisprudenza costituzionale*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. PERRONE e C. BERLIRI, per iniziativa dell'ANTI, Napoli, Edizioni Scientifiche Italiane, 2006, pp. 225 sg.

[5] Si veda l'art. 12, 2° comma, della legge 28 dicembre 2001, n. 448, a commento del quale l'Associazione Magistrati tributari organizzò a Bologna, nell'ottobre del 2002, un importante convegno su "*La nuova giurisdizione delle Commissioni tributarie: profili sistematici e applicativi*", i cui atti sono stati pubblicati in *Giustizia tributaria,* 2003, n. 15-16; si veda anche P. BIONDO, *La nuova giurisdizione*, cit., loc. cit., spec. pp. 751 sg.

[6] Si veda M. SCUFFI, *L'unità della giurisdizione* tributaria, in *Il fisco*, 2002, pp. 2898 sg., nonché i contributi di G. MARONGIU e P. RUSSO, in *Giurisdizione unica tributaria*: *nuovi profili e problematiche*, a cura di F. BATISTONI FERRARA, Torino, Giappichelli, 2007, pg. 19-38.

La novella consegna, dunque, all'ordinamento un modello compiuto di sostanziale unicità della giurisdizione tributaria.

2. Il corretto superamento dei dubbi sulla possibile istituzione di un giudice speciale

Il legislatore ha, così, definitivamente e correttamente superato le perplessità un tempo manifestate sulla possibile istituzione di un giudice speciale e sulla conseguente violazione dell'art. 102 della Costituzione.

La strada gli è stata sempre spianata dalla Corte costituzionale ferma, da anni, nell'insegnare che "*la modifica mediante ampliamento della competenza delle Commissioni non vale a far ritenere nuovo il giudice tributario in modo da ravvisarsi un diverso giudice speciale, in quanto è rimasto non snaturato nè il sistema di estrazione dei giudici, né la giurisdizione nell'ambito delle controversie tributarie, anche se riconfigurata mediante una soluzione unitaria ed aggiornata; deve altresì escludersi che possano portare ad una diversa soluzione le contestuali modifiche introdotte dal legislatore, in quanto sono profili relativi all'organizzazione e al funzionamento delle suddette Commissioni, rimaste sostanzialmente immutate rispetto alla previsione della materia tributaria oggetto della giurisdizione speciale e continuatrici delle preesistenti, regolate dal D.P.R. n. 636.*

Pertanto le Commissioni tributarie non possono essere considerate nuovi giudici speciali, e come tali vietati"[7].

La Corte, così, non solo consacrava definitivamente la costituzionalità delle Commissioni tributarie, ma ne legittimava lo sviluppo là dove soggiungeva che "per le preesistenti giurisdizioni speciali, una volta che siano state assoggettate a revisione, non si crea una sorta di immodificabilità nella configurazione e nel funzionamento, né si consumano le potestà di intervento del legislatore ordinario che conserva il normale potere di sopprimere ovvero di trasformare, di riordinare i giudici speciali, conservati ai sensi della VI disposizione transitoria, o di ristrutturarli nuovamente anche nel funzionamento e nella procedura, con il duplice limite di non snaturare (come elemento essenziale e caratterizzante la giurisprudenza speciale) le materie attribuite alla loro rispettiva competenza e di assicurare la conformità a Costituzione, fermo permanendo il principio che il divieto dei giudici speciali non riguarda quelli preesistenti a costituzione e mantenuti a seguito della loro revisione"[8].

Ciò ovviamente non significa che la Corte costituzionale non possa sanzionare, e non sanzioni, norme che attribuiscono alla giurisdizione delle Commissioni tributarie prestazioni patrimoniali che non hanno la natura giuridica di tributi perché "in base all'evocato parametro costituzionale (e cioè all'art. 102 Cost.) la giurisdizione tributaria è legittima solo se rimane circoscritta alle controversie aventi ad oggetto prelievi di natura tributaria"[9]: conseguentemente la Corte ha dichiarato incostituzionale l'attribuzione alle Commissioni tributarie della giurisdizione sul canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche[10]; mentre ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale, prospettata con riguardo all'art. 102, 2° comma Cost., relativa al canone comunale per l'installazione dei mezzi pubblicitari in quanto esso ha natura tributaria[11].

3. I rilevanti benefici delle soluzione adottata

Con riguardo ai vantaggi e agli svantaggi derivanti dalla prescelta soluzione legislativa i primi sembrano superare, e di gran lunga, i secondi anche se occorrerà integrare la riforma con alcuni "*correttivi procedimentali*"[12].

Innanzitutto, vanno sottolineate la *celerità e la fluidità* che sono derivate al processo, ragione, questa, non secondaria di apprezzamento se non altro per scongiurarne la «durata eccessiva», male che affligge la giustizia italiana.

La relazione del primo Presidente della Corte di cassazione, all'inaugurazione del presente anno giudiziario, contiene dati impressionanti sulla crisi della giustizia civile. Vi si trova scritto che la classifica internazionale "forse più attendibile" sui tempi processuali, redatta dalla Banca mondiale, colloca i Paesi europei tra i primi 60 (con la Germania campione di velocità, al 9° posto e la Spagna di lentezza, al 54°), ma con l'eccezione del nostro Paese. Collocato al 156° posto su 181, preceduto da Angola, Gabon, Guinea e seguito da Gibuti, Liberia, Sri Lanka.

"Il Consiglio d'Europa è talmente preoccupato per questo stato delle cose che fin dal 2005, una risoluzione del comitato dei Ministri ha richiamato le autorità italia-

[7] Così Corte cost., 23 aprile 1998, n. 144.

[8] Così ancora Corte cost., 23 aprile 1998, n. 144.

[9] Così Corte cost., 8 maggio 2009, n. 141; si veda F. ODOARDI, *L'estensione della giurisdizione tributaria alle materie di dubbia natura giuridica tra "diritto vivente" ed intervento della Corte Costituzionale*, in *Rass. trib.*, 2009, pp. 699 sg.

[10] Così Corte cost., 14 maggio 2008, n. 64.

[11] Così Corte cost., 8 maggio 2009, n. 141.

[12] Si veda, per i numerosi suggerimenti, F. TESAURO, *Riflessioni sulle riforme necessarie delle Commissioni e del processo tributario*, in *Giusto processo tributario*, cit., pg. 85-93 nonché F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, Giappichelli, 2009, passim.

ne ad adottare un approccio integrale, al massimo livello politico, per la soluzione del problema[13].

Il processo tributario risulta, invece, particolarmente veloce tant'è che, negli ultimi anni, le Commissioni tributarie stesse hanno sostanzialmente smaltito il consistente arretrato e lavorano in tempi reali: è conferma dei buoni risultati conseguiti, il fatto che il legislatore, per superare l'impasse creatasi, invece, nella Commissione tributaria centrale, ha "regionalizzato" l'enorme arretrato giacente presso di essa.

Va, poi, segnalato il requisito della *collegialità* dell'organo giudicante che non solo garantisce maggior rispetto dei principi costituzionali di indipendenza e di imparzialità del giudice ma fornisce un più elevato livello tecnico nella conduzione del processo e nella redazione degli atti processuali: dibattito e confronto, all'interno del collegio giudicante, tanto più proficui in una materia «interdisciplinare» quale è quella tributaria dove l'apporto di esperienza di ciascun componente – sia esso togato o laico- non può che corroborare la ponderatezza delle sentenze.

Va, infine, indicata la complessiva *funzione deflattiva* realizzata dalle Commissioni perché il proficuo accentramento del contenzioso tributario ha sottratto materia litigiosa alla sofferente giustizia civile.

Ciò, peraltro, non significa che non emerga qualche rilevante problema, conseguenza di esigenze non nuove certamente ma che vanno affrontate alla luce della nuova realtà fattuale e normativa.

4. La necessità di una giustizia tributaria terza, indipendente e quindi imparziale alla luce dei criteri elaborati dalla Corte costituzionale

Alla luce della premessa che, oggi, le Commissioni tributarie sono divenute il giudice "naturale", seppure speciale, di ogni e qualsiasi controversia tributaria, è interessante, anzi doveroso, chiedersi in quale relazione la loro disciplina si ponga con il rinnovato e riscritto art. 111 della Costituzione per il quale "ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti a un giudice terzo e imparziale" (la Costituzione aggiunge anche che "la legge ne assicura la ragionevole durata").

In questa direzione ha spinto e spinge proprio la Corte costituzionale che, nel corso degli anni, indicò al legislatore quella che doveva e deve essere la sua vera preoccupazione, garantire alle parti un giudice indipendente, imparziale e tecnicamente preparato e perciò "sottratto alle risultanze emergenti dagli atti di ufficio della stessa amministrazione"[14].

È certo che per vedere garantita l'indipendenza del giudice e del giudice tributario non era necessario il "nuovo" art.111[15].

È giurisprudenza consolidata della Corte costituzionale che l'indipendenza del giudice tributario quale giudice speciale esige garanzie che il legislatore è tenuto a soddisfare.

La Corte lo ribadì quando dichiarò incostituzionale la norma che non prevedeva le garanzie del contraddittorio ai fini della declaratoria di decadenza di un componente della Commissione tributaria per sopravvenuto difetto di buona condotta.

"Questa Corte – si legge nella sentenza – ha più volte chiarito che l'indipendenza del giudice speciale esige un minimo di garanzie che il legislatore è tenuto a soddisfare (si vedano le sent. nn. 196 del 1982, 121 del 1970, 60 del 1969, 133 del 1963 e 108 del 1962)"[16].

Quanto al giusto processo, già nel 1996 la Corte giunse alla puntuale definizione dei suoi contenuti. Con una formula, che è divenuta punto di riferimento essenziale per l'interprete, il giudice costituzionale statuì che nel giusto processo "si compendiano i principi che la Costituzione detta in ordine ai caratteri della giurisdizione, sotto il profilo soggettivo e oggettivo, quanto ai diritti di azione e difesa in giudizio", e soggiunse che esso "*comprende l'esigenza di imparzialità del giudice: imparzialità che non è che un aspetto di quel carattere di "terzietà" che connota* nell'essenziale tanto la funzione giurisdizionale quanto la posizione del giudice, distinguendola da quella di tutti gli altri soggetti pubblici, e condiziona l'effettività del diritto di azione e di difesa in giudizio"[17].

Così ragionando la Corte fornì un rilevante contributo interpretativo del testo della Costituzione del 1948, almeno sotto due profili.

Da un lato, pose in evidenza la valenza, per così dire "sistemica", del principio del giusto processo, formula in cui si compendiano – e dunque si coordinano e si integrano a sistema – tutte le diverse garanzie che attengono

[13] Così S. CHIARLONI, *La giustizia civile tra nuovissime riforme e diritto vivente*, in *Giur. it.*, 2009, 1553.

[14] Si vedano Corte cost., 24 novembre 1982, n. 196 (e *ivi* altri riferimenti), nonché Corte cost., 5 giugno 1984, n. 154.

[15] Si veda, solo esemplificativamente, G. MARONGIU, *Vecchi e nuovi dubbi sulla legittimità costituzionale della novella disciplina del contenzioso tributario*, in *Raccolta di scritti per il 50° anniversario della Facoltà di Economia e Commercio di Trieste*, 1974, pp. 63-89.

[16] Così Corte cost., 31 marzo 1994, n. 107 che dichiarò l'illegittimità dell'art. 6, comma 1, lett. a) del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636.

[17] Corte cost., 24 aprile 1996, n. 131.

all'esercizio della funzione giurisdizionale, evitando il pericolo di una loro interpretazione e ricostruzione come entità a sé stanti che non necessitano di concretizzazioni applicative omogenee e interdipendenti.

Dall'altro lato, espressamente ricomprese nel principio del giusto processo la esigenza di imparzialità del giudice che, a sua volta, è espressione della terzietà – coessenziale sia alla funzione sia alla posizione dell'organo giurisdizionale – e che non compare in termini espliciti nella Costituzione del 1948.

In tal modo, sembra definitivamente preclusa la possibilità di ritenere l'imparzialità del giudice in qualche misura "assorbita" nelle (o, comunque, direttamente derivante dalle) garanzie di autonomia e di indipendenza esterna ed interna dei magistrati che aveva a lungo ostacolato la definizione in positivo dei contenuti e delle implicazioni della nozione[18].

Infatti, sempre nel 1996,[19] la Corte provvedette a fornire un'indicazione puntuale di tali contenuti e implicazioni, non prima però di aver ribadito che, nell'ambito del giusto processo "voluto dalla Costituzione", "posto centrale occupa l'imparzialità del giudice, in carenza della quale le regole e le garanzie processuali si svuoterebbero di significato"[20]. L'imparzialità, secondo la Corte, è "connaturata all'essenza della giurisdizione e richiede che la funzione del giudice sia assegnata a un soggetto "terzo", non solo scevro di interessi propri che possano far velo alla rigorosa applicazione del diritto ma anche sgombro da convinzioni precostituite in ordine alla materia da decidere, formatesi in diverse fasi del giudizio in occasione di funzioni decisorie ch'egli sia stato chiamato a svolgere un precedenza".

Così, grazie all'elaborazione del giudice costituzionale, viene individuata e acquista rilevanza giuridica una precisa situazione di pericolo contro cui la garanzia dell'imparzialità del giudice (componente essenziale del giusto processo) deve ergersi come solido baluardo.

5. Il rinnovato art. 111 della Costituzione e la creazione di un modello uniformante qualsiasi processo

Nel 1999 l'art. 111 Cost. è stato riscritto e anche la dottrina tributaristica non ha mancato di coglierne gli effetti[21].

Da un lato occorre, quindi, verificare se le nuove disposizioni introdotte nell'art. 111 abbiano carattere innovativo, oppure semplicemente ricognitivo, nel senso della esplicitazione e/o riproduzione di contenuti normativi già presenti a livello costituzionale.

Dall'altro lato è necessario analizzare il tipo di rapporto che si pone tra le nuove norme dell'art. 111 e quei principi supremi dell'ordinamento costituzionale che la giurisprudenza della Corte ha individuato come limiti all'esercizio del potere di revisione costituzionale[22].

Nella prima prospettiva, che è quella che qui interessa, è difficile negare che almeno una parte dei contenuti normativi del nuovo art. 111 costituisce la formale esplicitazione, di norme già considerate, in modo pressoché incontestato, di livello costituzionale, perché immediatamente connesse a disposizioni presenti nella Carta del 1948.

Per altro *la portata dell'art. 111 non può essere ridotta alla mera esplicitazione di principi già immanenti nell'ordinamento costituzionale*.

Il valore innovativo della disposizione medesima sta nell'avere delineato "un modello al quale deve uniformarsi qualsiasi processo, qualunque sia il giudice ordinario o speciale, davanti al quale esso si svolge e a prescindere dalla peculiarità della tipologia delle controversie che ne costituiscono l'oggetto con conseguenti riflessi sulla disciplina specifica che vi si attagli"[23].

Dall'estensione del campo di applicazione del giusto processo e dei connotati essenziali che lo caratterizzano – espressamente riferiti alla giurisdizione unitariamente e complessivamente considerata – sembra possibile ricavare alcune implicazioni generali a conferma di tesi già sostenute in dottrina e che oggi trovano un più solido ed esplicito fondamento costituzionale nei primi due commi dell'art. 111.

---

[18] Su tale indirizzo interpretativo, si veda Cass., 26 ottobre 1976, n. 3875, in *Foro it.*, 1977, I, 1248.

[19] Corte cost., 20 maggio 1996, n. 155, in *Giur. cost.*, 1996, 1464.

[20] Ulteriori riferimenti all'imparzialità del giudice come aspetto determinante ed essenziale del giusto processo si rinvengono in: Corte cost., 22 ottobre 1997, n. 311; Corte cost., 21 novembre 1997, n. 351; Corte cost., 18 maggio 1999, n. 178; Corte cost., 7 ottobre 1999, n. 381; Corte cost., 15 ottobre 1999, n. 387, dove la Corte ragiona di giusto processo "come espressione necessaria del diritto ad una tutela giurisdizionale mediante azione (art. 24 Cost.) avanti ad un giudice con le garanzie proprie della giurisdizione, cioè con la connaturale imparzialità, senza la quale non avrebbe significato né la soggezione dei giudici soltanto alla legge (art. 101 Cost.), né la stessa autonomia ed indipendenza della magistratura (art. 104, comma, 1, Cost.)".

[21] Si veda F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, pp. 11 e sg. con una attenta analisi delle norme che, legando le Commissioni tributarie al Ministero dell'Economia e delle Finanze, non rendono conformi all'art. 111 le Commissioni stesse; si vedano anche per la illustrazione analitica di altre implicazioni A. BODRITO – A. MARCHESELLI, *Il giusto processo tributario*, in AA.VV., *Giusto processo e riti speciali*, Milano, Giuffrè, 2009, pg. 349-506.

[22] Cfr. Corte cost., 29 dicembre 1988, n. 1146.

[23] Così P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, Giuffrè, 2005, pg. 12.

La prima implicazione è che, senza processo, non vi è giurisdizione, nel senso che la funzione giurisdizionale si attua e si realizza necessariamente attraverso le forme e gli strumenti del processo[24].

La seconda è che non vi è processo senza contraddittorio paritetico, ossia senza che vi siano almeno due parti, destinate a subire (rispettivamente) gli effetti favorevoli e sfavorevoli della decisione finale, alle quali sia data la possibilità di confrontarsi paritariamente al fine di incidere sul contenuto di tale decisione: e qui le conseguenze nel processo tributario sono non poche.

La terza è che non vi è processo giurisdizionale senza posizione di terzietà e imparzialità di chi è chiamato a decidere, ossia senza che il giudice sia posto come terzo disinteressato tra due parti interessate in conflitto.

Quello dell'indipendenza del giudice, inteso come assenza di vincoli che non siano quello della soggezione alla legge, è un attributo essenziale della giurisdizione e del giusto processo ed è tanto più importante nei processi, come è quello tributario, che vedono il potere pubblico come una delle parti.

Ebbene, dalla solenne introduzione del principio costituzionale del giusto processo e dalla sua ineludibile estensione al giudizio tributario si evince proprio la conferma della inconfigurabilità di un asserito interesse fiscale[25] anche nell'ambito processuale.

Inoltre, non è affatto da escludere che, nella formulazione dei primi due commi dell'art. 111 Cost. possa e debba essere riconosciuto un ulteriore elemento di rafforzamento del principio di "unicità della giurisdizione" che alcuni autori ritengono vigente nell'ordinamento costituzionale: tutti i tipi di processo sono, infatti, accomunati dal loro necessario svolgimento secondo il canone oggettivo del giusto processo, anche se ciò non implica, per il legislatore, l'impossibilità di configurare diverse tipologie di giudici e diverse forme concrete di tutela giurisdizionale.

6. La soggezione dei giudici, di tutti i giudici anche non di carriera ai parametri della terzietà e dell'indipendenza

Alla luce di tale opzione interpretativa possono svolgersi alcune considerazioni relativamente alla conformità all'art. 111 della Costituzione della vigente disciplina degli organi davanti ai quali si svolge il processo tributario.

Al riguardo è appena il caso di ricordare che, essendo il compito del giudice volto ad accertare la concreta volontà della legge nell'ipotesi in cui insorga controversia in proposito, egli agisce per fini esclusivi di giustizia onde la sua imparzialità attiene ai criteri del giudizio, che non devono essere criteri di parte ma quelli desumibili dalle norme costituenti il tessuto connettivo dell'ordinamento. Correlativamente, anche le garanzie atte a salvaguardare tale imparzialità devono operare in via preventiva e, in specie, investono la posizione stessa del giudice, in modo da evitare che egli si trovi nella condizione di poter risentire dell'influenza di fattori suscettibili di inquinarne l'obiettività di giudizio e metterne di conseguenza in pericolo l'imparzialità. Queste garanzie sono essenzialmente due: la terzietà, concepita come estraneità del giudice rispetto alle parti e agli interessi in causa; e l'indipendenza, che attiene alla struttura organizzativa dell'organo giurisdizionale e si risolve nell'assenza di vincoli di soggezione sia all'esterno che all'interno.

Conseguentemente, se l'imparzialità del giudice ricorre nella misura in cui sussistono la sua terzietà e la sua indipendenza (requisiti che conservano ciascuno un'autonoma rilevanza) ne discende che la loro maggiore tutela si risolve nella maggiore tutela anche della prima e cioè dell'imparzialità.

Al riguardo, con poche ma incisive parole, Vezio Crisafulli scrisse che "l'indipendenza del giudice – di qualsiasi giudice, ordinario *e speciale* – è principio costituzionale fermissimo (i giudici sono soggetti soltanto alla legge") e soggiunse che "i giudici, tutti i giudici (anche se, eventualmente, non di carriera) sono soggetti soltanto alla legge, non rappresentano dunque il popolo, non hanno da esprimere una o più o meno arcana coscienza giuridica popolare, ma devono semplicemente applicare imparzialmente la legge e sono liberi ed indipendenti proprio in quanto dipendenti soltanto dalla legge"[26].

E Aldo Sandulli precisò che "*i giudici, tutti i giudici debbono giungere attraverso il proprio esclusivo ragionamento e ascoltando esclusivamente la propria coscienza – e non per imposizione o influenza di altri soggetti (sia pure imparziali essi stessi) – all'adempimento della loro funzione che consiste nell'applicazione della legge al caso da decidere*"[27].

---

[24] In tal senso, per tutti, si veda S. SATTA, *Giurisdizione (nozioni generali)* in *Enciclopedia del diritto*, XIX, specialmente 224 s.

[25] "L'interesse fiscale, scrive Enrico De Mita che per una vita si è battuto contro i privilegi del fisco, non può essere la comodità del fisco, né l'arbitrio, né la irragionevolezza" (così E. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2007, 5a ed., p. 100).

[26] Cosi V. CRISAFULLI, *Partiti, Parlamento, Governo*, in *La funzionalità dei partiti nello Stato democratico*, Atti del I Congresso nazionale di dottrina dello Stato, La Nuova Europa, Milano, 1967, 103-104.

[27] Così A. SANDULLI, *L'indipendenza della Corte Costituzionale*, in *Riv. Dir. Proc.*, 1966, p. 38.

Concetti più che consolidati, si potrebbe osservare, tant'è che la stessa Corte di Cassazione non mancò di sottolineare la conformità pressoché letterale all'art. 101 della Costituzione dell'art. 27 del d.l. n. 1639 del 1936 che escludeva, nei componenti di tutte le Commissioni tributarie, ogni particolare rappresentanza di interessi territoriali, di categoria o di parte e prescriveva che il loro giudizio fosse indirizzato esclusivamente all'applicazione della legge"[28].

Ma concetti che vale ribadire, con lena, avendo riguardo ai giudici speciali perchè la Costituzione (art. 108 e oggi anche art. 111) li vuole proteggere anche dal pericolo di non essere imparziali e non soltanto garantire la difesa dal giudice parziale".

Infatti, proprio la inesistenza di un ordine giudiziario nel quale si incastonano e organi e persone, lascia i giudici viepiù esposti ai pericoli della parzialità, anche a quelli non strettamente connessi con la dipendenza da una delle parti.

"Il giudice, come uomo, si trova assai più esposto alle influenze esterne allorchè non è protetto da un corpo giudiziale : tanta maggiore severità occorre, pertanto, per ottenere la medesima garanzia di imparzialità nella valutazione delle leggi che regolano il modo di provvista di quegli organi giurisdizionali che non si riforniscono all'ordine giudiziario"[29].

7. Il requisito della qualificazione professionale delle Commissioni tributarie quale giustificazione della loro sopravvivenza nel pensiero dei Costituenti

Orbene, se l'attività di qualsiasi giudice è volta ad applicare imparzialmente la legge, se i giudici, tutti i giudici, debbono giungere all'adempimento della loro funzione attraverso il proprio esclusivo ragionamento, è di tutta evidenza il ruolo che gioca la preparazione professionale per garantirne l'indipendenza da pressioni esterne e anche da sollecitazioni interne.

Non a caso essa è particolarmente curata con riguardo al giudice ordinario e la conclusione non può essere che la stessa con riguardo alle Commissioni tributarie ove, in adesione alla interpretazione dell'art. 111 Cost., si concluda che il modello di riferimento, per le Commissioni stesse, è unico.

È significativo che, allorquando la Corte fu chiamata a giudicare, in relazione all'art. 108 della Costituzione, della norma che sanciva la presenza, fra i componenti della commissione provinciale per le imposte dirette ed indirette sugli affari, di un funzionario degli uffici tecnici erariali, essa escluse la illegittimità di quella presenza in quanto non si può prescindere dal tenere conto delle particolari esigenze che sussistono nella formazione delle Commissioni tributarie in funzione della attitudine e della idoneità delle persone che sono chiamate a giudicare sulle controversie. Soppresso con il d.l. 13 marzo 1944, n. 88, il principio della rappresentanza sindacale e corporativa ed affermato che i componenti delle Commissioni debbono essere scelti esclusivamente fra i contribuenti delle imposte dirette che hanno residenza nel distretto o nella provincia, si è accentuata, soggiunse la Corte, la necessità di scegliere persone *che abbiano particolari attitudini a giudicare* in queste giurisdizioni speciali, onde accanto ai magistrati chiamati ad interpretare le leggi ed a risolvere questioni di diritto, sono scelti funzionari dello Stato e persone qualificate per particolari conoscenze ed esperienze[30].

Sentenza importante quella testé ricordata perché, nel momento stesso in cui giustifica una determinata presenza in seno alle Commissione per il fatto che essa è garanzia dell'apporto di precise conoscenze ed esperienze, evidenzia, esplicitamente, come la sopravvivenza delle Commissioni, caduta l'ipotesi corporativa, si giustifichi, come per ogni giudice speciale, solo se ed in quanto siano scelte, a membri, persone che abbiano particolari attitudini a giudicare quelle particolari controversie.

Non a caso, quanto al requisito dell'idoneità, anche secondo la Corte di Cassazione "vi è da considerare, sotto un più generale profilo, che gli organi di giurisdizione speciale, come anche gli organi specializzati della giurisdizione ordinaria, appunto in vista della specialità delle materie che formano oggetto della loro competenza, sono sempre caratterizzati da un più o meno accentuato tecnicismo che si traduce, quanto alla loro composizione, nella immissione, in essi, di cittadini estranei alla magistratura, ma dotati di un corredo di cognizioni extra-giuridiche e di esperienze specifiche tale da meglio adeguare l'attività decisoria dell'organo alla specialità delle singolare materie"[31].

[28] Così Cass., sez. un., 21 settembre 1970, n. 1652.

[29] Così F.G. SCOCA, *Indipendenza del giudice tributario e giurisprudenza costituzionale*, in *Giur. Cost.*, 1964, pp. 1072 e spec. 1075.

[30] Così Corte cost., 13 luglio 1963, n. 132, in *Giur. cost.*, 1963, p. 1465 e spec. 1474.

[31] Così Cass., sez. un., 21 settembre 1970, n. 1652, ed anche Cass., sez. un., 18 settembre 1970, n. 1547.

8. L'esistenza di particolari attitudini a giudicare nel pensiero della giurisprudenza

8. Questa fu anche l'opinione espressa al momento della preparazione della nostra Carta costituzionale a tale punto che due furono le esigenze fondamentali sottolineate da quanti studiarono la possibile riforma della disciplina del contenzioso tributario, e cioè il controllo democratico nella fase di accertamento "e il controllo giurisdizionale da parte di giudici tecnicamente preparati".

E non si mancò allora di specificare, assai bene, per quali motivi andava tutelata questa seconda esigenza e in quale modo ad essa si sarebbe potuto provvedere. Infatti non sembrò allora inopportuno che, accogliendo determinate proposte, si creasse o si perpetuasse una giurisdizione speciale "poiché se è encomiabile la tendenza a ridurre al minimo le giurisdizioni speciali non bisogna poi cadere nell'eccesso opposto e disconoscere talune necessità che determinano il sorgere di simili giurisdizioni, al fine di permettere la decisione di particolari controversie implicanti questioni di valutazione e di diritto, tecnicamente complesse, da parte di giudici *particolarmente qualificati*".

"È del resto una constatazione di tutti i giorni – si legge nella relazione citata – che la comune preparazione giuridica dei magistrati ordinari, non è sufficiente per decidere controversie rispetto alle quali è necessaria una specifica esperienza, e le questioni di valutazione in materia tributaria rientrano appunto in tale categoria"[32].

E, proprio con riguardo alle Commissioni tributarie, la Corte costituzionale mai si stancò di sottolineare che "non può negarsi che dal Costituente siano state prese in specifica considerazione due esigenze di ampia portata: che le persone a cui poter affidare funzioni giurisdizionali siano idonee allo svolgimento di esse e che tale idoneità venga concretamente accertata"[33]: l'attività del giudice deve essere libera da prevenzioni, timori, influenze che possano indurlo a decidere in modo diverso da quanto a lui dettano *scienza* e coscienza.

Affermazioni queste che non possono mettersi in discussione non solo perché le disposizioni costituzionali insistono ripetutamente sul tema dell'idoneità per i pubblici funzionari in generale e per i magistrati in particolare, onde il requisito dell'idoneità ha una vigenza positiva autonoma, valida e vincolante per ogni giurisdizione (e non solo per esse), ma anche perché tale requisito è deducibile dallo stesso concetto di indipendenza, cui l'art. 108 Cost. si richiama anche per i giudici delle giurisdizioni speciali.

È, infatti, acquisito che la indipendenza è anche la risultante di una piena attitudine a svolgere le proprie funzioni e che l'una non può sussistere se non è garantita l'altra, perché sarebbe vano apprestare tutte le garanzie volte a sottrarre il giudice a influenze capaci di deformarne il pensiero, se egli, con il sicuro possesso dei metodi e procedimenti ermeneutici, non fosse in grado di formarsi, in ogni concreta fattispecie, quella personale opinione cui le difese esterne sono strumentali: *è evidente, infatti, che, in assenza di un autonomo pensiero (o degli strumenti per formarselo), le garanzie contro ogni pressione o intromissione non hanno nulla da difendere.*

9. …e della dottrina

Di qui nacquero, nel corso degli anni, le preoccupazioni della dottrina proprio con riguardo alla componente "laica" delle Commissioni tributarie.

Infatti, proprio perché "la idoneità professionale del giudice è il primo e fondamentale pilastro su cui si basa la sua indipendenza e la sua imparzialità"[34] la dottrina sottolineò con forza che "il modo di reclutamento dei giudici laici va considerato un meccanismo da avvolgere delle più gelose cautele e da rendere realmente idoneo alla scelta dei giudici efficienti".

Invero "*allorché gli organi giurisdizionali vengono provvisti di giudici laici, le garanzie di preparazione tecnica e attitudine professionale non si trovano nel modo di reclutamento del giudice nel corpo giudiziario, né esiste un periodo di tirocinio che consenta di vagliare le qualità del reclutato e, in caso di inidoneità, di non elevarlo alla dignità di giusdicente*".

---

[32] Così *Il rapporto della Commissione economica, presentato all'Assemblea costituente*, Roma, 1946, vol. V pag. 171; nello stesso senso cfr. anche *Commissione per gli studi attinenti alla riorganizzazione dello Stato* Relazione all'Assemblea costituente, vol. I, Roma, 1946, pag. 450-451. Questa esigenza fu di poi sempre ribadita. Per evitare inutili appesantimenti si vedano: A. Uckmar, *Preliminari alla riforma del contenzioso tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1953, I, 74 e seg.; e dello stesso A., *La riforma del contenzioso tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1955, I, 153 e seg. e spec. 160; *Indiscrezioni sul parere del Consiglio nazionale dell'economia e del lavoro sul progetto di riforma del contenzioso tributario*, in *Giurisprudenza delle imposte*, 1962, 775 e segg. 777 e 784; B. Cocivera, *Sulla riforma del contenzioso tributario e sul progetto Bosco-Trabucchi*, in *Giurisprudenza delle imposte,* 1963 pag. 299 e seg. e spec. 303 e ivi ulteriori indicazioni di autorevolissima dottrina; G. A. Micheli, *Giudici speciali ed indipendenza del giudice*, in *Studi giuridici e sociali* in *Memoria di E. Vanoni*, Pavia, 1961, spec. pag. 9 e seg. dell'estratto.

[33] Così Corte cost., 19 dicembre 1973, n. 177, in *Dir. prat. trib*, 1974, II, 309, con nota di S. Bartole e anche Corte cost., 20 dicembre 1962, n. 108.

[34] Così Corte cost., 15 maggio 1974, n. 128.

"Per quegli organi giurisdizionali il reclutamento dei giudici comporta il diretto inserimento del reclutato nelle funzioni di giudice; comporta cioè la sua elevazione a giudice e il suo investimento nella titolarità di un ufficio giurisdizionale"[35].

In sintesi, scriveva Micheli, "il giudice speciale, come quello ordinario, deve essere posto in grado di svolgere la sua alta funzione anche se limitata rispetto ad un certo tipo di controversie, nelle condizioni di fatto più favorevoli: il numero dei giudici deve essere proporzionato al numero delle controversie che gli sono sottoposte per la decisione; le possibilità di lavoro devono essere adeguate all'importanza e alla delicatezza del compito affidatogli. Per fare tutto questo non solo occorre che i giudici siano scelti oculatamente, e con buona preparazione tecnica, generica e specifica, ma essi debbono essere preparati moralmente all'esercizio della funzione conferitagli"[36].

10. La necessità della preparazione professionale dei membri delle Commissioni indotta dalla stessa qualità delle fonti normative e dalla sempre maggiore competenza degli uffici

Non sembra possa ritenersi che, nel frattempo, la normativa fiscale si sia semplificata perché, anzi, il diritto tributario è continuamente innovato, è caratterizzato da un accentuato tecnicismo ed è la risultante di una serie di provvedimenti assai complessi e tecnicamente elaborati che, nel loro insieme, constano di diverse centinaia di articoli.

Si pensi all'uso dello strumento normativo "legge delega-decreto delegato" ritenuto, in materia fiscale, non solo utile ma addirittura necessario.

Il suo stesso amplissimo sviluppo è giustificato, infatti, nella più autorevole manualistica, con la considerazione dell'accentuato e diffuso tecnicismo dell'odierna legislazione in molti settori (e anche e soprattutto in quello fiscale) onde la necessità del possesso di particolari e specifiche cognizioni cui il Governo può, meglio del Parlamento, sopperire con l'ausilio dei vari apparati amministrativi, nonché con il ricorso a organismi tecnici[37].

Verità inoppugnabile perché, per dirla con le parole dello Statuto del contribuente, una normativa qualsiasi, e quindi anche quella fiscale, auspicabilmente, non può che essere tecnicamente ineccepibile, chiara e conoscibile. V'è solo da osservare, ed è constatazione amara seppure giuridicamente irrilevante, che a leggere i decreti legislativi e i decreti-legge anche solo degli ultimi anni, è difficile immaginare che il legislatore ordinario, e cioè il Parlamento, avrebbe potuto fare peggio.

Già muovendo da questa semplice constatazione non ci si può non stupire come, da un canto, si ritenga opportuno, adottare, in materia fiscale, il metodo della delegazione legislativa, proprio perché essa "evita al parlamento l'enorme peso di una discussione analitica, minuziosa e caratterizzata da un alto grado di tecnicismo",[38] e dall'altro si affidi l'interpretazione di quelle norme, pensate ed elaborate da un ristretto numero di persone altamente qualificate e competenti, ad organi che, in alcune loro componenti, non sono in grado di intendere "quell'alto grado di tecnicismo" di cui sono permeate.

E ancora, seppure su un versante diverso, si pensi, per cogliere l'assoluta necessità di rivedere alcuni dei requisiti legislativamente richiesti, per essere membri delle Commissioni tributarie, che "persino l'attuale criterio di assunzione del personale degli uffici finanziari non è ritenuto, proprio dal legislatore delegante, più rispondente alle finalità che si intendono conseguire attraverso la presente riforma"[39].

"All'Amministrazione finanziaria, si legge in un atto ufficiale del Parlamento, non occorrono causidici ma esperti in tecnica aziendale; serve un corpo di funzionari ben dotati di studi legali, commerciali e contabili, i quali soprattutto conoscano, anche per pratica esperienza, cosa significhi condurre un'impresa in periodi di alta e bassa congiuntura; che abbiano appreso le più moderne ed aggiornate discipline amministrative e contabili, ma in particolar modo che sappiano leggere ed interpretare con obiettività ed equilibrio un bilancio"[40].

Stupisce, allora, che lontani dal delineato modello di funzionario si sia rimasti nel disciplinare i requisiti attitudinali di alcuni di coloro che dell'operato della burocrazia sono i giudici.

Stupore che si trasforma in timore per chi a tanta impresa è chiamato, perché, ovviamente, i componenti della Commissione tributaria hanno tutti identica funzio-

---

[35] Per le frasi virgolettate si veda G.F. SCOCA, *Indipendenza del giudice tributario e giurisprudenza costituzionale*, in cit., loc. cit., p. 1076.

[36] Così G.A. MICHELI, *Giudici speciali ed indipendenza del giudice (per la riforma del contenzioso tributario)*, in *Riv. dir. fin. sc. fin., 1961, I,* 261 e spec. 268-269.

[37] Si veda G. MARONGIU, *La produzione di norme tributarie e l'elusione dei principi costituzionali*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, pp. 589 sg.

[38] Così la Relazione riportata in *Riforma tributaria, testo e relazioni parlamentari*, Bologna, Zanichelli, 1971, pag. 29.

[39] Così la Relazione della sesta Commissione permanente, finanze e tesoro, in *Riforma tributaria, cit.*, pag. 181.

[40] Così la *Relazione*, cit. loc. cit.

ne, indirizzata unicamente alla applicazione della legge in base all'obiettivo apprezzamento degli elementi del giudizio, esclusa ogni considerazione di interessi territoriali, di categoria o di parte.

Invero, se tutti i componenti delle Commissioni sono giudici mal si comprende come possa essere chiamato a partecipare a questa incessante opera di interpretazione, e quindi di concreta attuazione dell'ordinamento, anche chi[41] ha si pochi strumenti per intendere le fonti del diritto e le fonti della prova che l'attività dello *ius dicere* ha dietro di sé.

11. La necessità di ridurre, in funzione della qualificazione professionale, il numero delle categorie ammesse a fare parte delle Commissioni

Quindi, non è fuori luogo ipotizzare che i membri meno preparati subiscano l'influenza dei componenti più preparati, più esperti, quali sono, per la loro estrazione, i Presidenti, o a questi non siano in grado di dare un contributo effettivo, un adeguato apporto a quella incessante opera di creazione dell'ordinamento, con il sacrificio palese, nell'uno o nell'altro caso, del principio della collegialità sul quale anche le Commissioni si assidono: onde più la controversia è complessa e difficile, meno il prodotto di quella attività è il frutto di un operoso giudizio collegiale.

Situazione nella quale corrono il rischio di trovarsi i dipendenti civili dello Stato o di altre amministrazioni pubbliche, di cui alla lettera b) dell'art. 4 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 545, per più ragioni: in primo luogo perché essi possono avere servito in ruoli nei quali non si abbia la più lontana idea di un processo e nei quali non si abbia alcuna dimestichezza con l'ordinamento tributario; in secondo luogo perché la laurea in giurisprudenza o in economia di per sé non conferma alcuna particolare conoscenza in materia fiscale e in terzo luogo perché la stessa laurea può essere stata acquisita in anni talmente lontani (in servizio il dipendente civile deve rimanere "per almeno dieci anni") da non garantire più nessuna seria e comprovata conoscenza delle materie su cui il giudizio deve pronunciarsi.

Inidoneità che si aggrava per gli appartenenti alle categorie previste dalla lettera i) – coloro che hanno conseguito da almeno due anni il diploma di laurea in giurisprudenza o in economia – e ulteriormente ancora per la categoria di cui alla lettera l).

Né può escludersi, per le stesse considerazioni, che, là dove non valga l'influenza dei componenti più preparati, giochi, quanto meno, la seduzione della parte più abile nel dispiegare le proprie argomentazioni. Ipotesi della realtà solo che si consideri che i patrocinanti dell'una e dell'altra parte debbono avere, o hanno, in virtù della loro qualifica, requisiti attitudinali ed esperienze superiori a quelle di parte dei giudicanti. Circostanza tanto più grave, ci sembra, per un Collegio di fronte al quale non è sempre obbligatoria la difesa tecnica perché l'amministrazione finanziaria, rappresentata nel giudizio da funzionari tecnicamente qualificati, assume, di fatto, una posizione preminente allorquando la parte privata non disponga, a sua volta, di un'adeguata assistenza professionale[42] con evidente svantaggio dei contribuenti meno facoltosi.

E neppure può affermarsi che simili preoccupazioni siano esagerate e fuori di luogo per essere la scarsissima idoneità surrogata e surrogabile da una profonda esperienza.

Infatti, l'ordinamento tributario, che le Commissioni tributarie devono interpretare e applicare, non solo presenta rilevanti profili di complessità ma è oggetto di continue mutazioni onde da tutti va attentamente studiato e ristudiato, compresi i componenti delle Commissioni: di questi alcuni, e lo si è detto, hanno gli strumenti per farlo, altri no, onde alla lacuna rimedieranno "con la cosiddetta pratica sulla pelle del cliente, cosa iniqua e perniciosa sia per il malcapitato contribuente, sia per le casse erariali[43]".

Per queste ragioni, tanti anni or sono, scrivevo che, ancora una volta, era rimasta senza un'appagante soluzione la creazione di un giudice speciale tecnicamente preparato ed efficiente *nella totalità dei suoi membri*[44].

---

[41] Si veda al par. successivo.

[42] La dottrina ha sempre evidenziato il nesso tra la idoneità del giudice e la imparzialità richiamando l'attenzione sul fatto che non può trascurarsi che le informazioni provenienti dall'amministrazione finanziaria acquistano per la Commissione un carattere di maggiore credibilità di quelle provenienti dal contribuente, che la prima ha a disposizione, per la dimostrazione dei propri assunti, una attrezzatura tecnica superiore a quella a disposizione del contribuente il quale è per di più anche meno esperto degli uffici finanziari nella formulazione di prove a sostegno delle sue ragioni: il rilievo svolto dal Maffezzoni (*Per la indipendenza del giudice tributario*, in *Jus*, 1963, 510) è stato successivamente ripreso e sviluppato dallo Scoca (*Indipendenza del giudice tributario*, cit. loc. cit., pag. 1082).

[43] L'espressione è tratta letteralmente dalla *Relazione della sesta Commissione permanente finanze e tesoro*, cit. loc. cit., pag. 181; essa è lì riferita al personale dell'amministrazione finanziaria ove non si provveda a sostituire o ad affiancare al vecchio concorso "la istituzione di appositi corsi di preparazione e di perfezionamento ad alto livello di specializzazione".

[44] Si veda G. MARONGIU, *Profili politico-costituzionali del nuovo processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1974, n. 3 e G. MARONGIU, *La "idoneità" tecnica del giudice e la difficile indipendenza delle Commissioni tributarie*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1976, II, 601 sg.

Proprio muovendo dalle riflessioni testè svolte si potrebbero e si dovrebbero, innanzitutto, rivedere alcune delle categorie ammesse a fare parte delle Commissioni tributarie e per tutti dovrebbe essere garantito anche l'aggiornamento professionale con un adeguato programma di corsi di formazione, di mantenimento e di verifica periodica della professionalità.

12. Le rilevantissime modificazioni intervenute nel tessuto normativo, nella giurisprudenza delle Commissioni e nell'infittirsi dei loro rapporti con le più alte Magistrature e il corale auspicio di un giudice togato, a tempo pieno

Una più matura riflessione induce, però, a verificare se non sia, oggi, opportuno, anzi necessario fare un ulteriore passo avanti rispetto alla pura indefettibile riscrittura degli articoli 4 e 5 del d.lgs. n. 545 del 1992.

Non è difficile valutare quale sia, oggi, l'incidenza della Costituzione sulla disciplina dei tributi e come si siano infittiti i rinvii alla Corte costituzionale, molto spesso fondati o per lo meno suscettibili di un'attenta disamina ma vanificati, sovente dall'inesperienza del giudice *a quo* nella stesura dell'ordinanza di rinvio e nell'illustrazione adeguata della rilevanza della questione[45].

Così come è sotto gli occhi di tutti l'emersione di un nuovo e rilevante contenzioso (in specie doganale) nel quale si applicano le fonti comunitarie, nel quale può essere doveroso il rinvio alla Corte di giustizia europea, tutte problematiche che richiedono una specifica, e direi quasi raffinata, preparazione[46].

Per non dire dell'accresciuto ruolo della fiscalità comunale, provinciale, regionale sconosciuta ai più e in relazione alla quale non tutti i componenti delle Commissioni hanno gli strumenti per cogliere i momenti essenziali delle questioni dibattute.

Per non dire, infine, dell'emersione, sempre meno rara, di controversie nelle quali occorre ben conoscere nozioni processuali quali il litisconsorzio, l'intervento e l'intervento nelle sue varie accezioni.

Con la consueta lungimiranza lo scriveva, quarantacinque anni fa, Enrico Allorio che i tempi mutati "postulano la necessità della giustizia tributaria, intesa come giustizia nel processo, in una misura certo maggiore che nel passato[47]".

Lo ribadiva, G. A. Micheli osservando che "talune recenti proposte hanno un loro significato precipuo nel senso che dimostrano l'aspirazione diffusa a deferire il contenzioso tributario a giudici professionali, muniti dello *status* di vero giudice, indipendente dalla pubblica amministrazione. È un segno importante della mutazione della pubblica opinione di cui si dovrà tenere conto nello studiare e nell'elaborare le future linee di sviluppo di questo contenzioso che ha fino ad ora fatto la parte della cenerentola nel quadro delle nostre istituzioni fondamentali. Gli interessi in gioco per lo Stato e per i contribuenti sono assai grossi ma ben poco dedica lo Stato alla giustizia tributaria[48]".

E i nostri "maggiori" non si limitarono a indicazioni generiche ma precisarono che "secondo l'esempio di talune legislazioni straniere, la soluzione preferibile è quella di creare un apposito giudice speciale *togato*, particolarmente esperto della materia[49]".

Era lo stesso convincimento di Antonio Berliri il quale, già all'indomani del secondo dopoguerra, nel farsi della Costituzione, riteneva irrinunciabile "una magistratura tributaria autonoma, indipendente e specializzata[50]".

Da queste lontane, ma autorevoli e per ciò sempre attuali, riflessioni nascono le indicazioni più recenti secondo le quali "i tempi sono maturi per la devoluzione delle controversie tributarie ad un giudice togato, ossia professionale e a tempo pieno"[51].

Quelle che erano indicazioni incidentali sono, oggi, diventate un appello ampiamente documentato.

È vero che sono migliorate le regole di assunzione dei componenti delle Commissioni (devono essere magistrati, ordinari, amministravi o militari) ed è stato istituito il "Consiglio di presidenza della giustizia tributaria" – organo eletto dai giudici tributari – che delibera sulle relative nomine (adottate con d.p.r. su proposta del ministro dell'Economia e delle Finanze), vigila sul funzionamento delle Commissioni, stabilisce i criteri di

---

[45] Sui necessari rapporti, oggi, delle Commissioni tributarie con la Corte costituzionale e con la Corte di Cassazione, ma anche con il Consiglio di Stato, con la Corte di giustizia e con la Corte europea dei diritti dell'uomo si veda *La normativa tributaria nella giurisprudenza delle Corti e nella nuova legislazione*, Atti del convegno per gli "Ottanta anni di Diritto e pratica tributaria", a cura di V. UCKMAR, Padova, Cedam, 2007.

[46] Si veda E. DE MITA, *Giudice tributario e ordinamento comunitario*, in *La giustizia tributaria: dall'unità della giurisdizione verso l'Europa*, a cura di F. CASTELLANO e M. SCUFFI, atti del convegno tenuto a Milano il 19-20 aprile 2002.

[47] E. ALLORIO, *Le nuove prospettive dell'ordinamento tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1964, I, 216.

[48] Così G.A. MICHELI, *La tutela giurisdizionale del contribuente nel processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1980, I, 128 e seg. e spec. 135.

[49] Così G.A. MICHELI, *Aspetti e problemi attuali del contenzioso tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.* 1955, I, 3 e spec. 9.

[50] Così A. BERLIRI, in *Rapporto della Commissione economica*, cit., vol. quinto, p. 12.

[51] Così P. RUSSO, *Manuale*, cit., p. 15.

massima per formare le sezioni e i collegi giudicanti e promuove iniziative di formazione e aggiornamento. Ma è altrettanto innegabile che "l'innovazione di cui si sente più bisogno è la creazione di un corpo di magistrati tributari professionali. Ossia giudici selezionati in base ad un pubblico concorso e dediti esclusivamente alle funzioni giurisdizionali"[52].

E invero, ha soggiunto altri, "Se la riforma del 1991-92 ha compiuto dei passi in avanti, resta lontano il traguardo del giusto processo. Permane un difetto di fondo. La giurisdizione tributaria non è esercitata da magistrati di ruolo, nominati per concorso pubblico per esami.

"Non esiste dunque un ruolo organico di giudici togati, scelti per concorso. È questo un vizio grave della giustizia tributaria e non v'è dubbio che *le Commissioni dovrebbero essere trasformate in un giudice vero e proprio, cui si dedicano a tempo pieno professionisti adeguatamente selezionati, così come avviene per le altre magistrature italiane e dell'Unione europea*"[53].

13. Una concreta proposta conclusiva

Può soggiungersi che, nella stessa direzione, spinge un'ulteriore esigenza emersa di recente con drammatica evidenza, il sovraccarico di lavoro della sezione quinta tributaria della Corte di Cassazione.

Lo si rammenta perché è evidente che un giudice di appello togato, professionale e a tempo pieno pronuncerebbe sentenze più meditate, più approfondite, meno censurabili.

Sul tavolo la questione si pone, quindi, conclusivamente nei seguenti termini: importanti esigenze, anche di rilievo costituzionale, spingono verso la professionalizzazione del giudice tributario che, allo stato, trova ostacolo solo nel non trascurabile costo dell'operazione.

Proprio perciò, e cioè per contemperare le esigenze con le risorse necessarie si potrebbe pensare a una riforma che, *in primis*, coinvolgesse solo le Commissioni Regionali che sono meno numerose e costituiscono la porta d'accesso alla Corte di Cassazione.

Se si imboccasse questa via la giustizia tributaria si presenterebbe organizzata, seppure in via transitoria, su due livelli: uno più tradizionale, specchio dell'articolata società, rappresentata dall'attuale struttura e formazione delle Commissioni tributarie provinciali (seppure rivisitate in alcune componenti); un'altra togata, professionale e a tempo pieno rappresentata dalle Commissioni regionali.

Si realizzerebbe, così, l'indicazione di due grandi studiosi che tanto contribuirono alla stesura della Carta costituzionale.

Nella proposta v'è, innanzi tutto, l'eco dell'appassionato richiamo di Piero Calamandrei all'unità della giurisdizione ma "non già nel senso di abolire da oggi a domani tutte le giurisdizioni speciali, ma nel senso di attrarle tutte quante nell'ambito di una disciplina sicchè tutti i loro componenti…sia per reclutamento, per trattamento e per garanzie di indipendenza siano in tutto parificati ai magistrati ordinari"[54].

E trent'anni dopo Ezio Vanoni, calandosi nella specificità del processo tributario, si rammaricò della precipitazione con cui l'Assemblea costituente aveva varato l'articolo 102 Cost. senza approfondire la questione, pur così delicata, della giustizia in materia tributaria. Vagheggiando la creazione di un giudice togato tributario secondo illustri precedenti stranieri, presentò al Senato, il 24 febbraio 1953, un disegno di legge costituzionale per fare esplicitamente riconoscere la possibilità di affidare la risoluzione delle controversie tributarie anche ad organi speciali di giurisdizione e fu ben fermo nel ritenere e nel dire che questo giudice avrebbe dovuto dare le massime garanzie di preparazione tecnica, unitamente, si intende, a quelle di indipendenza e di imparzialità.

---

[52] Così F. PISTOLESI, *La giustizia tributaria*, Bologna, Il Mulino, 2006, p. 98.

[53] Così F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 11 sg. e spec. 36-37.

[54] Così P. CALAMANDREI, *Governo e Magistratura* (Discorso inaugurale dell'anno accademico dell'Università di Siena, letto il 13 novembre 1921) ora in *Opere giuridiche*, Napoli, 1966, vol. II, p. 219.

Riforma del processo civile. Riduzione dei riti e riforma del processo tributario

di Maurizio Villani

Il Parlamento il 26 maggio 2009 ha definitivamente approvato la riforma del processo civile nonché la delega al Governo per la riduzione e la semplificazione dei procedimenti civili (**Legge n. 69 del 18 giugno 2009, pubblicata in G.U. n. 140 S.O. n. 95/L del 19 giugno 2009, che entra in vigore il 04 luglio 2009**).

Attualmente, infatti, esistono ben 30 riti civili (tra cui il processo tributario) diversi tra loro per composizione giudicante e per procedura; era necessaria, quindi, una riforma generale di riduzione, riordino e semplificazione degli stessi per dare certezze a tutti gli operatori del diritto e per evitare ingiuste disparità di trattamento, in ossequio al principio del giusto processo di cui all'art. 111 della Costituzione.

Ogni processo, infatti, deve svolgersi nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti al giudice terzo ed imparziale; la legge, inoltre, ne deve assicurare la ragionevole durata, senza però pregiudicare il diritto di difesa, costituzionalmente garantito.

L'art. 54 della nuova legge definitivamente approvata stabilisce che:

- **il Governo è delegato ad adottare, entro 24 mesi dalla data di entrata in vigore della suddetta legge, uno o più decreti legislativi in materia di riduzione e semplificazione dei procedimenti civili di cognizione che rientrano nell'ambito della giurisdizione ordinaria e che sono regolati dalla legislazione speciale, come appunto quella tributaria (D.Lgs. n. 546 del 31 dicembre 1992 e successive modifiche ed integrazioni);**
- **la riforma deve, in ogni caso, realizzare il necessario ed equilibrato coordinamento con le altre disposizioni vigenti.**

In sostanza, la legge delega restituisce centralità ed importanza al codice di procedura civile e mira ad agevolare l'attività degli operatori del diritto, ponendo fine a numerose incertezze interpretative che sono state spesso causa di lungaggini processuali (un esempio è stato l'incertezza sulla competenza del giudice in tema di TIA, come da ordinanza n. 3274 del 15 febbraio 2006 della Corte di Cassazione a Sezioni Unite, oggi finalmente risolta a favore del giudice tributario con le ultime sentenze nn. 5297, 5298, 5299 del 05 marzo 2009 della Corte di Cassazione).

La Corte di Cassazione (ultimamente, con la sentenza n. 28536 del 02 dicembre 2008) ha affermato che il difetto di giurisdizione non è più suscettibile di essere rilevato, né su eccezione di parte né d'ufficio, dopo una pronuncia sul merito o in rito la quale comporti una decisione implicitamente affermativa della giurisdizione, restando quindi confinata in questi casi la possibilità di far valere il difetto di giurisdizione solo nell'ambito del giudizio di primo grado, salva soltanto la facoltà per le parti di portare in appello ed in Cassazione la relativa questione attraverso il tempestivo e rituale esercizio di questi mezzi di impugnazione.

In ogni caso, nelle controversie tra giudici di diverso ordine risulta applicabile la c.d. translatio iudicii, come statuito dall'innovativo orientamento della giurisprudenza di legittimità (Cassazione, sentenza n. 4109 del 22 febbraio 2007) e, successivamente, della giurisprudenza costituzionale (sentenza n. 77 del 2007), che si sono entrambe espresse a favore dell'operatività di detto principio anche tra giudici di diverso ordine (vedi anche Consiglio di Stato, decisione n. 3801 del 28 giugno 2007).

Oltretutto, la eliminazione dei molteplici riti speciali produce economie nella programmazione e conduzione delle procedure, anche per fissare il calendario dei processi, in modo da rispettare una ragionevole durata (tre anni in primo grado, due anni in appello ed un anno in Cassazione, per un totale complessivo di sei anni; almeno è questa l'intenzione del futuro legislatore).

Proprio alla luce del principio costituzionale della ragionevole durata del processo deve ritenersi valida (ed efficiente ai fini della decorrenza del termine breve per l'impugnazione nei confronti di tutte le parti rappresentate) la notifica della sentenza eseguita in unica copia al procuratore costituito che rappresenti una pluralità di parti (Cassazione, Sezioni Unite, sentenza n. 29290 del 15 dicembre 2008).

Gli schemi dei nuovi decreti legislativi saranno adottati su proposta del Ministro della Giustizia e successivamente trasmessi al Parlamento, ai fini dell'espressione dei pareri da parte delle Commissioni competenti per materia.

Le suddette Commissioni dovranno rendere i rispettivi pareri entro il termine di trenta giorni dalla data di

trasmissione, decorso inutilmente il quale i decreti saranno emanati anche in mancanza dei pareri.

In ogni caso, qualora il suddetto termine venga a scadere nei trenta giorni antecedenti allo spirare del termine dei 24 mesi sopracitati, o successivamente, la scadenza di quest'ultimo è prorogata di sessanta giorni.

Nell'esercizio della delega, il Governo deve attenersi ai seguenti principi e criteri direttivi:

a) restano fermi per il momento i criteri di competenza nonché i criteri di composizione dell'organo giudicante, previsti dalla legislazione vigente;

b) i procedimenti civili di natura contenziosa, autonomamente regolati dalla legislazione speciale, devono essere ricondotti ad uno dei seguenti modelli processuali previsti dal codice di procedura civile:

1) i procedimenti in cui sono **prevalenti** caratteri di concentrazione processuale, ovvero di officiosità dell'istruzione, sono ricondotti al rito disciplinato dal libro secondo, titolo IV, capo I, del codice di procedura civile (**norme per le controversie in materia di lavoro**);
2) i procedimenti, anche se in camera di consiglio, in cui sono **prevalenti** caratteri di semplificazione della trattazione o dell'istruzione della causa, sono ricondotti **al procedimento sommario di cognizione** di cui al libro quarto, titolo I, capo III-bis, del codice di procedura civile, come introdotto dall'art. 51 della nuova legge, restando tuttavia esclusa per tali procedimenti la possibilità di conversione nel rito ordinario;
3) tutti gli altri procedimenti sono ricondotti al rito ordinario di cui al libro secondo, titolo I e III, ovvero titolo II, del codice di procedura civile (**del processo di cognizione**).

In ogni caso, la riconduzione ad uno dei riti di cui ai precedenti numeri 1), 2) e 3) non comporta l'abrogazione delle disposizioni previste dalla legislazione speciale che attribuiscono al giudice poteri officiosi, ovvero di quelle finalizzate a produrre effetti che non possono conseguirsi con le norme contenute nel codice di procedura civile, come sarà chiarito meglio in seguito.

Da ultimo, restano in ogni caso ferme le disposizioni processuali in materia di:

- procedure concorsuali, in attesa della riforma del penale fallimentare;
- famiglia e minori;
- cambiali ed assegni (bancari e circolari);
- legge 20 maggio 1970 n. 300 (Statuto dei lavoratori), in tema di repressione della condotta antisindacale;
- proprietà industriale (D.Lgs. n. 30 del 10 febbraio 2005);
- codice del consumo (D.Lgs. n. 206 del 06 settembre 2005).

Sono state abrogate tutte le norme processuali in tema di processo societario e di quello per il risarcimento dei danni da incidente stradale.

A questo punto, a seguito delle suddette modifiche legislative, il processo tributario, nei prossimi due anni, a partire dal 04 luglio 2009, 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" (Corte Costituzionale, sentenze n. 64 del 14 marzo 2008 e n. 130 del 14 maggio 2008; da ultimo, Corte di Cassazione, sentenza n. 5298 del 05 marzo 2009) e nella composizione (D.Lgs. n. 545 del 31 dicembre 1992), in modo da completare il ciclo di processualizzazione del contenzioso tributario.

In ogni caso, rientrano nella competenza del giudice tributario anche i dinieghi in tema di transazioni fiscali (art. 146 del D.Lgs. n. 5 del 09 gennaio 2006; art. 32 della Legge n. 2 del 28 gennaio 2009; circolare n. 14/E del 10 aprile 2009 dell' Agenzia delle Entrate) perché trattasi di questioni di natura fiscale, che comportano necessariamente una verifica fondata sull'interpretazione e sull'applicazione di norme tributarie.

Inoltre, rientrano nella giurisdizione tributaria anche le controversie in tema di iscrizioni nell'apposita anagrafe delle ONLUS (Corte di Cassazione, Sezioni Unite Civili, sentenza n. 11986 del 21 aprile 2009, depositata il 25 maggio 2009; sentenza n. 24883 del 09 ottobre 2008).

Infine, è impugnabile di fronte alle Commissioni Tributarie il diniego di autotutela in quanto l'attribuzione al giudice tributario di tutte le controversie in materia di tributi comporta che anche quelle relative agli atti di esercizio dell'autotutela tributaria, incidendo sul rapporto obbligatorio tributario, sono devolute al giudice indipendentemente dall'atto impugnato e dalla natura discrezionale dell'esercizio dell'autotutela tributaria.

Nel giudizio instaurato contro il rifiuto di esercizio di autotutela può esercitarsi, però, un sindacato solo sulla legittimità del rifiuto e non sulla fondatezza della pretesa tributaria (Cassazione, Sezioni Unite, sentenza n. 9669 del 23 aprile 2009; Commissione Tributaria Provinciale di Lecce – Sezione 5 – sentenza n. 89/5/08 del 22 febbraio 2008).

Infatti, oggetto del processo tributario è, propriamente, una situazione di interesse legittimo a che il potere impositivo esercitato attraverso il provvedimento impugnato corrisponda al paradigma di riferimento, sia esso costituito, come di regola, dalle norme che disciplinano l'attività di prelievo, ma anche, laddove ciò sia previsto, ai criteri di opportunità che disciplinano l'attività discrezionale della Pubblica Amministrazione (C. Glendi).

Per quanto riguarda, invece, il nuovo rito da applicare al processo tributario occorre, innanzitutto, controllare se nel contenzioso tributario, attualmente:

1) sono prevalenti caratteri di concentrazione processuale;
2) ovvero caratteri di officiosità dell'istruzione;
3) o se sono prevalenti caratteri di semplificazione della trattazione o dell'istruzione della causa.

Secondo me, 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 (art. 7 D.Lgs. n. 546 del 31 dicembre 1992) è ben distinta dalla fase dibattimentale (titolo II D.Lgs. n. 546 cit.) ed inoltre è previsto uno specifico ed autonomo giudizio di ottemperanza (art. 70 D.Lgs. cit.), come precisato dalla Cassazione, Sezioni Unite, con la sentenza n. 30058 del 23 dicembre 2008;
– **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 c.d. "illegittimità derivata" (da ultimo, Corte di Cassazione, Sezioni Unite, sentenza n. 6315 del 20 gennaio 2009). Infatti, la giurisdizione del giudice tributario non ha ad oggetto solo gli atti finali di imposizione (definiti come "impugnabili" dall'art. 19 D.Lgs. n. 546 cit.) 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, Sez. IV, decisione n. 5144 del 21 ottobre 2008).

Tuttavia, i vizi riguardanti gli atti istruttori devono essere eccepiti **solo** con la contestazione della pretesa che pone fine all'iter del procedimento, su specifica richiesta del ricorrente.

A fronte del mancato assolvimento dell'onere probatorio da parte del soggetto onerato, il giudice tributario **non è tenuto** ad acquisire d'ufficio le prove in forza dei poteri istruttori ex art. 7 cit., perché tali poteri sono meramente integrativi (e non esonerativi) dell'onere probatorio principale e vanno esercitati, al fine di dare attuazione al principio costituzionale della parità delle parti nel processo, solo per sopperire all'impossibilità, sempre da dimostrare, di una parte di esibire documenti in possesso dell'altra (Cassazione, Sezione Trib. sentenza n. 683 del 14 gennaio 2009).

Infatti, in ragione del principio della parità delle armi, i poteri istruttori del giudice tributario non possono mai essere invocati per sopperire alla carenza dell'onere probatorio cui deve rispondere una delle due parti nel giudizio (Cassazione, Sez. Trib., sentenza n. 13201 del 09 giugno 2009).

In ogni caso, il processo tributario non è annoverabile tra quelli di impugnazione – annullamento, bensì tra quelli di impugnazione – merito, in quanto non diretto alla mera eliminazione dell'atto impugnato, ma alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva sia della dichiarazione resa dal contribuente sia dell'accertamento dell'Amministrazione Finanziaria, sempre entro i limiti posti dal petitum delle parti (Cassazione, Sez. Trib., sentenza n. 25104 del 19 giugno 2008, depositata il 13 ottobre 2008).

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 ed 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 (art. 51 della nuova legge processuale); né che sia impedita la conversione nel rito ordinario, che offre maggiori garanzie difensive al contribuente.

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.

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.

In definitiva, ed in modo schematico ed approssimativo, il nuovo processo tributario dovrà rispettare i principi e le regole in tema di (de iure condendo):

– **citazione e costituzione delle parti**, anche per quanto riguarda la contumacia (art. 171 c.p.c.) e la specificità della comparsa di risposta (art. 167 c.p.c.); comunicazioni e notificazioni on line, come avviene al

Tribunale di Milano dal 1° giugno 2009; in ogni caso, oggi, nel processo tributario la nullità della notificazione del ricorso introduttivo (ovvero dell'atto di gravame) è sanata con efficacia retroattiva dalla costituzione della parte resistente od appellata, anche quando sia avvenuta al solo fine di eccepire la suddetta nullità (principio espresso dalla Cassazione, Sezione Trib., con sentenza n. 5508 del 06 marzo 2009, che secondo me dovrà essere rimeditato in sede di riforma processuale):

- **rimessione in termini;** infatti, il novellato art. 153 c.p.c. dispone che i termini perentori non possono essere abbreviati o prorogati, nemmeno sull'accordo delle parti, ma assegna comunque ai litiganti la possibilità di essere rimessi in termini ove dimostrino di essere incorsi in decadenze per cause ad esse non imputabili (art. 294, commi 2 e 3, c.p.c.); da sottolineare come per ragioni sistematiche sia stato abrogato l'art. 184 bis c.p.c.;
- **istruzione della causa**, soprattutto per quanto riguarda il giuramento (artt. 233-243 c.p.c.) e la testimonianza (artt. 244-257 c.p.c.), anche in forma scritta (art. 257-bis c.p.c.); il giudice, quando ammette le prove, deve fissare il calendario del processo, che potrà essere variato solo in casi eccezionali; di conseguenza, le dichiarazioni rese da terzi, se non confermate in sede di testimonianza, non dovranno più essere considerate neppure indizi (Cassazione, Sezione Trib., sentenza n. 6548 del 18 marzo 2009); analisi e vaglio di atti istruttori acquisiti legittimamente;
- **sospensione dell'efficacia dell'atto impugnato**, anche in assenza della cartella esattoriale, soprattutto oggi con i maggiori e più invasivi poteri di recupero che hanno gli agenti della riscossione (Corte Costituzionale, ordinanza n. 393 del 28 novembre 2008); inoltre, è sufficiente che il danno sia grave, non certo irreparabile (che è un assurdo giuridico ed economico in campo fiscale); infine, la sospensione deve bloccare, automaticamente, anche la richiesta di pagamento delle fideiussioni (art. 30, comma 3, lett. c), D.P.R. n. 633/72; art. 8, comma 3-bis, D.Lgs. n. 219/97, come modificato dai commi 418, 422 e 423 della Legge n. 311/2004; artt. 1952 e 2943 del codice civile);
- **confessione giudiziale ed interrogatorio formale** (artt. 228-232 c.p.c.);
- **intervento di terzi e riunione dei procedimenti** (libro secondo, sezione IV, c.p.c.), anche alla luce della sentenza n. 11466 del 18 maggio 2009 della Corte di Cassazione – Sez. trib. – in tema di litisconsorzio ed intervento di terzi (vedi anche Cassazione, Sez. Trib., sentenza n. 5262 del 05 marzo 2009);
- **decisione della causa** (artt. 275-281 c.p.c.) con motivazioni "leggere"; rimangono tassative le ipotesi di inammissibilità degli atti processuali (Cassazione, Sez. trib., sentenza n. 5508 del 06 marzo 2009);
- **sospensione, interruzione ed estinzione del processo** (artt. 295-310 c.p.c.); per la querela di falso si rinvia all'interessante sentenza della Cassazione, Sezione Trib. n. 4003 del 19 febbraio 2009; il decesso di una parte, comunicato in udienza dal suo difensore, non può determinare l'interruzione del giudizio di legittimità, atteso che nel giudizio presso la Corte di Cassazione, che è dominato dall'impulso d'ufficio, non trova applicazione l'istituto della interruzione del processo (art. 299 e ss. c.p.c.), onde, una volta instauratosi il giudizio, il decesso di uno dei ricorrenti, pur comunicato dal suo difensore, non produce l'interruzione del giudizio (Cassazione, Sez. Trib., sentenza n. 12408 del 27 maggio 2009; Cassazione, Sezioni Unite, sentenza n. 14385/07);
- **impugnazioni** (artt. 323-359 c.p.c.), sempre con l'obbligo dell'autorizzazione all'appello per gli uffici fiscali (circolare n. 65/E del 03 dicembre 2007 dell'Agenzia delle Entrate), che può essere prodotta, con effetti retroattivi, nel corso del relativo giudizio, fino all'udienza di discussione del ricorso innanzi alla Commissione Tributaria Regionale (Cassazione, Sezione Trib., sentenza n. 229 del 09 gennaio 2009);
- **in tema di contenzioso tributario**, deve ritenersi ammissibile l'atto di appello proposto dal competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate, recante in calce la firma illeggibile di un funzionario che sottoscrive in luogo del direttore titolare, finchè non sia eccepita e provata la non appartenenza del sottoscrittore all'ufficio appellante o, comunque, l'usurpazione del potere di impugnare la sentenza di primo grado (Cassazione, Sezione Trib., sentenza n. 874 del 04 novembre 2008);
- **nel giudizio d'appello** non possono proporsi domande nuove e, se proposte, devono essere dichiarate inammissibili d'ufficio. Possono, tuttavia, domandarsi gli interessi (art. 1282 c.c.), i frutti (art. 820 c.c.) e gli accessori maturati dopo la sentenza impugnata, nonché il risarcimento dei danni (artt. 1223 e 2043 c.c.) sofferti dopo la sentenza stessa.

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 (artt. 283 e 337 c.p.c.), anche se viene presentato ricorso per Cassazione (artt. 337 e 373 c.p.c.), 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 (art. 19, secondo comma, D.Lgs. n. 472 del 18 dicembre 1997).

Al tempo stesso, però, se in sede di appello non è concessa la sospensiva, la sentenza di primo grado è immediatamente esecutiva anche per quanto riguarda i rimborsi di imposta, che devono essere immediatamente eseguiti, senza dover attendere, come oggi, il giudicato, peraltro con i limiti degli artt. 68, comma 2, e 70 D.Lgs. n. 546 cit. (come stabilito dalla Cassazione, Sezioni Unite, con la sentenza n. 24774 dell'08 ottobre 2008, giustamente più volte criticata).

Anche la condanna alle spese deve essere immediatamente esecutiva.

In appello non possono proporsi nuove eccezioni, che non siano rilevabili anche d'ufficio.

In appello non sono ammessi nuovi mezzi di prova, salvo che il collegio non li ritenga indispensabili ai fini della decisione della causa ovvero che la parte dimostri di non aver potuto proporli nel giudizio di primo grado per causa ad essa non imputabile. Può sempre deferirsi il giuramento decisorio (artt. 356 e 437 c.p.c.).

La produzione di documenti in copia fotostatica costituisce un mezzo idoneo per introdurre la prova nel processo tributario, incombendo sempre alla controparte l'onere di contestarne la conformità all'originale, come previsto dagli articoli 2712 e 2719 del codice civile ed avendo il giudice l'obbligo di disporre, in tal caso, la produzione del documento in originale (Cassazione, Sez. Trib., sentenza n. 9773 del 24 aprile 2009).

Il giudice di appello può sempre dare al rapporto in contestazione una qualificazione giuridica diversa da quella data dal giudice di primo grado o prospettata dalle parti, avendo egli il potere-dovere di inquadrare nell'esatta disciplina giuridica gli atti ed i fatti che formano oggetto della controversia, anche in mancanza di una specifica impugnazione ed indipendentemente dalle argomentazioni delle parti, purché nell'ambito delle questioni riproposte con il gravame e con il limite di lasciare inalterati il petitum e la causa petendi e di non introdurre nel tema controverso nuovi elementi di fatto (Cassazione, Sezione Trib., sentenza n. 6856 del 26 febbraio 2009, depositata il 20 marzo 2009).

Per stabilire se sia ammissibile una impugnazione tardivamente proposta, sul presupposto che l'impugnante non abbia avuto conoscenza del processo a causa di un vizio della notificazione dell'atto introduttivo, occorre distinguere due ipotesi:

– se la notificazione è **inesistente,** la mancata conoscenza della pendenza della lite da parte del destinatario si presume iuris tantum, ed è onere dell'altra parte dimostrare che l'impugnante ha avuto comunque contezza del processo;
– se, invece, la notificazione è **nulla**, si presume iuris tantum la conoscenza della pendenza del processo da parte dell'impugnante, e dovrà essere quest'ultimo a provare che la nullità gli ha impedito la materiale conoscenza dell'atto (Cassazione, Sezione Trib., sentenza n. 2817 del 05 febbraio 2009).

Le Commissioni tributarie, in ogni caso, conserveranno la particolare e specifica prerogativa della disapplicazione di un regolamento o di un atto generale illegittimo, rilevante ai fini della decisione, come oggi previsto e disciplinato dall'art. 7, ultimo comma, D.Lgs. n. 546/92; questa norma, infatti, non potrà essere abrogata, neppure implicitamente, altrimenti non si otterrebbero gli stessi effetti con le attuali norme del processo civile.

Il giudice che, in materia civile, amministrativa, contabile, **tributaria,** o di giudici speciali, dichiara il proprio difetto di giurisdizione indica altresì, se esistente, il giudice nazionale che ritiene munito di giurisdizione.

La pronuncia sulla giurisdizione resa dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione è vincolante per ogni giudice e per le parti anche in altro processo (art. 59 della nuova legge processuale).

A seguito della prossima riforma, secondo me, sarà necessario gestire la fase processuale transitoria prevedendo, oltre la sospensione dei giudizi pendenti:

– la facoltà di aderire ad un condono fiscale per tutte le liti pendenti, indicativamente sulla falsariga dell'art. 16 della Legge n. 289 del 27 dicembre 2002; oltretutto, in questi giorni, è in discussione il terzo scudo fiscale (dopo quello del 2001 e del 2003) per il rientro e la regolarizzazione dei capitali esportati clandestinamente, con conseguente condono;
– oppure, in alternativa, per chi non volesse aderire al suddetto condono fiscale, la possibilità, entro il termine perentorio di sei mesi, di integrare la fase istruttoria con l'inserimento dei nuovi istituti processuali della testimonianza e del giuramento.

Per completezza di esposizione, occorre rilevare che la nuova normativa sul processo civile ha modificato anche la procedura del ricorso per Cassazione (art. 47 Legge n. 69/2009 cit.) e ciò, logicamente, ha influenza sul processo tributario (artt. 62 e 63 D.Lgs. n. 546 cit.).

Infatti, il ricorso per Cassazione è inammissibile (art. 360-bis novellato c.p.c.):

– 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;

– quando è manifestamente infondata la censura relativa alla violazione dei principi regolatori del giusto processo (art. 111 della Costituzione).

È sempre inammissibile, per inesistenza assoluta della notificazione, il ricorso per Cassazione consegnato direttamente dal contribuente al front–office dell'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate (Cassazione, Sez. Trib., ordinanza n. 11620 del 19 maggio 2009).

Inoltre, l'art. 366 bis c.p.c. 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 Trib., sentenza n. 5926 del 12 marzo 2009).

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 (art. 58, ultimo comma, Legge n. 69/2009 cit).

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 ed 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 (Legge n. 42 del 05 maggio 2009).

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'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992 cit., pur dovendosi considerare tassativa, soggiace sempre all'interpretazione estensiva, anche in conseguenza dell'ampliamento della giurisdizione tributaria operato con la Legge n. 448/01 (Cassazione, Sez. Trib., ordinanza n. 4965 del 29 gennaio 2009, depositata il 02 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 D.M. del 03 giugno 2009, in G.U. nn. 138 e 139 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, **come ho suggerito nel mio progetto di legge di riforma del processo tributario** (www.studiotributariovillani.it), anche per quanto riguarda l'eventuale competenza sulle questioni penali – tributarie per evitare l'attuale ed assurdo doppio binario, con il rischio di contrasto di giudicati (Cassazione, sentenza n.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'art. 102, comma 2, e VI disposizione transitoria della Costituzione (ordinanza n. 144 del 23 aprile 1998 della Corte Costituzionale).

Oltretutto, le modifiche al rito ed alla composizione delle Commissioni tributarie potranno giustificare un eventuale allargamento delle competenze anche in tema di contributi previdenziali ed assistenziali, nonché in tema di risarcimento danni, anche morali, per fatti ed atti illegittimi del fisco.

Infine, per assicurare veramente che l'attività del giudice tributario si svolga in stretta conformità ai principi di imparzialità ed 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 n. 3366/2009, depositata il 29 maggio 2009), pure per quanto riguarda il settore pubblico (per esempio, pubblici ministeri e dipendenti pubblici, anche pensionati, finanziari e finanzieri).

Solo in questo modo potrà veramente realizzarsi, nel processo tributario, il principio del "**giusto processo**", che deve svolgersi nel regolare e pieno contraddittorio delle parti, in condizioni di effettiva parità tra accusa e difesa, davanti ad un giudice terzo ed imparziale, anche all'apparenza, e senza alcuna limitazione del diritto di difesa (art. 24 della Costituzione), dando maggiore importanza alla fase istruttoria, oggi invece totalmente mortificata o annullata (**rinvio al mio libro "Per un "giusto" processo tributario" – Congedo Editore – in** www.studiotributariovillani.it).

Infatti, soltanto lo sviluppo di una efficace, serena e senza pregiudizi fase istruttoria (con testimoni, giuramenti, consulenti tecnici d' ufficio, ecc.) può far emergere la superficialità e l'illegittimità di molti processi verbali ed avvisi di accertamento, che non devono certo essere considerati " a priori" validi ed efficaci perché scritti e notificati da pubblici ufficiali (ormai non esiste più il principio dell'esecutorietà dell'atto amministrativo con presunzione di legittimità).

Oltretutto, la Corte Europea dei diritti dell'uomo, con la sentenza n. 73053/2001 del 23 novembre 2006 ha stabilito che "nelle liti sulle sanzioni fiscali non può escludersi il contraddittorio orale sulle prove".

Così come l'ordinamento comunitario impone sempre il rispetto dei termini per l'esercizio dei diritti di difesa (Corte di Giustizia, Sez. II, sentenza 18 dicembre 2008, causa C- 349/07), che non devono mai essere limitati o mortificati.

Infatti, soltanto con la testimonianza ed il giuramento può, per esempio, efficacemente dimostrarsi l'assenza di colpevolezza e la causa di non punibilità in tema di sanzioni amministrative (artt.5 e 6 D.Lgs. n. 472 del 18 dicembre 1997) oppure la deducibilità di determinati e specifici costi (Cassazione, Sezione Trib., sentenza n. 16932 del 31 luglio 2007 e sentenza n. 15395 dell'11 giugno 2008).

Oltretutto, incombe al contribuente l'onere di dedurre e provare che i redditi effettivi frutto della sua attività (per esempio, agricola) sono sufficienti a giustificare il suo tenore di vita, ovvero che egli possiede altre fonti di reddito non tassabili, o separatamente tassate (Cassazione, Sez. Trib., sentenza n. 12408 del 27 maggio 2009; Cassazione, sentenza n. 6952/06).

Il principio dell'onere della prova riguarda soprattutto la prova dei fatti, non certo le questioni di diritto (Cassazione, Sez. Trib., sentenza n. 24432 del 03 luglio 2008, depositata il 02 ottobre 2008).

Conseguentemente, in caso di rinvenimento di contabilità non ufficiale, le situazioni di dubbio non si possono risolvere in danno dell'Ufficio, posto che l'onere della prova è a carico del contribuente (Cassazione, Sez. Trib., sentenza n. 25104 del 19 giugno 2008, depositata il 13 ottobre 2008).

E lo stesso discorso può farsi in tema di abuso del diritto, soprattutto dopo le recenti, rigide interpretazioni della Corte di Cassazione (sentenze n. 30055 del 23 dicembre 2008 e n. 11659 del 20 maggio 2009), in attesa peraltro di un intervento legislativo chiarificatore.

Il fatto, poi, che il processo tributario potrà durare più a lungo non deve, secondo me, preoccupare i contribuenti ed i loro professionisti che, certamente, preferiranno 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 quaranta cause).

Inoltre, anche nell'attuale processo tributario ci sono giudizi che durano da oltre vent'anni, soprattutto quelli pendenti presso le sedi regionali della Commissione Tributaria Centrale (peraltro soppressa sin dall' 01 aprile 1996), oppure appelli che si discutono dopo dieci anni.

Oltretutto, il giudice tributario di merito, in mancanza di qualsiasi divieto di legge, può utilizzare anche prove raccolte in un diverso giudizio fra le stesse o anche fra altre parti, e può quindi trarre elementi di convincimento ed anche attribuire valore di prova esclusiva ad una perizia disposta in sede penale, tanto più se essa sia stata predisposta in relazione ad un giudizio avente ad oggetto una situazione di fatto rilevante in entrambi i processi (Cassazione, Sezione Trib., sentenza n. 2904 del 06 febbraio 2009).

Invece, le presunzioni tributarie non hanno valore di piena prova nel processo penale (Cassazione, Sez. III, penale, sentenza n. 5490 del 06 febbraio 2009).

In ogni caso, se il fisco fornisce elementi indiziari sufficienti, è il contribuente che deve fornire la prova dell'esistenza delle operazioni contestate (Cassazione, Sezione Trib., sentenza n. 12022 del 25 maggio 2009).

Inoltre, proprio in vista della necessaria ed urgente riforma di cui sopra, il legislatore, in materia fiscale, deve smetterla di prevedere istituti premiali deflativi con riduzioni sensibili delle sanzioni per costringere il contribuente a pagare ad ogni costo per evitare l'alea del processo tributario (per esempio, in tema di studi di settore o di redditometro).

Infatti, nelle situazioni di incongruenza ai fini degli studi di settore, una mano a rafforzare le presunzioni semplici (e non legali) di GERICO può arrivare persino dal tenore di vita dell'intera famiglia, a condizione che questo si riveli eccessivo rispetto ai redditi dei suoi com-

ponenti (A. Criscione, in Sole 24-Ore di venerdì 12 giugno 2009; F. De Magistris, in Italia Oggi 7 di lunedì 15 giugno 2009), nonché dal redditometro (nota del 04 giugno 2009 dell'Agenzia delle Entrate; circolare n. 29/E del 18 giugno 2009 dell'Agenzia delle Entrate).

Così come il legislatore deve smetterla di introdurre norme fiscali con effetti retroattivi, perché il principio della tutela del legittimo affidamento del cittadino – contribuente (art. 10, comma 1, della Legge n. 212 del 27 luglio 2000, Statuto dei diritti del contribuente) è immanente in tutti i rapporti di diritto pubblico e costituisce uno dei fondamenti dello Stato di diritto nelle sue diverse articolazioni, limitandone l'attività legislativa ed amministrativa (Cassazione, Sez. Trib., sentenza n. 10982 del 16 aprile 2009, depositata il 13 maggio 2009).

Ed un caso assurdo di retroattività della norma si è avuto, ultimamente, in tema di "cartelle mute" con il D.L. 31 dicembre 2007 n. 248 , convertito dalla Legge 28 febbraio 2008 n. 31 (art. 36, comma 4 – ter), salvate miracolosamente (!) dalla Corte Costituzionale, con la sentenza n. 58 del 27 febbraio 2009, più volte giustamente criticata.

Inoltre, incorre in errore scusabile il contribuente il cui atto di riassunzione della causa, rinviata dalla Corte di Cassazione al giudice di merito, sia stato rivolto e notificato ad un organo che è divenuto successivamente incompetente per effetto di un atto interno di organizzazione amministrativa.

Per il principio di collaborazione tra contribuente e fisco, l'ufficio tributario deve sempre informare il contribuente delle variazioni organizzative che modificano il soggetto attivo del rapporto giuridico tributario oggetto di contenzioso (Cassazione, Sezione Trib., sentenza n. 3559 del 13 febbraio 2009).

Oltretutto, l'ufficio non competente che riceve un'istanza di rimborso è tenuto a trasmettere l'istanza all'ufficio competente, in conformità alle regole di collaborazione (Cassazione, Sez. Trib., sentenza n. 4773 del 27 febbraio 2009).

Una volta riequilibrata e potenziata la posizione processuale del contribuente, con l'aggiunta di ulteriori, più efficaci ed incisivi mezzi difensivi, lo stesso avrà finalmente la possibilità di decidere con maggiore serenità e responsabilità, evitando di dover pagare ciò che non è dovuto (art. 53, primo comma, della Costituzione), soprattutto quando deve difendersi in situazioni di inversione dell'onere della prova (per esempio, redditometro ed indagini bancarie, in Cassazione sentenza n. 19362 del 15 luglio 2008, n. 20268 del 23 luglio 2008 e n. 28795 del 04 dicembre 2008), persino in tema di finanza locale (da ultimo, Cassazione – Sezione Trib., ordinanza n. 12773 del 01 giugno 2009).

Infine, tra le soluzioni alternative al contenzioso per gli eventuali arbitrati e conciliazioni anche in campo fiscale, è auspicabile prevedere l'istituzione di apposite ed 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 ed imparzialità (art. 60, primo comma, Legge n. 69/2009 cit.), anche in occasione dei giudizi pendenti in grado di appello e di Cassazione, logicamente stabilendo diverse percentuali di riduzioni 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 (art. 48 D. Lgs. n. 546 cit.), hanno un ruolo prettamente notarile, senza alcuna possibilità di iniziativa e di decisione nel merito.

Infatti, nel nuovo processo civile, la mediazione avverrà davanti ad organismi autonomi e professionali riconosciuti, anche attraverso procedure telematiche.

Per incentivare le forme alternative al ricorso alla giustizia le parti che utilizzano la mediazione avranno agevolazioni fiscali e si promettono tempi brevi.

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 ed all'occupazione.

È anche questo un tassello della "rivoluzione liberale" promessa più volte a cittadini ed imprese.

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

Rassegna di giurisprudenza

a cura di Roberto Lunelli

* *La presente rassegna di giurisprudenza è – inevitabilmente – limitata ad alcune delle criticità relative sia agli* ***organi*** *della giustizia tributaria (di cui al D.Lgs. 545/1992), sia al* ***processo*** *tributario (di cui al D.Lgs. 546/1992).*

I) D.Lgs. 545/1992

A. Incompatibilità dei giudici tributari (art. 8)

1. Corte di Cassazione, 20 settembre 2006, n. 20389

"Qualora nei confronti dei componenti delle commissioni tributarie sussista una delle cause di incompatibilità previste dall'art. 8 del D.Lgs. 545/1992, ***la decadenza del giudice dall'incarico deve essere accertata e deliberata dal Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria*** *e dichiarata con d.m., che incide "ex nunc" sulle attribuzioni giurisdizionali. La sussistenza di una causa di incompatibilità riguarda non già la c.d. capacità generica del giudice, ma soltanto una condizione di esercizio del potere di giudicare, che non determina né la nullità, né, a maggior ragione, l'inesistenza della sentenza emessa dal giudice in una situazione di incompatibilità".*

2. Corte di Cassazione, 14 marzo 2007, n. 5930

"L'inosservanza da parte del giudice dell'obbligo di astensione, nelle ipotesi previste dall'art.51 primo comma, cod. proc. civ. n.4 – tra cui rientra l'ipotesi in cui il giudice abbia, della stessa causa, "conosciuto come magistrato in altro grado di giudizio" – non può determinare nullità della sentenza per vizio attinente alla costituzione del giudice, ma può configurare solo l'ipotesi di astensione obbligatoria, che non incide sulla validità della sentenza medesima ove non dedotta dalla parte interessata con tempestiva istanza di ricusazione, a norma dell'art.52 cod. proc. civ..

Conseguentemente la mancata proposizione di detta istanza nei termini e con le modalità di legge preclude la possibilità di far valere tale vizio in sede d'impugnazione, quale motivo di nullità del provvedimento".

3. Consiglio di Stato, 27 giugno 2007, n. 3760

"Stante l'estrema latitudine della formula recata dall'art. 8, co. 1, lett. i), ***qualsiasi forma di consulenza tributaria è incompatibile con la carica di giudice tributario****, senza che sia necessario verificare in concreto se il suo contenuto qualitativo o la continuità nel suo svolgimento compromettano il requisito della terzietà e dell'indipendenza del giudice , essendo siffatta verifica puntuale propria dei soli istituti della ricusazione e dell'astensione del giudice …*

La circostanza dell'intervenuta eliminazione della causa di incompatibilità anteriormente alla irrogazione della contestata decadenza non può essere ritenuta preclusiva della relativa declaratoria, dal momento che le riferite cause di incompatibilità, previste dalla normativa richiamata, rispondono all'esigenza di ***evitare la compromissione della necessaria trasparenza ed imparzialità dell'operato del giudice tributario*** *… e sotto questo profilo la disciplina contenuta nel D.Lgs. 545/1992 ... non sembra lasciare alcuno spazio per l'assegnazione … di un termine per l'esercizio dell'opzione tra il mantenimento dell'incarico di giudice e la prosecuzione dell'attività di consulenza … ".*

4. Consiglio di Stato, 29 maggio 2009, n. 3366

"Lo svolgimento anche in regime di associazione con altri professionisti, di attività di consulenza tributaria quale la relazione dei bilanci in modo non occasionale o sporadico oppure la tenuta delle scritture contabili costituisce causa di incompatibilità con l'ufficio di giudice tributario, ai sensi dell'art. 8, del D.Lgs 545/1992, in quanto lesiva del principio di imparzialità ed indipendenza che deve costantemente caratterizzare l'esercizio della funzione giurisdizionale".

B. Compensi dei giudici tributari (art. 13)

1. Corte Costituzionale, 23 marzo 2001, n. 81

La ***questione di legittimità costituzionale dell'art. 13*** *del D.Lgs 545/1992 sollevata in riferimento all'art. 111 Cost., "la dove è attribuito al Ministro delle finanze il potere di determinare il trattamento economico dei giudici tributari e quello di provvedere al pagamento dei relativi compensi mensili, in quanto ciò si porrebbe in contrasto sia con il principio della terzietà e dell'imparzialità del giudice, sia con quello della parità delle parti"* ***è dichiarata "inammissibile****, poiché la sua rilevanza è stata affermata in modo apodittico senza alcuna illustrazione degli elementi di fatto oggetto della controversia, onde consentire alla Corte le valutazioni di sua competenza … e, ancor più, senza alcuna motivazione sulla influenza che la sollecitata decisione di questa Corte avrebbe nel giudizio a quo".*

2. C.T.P. Milano, Ordinanza 13 ottobre 2005

"I giudici, tutti i giudici, in base ad un fondamentale principio comunemente condiviso, debbono ***non solo essere ma anche apparire indipendenti, obiettivi ed imparziali****.*

Quindi non possono e non debbono avere interessi economici, neppure indiretti, connessi in qualche modo con la causa da decidere. …

Alcune leggi ordinarie, però, per molti giudici (ed in particolare per i giudici tributari ed i giudici di pace) prevedono un ***sistema retributivo fondato sul cottimo****, a parere di questo Collegio,* ***incompatibile con la funzione giurisdizionale*** *perché fa sorgere nel giudice un interesse personale o con l'espressione della Corte costituzionale, una "aspettativa di vantaggi", che invece bisognerebbe assolutamente evitare per tutelare l'obiettività della decisione".*

I giudici "a cottimo", proprio perché retribuiti a cottimo, obiettivamente hanno interesse a decidere nel minor tempo il maggior numero di cause. Quando una delle parti avanza delle istanze o solleva delle eccezioni che fanno ritardare la definizione del giudizio, il giudice, obiettivamente, ha interesse a respingerle oppure quando l'accoglimento di una domanda (o il rigetto di una domanda) … può favorire (o scoraggiare) la proposizione di altre cause e determinare un aumento (o una diminuzione) dei compensi o delle indennità a lui dovuti, il giudice non può essere o, quanto meno, non può apparire obiettivo ed imparziale. …

Non si può peraltro escludere che alcuni giudici, per non apparire "interessati", possano essere indotti a decisioni in contrasto con il loro personale interesse. Ma anche in tal caso le loro decisioni sarebbero pur sempre viziate dal sistema retributivo".

*L'****art. 13****, del D.Lgs. 545/1992, "pur a prescindere dalla violazione della "riserva assoluta" di legge prevista per "ogni magistratura" dall'art. 108, comma 1, Cost.* ***è di dubbia legittimità costituzionale*** *nella parte in cui (tutti il secondo comma) per i giudici tributari prevede il cottimo, "un compenso aggiuntivo per ogni ricorso definito", in relazione all'art. 111, secondo comma, Cost. … "*

3. Corte di Cassazione, 18 giugno 2007, n. 14060

"In difetto di una normativa che neghi espressamente l'indennità giudiziaria ai componenti le Commissioni tributarie, va condivisa la incontestata interpretazione della domanda principale data in sede di merito, per la quale si è ***chiesta in via equitativa una somma,*** *da calcolare secondo quanto previsto per l'indennità spettante ai giudici togati per un solo mese,* ***e non il riconoscimento del diritto ad essa****, per legge riconosciuta ai soli giudici professionali, ad alcuni magistrati onorari e al personale assimilato … ".*

C. Poteri organizzativi degli uffici (art. 35)

1. T.A.R. Lazio, 18 marzo 2009, n. 2833

"Non potendosi dubitare … dell'amplissima autonomia nella predisposizione delle modalità, anche temporali, di esercizio delle funzioni giurisdizionali commessa ai presidenti delle commissioni tributarie, e della rimessione al direttore di segreteria e, dunque, ad una articolazione amministrativa apicale organica al singolo apparato giudiziario, della concreta organizzazione dei relativi uffici, in capo al primo si situa (soprattutto per effetto della stringente e chiara previsione di cui all'art. 35, D.Lgs. 545/1992 …) la potestà di incidere, quanto meno indirettamente, sull'assetto organizzatorio delle attività amministrative degli uffici di segreteria, strettamente ed imprescindibilmente connesse alle funzioni giurisdizionali. …

Ogni determinazione, non direttamente regolata dalla legge, inerente le modalità organizzative dell'attività e degli uffici delle commissioni tributarie non può che afferire all'ambito di autonomia delle singole commissioni *e, quanto alla competenza interna di ciascuna di esse, implica la considerazione delle necessità fatte proprie dagli indirizzi del magistrato capo dell'ufficio giudiziario tributario (in analogia con le norme dettate per altri comparti giurisdizionali), che devono necessariamente trovare soddisfacimento nell'ambito della dialettica interna tra le funzioni apicali giurisdizionali ed amministrative dell'apparato".*

II) D.Lgs. 546/1992

A. Giurisdizione delle Commissioni (art. 2)

1. Corte di Cassazione, 20 ottobre 2008, n. 25460

"In materia di canone per la fornitura di acqua da parte di un Comune è consentito far ricorso a criteri di consumo presuntivo minimo rapportati al numero dei componenti del nucleo familiare.

Conseguentemente è illegittimo dichiarare non dovuto i canone minimo forfettario determinato in base al numero dei componenti del nucleo familiare, in caso di mancata rilevazione del consumo effettivo nei confronti di tale violazione dell'art.97 Cost. in tema di buon andamento dell'attività amministrativa, spetta al giudice ordinario individuare il quantum del corrispettivo relativo all'effettivo consumo.

2. Corte di Cassazione, 20 novembre 2007, n. 24010

"Il canone RAI non trova la sua ragione nell'esistenza di uno specifico rapporto contrattuale che leghi il contribuente, da un lato, e l'Ente – la RAI appunto – che gestisce il servizio pubblico radiotelevisivo, ma si tratta di una presta-

zione tributaria, fondata sulla legge, non commisurata alla possibilità effettiva di usufruire del servizio de quo.

Conseguentemente la giurisdizione sulla debenza del canone di abbonamento radiotelevisivo spetta al giudice tributario, ai sensi dell'art.2, d.Lgs. n.546 del 1992, come modificato dall'art.12, comma 2, L. n.448 del 2001".

3. Corte di Cassazione, 19 febbraio 2009, n. 4007

"In ipotesi di procedimento instaurato in primo grado successivamente al 30 aprile 1995, a norma dell'art.38 c.p.c., nel testo introdotto dall'art.4 L. n.353 del 1990, l'incompetenza per materia (al pari di quella per valore e per territorio, nei casi previsti dall'art.28 c.p.c.) deve essere eccepita dalla parte o rilevata d'ufficio entro la prima udienza di trattazione.

Conseguentemente qualora l'incompetenza, da qualunque causa dipendente, non sia eccepita o rilevata alla prima udienza di trattazione, non può più esserlo nel successivo corso del processo".

4. Corte di Cassazione, 20 aprile 2007, n. 9392

Nel contenzioso tributario disciplinato dal d.Lgs. n.546 del 1992, a norma del n.2 dell'art.5 l'incompetenza della commissione tributaria è rilevabile, anche d'ufficio, soltanto nel grado al quale il vizio si riferisce.

Conseguentemente è errata quindi la sentenza impugnata che ha rilevato l'incompetenza per territorio della CTP, potendo il relativo vizio essere dedotto o rilevato solo nel corso del giudizio di primo grado.

5. Corte di Cassazione, 13 novembre 2008, n. 27075

I contributi spettanti ai consorzi di bonifica ed imposti ai proprietari per le spese di esecuzione, manutenzione ed esercizio delle opere di bonifica e di miglioramento fondiario, rientrano nella categoria generale dei tributi in applicazione dell'art.2 del d.Lgs. 31 dicembre 1992, n.546, nel testo modificato dall'art.12 della legge 28 dicembre 2001, n.448.

Conseguentemente occorre guardare alla legge vigente al momento della proposizione della domanda e non anche a quella dell'epoca dei versamenti di cui viene chiesto il rimborso.

6. Corte di Cassazione, Sezioni Unite, 29 aprile 2008, n. 10826

Ai sensi dell'art.2, del d.Lgs. n.546 del 1992, va escluso che rientri nella giurisdizione esclusiva delle commissioni tributarie, spettandone invece la cognizione al giudice ordinario, una controversia con la quale il privato, adempiuto il debito d'imposta relativo all'ICI non tempestivamente o integralmente versata, domandi il risarcimento dei danni subiti in sede di riscossione coattiva per aver dovuto corrispondere anche le somme pretese dal comune per l'assistenza legale allo stesso prestata da avvocati di cui l'ente pubblico si sia avvalso.

7. Corte di Cassazione, 10 aprile 2009, n. 8795

La materia delle cause relative a tributi – imposte automobilistiche – diversi da quelli che sono oggetto della giurisdizione delle commissioni tributarie ex art.2 del d.Lgs. 31 dicembre 1992, n.546, ostando l'art.5 cod. proc. civ. all'applicazione dell'art.12 della legge 28 dicembre 2001, n.448, rientra nella competenza del tribunale ex art.9, secondo comma, cod. proc. civ. e non del giudice di pace.

8. Consiglio di Stato, 26 gennaio 2009, n. 414

L'art.2, del d.Lgs. 31 dicembre 1992, n.546, individua la giurisdizione tributaria con riguardo a tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie, mentre l'art.19, del d.Lgs. 31 dicembre 1992, n.546, si limita ad individuare soltanto gli atti impugnabili.

Conseguentemente il parere negativo reso dall'ufficio finanziario all'istanza di disapplicazione delle norme antielusive di cui all'art.37-bis, d.P.R. n.600 del 1973, non è impugnabile innanzi al giudice amministrativo, risultando impugnabile innanzi al giudice tributario soltanto l'eventuale avviso di accertamento ove può essere fatta valere l'eventuale illegittimità o infondatezza del suddetto parere.

9. Corte di Cassazione, 18 gennaio 2008, n. 968

L'art.2 del d. Lgs. 31 dicembre 1992, n.546, prevede che appartengono alla giurisdizione delle Commissioni tributarie i tributi di ogni genere e specie e ogni altro accessorio.

Conseguentemente rientrano nella giurisdizione del giudice ordinario le controversie relative al risarcimento del danno per fatto imputabile al concessionario della riscossione, ancorché l'entità della richiesta sia identica al tributo erroneamente richiesto e corrisposto.

10. Corte di Cassazione, 15 marzo 2004, n. 5261

I contributi spettanti ai consorzi di bonifica rientrano nella categoria generale dei tributi.

Conseguentemente la giurisdizione appartiene non al giudice di pace, ma a quello tributario individuato – per le domande proposte fino al 31 dicembre 2001 – nel Tribunale ai sensi dell'art.9 del codice di procedura civile e successivamente nella Commissione tributaria ex art.2, d.Lgs. n.31 dicembre 1992, n.546, come modificato dall'art.12, comma 2, della legge 28 dicembre 2001, n.448.

11. Corte Costituzionale, 7 novembre 2008, n. 363

Il principio della perpetuatio iurisdictionis - fissato in via generale dall'art.5, c.p.c., determina che il giudice originariamente privo di giurisdizione (o competenza) non può, per ragioni di economia processuale, dichiarare la propria carenza di giurisdizione (o competenza), ove nel corso del giudizio sia sopravvenuta una legge idonea ad attribuirgli la giurisdizione (o competenza) medesima.

Conseguentemente è esclusa la translatio iudicii in quanto l'art.35, co.26-quinquies, del decreto-legge n.223 del 2006, è idoneo a radicare, nella controversia relativa all'iscrizione ipotecaria effettuata per la tutela dell'esazione dei tributi, la giurisdizione del giudice tributario a quo, adíto anteriormente al 12 agosto 2006 (data di entrata in vigore di detta novella), quando era ancora privo di giurisdizione al riguardo.

12. Corte di Cassazione, 18 gennaio 2008, n. 968

L'art.2 del d. Lgs. 31 dicembre 1992, n.546, prevede che appartengono alla giurisdizione delle Commissioni tributarie i tributi di ogni genere e specie e ogni altro accessorio.

Conseguentemente rientrano nella giurisdizione del giudice ordinario le controversie relative al risarcimento del danno per fatto imputabile al concessionario della riscossione, ancorché l'entità della richiesta sia identica al tributo erroneamente richiesto e corrisposto.

13. Corte di Cassazione, Sezioni Unite, 24 ottobre 2007, n. 22266

La giurisdizione tributaria comprende – ai sensi dell'art.1 del d.P.R. n.636 del 1972 e dell'art.1 del d.Lgs. n.546 del 1992 – ogni questione afferente non soltanto alla consistenza dell'obbligazione tributaria, ma anche alla sua stessa esistenza che non è suscettibile di venir meno in caso di assenza di un provvedimento impugnabile.

Conseguentemente la controversia azionata dal sostituito per negare la qualità di sostituto ad un soggetto rientra nella giurisdizione delle Commissioni tributarie anche in ipotesi di scadenza dei termini per il rimborso, in quanto il giudice tributario, ai sensi dell'art.39 del d.P.R. n.636 del 1972, deve integrare il contraddittorio necessario con l'Amministrazione finanziaria.

14. Corte Costituzionale, 14 marzo 2008, n. 64

L'art.102, co.2, Cost. vieta l'istituzione ex novo di giudici speciali diversi da quelli espressamente nominati in Costituzione e l'art.VI disposizione transitoria impone l'obbligo di effettuare la revisione degli organi speciali di giurisdizione preesistenti alla Costituzione, con il duplice limite di non snaturare le materie loro attribuite e di assicurare la conformità a Costituzione delle medesime giurisdizioni.

Conseguentemente è costituzionalmente illegittimo l'art.2, co.2, secondo periodo, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n.546, nella parte in cui stabilisce che appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche previsto dall'articolo 63 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n.446, e successive modificazioni.

15. Corte Costituzionale, 8 maggio 2009, n. 141

Il canone per l'installazione di mezzi pubblicitari, la cui istituzione è prevista dall'art.62, del d.Lgs. n.446 del 1997, non è inquadrabile tra le entrate non tributarie, siano esse di diritto privato comune o speciale, ma costituisce una mera variante dell'imposta comunale sulla pubblicità e conserva la qualifica di tributo propria di quest'ultima.

Conseguentemente le controversie aventi ad oggetto la debenza del CIMP sono legittimamente attribuite alla cognizione delle commissioni tributarie ex art.2, del d.Lgs. n.546 del 1992, non sussistendo alcuna violazione dell'art.102, Cost., che vieta l'instaurazione di giudici speciali, ammettendo soltanto la revisione degli organi giudiziali preesistenti.

B. Divieto di prova testimoniale (art. 7)

1. Corte di Cassazione, 15 gennaio 2007, n. 703

*"La dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, così come l'**autocertificazione** in genere, ha attitudine certificativa e probatoria esclusivamente in alcune procedure amministrative, essendo, viceversa, priva di qualsiasi efficacia in sede giurisdizionale. Con specifico riguardo al contenzioso tributario, l'attribuzione di efficacia probatoria alla dichiarazione sostitutiva di notorietà trova ostacolo invalicabile nella previsione dell'art. 7, comma 4, D.Lgs 546/1992, giacché finirebbe per introdurre nel processo tributario – **eludendo il divieto di giuramento** sancito dalla richiamata disposizione – un mezzo di prova, non solo equipollente a quello vietato, ma anche costituito al di fuori del processo".*

2. Corte di Cassazione, 17 giugno 2008, n. 16348

*"Nel contenzioso tributario, l'attribuzione di efficacia probatoria alle **dichiarazioni sostitutive di notorietà** trova ostacolo invalicabile nella previsione dell'art. 7, comma 4, del D.Lgs. 546/1992 – **eludendo il divieto di giuramento, oltre che di prova testimoniale**, sancito dalla richiamata disposizione – perché da considerare un mezzo di prova, non solo equipollente a quello vietato, ma anche costituito al di fuori del processo".*

3. Corte di Cassazione, 13 febbraio 2009, n. 3569

*"In tema di contenzioso tributario, ai sensi del D.Lgs. 546/1992, art. 7, comma 4, … **non può essere utilizzata prova testimoniale** (per testimonianza intendendosi la narrazione di fatti della controversia compiuta da un terzo innanzi al giudice, nel contraddittorio delle parti). È , invece, consentito … desumere elementi di prova (anche) dalle dichiarazioni confessorie rese da un terzo, richiamate nel rapporto della Guardia di Finanza prodotto in giudizio e, quindi, liberamente valutabili dal giudice secondo il suo prudente apprezzamento, non sindacabile in sede di legittimità ove adeguatamente e non illogicamente motivato".*

4. Corte di Cassazione, 18 marzo 2009, n. 6548

*"Le **dichiarazioni rese da terzi** nel corso della procedura di accertamento sono utilizzabili nel contenzioso tributario, pur caratterizzato dal **divieto di prova testimoniale**, quali **indizi** a supporto della pretesa dell'Ufficio".*

5. Corte di Cassazione, 19 giugno 2009, n. 14290

*"Il **divieto** relativo alla acquisizione **della prova testimoniale** nel processo tributario, di cui all'art. 7, D.Lgs. 546/1992, trova fondamento nell'esigenza di celerità e speditezza del rito. Tuttavia, le **dichiarazioni rese da terzi** e raccolte dalla polizia tributaria possono assumere valenza di **indizi** utilizzabili dal giudice non essendo annoverabili tra le prove testimoniali per difetto dei presupposti di sostanza e di forma".*

C. Tutela cautelare in appello (art. 49)

1. Corte Costituzionale, Ordinanza 21 marzo 2007, n. 119

"Dichiara la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale dell'art. 49, del D.Lgs. 546/1992 … sollevata in riferimento agli artt. 3 e 24 della Costituzione … ".

2. C.T.R. Campania, Ordinanza 13 ottobre 2008, n. 4

"È rilevante e non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art.49, del D.Lgs. 546/1992, in riferimento agli artt. 3, 23, 24, 111,113 Cost. e dell'art. 6, comma 1, della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, in relazione all'art. 10 Cost., nella parte in cui non prevede, in unico grado, la possibilità di sospensione della sentenza di appello tributaria, impugnata con ricorso per cassazione, allorquando ivi sopravvenga, per la prima volta, il pericolo di un "grave ed irreparabile danno", con carattere di irreversibilità e non altrimenti evitabile".

D. Mancato deposito dell'appello presso la segreteria della CTP (art. 53, co. 2)

1. Commissione Tributaria Regionale Lazio, 21 febbraio 2007, n. 51

"La proposizione … dell'appello tributario … è da qualificare quale atto complesso formato da una serie di atti semplici imprescindibili per la validità del procedimento. Il procedimento si avvia con la notifica della doglianza alla controparte … nei termini di legge e si perfeziona con il deposito di copia dell'appello notificato, nei successivi trenta giorni, presso la segreteria della commissione tributaria competente.

*Inoltre, per gli appelli presentati dal 3 dicembre 2005 e per i quali non sia stata effettuata la notifica a mezzo di ufficiale giudiziario è previsto il deposito di copia dell'appello presso la segreteria della commissione tributaria provinciale che ha emesso la sentenza impugnata. L'inosservanza di ognuno degli adempimenti procedimentali descritti è sanzionata con **l'inammissibilità del ricorso**, che può essere rilevata in ogni stato e grado del giudizio ed addirittura **senza che alla dichiarazione di inammissibilità osti la costituzione in giudizio della controparte**".*

2. Commissione Tributaria Regionale Veneto, 8 aprile 2008, n. 3

*L'art. 53, comma. 2, del D.Lgs. 546/1992"prevede il **deposito dell'atto di appello a pena di inammissibilità** e detto vizio è rilevabile d'ufficio, in ogni stato e grado del giudizio, **pur quando vi sia stata costituzione della controparte,** trattandosi di questione inerente la validità degli atti processuali, sanzionata, come si è detto, con la dichiarazione di inammissibilità dell'appello stesso in quanto espressamente prevista dalla legge".*

E. Atti impugnabili (art. 19)

E1. Atti di classamento immobiliare

1. Corte di Cassazione, 1° dicembre 2004, n. 22571 (Conforme 6 ottobre 2006, nn. 21511 e 21512, 8 giugno 2007, n. 13486, 12 maggio 2008, n. 11761, 30 luglio 2008, nn. 20655 e 20656, 9 dicembre 2008, n. 28925, 19 dicembre 2008, n. 29760)

La mancata notifica dell'atto di classamento dell'immobile non rende illegittima la notifica dell'avviso di liquidazione del tributo fondato sui valori catastali emergenti dall'atto di classamento non notificato.

Conseguentemente nell'impugnazione dell'atto di imposizione il contribuente deve chiedere l'impugnazione anche del relativo atto di classamento che sia intervenuto prima del 1° gennaio 2000.

2. Corte di Cassazione, 13 ottobre 2006, n. 22030 (Conforme 26 novembre 2008, n. 28198)

La motivazione dell'avviso di classamento si ritiene presente mediante indicazione della consistenza, della categoria e della classe attribuite dall'ufficio tecnico erariale, trattandosi di dati sufficienti a porre il contribuente nella condizione di difendersi.

3. Corte di Cassazione, 23 marzo 2007, n. 7164

Nella nozione di avviso di accertamento rientrano tutti quegli atti che, concludendo un procedimento o una fase di accertamento, individuano l'obbligazione tributaria o un elemento di essa a nulla rilevando la mancata indicazione

dello specifico atto nell'elenco degli atti impugnabili di cui, prima, all'art.16 del d.P.R. n.636 del 1972.

Conseguentemente è impugnabile l'atto di classamento immobiliare, col quale l'ufficio tecnico erariale attribuisce la rendita di un immobile in quanto provvedimento di natura valutativa, integrante un tipico atto d'accertamento.

4. Corte di Cassazione, 18 novembre 2008, n. 27385

La tutela giudiziale del contribuente deve essere assicurata nei confronti di qualsiasi atto che individui una pretesa tributaria, senza la necessità di attendere che la stessa si vesta della forma autoritativa di uno degli atti espressamente indicati dall'art.19 del d.Lgs. 31 dicembre 1992, n.546, impugnabili innanzi alla Commissione tributaria.

Conseguentemente è impugnabile la visura per consultazione della partita catastale con la quale il contribuente abbia avuto conoscenza dell'entità della rendita catastale attribuita all'immobile.

E2. Circolari amministrative

1. Corte di Cassazione, 2 novembre 2007, n. 23031 (Conforme 21 maggio 2008, n. 12952, 27 giugno 2008, n. 17603)

La circolare con la quale l'Agenzia delle Entrate interpreta una norma tributaria, anche nel caso in cui contenga delle direttive rivolte agli uffici gerarchicamente subordinati perché vi si uniformino, esprime esclusivamente un parere dell'Amministrazione non vincolante per il contribuente.

Conseguentemente la circolare non è impugnabile né innanzi al giudice amministrativo, non essendo un atto generale di imposizione, né innanzi al giudice tributario, non essendo un atto di esercizio di potestà impositiva.

E3. Avviso bonario

1. Corte di Cassazione, 11 febbraio 2005, n. 2829

L'art.19 del d. Lgs. n.546 del 1992 enuncia gli atti impugnabili innanzi le Commissioni tributarie provinciali.

Conseguentemente è inammissibile il ricorso avverso gli inviti bonari al pagamento col quale si preannuncia la successiva emanazione del ruolo per la riscossione.

2. Corte di Cassazione, 6 dicembre 2004, n. 22869 (Conforme 7 aprile 2005, n. 7312, 19 giugno 2009, n. 14335)

L'identificazione dell'atto impugnabile non deve essere condotta secondo un criterio nominalistico, ma occorre verificare se ci si trovi di fronte ad un atto sostanzialmente impositivo, che, essendo prodromico alla riscossione coattiva, possa ritenersi autonomamente impugnabile.

Conseguentemente l'invito al pagamento costituisce atto impositivo idoneo a portare a conoscenza del contribuente medesimo la pretesa dell'amministrazione quando v'è accertamento e liquidazione del tributo, indicazione degli interessi maturati e maturandi, l'indicazione del procedimento riscossivo e l'indicazione dell'autorità cui impugnarlo.

E4. Avviso di liquidazione

1. Corte di Cassazione, 26 luglio 2006, n. 1708

L'omessa impugnazione dell'avviso di liquidazione comporta l'inammissibilità dell'impugnazione dell'avviso di liquidazione, limitata invece alla censura dei soli vizi propri dell'atto di riscossione.

E5. Cartella esattoriale

1. Corte di Cassazione, 22 febbraio 2008, n. 4609

Ai sensi dell'art.19, d.Lgs. n.546 del 1992 l'impugnativa di atti che avviene unitamente all'impugnazione dell'avviso di mora (secondo una modalità peraltro espressamente prevista dalla legge) non per scelta del contribuente ma per circostanza a lui non imputabile (omessa rituale notifica degli atti presupposti).

Conseguentemente la procedura ex art.10, d.P.R. n.787 del 1980 è inapplicabile.

2. Corte di Cassazione, 23 dicembre 2005, n. 28763 (Conforme 15 maggio 2008, n. 12194)

L'avvenuta impugnazione degli avvisi di accertamento concernenti il diniego di agevolazioni fiscali esclude che le stesse questioni possono essere valutate nel giudizio avverso la cartella di pagamento, per esclusione dal novero degli atti impugnabili ex art.19, d.Lgs. n.546 del 1992.

3. Corte di Cassazione, 4 marzo 2008, n. 5791 (Conforme 19 febbraio 2009, n. 3983, 18 marzo 2009, n. 6519, 26 marzo 2009, n. 7280, 7 aprile 2009, n. 8429, 18 maggio 2009, n. 11456, 25 maggio 2009, n. 12048, 10 giugno 2009, nn. 13358 e 13359, 17 giugno 2009, n. 14033 2 luglio 2009, n. 15525, 22 luglio 2009, n. 17091, 15 settembre 2009, n. 19838)

L'omissione della notificazione di un atto presupposto costituisce vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto consequenziale notificato e tale nullità può essere fatta valere dal contribuente mediante la scelta di impugnare, ex art.19 del d.Lgs. n.546 del 1992, per tale semplice vizio, l'atto consequenziale notificatogli o di impugnare cumulativamente anche quest'ultimo (non notificato) per contestare radicalmente la pretesa tributaria.

Conseguentemente – coerentemente col principio della domanda giudiziale – in ipotesi di sola contestazione dell'omessa notifica dell'avviso di accertamento, il riscontro di tale vizio comporta che l'annullamento dell'avviso di riscossione può determinare la definitiva estinzione della pretesa tributaria ove siano già decorsi i termini di decadenza della notifica di tale atto di accertamento.

E6. Fermo Amministrativo

1. Corte di Cassazione, Sezioni Unite, 5 giugno 2008, n. 14831

Il giudice tributario innanzi al quale sia stato impugnato un provvedimento di fermo di beni mobili registrati ai sensi dell'art.86, del d.P.R. n.602 del 1973, deve accertare quale sia la natura – tributaria o non tributaria – dei crediti posti a fondamento del provvedimento in questione, trattenendo, nel primo caso, la causa presso di se, interamente o parzialmente (se il provvedimento faccia riferimento a crediti in parte di natura tributaria e in parte di natura non tributaria), per la decisione del merito e rimettendo, nel secondo caso, interamente o parzialmente, la causa innanzi al giudice ordinario, in applicazione del principio della translatio iudicii e allo stesso modo deve comportarsi il giudice ordinario eventualmente adito. Conseguentemente il debitore, in caso di provvedimento di fermo che trovi riferimento in una pluralità di crediti di natura diversa, può comunque proporre originariamente separati ricorsi innanzi ai giudici diversamente competenti.

E7. Avviso di mora

1. Corte di Cassazione, 8 giugno 2007, n. 13483

La definitività del primo avviso di mora, notificato alla contribuente e dalla stessa impugnato con esito sfavorevole per non essere stata tale decisione assoggettata a gravame, comporta, da un lato, che sono divenuti inoppugnabili e definitivi sia l'avviso di accertamento irritualmente notificato e la cartella di pagamento non notificata, sia, dall'altro, che sono divenuti inoppugnabili, per la loro reiteratività sia il primo avviso di mora che i successivi.

2. Corte di Cassazione, 11 maggio 2007, n. 10789 (Conforme 10 settembre 2007, n. 18972)

Non si può dedurre l'infondatezza della pretesa avanzata nei confronti del contribuente dal mero fatto che non gli siano stati notificati né gli avvisi di rettifica, né la cartella esattoriale.

Conseguentemente occorre valutare se l'avviso di mora contiene o meno una adeguata esposizione degli elementi necessari per la contestazione al contribuente del debito tributario: elementi tra cui si collocano tributo, periodo d'imposta, imponibile, aliquota, ammontare delle imposte ed accessori.

3. Corte di Cassazione, Sezioni Unite, 25 luglio 2007, n. 16412 (Conforme 26 ottobre 2007, nn. 22519, 22520 e 22529, 12 novembre 2007, n. 23466, 28 novembre 2007, n. 24675, 21 dicembre 2007, n. 27021, 11 gennaio 2008, nn. 476 e 477, 18 gennaio 2008, n. 1024, 25 gennaio 2008, n. 1652, 29 gennaio 2008, nn. 1932 e 1933, 22 febbraio 2008, n. 4637, 21 aprile 2008, n. 10269, 5 giugno 2008, n. 14897, 18 giugno 2008, n. 16497, 20 giugno 2008, n. 16856, 24 settembre 2008, nn. 23998 e 23999, 20 ottobre 2008, n. 25484, 24 ottobre 2008, n. 25697, 25700 e 25701, 29 ottobre 2008, n. 25920, 5 novembre 2008, n. 26531, 18 novembre 2008, nn. 27361, 27673 e 27374, 20 novembre 2008, nn. 27562, 27563, 27564, 2 dicembre 2008, nn. 28562 e 28566, 2 dicembre 2008, nn. 28593 e 28599, 9 dicembre 2008, nn. 28901 e 28911, 9 gennaio 2009, n. 220, 15 gennaio 2008, n. 866, 29 gennaio 2009, n. 2367, 18 febbraio 2009, n. 3838, 25 febbraio 2009, n. 4522, 27 febbraio 2009, n. 4790, 12 marzo 2009, n. 5954, 13 marzo 2009, n. 6150, 6 maggio 2009, n. 10383, 26 maggio 2009, n. 12175, 17 giugno 2009, n. 14007, 26 giugno 2006, n. 15181, 8 luglio 2009, n. 16008, 14 ottobre 2009, n. 21754)

L'omissione della notificazione di un atto presupposto costituisce vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto consequenziale notificato e tale nullità può essere fatta valere dal contribuente mediante la scelta di impugnare, per tale semplice vizio, l'atto consequenziale notificatogli o di impugnare cumulativamente anche il primo (non notificato) per contestare radicalmente la pretesa tributaria.

Conseguentemente se l'azione giudiziaria viene svolta dal contribuente nei confronti del solo concessionario della riscossione ciò è indice della sola contestazione dell'omessa notifica della cartella di pagamento, mentre se viene chiamato in causa l'ente creditore ciò è indice della contestazione anche della pretesa impositiva, senza che tra concessionario della riscossione e l'ente creditore si realizzi una ipotesi di litisconsorzio necessario, essendo rimessa alla sola volontà del concessionario, evocato in giudizio, la facoltà di chiamare in causa l'ente creditore per evitare la sua responsabilità in ipotesi di soccombenza riguardo alla pretesa fiscale.

4. Corte di Cassazione, 17 febbraio 2005, n. 3231 (Conforme 2 febbraio 2007, nn. 2283 e 2284)

L'avviso di mora non soltanto equivale al precetto in ambito processuale civile, ma integra un atto di imposizione succedaneo di precedenti atti d'imposizione non notificati o irritualmente notificati.

Conseguentemente la mancata impugnazione di un avviso di mora comporta la definitività dell'imposizione a nulla rilevando l'emanazione di successivi avvisi di mora necessari soltanto per provvedere all'esecuzione forzata.

5. Corte di Cassazione, 31 marzo 2006, n. 7649 (Conforme 24 novembre 2006, n. 24975, 3 ottobre 2007, n. 20720, 11 giugno 2008, n. 15402, 8 luglio 2008, n. 18648)

L'art.19 del D.Lgs n.546 del 1992, secondo il quale è consentita l'impugnazione congiunta di atti presupposti di imposizione tributaria e di atti ad essi conseguenti, è una norma processuale, integrativa ma cedente rispetto alle norme sostanziali.

Conseguentemente, sulla base delle norme di diritto sostanziale vigenti ratione temporis, la mancata o irrituale notificazione della cartella di pagamento determina in ogni caso l'invalidità derivata dell'avviso di mora, nonostante la facoltà riconosciuta al contribuente di contestare anche gli atti presupposti non notificati mediante l'impugnazione degli atti successivi.

E8. Mancata notifica avviso di accertamento

1. Corte di Cassazione, 10 settembre 2009, n. 20098

Secondo l'art.19 del d.Lvo 31 dicembre 1992, n.546, la cartella esattoriale può essere impugnata per omessa o invalida notificazione di un atto presupposto, quale l'avviso di accertamento, di rettifica o liquidazione, vizio procedimentale che determina l'invalidità della cartella stessa, anche se non viene impugnato l'atto presupposto, attraverso la deduzione divizi propri di qest'ultimo.

Conseguentemente l'impugnazione della cartella per vizio della notifica dell'atto presupposto non può dar luogo a sanatoria di tale vizio.

E9. Diniego di agevolazioni

1. Corte di Cassazione, 22 marzo 2006, n. 6391 (Conforme 18 giugno 2009, n. 14132, 29 luglio 2009, n. 17584, n. 17585 e n. 17586)

La dichiarata illegittimità costituzionale dell'art.20, d.P.R. n.638 del 1972 nella parte in cui non prevede l'esperibilità dell'azione giudiziaria anche in mancanza del preventivo ricorso amministrativo, non si risolve nell'attribuzione al contribuente della libertà di optare tra due percorsi di tutela alternativi.

Conseguentemente è sempre ammissibile il ricorso innanzi il giudice anche se siano scaduti i termini per impugnare la decisione amministrativa pur sollecitata dal contribuente.

E10. Diniego autotutela

1. Corte di Cassazione, Sezioni Unite, 23 aprile 2009, n. 9669

Le controversie relative agli atti di esercizio dell'autotutela tributaria, in quanto comunque incidenti sul rapporto obbligatorio tributario, devono ritenersi devolute al giudice tributario, la cui giurisdizione è radicata in base alla materia, indipendente dalla specie dell'atto impugnato e dalla natura discrezionale dell'esercizio dell'autotutela tributaria.

Contro il rifiuto di esercizio dell'autotutela può svolgersi un sindacato soltanto sulla legittimità del rifiuto, e non sulla fondatezza della pretesa tributaria. Per poter proporre il ricorso avverso un diniego di autotutela, per l'annullamento di atti non tempestivamente impugnati, occorre dedurre l'esistenza di un interesse pubblico all'annullamento.

2. Corte di Cassazione, Sezioni Unite, 6 febbraio 2009, n. 2870

A seguito della riforma operata dall'art. 12 della legge n. 448 del 2001, la giurisdizione delle Commissioni tributarie ha acquisito carattere generale, per cui sussiste ogni qual volta si discuta di uno specifico rapporto tributario.

Avverso l'atto con il quale l'amministrazione manifesta il rifiuto di ritirare, in via di autotutela, un atto impositivo divenuto definitivo non è sicuramente esperibile una autonoma tutela giurisdizionale, sia per la discrezionalità propria dell'attività di autotutela, sia perché, diversamente opinando, si darebbe inammissibilmente ingresso ad una controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo.

3. Corte di Cassazione, Sezioni Unite, 16 febbraio 2009, n. 3698

A seguito della L. n. 448 del 2001, art. 12, comma 2, tutte le controversie in materia di tributi di qualunque genere e specie e dunque anche quelle relative agli atti di autotutela tributaria sono attribuite alla giurisdizione del Giudice tributario. Resta salva, in ogni caso, la verifica circa la proponibilità della domanda che presuppone la riconducibilità dell'atto in contestazione nell'ambito delle categorie individuate dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19.

Avverso l'atto con il quale l'amministrazione manifesta il rifiuto di ritirare, in via di autotutela, un atto impositivo divenuto definitivo non è sicuramente esperibile una autonoma tutela giurisdizionale, sia per la discrezionalità propria dell'attività di autotutela, sia perché, diversamente opinando, si darebbe inammissibilmente ingresso ad una controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo.

4. Corte di Cassazione, Sezioni Unite, 27 marzo 2007, n. 7388

La natura discrezionale dell'esercizio dell'autotutela tributaria non comporta la sottrazione delle controversie alle Commissioni tributarie le quali devono verificare la sussistenza dell'interesse pubblico all'annullamento dell'atto impositivo divenuto definitivo e la fondatezza della stessa pretesa fiscale, ma non procedere all'emanazione dell'atto amministrativo richiesto dal contribuente.

Conseguentemente, ove il giudice tributario abbia escluso la fondatezza della pretesa fiscale, l'Amministrazione finanziaria deve adeguarsi alla declaratoria giudiziale che può essere fatta valere anche mediante ricorso al giudizio tributario per l'ottemperanza, il quale non è, però, esteso al merito.

E11. Diniego di agevolazioni

1. Corte di Cassazione, 9 agosto 2006, n. 18008

Ai fini dell'individuazione dell'atto di diniego di definizione agevolata del tributo non è necessaria una particolare modalità di esteriorizzazione dell'atto amministrativo.

Conseguentemente è impugnabile, ex art.19, d.Lgs. n. 546 del 1992, la nota dell'ufficio finanziario di rigetto della domanda dio condono.

E12. Rimborso parziale

1. Corte di Cassazione, 10 giugno 2005 n. 12336 (Conforme, 5 giugno 2008, n. 14846, 17 giugno 2009, n. 14022)

Il rimborso parziale rispetto ad una domanda di restituzione deve essere qualificato come provvedimento di rigetto, sia pur implicito, della richiesta di rimborso originariamente avanzata dalla contribuente, in ordine alla parte relativa all'importo non rimborsato.

Conseguentemente un tale provvedimento costituisce atto impugnabile quale rifiuto espresso, ai sensi dell'art. 19 del d. Lgs. n.546 del 1992 e la successiva istanza di restituzione presentata dalla contribuente deve ritenersi improponibile se non effettuato nei termini di sessanta giorni.

2. Corte di Cassazione, 6 febbraio 2009, n. 2881

Il silenzio rifiuto parziale, a differenza del silenzio rifiuto totale, presuppone l'esistenza di un provvedimento positivo (benché parziale), il cui contenuto deve essere interpretato, mentre il silenzio rifiuto totale presuppone il "nulla" e, quindi, non occorre altro per procedere ad impugnazione.

Il ricorso contro il rifiuto parziale non dev'essere proposto entro il termine perentorio di sessanta giorni fissato dall'art.19 del d.Lgs 31 dicembre 1992, n.546, in quanto il silenzio parziale non implica ex se il rigetto della istanza nella parte in cui non è stata espressamente accolta.

E13. Silenzio-rifiuto

1. Corte di Cassazione, 27 febbraio 2009, n. 4773 (Conforme nn. 4774 e 4775, 26 giugno 2006, n. 15180)

I principi di cooperazione, collaborazione e buona fede posti dall'art.10 dello Statuto dei diritti del contribuente a base dei rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria, si applicano anche quando l'istanza di rimborso sia stata presentata a un ufficio finanziario incompetente per territorio.

Conseguentemente l'impugnazione innanzi alle Commissioni tributarie del silenzio rifiuto ai sensi dell'art.19, del d.Lgs. n.546 del 1992, è ammissibile.

E14. Accertamento positivo del debito d'imposta

1. Corte di Cassazione, Sezioni Unite, 24 ottobre 2007, n. 22272 (Conforme 19 marzo 2008, n. 7332)

Un conflitto negativo di giurisdizione sussiste quando vi siano due pronunce giudiziali, una del giudice ordinario e altra del giudice speciale, quale quello tributario.

Conseguentemente non può sussistere tale conflitto negativo di giurisdizione qualora la Commissione tributaria, abbia dichiarato inammissibile il ricorso volto a chiedere l'accertamento dell'esistenza di un obbligo di natura tributaria, quale quello del sostituto d'imposta per le ritenute del tributo dovuto dal sostituito, per mancanza di un atto impugnabile indicato nell'art.19 del d. Lgs. n.546 del 1992.

F. LITISCONSORZIO NECESSARIO

1. Corte di Cassazione, Sezioni Unite, 25 luglio 2007, n. 16412 (Conforme 26 ottobre 2007, nn. 22519, 22520 e 22529, 12 novembre 2007, n. 23466, 28 novembre 2007, n. 24675, 21 dicembre 2007, n. 27021, 11 gennaio 2008, nn. 476 e 477, 18 gennaio 2008, n. 1024, 25 gennaio 2008, n. 1652, 29 gennaio 2008, nn. 1932 e 1933, 22 febbraio 2008, n. 4637, 21 aprile 2008, n. 10269, 5 giugno 2008, n. 14897, 18 giugno 2008, n. 16497, 20 giugno 2008, n. 16856, 24 settembre 2008, nn. 23998 e 23999, 20 ottobre 2008, n. 25484, 24 ottobre 2008, n. 25697, 25700 e 25701, 29 ottobre 2008, n. 25920, 5 novembre 2008, n. 26531, 18 novembre 2008, nn. 27361, 27673 e 27374, 20 novembre 2008, nn. 27562, 27563, 27564, 2 dicembre 2008, nn. 28562 e 28566, 2 dicembre 2008, nn. 28593 e 28599, 9 dicembre 2008, nn. 28901 e 28911, 9 gennaio 2009, n. 220, 15 gennaio 2008, n. 866, 29 gennaio 2009, n. 2367, 18 febbraio 2009, n. 3838, 25 febbraio 2009, n. 4522, 27 febbraio 2009, n. 4790, 12 marzo 2009, n. 5954, 13 marzo 2009, n. 6150, 6 maggio 2009, n. 10383, 26 maggio 2009, n. 12175, 17 giugno

2009, n. 14007, 26 giugno 2006, n. 15181, 8 luglio 2009, n. 16008, 14 ottobre 2009, n. 21754)

L'omissione della notificazione di un atto presupposto costituisce vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto consequenziale notificato e tale nullità può essere fatta valere dal contribuente mediante la scelta di impugnare, per tale semplice vizio, l'atto consequenziale notificatogli o di impugnare cumulativamente anche il primo (non notificato) per contestare radicalmente la pretesa tributaria.

Conseguentemente se l'azione giudiziaria viene svolta dal contribuente nei confronti del solo concessionario della riscossione ciò è indice della sola contestazione dell'omessa notifica della cartella di pagamento, mentre se viene chiamato in causa l'ente creditore ciò è indice della contestazione anche della pretesa impositiva, senza che tra concessionario della riscossione e l'ente creditore si realizzi una ipotesi di litisconsorzio necessario, essendo rimessa alla sola volontà del concessionario, evocato in giudizio, la facoltà di chiamare in causa l'ente creditore per evitare la sua responsabilità in ipotesi di soccombenza riguardo alla pretesa fiscale.

2. Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, 24 luglio 2009, n. 17359

Sussiste litisconsorzio necessario processuale quando l'impugnazione non risulti proposta nei confronti di tutti i partecipanti al giudizio di primo grado, sebbene non legati tra loro da un rapporto litisconsortile necessario, allorché si tratti di cause inscindibili o tra loro dipendenti.

Conseguentemente è nulla la sentenza di appello – resa in tema di ricorso del contribuente avverso la rendita catastale e l'avviso di liquidazione – che non sia stata impugnata anche dall'Agenzia del Territorio, ma dal solo Comune nei confronti del solo contribuente.

3. Corte di Cassazione, 27 maggio 2009, n. 12318 (Conforme 9 giugno 2009, n. 13224 e 17 giugno 2009, n. 14035, 7 luglio 2009, nn. 15886 e 15887)

In ipotesi di definizione del reddito di una società di persone per effetto di accertamento con adesione effettuato ai sensi dell'art.3 D.L. n.564 del 1994 (conv., con modif., in L. n.656 del 1994), ai soci non deve essere attribuita per la medesima annualità la quota parte dell'imponibile risultante dall'imposta versata dalla società per la definizione della lite fiscale, pur costituendo l'imputazione al socio della quota parte del reddito della società corretta applicazione del disposto dell'art.5 del d.P.R. n.917 del 1986, ove i soci stessi non abbiano partecipato all'accertamento con adesione.

Conseguentemente, ai sensi dell'art.14, del d.Lgs. n.546 del 1992, sussiste il litisconsorzio necessario tra i soci e la società nella controversia instaurato da un socio che abbia contestato la rettifica del reddito societario definito con adesione da parte della compagine sociale.

4. Corte di Cassazione, 19 novembre 2008, n. 27437

In tema di impugnazioni, il litisconsorzio processuale – che determina un'inscindibilità delle cause anche in ipotesi in cui non sussisterebbe il litisconsorzio necessario di natura sostanziale – ricorre allorché la presenza di più parti nel giudizio di primo grado deve necessariamente persistere in sede di impugnazione, al fine di evitare possibili giudicati contrastanti in ordine alla stessa materia e nei confronti di quei soggetti che siano stati parti del giudizio.

Conseguentemente, la mancata integrazione del contraddittorio viola l'art.58 del d.lgs. n.546 del 1992.

G. CONCILIAZIONE GIUDIZIALE (art. 48 c. 5)

1. Corte di Cassazione, 22 febbraio 2008, n. 4626

L'art.48, co.5, del d. Lgs. 31 dicembre 1992, n.546, prevede che l'atto di conciliazione giudiziale intervenuta fuori udienza possa essere depositato sino alla data di trattazione in camera di consiglio ovvero fino alla discussione in pubblica udienza.

Conseguentemente, pure in assenza di richiesta di pubblica udienza, il deposito dell'atto di conciliazione non può trovare ostacolo nel limite temporale al deposito di documenti dettato dall'art.32 della citata legge processual-tributaria.

2. Corte di Cassazione, 13 febbraio 2009, n. 3560 (Conforme 13 marzo 2009, n. 6130)

La conciliazione prevista dall'art.48, co.5, n.1, del d.Lgs. 31 dicembre 1992, n.546, si perfeziona con il versamento, entro il termine di venti giorni dalla comunicazione dell'ordinanza della Commissione Tributaria Provinciale di rinvio dell'udienza di trattazione della causa, dell'intero importo dovuto ovvero della prima rata e con la prestazione della garanzia prevista dall'art.48, co.5, n.2, sull'importo delle rate successive.

Conseguentemente l'omesso versamento di quanto dovuto ovvero della prima rata e con la prestazione della garanzia, esclude l'estinzione del giudizio.

I "sessant'anni" dell'ANTI

di Gianni Marongiu

1. Ringrazio, innanzi tutto, per l'onore che mi è stato fatto nel ritenermi degno di ricordare, qui, il 60° compleanno della nostra amata Associazione, l'ANTI.

Amata da noi, stimata generalmente ed è proprio su questo secondo profilo che intendo soffermarmi.

Il nome, o meglio la sigla, potrebbe trarre in inganno e chissà quante volte ha tratto in inganno osservatori e commentatori distratti e frettolosi.

L'acronimo potrebbe, infatti, essere inteso come l'espressione di una Associazione i cui componenti svolgono la professione di avvocato tributarista, di dottore commercialista, di ragioniere, di consulente fiscale. Insomma come l'Associazione di coloro che, del tutto legittimamente, difendono gli interessi dei contribuenti e che, quindi, si preoccupano di intendere e studiare la normativa, di comprenderne i tecnicismi, di condurre operazioni di pressione legittima sul legislatore.

Certo l'Anti è anche questo e per convincersene non è necessario ripercorrerne la storia.

È sufficiente rimanere alla cronaca degli ultimi anni e ricordare il volume dedicato all'Ires (con le relative note critiche e le proposte), l'elaborato per la Commissione Gallo sul tema "Riforma societaria e riflessi fiscali", la memoria per la Commissione Biasco sulla imposizione delle società, la recentissima proposta di emendamento all'art. 37 bis del d.P.R. n. 600 del 1973 per i problemi nascenti da alcuni inopinati recenti orientamenti giurisprudenziali sull'elusione e sull'abuso del diritto.

Attività certamente necessaria, che tutti ci coinvolge ma che non coglie appieno la vera natura dell'Anti, il suo ruolo, il segno che ha lasciato e lascerà.

2. In realtà, l'Anti è ben altro: è una Associazione nella quale molto si è studiato e proprio perciò si è stati in grado di dare e lasciare segni importanti nella concezione e nello sviluppo del diritto delle imposte.

Ciò è dipeso, *in primis*, dalla qualità e dalla personalità di coloro che dell'Anti sono stati Presidenti.

Non intendo, certo, ripercorrere in questa sede i tratti biografici di ciascuno di loro anche perché essi sono stati tratteggiati ampiamente e minuziosamente in un bel volume della stessa Anti, curato da Mosè Pietro Colajanni.

È sufficiente, per altro, scorrere i nomi per convincersi di ciò: G. B. Adonnino, Ernesto D'Albergo, Epicarmo Corbino, Ignazio Manzoni, Victor Uckmar, Giuseppe De Angelis e Mario Boidi. Alcuni di loro sono stati e sono ancor importanti professionisti ma tutti loro sono stati ben altro: sono stati studiosi che hanno messo la loro dottrina a disposizione dell'Associazione e alcuni sono andati ben oltre perché hanno contribuito addirittura a guidare il Paese e qui il ricordo va all'indimenticabile Epicarmo Corbino.

Nessuno di loro, quindi, ha mai concepito il tributo, come un nemico, come un avversario, come il male. Nessuno di loro, presentando una qualsiasi politica fiscale, avrebbe mai esordito dicendo: "Non abbiamo messo le mani nelle tasche degli Italiani".

Una siffatta affermazione rinnega, infatti, esplicitamente duecento anni di storia costituzionale e fiscale (le due molto spesso si sono intrecciate), italiana e non, perché rappresenta il tributo come una sorta di spoliazione, di taglia, di decima mentre ben diversa è la definizione che ne dà la nostra Costituzione: una prestazione patrimoniale imposta, fondata sulla legge e quindi sul consenso e ripartita secondo il canone della capacità contributiva.

Mai i nostri presidenti hanno sgarrato rispetto a questa linea perché alla fondazione dell'Anti diede un vigoroso e rigoroso contributo un grande professore che, per sei anni, dal 1948 al 1954, fu ministro delle finanze, uno dei ministri che, assieme a Quintino Sella, ha lasciato un segno indelebile nella storia del fisco italiano e cioè unitaria.

3. Diceva, infatti, Ezio Vanoni in una delle riunioni preliminari alla costituzione dell'Anti tenutasi a Roma nel 1949:

"*Il contribuente è legato alla vita dello Stato impositore da una sostanziale identità di interessi: la stessa vita dello Stato e la partecipazione dei cittadini alla vita dello Stato, perché il tributo costituisce fattore di giustizia sociale e in questa identità trova la sua giustificazione in una funzione perequativa*". E si compiaceva spesso di ripetere e sottolineare*: "In Italia il contribuente non ha mai sentito la sua dignità di partecipe della vita statale: la garanzia del controllo parlamentare sulle imposte non crea un'esigenza, ma una formalità giuridica: il contribuente paga bestemmiando lo Stato; non ha la coscienza di esercitare, pagando, una vera e propria funzione sovrana. L'imposta gli è imposta".*

Coerentemente in occasione di una visita di alcuni esponenti dell'ANTI, Vanoni ebbe a dire: *"Nel nostro Paese si ha spesse volte la sensazione che l'evasione tributaria sia diventata un metodo di vita, un modo di agire contro il quale l'opinione pubblica non reagisce e che il singolo quasi considera una forma di legittima difesa contro una imposizione che egli ritiene lesiva della sua sfera di azione individuale".*

Presentando in Parlamento il disegno di legge sulla perequazione tributaria, Vanoni ne individuò la *ratio* con queste parole: *"Nello Stato moderno, di fronte alla concezione che tutti abbiamo della società e del dovere primo del cittadino di dare la sua solidarietà all'ordinato svolgersi della vita civile…l'imposta non può essere intesa che come l'espressione del dovere morale e civico, che grava su ognuno di noi, di concorrere al bene della società. Sottrarsi a questo dovere assume le caratteristiche di una vera e sostanziale forma di anarchia, di una negazione delle esigenze prime della convivenza sociale; è come disertare, sicchè allo stesso modo con cui circondiamo di disprezzo il disertore che si rifiuta di difendere il proprio Paese di fronte al nemico, così dovremmo circondare di disprezzo l'evasore tributario, quando il tributo fosse equo".*

Coerentemente Ezio Vanoni, perfettamente consapevole dei difetti che travagliavano l'ordinamento fiscale italiano[1] da un canto vivamente preoccupato di non compromettere il gettito dei tributi[2] e dall'altro convinto che tributi nuovi e modernamente concepiti non avrebbero conseguito alcun risultato serio e apprezzabile qualora si fosse continuato a badare non già al reddito prodotto o alla ricchezza posseduta, quali indici di capacità contributiva, ma, piuttosto, all'ammontare dell'imposta che si veniva in definitiva a pagare[3], ritenne che la riforma, pur pensata e definita compiutamente nelle sue linee e nella sua concezione, doveva essere attuata per gradi, in via di successive approssimazioni, e che priorità assoluta doveva essere concessa all'esigenza di rimettere il rapporto di imposta su un piano di serietà e di valutazione obiettiva[4].

---

[1] "L'inflazione monetaria cui abbiamo assistito in questi ultimi anni – rilevava il Vanoni all'inizio della sua brillante e nota relazione al Senato sul primo dei provvedimenti legislativi pensati ed attuati – gli sconvolgimenti economici che hanno seguito alla guerra, un certo declassamento della moralità fiscale, aspetto particolare di un fenomeno più generale del perturbamento della moralità portato dalle guerre e dalle vicende politiche degli ultimi decenni, una legislazione spesso caotica e talvolta ispirata a finalità demagogiche irraggiungibili hanno aggravato notevolmente il fenomeno della evasione fiscale. Fenomeno che oggi si verifica su di una scala preoccupante e che compromette una equa distribuzione dei carichi tributari. In una simile situazione la pressione tributaria diviene vessatoria e veramente insopportabile per gli onesti e per le categorie dei contribuenti che non possono sfuggire all'esatta determinazione dell'imposta per motivi tecnici".
"La evasione, specie rispetto a taluni tributi sulla produzione e sugli affari, assume i caratteri di uno strumento di concorrenza sleale, così da compromettere i normali rapporti economici e da spingere sulla strada della frode fiscale una schiera sempre più numerosa di contribuenti" (Così la relazione al disegno di legge presentato al Senato della Repubblica dal Ministro delle finanze (Vanoni) nella seduta del 26 luglio 1949 – Norme sulla perequazione tributaria e sul rilevamento fiscale straordinario, Atti parlamentari, Legislatura, I, 1948-50, Stampato n. 577 – pubblicata anche in *La perequazione tributaria*, – *Quaderni dell'Associazione fra le società italiane per azioni*, Roma, 1956, vol. I, pag. 7).

[2] Si veda la nota 4.

[3] "Abbiamo uno stato di cose – osservò il Vanoni – nel quale nell'accertamento dell'imposizione diretta non si valuta l'imponibile, ma si procede, sulla base di una tacita convenzione tra contribuente e amministrazione finanziaria, più a valutare la cifra di imposta che si ritiene possa essere pagata che non a ricercare la base imponibile su cui l'imposta deve essere assisa".
Questa osservazione di ogni giorno porta con sé delle conseguenze estremamente gravi" (così E. VANONI, *I principi informatori della legge di perequazione tributaria*, in *Rass. tasse*, 1951, 2 e seg.).

[4] Il Vanoni non nascose mai – e lo disse anzi chiaramente – che lo scopo ultimo della riforma doveva tendere a creare un sistema strutturalmente diverso.
Egli affermò, però, anche che il raggiungimento di questi scopi più lontani sarebbe stato agevolato dalla realizzazione – per il momento – di un programma più limitato volto, innanzi tutto, a consentire un ulteriore decisivo passo verso la attenuazione della evasione fiscale e verso una maggiore perequazione nella distribuzione dei carichi tributari (cfr. il discorso tenuto a Pavia per il ventesimo anniversario dell'Istituto di Finanza, in *Riv. dir. fin. Sc. Fin.*, 1949, I, 191 e seg.).
Pochi mesi dopo riproponeva – nella nota relazione al Senato della Repubblica (v. nota 1) – lo stesso gradualismo accentuando ancora l'assoluta priorità della riforma volta ad individuare il massimo numero possibile di nuovi contribuenti ad eliminare l'estrema incertezza e la profonda sperequazione che caratterizzavano la fase dell'accertamento (così testualmente alla pag. 13 della relazione al Senato come riprodotta in *Quaderni*, cit.; ma a questa idea erano ispirate tutte le prime ampie dieci pagine della relazione citata).
"Qualcuno potrebbe osservare – si legge nel passo della citata relazione al Senato nel quale traspaiono le preoccupazioni del V. cui si è accennato nel testo – che (in tale modo si riferiva all'inequivoco proposito di ridurre le aliquote dell'imposta complementare: inciso nostro) non si dà all'imposta personale progressiva tutto quel peso che è vivamente auspicato e che può conseguirsi solo dopo attuata una lunga e drastica riduzione delle aliquote delle imposte reali. Ma si tratta di una *sistemazione* che si vuole dare all'imposizione diretta sul reddito, *senza compromettere eccessivamente il gettito delle imposte e senza mettere in pericolo il bilancio nel periodo di transizione*. Bisogna agire con energia, ma con prudenza, frenando impazienze per quanto legittime. È fermo proposito di operare questo trasferimento dell'onere fiscale dell'imposizione reale a quella personale, migliorando sempre più gli accertamenti e proseguendo man mano che ciò si verificherà, nell'opera di riduzione delle imposte reali sul reddito. Il Ministro proponente ritiene necessario, ai fini di un miglior assetto della nostra imposizione diretta, che si debba assumere l'impegno politico per cui l'onere complessivo imposto ai contribuenti ai fini

Vanoni volle, in altre parole, identificare coloro che, più o meno numerosi, allora sfuggivano ad ogni forma di imposizione diretta e che erano quindi completamente sconosciuti al fisco e, in corrispondenza alla nuova realtà della vita economica e alle esigenze dell'imposizione progressiva, introdurre il principio della imposizione per ciascun periodo di imposta sui redditi effettivi conseguiti dal contribuente.

Dalla precisa volontà di realizzare queste finalità conseguì la previsione dell'obbligo, per tutti i contribuenti, della dichiarazione annuale ed unica dei redditi e da questa, a sua volta, la riduzione sensibile delle aliquote che toccò, in modo decisivo, l'imposta complementare, la ricchezza mobile, l'imposta di famiglia, l'imposta generale sull'entrata e l'imposta di registro: la riduzione delle aliquote costituiva, infatti, premessa essenziale per il riavvicinamento della realtà alla legge, per ricondurre il rapporto tributario alla certezza del diritto e, quindi, per l'emanazione dei successivi provvedimenti che dovevano assicurare tale risultato[5].

L'innovazione più importante era indubbiamente la prima[6].

Partendo dal presupposto che in un ben ordinato sistema tributario non deve essere l'amministrazione finanziaria a prendere l'iniziativa per la ricerca delle variazioni in aumento dei redditi non dichiarati dal contribuente o da questi dichiarati nella misura che più gli aggrada, ma deve essere il contribuente a fornire tutti gli elementi necessari per un accertamento giusto di tutti i redditi da lui realizzati, la nuova legge istituì l'obbligo della dichiarazione unica annuale di tutti i redditi soggetti alle imposte dirette.

E a seguito delle norme introdotte nel 1951, integrate con le precedenti del 1945, la disciplina relativa alla dichiarazione acquistava una organicità ed una semplicità che mai aveva avuto.

4. Iniziava, così, la stagione di un forte e ragionato riformismo che si arresterà ma che lascerà un segno indelebile nella formazione di coloro che, in quegli stessi anni, fondavano e promuovevano l'Anti: il dovere fiscale era il principale dovere di coloro che vivono in una società organizzata, ma, proprio perché esso coinvolge milioni e milioni di persone di diversa cultura e di differente estrazione sociale e di diversa forza economica, esso deve essere ripartito secondo equità (come la Costituzione esige) e con procedure semplici, stabili nel tempo, facilmente comprensibili in modo da ridurre anche il costo della obbedienza fiscale.

Anche la parte pubblica doveva, quindi, diventare una protagonista nell'attuazione della pretesa tributaria, spiegando, collaborando e diffondendo una maggiore cultura dell'adempimento mentre il legislatore, con provvedimenti coerenti, doveva convincere l'una e l'altra parte, la pubblica e la privata, che entrambe erano titolari di diritti e di doveri che solo se rispettati avrebbero agevolato l'adempimento dell'obbligo contributivo.

Un progetto ambizioso, difficile da realizzare, ostacolato dai cinici, dagli scettici ma che trovò, sulle prime, tante fasi applicative che si possono seppure brevemente ricordare: se il contribuente doveva dichiarare, l'amministrazione doveva motivare le rettifiche; se l'amministrazione doveva collaborare essa doveva essere preparata

---

delle imposte dirette non debba in avvenire venire inasprito con aumenti di aliquote. Ma le variazioni dei tassi di imposta dovranno venire effettuate solamente al fine di modificare la distribuzione interna del carico fiscale, tra imposte reali ed imposta personale, senza alterare il peso nel suo insieme" (così ancora nella relazione citata alla nota 1).

[5] "Allo scopo di indurre i contribuenti a dichiarare il reddito effettivamente conseguito nell'anno precedente e per identificare coloro che sfuggono, più o meno numerosi, ad ogni forma di imposizione diretta e che sono, quindi, sconosciuto completamente al Fisco – ricordava il Vanoni nella più volte citata relazione al Senato – si rendono assolutamente necessari due ordini di misure: in primo luogo, è necessario rassicurare il contribuente onesto che in avvenire non verrà colpito dalle varie imposte che incidono sul suo reddito con aliquote irragionevoli ed insopportabili; in secondo luogo è necessario dare un minimo di tranquillità per chi si trova in una posizione fiscale incerta in relazione a situazioni passate, offrendogli la possibilità di regolarizzare secondo equità e ragione la propria condizione fiscale".
"Al futuro guardano soprattutto il titolo secondo ed il titolo terzo dello schema di provvedimento in esame. Al contribuente la tranquillità per l'avvenire non può derivare che dalla normalizzazione delle aliquote, oggi invero eccessive".
Per una valutazione di questo aspetto della riforma cfr. B. GRIZIOTTI, *Note sulla riforma tributaria*, in *L'araldo tributario*, 1949, pag. 579 e seg., ove sono ricordate anche le risposte date ad un questionario, diramato dall'Ansa, dallo stesso Griziotti, da Adonnino, Cosciani, Pesenti, Visentini e altri. Tutti si manifestano favorevoli alla riduzione delle aliquote; il Griziotti ne auspicò una ulteriore.
Anche il Berliri – quanto ai problemi della riforma – osservava che "il primo, il problema dei problemi, è la riduzione delle aliquote; se non si riducono le aliquote non si può fare alcuna riforma" (così A. BERLIRI, *La riforma tributaria*, cit., pag. 164). Opinione favorevole espresse anche lo STEVE: cfr. *Alcune premesse per la riforma tributaria*, in *Studi econ.*, 1950, pag. 655 e seg. e spec. 671.

[6] Per l'evoluzione della disciplina della dichiarazione con specifico riguardo all'opera riformatrice di Ezio Vanoni si veda G. MARONGIU, *Il domicilio fiscale*, Padova, Cedam, 1969, pg. 97-161; oggi, all'interno di un'ampia, corposa riflessione sull'opera di Vanoni si veda F. FORTE, *Ezio Vanoni economista pubblico*, a cura di S. BERETTA e L. BERNARDI, Rubbettino, 2009, spec. pg. 247-248.

a farlo e di qui nacque l'impegno del Ministro Vanoni per la preparazione della sua amministrazione; se il contribuente doveva contribuire a realizzare la pretesa fiscale l'ordine normativo doveva esser chiaro e rimanere fermo nel tempo: di qui nacque il testo unico del 1958 ascrivibile ancora alla stagione vanoniana ancorché Vanoni fosse morto da due anni.

Ebbene l'Anti – attraverso un processo di osmosi reciproca di idee, ricerche, suggerimenti ed elaborazioni – comprese perfettamente lo slancio riformatore di Vanoni, che fu boicottato anche da chi aveva il compito istituzionale di divulgare il significato della legge di perequazione tributaria mentre sul significato etico-politico della riforma, all'esterno dell'Amministrazione, nella stampa e tra gli operatori economici (non tutti ovviamente) si preferì ironizzare.

5. Ecco perché, nel 1952, al congresso di Sorrento Domenico Dell'Olio, ordinario di diritto tributario all'Università Bocconi, collegandosi strettamente agli studi vanoniani sulla codificazione, affermò la prioritaria necessità di fare valere un altro principio volto a introdurre nell'ordinamento tributario la stabilizzazione della legislazione relativa: sottolineò con forza l'utilità per tutti di evitare repentine modificazioni delle norme impositive perché la certezza del diritto e del diritto fiscale avrebbe giovato a tutti, al colto e all'incolto.

Proprio a Sorrento nel 1952, durante i lavori congressuali dell'Anti, Vanoni confidò all'amico D'Albergo di essere malato (una angina pectoris che si trascinava già da qualche anno), di avere, quindi, divisato di abbandonare l'attività politica per tornare ad insegnare all'Università di Milano e che solo l'affettuosa autorevolezza di Alcide De Gasperi lo aveva trattenuto.

Morì di lì a quattro anni, il 14 febbraio 1956, in Senato nel pieno dello svolgimento delle sue alte funzioni.

L'Anti viveva ormai di una sua vita autonoma e prestigiosa essendo affidata alle mani capacissime di Ernesto D'Albergo che, il giorno dell'insediamento (Sorrento, 2 febbraio 1952), disse rivolto ad Ezio Vanoni: "Noi tributaristi non siamo contro lo Stato, siamo di fronte allo Stato".

Conseguente fu l'operosità di cotanto impegno programmatico. Una particolare attenzione fu posta all'elaborazione del principio di capacità contributiva e allo studio della progressività, temi che D'Albergo aveva approfondito anni prima e che l'art. 53 Cost. e le prime sentenze della Corte costituzionale valorizzavano e temi che saranno ripresi e mai più abbandonati da tanti autorevoli soci dell'Anti stesso e *in primis* da chi dell'Anti sarà presidente, Ignazio Manzoni.

Ma nuovi tempi si affacciavano all'orizzonte.

Risultò chiaro al congresso tenuto a Roma nel mese di ottobre del 1969 quando D'Albergo presentò una relazione su "L'armonizzazione dei sistemi fiscali dei paesi della CEE", tema, quello dell'internazionalità, quello della territorialità, che risulterà sempre caro a un altro Presidente, il prof. Victor Uckmar che non a caso lo tratterà al Congresso di Torino del 1971.

Vennero gli anni della riforma dell'ordinamento tributario ottocentesco che l'Italia di Quintino Sella ci aveva lasciato in gloriosa eredità e l'Anti non poteva certo rimanere estranea nella immane opera di rifondazione del nostro sistema tributario: vennero così gli studi, tutti editi, sull'Irap, sull'Iva, sull'Invim, sull'Irpeg, sull'accertamento, sulle sanzioni, sulle ritenute, sull'organizzazione dell'amministrazione finanziaria.

Ben a ragione Epicarmo Corbino, nel ricordare la presidenza più che ventennale di Ernesto D'Albergo, sottolineò che essa "è stata veramente ragguardevole sia nel campo scientifico e didattico nazionale che gli era particolarmente adatto per la sua alta cultura universitaria, sia nel campo della concezione e della realizzazione delle riforme fiscali dove gli erano particolarmente di aiuto i suoi contatti con il mondo reale, formato da quegli ambienti amministrativi ed economici meglio sensibili ai problemi della pubblica finanza".

6. E che dire dello stesso Corbino che a Milano, il 12 ottobre 1974, non fu eletto ma fu acclamato presidente dell'Anti da tutti i soci in piedi con una ovazione indimenticabile per intensità e per durata tale da ingenerare una diffusa commozione nella sala.

Era la definitiva consacrazione dell'Associazione l'elezione a Presidente di un Accademico dei Lincei che aveva contribuito a governare l'Italia e la lira in anni difficilissimi al termine di una guerra sciagurata che, in nome di un nefasto imperialismo, aveva fatto perdere al nostro Paese tutte le conquiste realizzate dall'Italietta liberale tra il 1861 e il 1918.

Fu, ovviamente, quella di Corbino (durò 10 anni) una presidenza ricca di progetti e di realizzazioni. Nel novembre del 1975, sotto la sua presidenza, si svolse a Firenze il primo congresso nazionale i cui atti furono dedicati alla memoria di Ernesto D'Albergo. Indefessa fu la collaborazione ai più importanti disegni di legge e fra essi non si può dimenticare la limatura ad alcune asperità contenute nella legge n. 516 del 1982 (la c.d. "manette agli evasori"). Degni di nota i congressi tenuti a Sorrento nel 1977 e a Taormina nel 1979: nel primo, relatore ufficiale fu il nostro attuale presidente Mario Boidi su "La re-

visione delle dichiarazioni nell'attuale sistema tributario" e alla sua conclusione fu pubblicato il secondo Libro Verde dal titolo "Il dovere fiscale, primario dovere sociale".

Ma memorabile fu il 2° Congresso della "Confederation Fiscal Européenne", tenuto a Roma nel novembre del 1980: si svolse sotto l'alto patronato del Presidente della Repubblica, Sandro Pertini, fu gratificato da un'udienza particolare del papa Giovanni Paolo II, fu onorato della presenza del Ministro delle finanze Franco Reviglio e del commissario CEE Richard Burke (entrambi svolsero una relazione) e fu caratterizzato, quanto ai contenuti, dal massimo della internazionalizzazione: i relatori furono, infatti, un belga, un tedesco, un italiano, un olandese e un francese.

Era la riprova che ormai l'Anti, poliglotta, sapeva rivolgersi all'Europa mostrando una strada che, quali che siano le difficoltà e le delusioni, non dovrebbe essere mai abbandonata: solo una Comunità di 500 milioni di abitanti, colti, motivati e sempre più integrati in un nuovo soggetto politico, con il suo Parlamento, il suo Governo, la sua Corte costituzionale, sarà in grado di accettare e sostenere la sfida di economie ormai organizzate su basi continentali e sub continentali, quali sono gli Stati Uniti d'America, la Cina, l'India e il Brasile.

E l'Anti non mancò mai di dare al riguardo il suo piccolo ma continuo contributo anche esorbitando dalle sue competenze istituzionali. Ricordo che, proprio sotto la presidenza di Corbino, durante il congresso di Sorrento il presidente invitò il senatore Salvatore Valitutti, che a Sorrento presiedeva un congresso sulla scuola. Valitutti venne e svolse un lungo intervento nel quale denunciò i limiti, già allora, della nostra scuola e sottolineò che, senza un'adeguata attenzione per la scuola e per i giovani, nel futuro, non si sarebbe vinta più nessuna sfida.

Di lì a pochi anni, nel 1982, Corbino lasciò la presidenza dell'Anti (commovente la sua lettera di congedo scritta da Napoli il 18 dicembre 1982) e pochi mesi dopo si congedò anche dalla vita. In tanti gli resero omaggio, (Andreotti, Mario Talamona, Leo Valiani, Libero Lenti, Salvatore Valitutti, Sergio Ricossa, Valerio Zanone) ma, tra essi, merita di essere particolarmente ricordato il ritratto che ne fece Giovanni Spadolini su La Stampa del 26 aprile 1984. Chiuse quattro fitte pagine con le seguenti parole: "Il merito di Corbino fu di non trarre nessun vantaggio dalle posizioni politiche, sia da quelle di governo, sia da quelle controcorrente. Ci sarebbero voluti parecchi anni prima che Corbino (rispetto agli incarichi di governo del 1945-46) tornasse ad essere qualcuno come presidente del Banco di Napoli. Ma ciò lo dovette agli uomini contro i quali si era impegnato nella battaglia elettorale del luglio 1953 (Corbino aveva preso posizione contro la legge che prevedeva il premio di maggioranza)". E Spadolini concluse: "Anche questo era un segno dei tempi: altri tempi".

7. Si avvicinavano, così, gli anni a noi più vicini in relazione ai quali non mi sembra di dovere aggiungere alcunché a quanto sanno tutti i presenti, che della vita dell'Anti sono stati protagonisti e testimoni.

Una sola notazione e cioè che il prestigio della nostra Associazione si è andato consolidando.

Ne costituisce testimonianza una particolare iniziativa culturale ed editoriale che proprio all'Anti è stata affidata: mi riferisco allo splendido e recente volume uscito per i "50" anni della Corte costituzionale, a cura di Leonardo Perrrone e di Claudio Berliri. È significativo che l'opera volta a commentare i rapporti tra l'ordinamento tributario e la Corte costituzionale sia stata affidata all'Anti: è il segno che, nell'Anti, sono state individuate le specifiche competenze volte ad affrontare tematiche così delicate e complesse ma è anche il segno che alla nostra Associazione è stata riconosciuta una specifica terzietà, figlia dell'autorevolezza e quindi in grado di garantire un punto di equilibrio tra chi esercita il "munus" dello jus dicere e chi se ne fa commentatore.

Lo ricordo soprattutto ai timorosi che ci trovammo di fronte alcuni lustri fa, allorquando all'interno dell'Anti (e non solo dell'Anti) si agitò la questione dell'illegittimità costituzionale dell'Ilor.

Se ne fecero carico allora soprattutto il prof. Victor Uckmar, un indimenticabile e prezioso amico, il prof. Antonio Emanuele Granelli e chi vi parla. Ricordo bene, come a fronte di coloro che, come noi, erano favorevoli a sollevare la questione di fronte a qualsiasi Commissione (per dimostrare, anche con il numero di ordinanze di rinvio, quanto la questione fosse condivisa) vi fossero coloro che temevano rappresaglie dagli uffici e vaticinavano esiti negativi per la questione (mi è rimasto sempre incerto se costoro la sconfitta la temessero o la auspicassero). Noi andammo avanti per la nostra strada (non soli ovviamente) confidando nell'insegnamento autorevolissimo per il quale è proprio questo il compito della dottrina perché "le forme di arbitrio contro le quali il diritto intraprende la sua lotta energica ed incessante alle quali finora si è accennato, sono state rispettivamente quelle dell'arbitrio del giudice e dell'arbitrio del legislatore"[7].

[7] Così F. LOPEZ de OÑATE, *La certezza del diritto*, (1942), ora nella nuova edizione riveduta con saggi di G. CAPOGRASSI, P. CALAMANDREI, F. CARNELUTTI, P. FEDELE, a cura di G. ASTUTI, e con appendice di M. CORSALE, Milano, Giuffrè, 1968, p. 137.

Fummo fortunati perché incontrammo quale relatore un giudice del valore di Livio Paladin – che qui a Trieste insegnò lasciando un lungo e consistente retaggio della sua dottrina – e ovviamente nessuno ne scapitò, anzi, perché, a vittoria ottenuta, anche i timorosi, *ex ante*, si affrettarono, *ex post*, a presentare la domanda di rimborso. Era la riprova che chi, con modestia e con qualche buon argomento, sale le scale della Consulta può trovare orecchie attente ad ascoltare.

8. Certo, oggi, i tempi sono cambiati ed è per questo che va vieppiù apprezzato lo sforzo fatto per fare uscire la nostra rivista "Neotera": un tempo erano sufficienti alcuni solisti, oggi è necessario uno sforzo collettivo, un gioco di squadra dedicato, di volta in volta, a uno specifico argomento e mi sembra che i numeri finora usciti comprovino la qualità con riguardo ai temi prescelti e al loro sviluppo.

Che dire ancora? Chiuderò con qualche notazione che mi pare importante perché si colloca nel solco segnato dall'Anti, senza soluzione di continuità, dalla sua fondazione.

Sono obiettivi che non bisogna abbandonare ma che richiedono uno sforzo collettivo.

In primo luogo il perfezionamento del processo tributario. È un tema che l'Anti affrontò prima ancora della sua fondazione (scusate il paradosso) e che ha visto impegnati tutti i presidenti e gran numero dei soci, a tale punto che mi è impossibile ricordarli tutti. Una battaglia lunga e difficile e alla fine vinta nel momento in cui alle Commissioni tributarie (sempre difese dall'Anti) è stata affidata la giurisdizione su tutte le controversie tributarie.

Orbene, proprio perciò, occorre impegnarsi per la ulteriore qualificazione delle Commissioni stesse per arrivare, almeno in appello, a un giudice togato, professionale, a tempo pieno[8]: "La proposta di creare dei Tribunali tributari, sono ancora parole di Ezio Vanoni, muove dal pensiero che la specialità della materia richiede una specializzazione nella formazione e nella cultura dei giudici, ed un ordinamento formale del processo, che diverge da quello del processo ordinario"[9].

In secondo luogo, occorre vigilare e operare, in tutte le sedi e in tutte le occasioni, perché allo "Statuto dei diritti del contribuente" sia data piena e costante applicazione. Esso non è stato pensato e scritto solo come uno scudo a difesa di qualcuno (anche se il contribuente è la parte più debole del rapporto obbligatorio) ma come la consacrazione dei principi generali che devono informare anche l'attività legislativa (non a caso il legislatore è il più restio a rispettarlo): lo ha capito bene la giurisprudenza della Corte di Cassazione che lo applica quotidianamente (a dispetto degli scettici) ma tutti noi dobbiamo attivarci perché diventi di quotidiana applicazione nell'attività, delicata, delle decine e decine di Commissioni tributarie.

Infine, non dobbiamo rinunciare all'obiettivo massimo che i nostri "maggiori", i padri fondatori dell'Anti, ci affidarono, giungere alla stesura di un Codice tributario: e il pensiero va ancora a Ezio Vanoni.

Allorquando, il 24 ottobre 1946, la seconda sottocommissione dell'Assemblea Costituente prese in esame l'ultimo comma dell'articolo 81 della Costituzione, Luigi Einaudi disse che esso "costituisce il baluardo rigoroso ed efficace voluto dal legislatore allo scopo di impedire che si facciano nuove o maggiori spese alla leggera, senza avere prima provveduto alle relative entrate". Tesi che, nella generale tiepidezza, venne appoggiata dall'onorevole Vanoni, il quale "precisò" che la norma è una garanzia della tendenza al pareggio del bilancio e che è opportuno che, anche dal punto di vista giuridico, il principio sia presente sempre alla mente di coloro che propongono spese nuove: il Governo deve avere la preoccupazione che il bilancio sia in pareggio, e la stessa esigenza non può esser trascurata da una qualsiasi forza che si aggiri nel paese che avanzi proposte che comportino maggiori oneri finanziari".

Era il governo per regole che, consacrate nella Costituzione, dovevano trovare tutte applicazioni e un equo contemperamento.

"Noi vogliamo creare un ambiente, disse Vanoni a Sondrio il 15 aprile 1951, nel quale l'iniziativa individuale possa operare, nel quale la libertà politica ed economica abbiano un loro sostegno e una loro base naturale; ma se noi operiamo in un ambiente nel quale lo Stato non ha i mezzi per intervenire là dove la miseria è più grave e il bisogno è più urgente, non dobbiamo farci delle illusioni: verranno altre forme di organizzazione politica, vi saranno altre forze che non rispetteranno questi fondamenti della libera iniziativa e della libertà politica ed economica, che giustificheranno la soppressione di queste libertà che dominano nel nostro Paese.

Il pensiero politico che stava a fondamento di questo sforzo di ricostruzione del nostro ordinamento tributario è proprio questo: "l'imposta è l'espressione migliore della solidarietà sociale perché è l'espressione regolata dalla legge, è l'espressione di un sistema ben ordinato, di

[8] Per questo si vedano gli Atti del Convegno.

[9] Così F. FORTE, *Ezio Vanoni economista pubblico*, cit., pg. 247.

una amministrazione, cioè di uno Stato, che funziona; è in sostanza la stessa giustizia sociale che opera ed agisce attraverso norme che devono dare a tutti il limite di quello che è lecito e di quello che non è lecito fare, nell'ambito dell'azione economica e dell'azione sociale".

9. Alla luce di questa premessa ben si comprende perché intensissimo fu l'impegno di Ezio Vanoni, in questo esemplare allievo della scuola pavese di Benvenuto Griziotti, perché fosse approvato e inserito nella Costituzione l'art. 53 della Costituzione:" Tutti sono tenuti a contribuire alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva".

Ma Vanoni fu consapevole che non ci si poteva fermare alle pure imprescindibili statuizioni costituzionali.

Negli anni durissimi in cui si avviò la ricostruzione morale e materiale dell'Italia, mortificata da una dittatura ventennale e ferita in profondità da una guerra sciagurata, Vanoni non si limitò a constatare "la confusione legislativa conseguente all'eccessivo e disordinato accavallarsi dei vari testi legislativi".

Rilevando la "mancata sistematicità e l'assenza di coordinamento tra i singoli istituti tributari quali le conseguenze più importanti che derivano da questa situazione caotica", riprese le considerazioni che aveva svolte nei lontani anni "30" sulla necessità della codificazione: non a caso Gaspare Falsitta ha ricordato Vanoni come "promotore e artefice dell'unico serio tentativo di codificazione fiscale fatto in Italia"[10].

"In un sistema tributario, aveva scritto nel 1938 con lungimiranza, come quello italiano, nel quale si trovano molte e diverse imposte, senza che nessuna di esse si ponga praticamente e concettualmente, al disopra delle altre, il metodo della codificazione della parte generale è il solo che risponda al bisogno di rendere semplice, chiaro, razionale l'ordinamento dei tributi"[11].

Una codificazione "ispirata a questi intendimenti, soggiunse, dovrebbe comprendere una parte generale e una parte speciale o, se si vuole, una serie di testi regolanti le singole imposte", e i pregi di una legislazione tributaria ordinata secondo questi criteri – sottolineò – sono indiscutibili".

Ometto di indicare i pregi, ovvii, della codificazione sulla cui necessità insistono da tempo autorevoli colleghi e amici[12].

È un'opera alla quale si sta dedicando, assieme a tanti di noi, Victor Uckmar.

È un'opera che merita di essere aiutata per difendere i valori invocati da un grande studioso della storia del diritto, Guido Astuti, nel presentare la nuova edizione di un classico dedicato a "La certezza del diritto".

A mo di premessa al lavoro di Lopez de Oñate scrive Astuti: "Dopo un quarto di secolo, il pensiero del Lopez conserva tutta la sua freschezza, la sua attualità. In tempi di contestazione e primato civile della vecchia Europa che noi amiamo, anzi di contestazione totale della civiltà in cui noi crediamo come nella massima espressione storica dell'umanità, di negazione e sovversione dei valori dell'ordine giuridico, che costituiscono il presupposto di ogni incivilimento, il saggio di Flavio Lopez de Oñate sul valore della certezza come elemento fondamentale dell'esperienza giuridica, come ineliminabile garanzia dell'azione e della libertà dell'individuo, merita di essere studiato e meditato soprattutto dalle giovani generazioni".[13]

[10] Così G. FALSITTA, *Osservazioni sulla nascita e lo sviluppo scientifico del diritto tributario in Italia*, in *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Atti del Convegno "I settanta anni di Diritto e pratica tributaria, coordinati da V. Uckmar, Padova, Cedam, p. 91.

[11] Si veda G. MARONGIU, *Dallo Statuto del contribuente al Codice tributario nel ricordo di Ezio Vanoni*, in *La politica economica tra mercato e regole*, Rubbettino, 2005, pg. 237 sg.

[12] Si vedano, senza alcuna pretesa di completezza E. DE MITA, *La legalità tributaria. Contributo alla semplificazione legislativa*, Milano, Giuffrè, 1993, n. 38 sg. e C. MAGNANI, *Accertamento tributario e codificazione* in *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, cit., pp. 553 sg.

[13] Cosi F. LOPEZ de OÑATE, *La certezza del diritto, cit., p. VII.*

Genesi dei "Tributaristi"

estratto dal volume "I Tributaristi"

di Mosè Pietro Colajanni

Alla fine degli anni 40 l'avvento della nuova Costituzione repubblicana, a seguito del referendum popolare del 1946, comportò per conseguenza l'aggiornamento di gran parte del sistema normativo del nostro Paese. Una particolare importanza assunse, per intuibili motivi, la riforma di tutto l'assetto giuridico-fiscale e segnatamente quello relativo all'imposizione diretta, disciplinata dal T.U. 24 agosto 1877 n. 4021 e del R.D.L. 7 agosto 1936, n. 1639.

In tale contesto, il Governo dovette soddisfare più esigenze, come spesso accade in simili circostanze, ed in particolare, quella di contemperare la necessità di ampliare il campo delle entrate fiscali (anche in relazione al fabbisogno necessario per la ricostruzione generale del Paese dopo la fine della guerra) con quella del nuovo orientamento democratico sancito dall'art. 53 della Costituzione,basato sul principio fondamentale del concorso alla spesa pubblica in ragione della capacità contributiva e del sistema tributario improntato a criteri di progressività.

In questo quadro innovativo ebbe inizio la nascita di gruppi associativi per lo studio dei vari problemi fiscali che il Governo ed il Parlamento andavano ad affrontare per perseguirne la soluzione.

Non a caso l'Associazione Nazionale Tributaristi Italiani – A.N.T.I. – nasce nel 1949 nel suo assetto attuale, quasi alla vigilia della *«legge di perequazione tributaria»* sancita con D.P.R. 11 gennaio 1951, n. 25, detta comunemente Riforma Vanoni.

Invero – però – si erano già avuti fenomeni associativi di carattere regionale o provinciale per lo studio della riforma in fase di discussione e di approvazione legislativa. Il fatto che si sia trattato di realtà locali interprofessionali, per la maggior parte dirette da soggetti qualificati (generalmente cattedratici), le cui voci avevano accesso presso gli organi ministeriali e parlamentari, dimostra che l'origine di tali gruppi non fu del tutto casuale o spontanea. Probabilmente, la loro costituzione locale prima, e l'unificazione nazionale poi, furono agevolate da un intendimento analogo dei settori governativi interessati. Ciò, evidentemente, perché i professionisti costituivano l'interfaccia fra contribuente e Fisco e, nello stesso tempo, rappresentavano il cuscinetto di sutura tra due posizioni potenzialmente e tradizionalmente conflittuali. D'altra parte, è notorio che i rapporti fra l'ANTI (rappresentata soprattutto dal prof. Antonio Uckmar dell'Università di Genova, dal prof. Domenico Dell'Olio dell'Università di Milano, dall'on. Giovanni Battista Adonnino, avvocato in Roma) e l'allora Ministro delle Finanze Ezio Vanoni erano di grande stima e di fiducia reciproche: comuni, infatti, erano le idee della scuola di Benvenuto Griziotti, di cui Vanoni fu assistente volontario all'Università di Pavia, che ripudiavano i precetti tradizionali *«in dubio pro fisco» o «solve et repete»,* in quanto rispecchiavano condizioni storiche molto lontane dal moderno stato di diritto.

Sulla base di tale realtà di fatto, il responsabile del Dicastero delle Finanze cercò di impostare una riforma che, anche se non in grado di eliminare del tutto la conflittualità latente tra contribuente e Fisco, fosse in grado di migliorarne grandemente i rapporti in un piano di fiducia e di collaborazione vicendevole. Fu proprio per l'opera di questi studiosi che l'attenzione sul tema si spostò dal Fisco al Contribuente ed il *diritto fiscale* divenne *diritto tributario* e l'ANTI fu l'Associazione di Tributaristi per antonomasia, quasi che il protagonista non fosse più il Fisco, ma il contribuente, che annualmente doveva dichiarare la sua posizione reddituale ai fini dell'individuazione della sua capacità contributiva e, quindi, della sua obbligazione tributaria.

È da questo *humus* che scaturì la figura del «Tributarista» come professionista specializzato e così, terminologicamente, nacque il *Tributarista* in luogo del consulente fiscale o commercialista, proprio in seno all'ANTI e per espressione felice di Antonio Uckmar, uno dei suoi fondatori. Con questo termine si intese riassumere in un solo concetto gli *«specialisti»* delle varie categorie professionali (docenti di diritto tributario, avvocati, dottori commercialisti, ragionieri collegiati, notai) che si occupavano dei problemi tecnico-giuridico-tributari, dell'assistenza e della rappresentanza amministrativa, processuale e contenziosa dei contribuenti.

Va rimarcato che il termine Tributarista ebbe subito una favorevole, entusiastica e generale accoglienza al punto che in una riunione mista di Consiglieri Nazionali ed alti esponenti del Ministero delle Finanze, quest'ulti-

ma dissero a D'Albergo: «anche noi siamo tributaristi». Certo, tributaristi per conto dello Stato! I soci ALATI, invece, sono tributaristi per conto dei cittadini contribuenti, che assistono al servizio della verità giuridica ed obiettiva, nel rispetto della legge alla luce di propri principi e delle proprie esperienze e conoscenze. Principi che vanno rispettati e messi al servizio dell'evoluzione, del progresso tributario, che è soprattutto progresso sociale, progresso economico, progresso etico per la nostra Patria.

Vale la pena ricordare questa genesi del termine «Tributarista» perché – specie negli ultimi tempi – se ne è abusato e tuttora se ne abusa da parte di chi non ne ha nessun diritto, oltretutto per carenza assoluta di qualificazione. A costoro l'ANTI ha sempre vivacemente opposto una legittima primizia, quasi a vantare un diritto di esclusiva.

"Tributarista" – infatti – non è una locuzione comune di accezione collettiva perché rappresenta un elemento costitutivo e parte integrante di un concetto con significato ben delineato e con una attribuzione di qualità specifica di studi ed attitudini, così come inteso dai fondatori dell'Associazione Nazionale Tributaristi Italiani, costituita appunto nel 1949. Prima di allora, non risulta essere in atto una terminologia compiuta ed accettata concernente il "Tributarista". Il Palazzi (ed. 1939 e 1957), il Petrocchi (ed. 1947) e lo Zingarelli (ed. 1941), infatti, non registrano il vocabolo, nemmeno come neologismo.

Ed i migliori dizionari moderni (Gabriella, Devoto-Oli) non indicano il tributarista un esercente la professione, come può essere – al limite – il consulente fiscale, bensì uno studioso od esperto in materia di diritto tributario, ovvero come titolo di specializzazione di libero professionista (avvocato tributarista, commercialista tributarista, ecc.).

Sotto il profilo etimologico – pertanto – ha una funzione più appositiva che sostantiva nel senso che presuppone una condizione professionale già acquisita.

Inoltre, esiste anche una motivazione speculativa nella concezione del termine "Tributarista", ben congegnato nella sua struttura e funzionalità e subordinata a determinanti circostanze psicologiche: i soci ideatori del neologismo, G.B. Adonnino e A. Uckmar, provenivano da una esperienza corporativa di regime e nella nuova denominazione associativa volevano dare una separazione netta da una continuità compromettente, riferita all'Associazione Nazionale Consulenti Fiscali. Questo va detto per ricostruire la storia e, naturalmente, per fissare la prima datazione conosciuta.

Il valore lessicale designa una etimologia propria dei fondatori dell'ANTI riferita al momento, al contenuto ed alla "sfera d'uso". Né va dimenticato che la locuzione tributarista richiama alla memoria radici quali *tribus, tribunus, tributus* e tutta una serie di vocaboli analoghi, che individuano una sorta di espressioni positive e – comunque – in *bonam panem* che mal si addice a coloro che ritengono di appropriarsene con intento ingannevole. Una prestigiosa qualificazione, che nulla ha da spartire con l'esercizio di una immeritata ed abusiva attività intellettuale, non può che pretendere una degna collocazione in soggetti particolarmente riconosciuti ed accreditati.

Per di più, sotto il profilo semantico, il termine "tributarista" indica la capacità di esprimere ciò che il soggetto estrinseca nella realtà che lo ha concepito, quasi simbolo di essa. Il pieno e concreto significato espressivo si ha soltanto entro la sintesi del vocabolo, che lo rende – appunto – capace di assumere il valore lessicale ed etimologico.

Di certo, Ferdinand de Saussure, che considerava il linguaggio come un fatto prevalentemente sociale, avrebbe respinto sdegnosamente, secondo la sua *"stilistica"*, l'uso indiscriminato del vocabolo e le eccessive interferenze sintagmatiche essenziali che inducono al mutamento del significato in uno gergale di valore peggiorativo.

Ciò premesso e specificato, l'ANTI lungi dal porsi in regime di concorrenzialità, di sovrapposizione, di sostituzione e quindi, di duplicazione rispetto ai vari Ordini e Collegi professionali, si presenta come sintesi interprofessionale e, pertanto, nell'impossibilità di entrare in conflitto con essi, tant'è che molti dei presidenti, nazionali o locali, di ordini professionali sono appartenuti ed appartengono tutt'ora all'ANTI; come per esempio Rinaldo Rocco, Giuseppe Salumi, Fulvio Rosina, Giuseppe Bernoni, Ezio Ferrara, Loris Mancinelli, Piero Piccatti, William Santorelli, Ramiro Tettamanti, Giorgio Di Giuliomaria, Adolfo Ammannati ed altri.

In definitiva, l'ANTI non è un Albo professionale, né un sindacato e nemmeno una corporazione, ma semplicemente un'associazione di docenti universitari ed esperti, che svolge attività di studio, divulgativa e consultiva, anche a livello governativo e parlamentare. Peraltro, l'art. 5 dello statuto associativo stabilisce, senza ombra di dubbio, che l'invito ad assumere la qualità di socio ordinario può essere rivolto ai cultori del diritto tributario e discipline affini, nonché ai professionisti che siano *abilitati secondo legge* da almeno un quinquennio e – quindi – iscritto al proprio Albo professionale da almeno cinque anni.

Inoltre, l'A.N.T.I. non ha colorazione politica, né vocazioni sindacali. I suoi obiettivi statutari sono di inequivocabile nobiltà e portata ed il loro perseguimento e

la loro difesa nei confronti di coloro che intendono usurpare con frode, raggiri e mistificazione, storia e finalità costituiscono un punto di orgoglio di valore assoluto. Non verranno lesinati sforzi ed impegni a salvaguardia di una immagine adamantina diffusa e coltivata per anni.

In sostanza, l'ANTI è il crogiolo dei veri ed autentici tributarista e costituisce il punto d'incontro e di fusione di elementi culturali di diverse provenienze ed in questo quadro costituisce obbligo morale respingere l'utilizzo generalizzato del termine con la pacatezza che la contraddistingue: *"de minimis non curat praetor"*.

Le organizzazioni che a tale termine fanno riferimento, aventi natura strumentale e di esteriorizzazione professionale, non sono in grado di identificarsi nei fini istituzionali dell'ANTI. Le problematiche che coinvolgono le predette organizzazioni sono d'altro canto emerse recentemente in tutta la loro valenza, dovendosi fare riferimento ad un indirizzo comunitario che pone il titolo di studio e l'abilitazione professionale come garanzia per la qualità degli esercenti la professione. Infatti, sostiene lo stesso Commissario Monti, una maggiore liberalizzazione non deve avvenire smantellando gli Ordini professionali che rimangono fondamentali nel garantire aggiornamenti e formazione ai loro membri nonché etica e qualità agli utenti finali.

Fiducia e perseveranza sono i fondamenti per un costruttivo dialogo fra le parti ed a questo si attengono i tributaristi dell'ANTI nella loro ultracinquantennale attività, che vede nel dialogo con le istituzioni uno dei pilastri del loro impegno. Non va dimenticato l'esortazione di D'Albergo: *"Noi Tributaristi non siamo contro lo Stato, siamo di fronte allo Stato! "* È tradizionale ormai il rapporto di collaborazione e di scambio di documentazione inerente studi e ricerche con le Commissioni Finanze della Camera dei Deputati e del Senato, con il Segretariato Generale del Ministero delle Finanze, con il Secit, con la Scuola Centrale di Polizia Tributaria di Roma, con l'Accademia della Guardia di Finanza di Bergamo, dove molti docenti sono soci ordinari dell'ANTI, con le Commissioni di studio ministeriali, normalmente presiedute da soci accademici.

Un giusto riconoscimento a doverosa protezione del titolo di Tributarista (Conseil Fiscal) troverà finalmente soluzione a livello comunitario, dal momento che la *Confédération Fiscale Européenne,* unico interlocutore riconosciuto ed accreditato presso l'Autorità europea, ha portato avanti una proposta tendente all'individuazione dei requisiti necessari per esercitare l'attività del tributarista, che potrà essere una professione regolamentata *ad hoc* in tutti gli Stati membri della Comunità Europea, indipendente e distinta da altre in materia contabile e giuridica.

In questo contesto la pubblicizzazione di eventi organizzativi e promozionali dell'attività del tributarista effettuata sulla base di riferimenti associativi di diverse caratteristiche e provenienze determina ovviamente confusione ed incertezze che dovranno essere eliminate riconducendo le competenze e le professionalità solo nell'ambito degli istituti ordinistici.

Lessicalmente TRIBUTARISTA può definirsi tale soltanto chi esercita, avendone i titoli ed i requisiti, una professione intellettuale riconosciuta e regolamentata dallo Stato o dalla Comunità europea, con la premessa logica – quindi – di una condizione inequivocabilmente già acquisita, senza contare che la Formazione Professionale Continua (F.P.C.) è attività istituzionale ed esclusiva degli Ordini riconosciuti, che assumono la natura di enti formativi, con l'obbligo precipuo di svolgere attività formativa. All'ANTI è stato concesso questo compito primario e di capitale importanza, con l'autorizzazione al rilascio delle attestazioni degli eventi formativi formativi da parte degli ordini locali.

"Fraudem et dolum oscura eoque inevitabilia".

Considerazioni sintetiche

dell'On. Ivano Strizzolo (Commissione Finanze Camera dei Deputati)

Rivolgo un triplice ringraziamento alla Vostra benemerita Associazione che, con questo Congresso, celebra l'importante traguardo del 60° anniversario dalla fondazione.

Il primo grazie è per l'aver scelto di dedicare questo prestigioso appuntamento alla figura di Ezio Vanoni, indimenticato Ministro delle Finanze e principale artefice del rivoluzionario progetto che, nel dopoguerra, ha modificato alla radice il rapporto tra lo Stato e il contribuente.

Il secondo grazie lo manifesto per la qualificata attività di ricerca e di approfondimento tecnico, scientifico e giuridico che l'ANTI svolge da tanti anni, dando un contributo notevole al dibattito e alla elaborazione di proposte e di indirizzi sulle più delicate e complesse problematiche tributarie.

Il terzo grazie, mi sia consentito, lo rivolgo all'ANTI del Friuli Venezia Giulia e al suo Presidente, dottor Roberto Lunelli, per aver così ben organizzato il Vostro Congresso qui, a Trieste, città simbolo della nuova Europa del dopo muro di Berlino (il 20° anniversario della sua caduta ricorre proprio fra due giorni) e crocevia secolare di lingue, di culture, di tradizioni di attività economiche mercantili ed emporiali e di attività finanziario-assicurative internazionali, in dinamica osmosi con le prospettive aperte dai grandi cambiamenti intervenuti nel Centro-Est Europeo di cui è stata ed è – Trieste – il più naturale e prestigioso sbocco sul mare.

L'eccezionale livello dei relatori e dei partecipanti al dibattito che si è sviluppato nel corso di questi due giorni, rappresenta, credo, per il legislatore una occasione importante per trarre positive e utili indicazioni sulla direzione di marcia da intraprendere, per apportare al nostro sistema fiscale, nel quadro delle direttive comunitarie e dei principi della Costituzione, quei mutamenti che lo possano rendere sempre più equo, più efficiente e soprattutto più certo per i contribuenti, specie quando questi sono impegnati in attività economico-produttive di beni e di servizi.

Il ricordo e il richiamo alla figura di Ezio Vanoni sono appropriati in relazione al particolare contesto economico, sociale e politico che vive oggi il nostro Paese.

È vero che la realtà dell'Italia del dopoguerra era drammaticamente diversa rispetto a quella odierna però, analizzando più in profondità alcuni aspetti legati al rapporto pubblico-privato, alla struttura del tessuto sociale, alle difficoltà di oggi e di allora, significative indicazioni, ancora di grande attualità, nel pensiero e nell'azione di Vanoni le possiamo ritrovare.

Il perseguimento del bene comune; la ricerca di un sempre più elevato grado di giustizia sociale che non può non fare perno – prima di tutto – sulla giustizia fiscale; il consolidamento di un sistema fondato sull'economia sociale di mercato con – per l'appunto – una giusta dose di intervento dello Stato, in particolare oggi da estrinsecare con la definizione di regole semplici e trasparenti per garantire libera concorrenza nei mercati; la capacità di progettare il futuro e di definire un piano di sviluppo economico e sociale per la crescita del Paese ma, soprattutto, il rigore etico di sentirsi sempre servitori dello Stato impegnati a promuovere l'interesse generale.

In campo fiscale, il pensiero di Vanoni fu permeato da due grandi obiettivi: costruire un rapporto di reciproca fiducia tra l'Erario e i cittadini contribuenti e utilizzare la disciplina tributaria non solo per sostenere specifici e strategici settori di attività economico-produttive ma anche per realizzare una prima concreta fase di redistribuzione della ricchezza fra i diversi ceti sociali.

Il senatore valtellinese, che Alcide De Gasperi aveva posto al vertice del Ministero delle Finanze, voleva convincere gli italiani ai loro obblighi nei confronti del fisco, non già in forza delle norme ma in virtù di un dovere sociale che, come tale, era anche un dovere morale: si sforzava di far capire che non si può guardare il tributo con odio, con rabbia, perché "non può essere odioso ciò che è necessario all'esistenza stessa dello Stato e che ha per unico fine l'utilità e il bene dei cittadini.

Infatti, di grande attualità è quanto da Egli affermato in Parlamento illustrando il primo disegno di legge sulla perequazione tributaria, primo tassello della rivoluzione fiscale che meditava di impostare: "Nello Stato moderno, di fronte alla concezione che tutti abbiamo della Società e del dovere primo del cittadino di dare la sua solidarietà all'ordinato svolgersi dell vita civile … l'imposta non può essere intesa che come l'espressione del dovere morale e civico, che grava su ognuno di noi, di concorrere al bene della società. Sottrarsi a questo dovere assume le caratteristiche di una vera e sostanziale forma di anarchia, di una negazione delle esigenze prime della convivenza sociale; è come disertare, sicchè allo stesso modo con cui circondiamo di disprezzo il disertore che si rifiuta di difendere il proprio Paese di fronte al nemico, così

dovremmo circondare di disprezzo l'evasore tributario, quando il tributo fosse equo".

Non aggiungo altro per sottolineare la lungimiranza, l'efficacia e l'innovazione del pensiero di Vanoni nel settore a lui più congeniale, quello fiscale e tributario, comunque strettamente collegato a quello più puramente economico, parimenti molto bene padroneggiato nel corso delle sue plurime esperienze ministeriali.

Venendo ad alcuni rapidi spunti sulle tematiche più direttamente collegate ai problemi di oggi, avendo sempre e comunque per riferimento i principi ispiratori dell'azione di Vanoni, non si può non rilevare la stringente necessità di procedere ad un riordino complessivo della normativa fiscale italiana.

Le autorevoli relazioni e i qualificati interventi che si sono succeduti in questi due giorni di lavori, con al centro, in particolare, la riforma della giustizia tributaria, pongono al legislatore una forte sollecitazione a non indulgere ulteriormente nell'affrontare la questione. E qui concordo con alcuni spunti esposti nel suo intervento dal collega on. Contento, sottolineando la disponibilità – su questi temi – a ricercare le opportune e utili convergenze.

Come sempre, ci si pone la domanda se intervenire gradualmente con una serie di norme che rivedano quantomeno alcuni degli aspetti più controversi o più superati ovvero se non si debba procedere con un intervento radicalmente e complessivamente riformatore.

Personalmente ritengo che possano essere intraprese entrambe le strade se a monte viene delineato un disegno strategico innovatore chiaro e, possibilmente, frutto di un confronto e di un coinvolgimento dei soggetti che quotidianamente vivono, come Voi, le complesse problematiche del settore tributario.

È evidente che chi è chiamato alla responsabilità della gestione della finanza pubblica, specie in questa fase così difficile per una crisi che ha segnato e segnerà ancora per qualche anno in termini profondi l'economia mondiale e, dentro di essa, forse con caratteristiche socialmente più pesanti, anche il nostro Paese, è quotidianamente combattuto tra la necessità di reperire risorse in tempi rapidissimi (vedi tra l'altro l'operazione "scudo fiscale" e l'aggressività dell'amministrazione finanziaria nell'utilizzare i diversi strumenti di accertamento e di riscossione) per assicurare stabilità e affidabilità agli equilibri finanziari pubblici e la doverosa opera di ripristino di un minimo rapporto di fiducia tra fisco e contribuenti con il recupero concreto degli obiettivi e dei principi ispiratori dello Statuto del Contribuente di cui si stanno perdendo le tracce.

La mia opinione è che, in questo avvio di legislatura, siamo andati per la maggior parte – con i diversi provvedimenti approvati a suon di voti di fiducia – nella strada esattamente opposta.

L'ANTI nel mese di ottobre dello scorso anno e la Commissione parlamentare di vigilanza sull'anagrafe tributaria guidata dal collega Maurizio Leo nel mese di giugno di quest'anno hanno promosso due importanti convegni per approfondire le tematiche relative all'abuso del diritto e alla elusione fiscale. Ciò in particolare per la situazione che si è venuta a creare a seguito di alcune sentenze delle Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione, tra la fine del 2008 e la primavera del corrente anno, che hanno formato giurisprudenza innovativa rispetto anche a precedenti sentenze della stessa Corte.

Il richiamo all'articolo 53 della Costituzione, dal quale la Corte "desume" il generale e "immanente" principio di divieto di abuso del diritto in materia tributaria segna una svolta per tutta la giustizia tributaria.

Tale indirizzo, infatti, rende praticamente giustificabile qualsiasi decisione a carico del contribuente aumentando in misura pericolosa il grado di incertezza del sistema fiscale soprattutto quando tale orientamento viene assunto per giudicare fattispecie poste in essere dal contribuente diversi anni fa.

Dai due richiamati convegni è emersa pertanto con forza uno stimolo al legislatore per un intervento che chiarisca e delimiti con maggiore precisione la portata dell'articolo 37-bis del DPR n. 600 del 1973 in tema di abuso del diritto e di elusione fiscale.

Il collega Leo con una sua proposta di legge e il sottoscritto assieme ad altri colleghi della Commissione Finanze con un'altra proposta di legge dal contenuto pressoché analogo, raccogliendo anche gli spunti emersi nei due convegni, hanno posto la questione all'attenzione della Camera dei Deputati.

Confidiamo che il provvedimento, che a questo punto potrebbe anche essere bipartisan, venga esaminato in tempi brevi per offrire un contributo che, sicuramente, non ha la pretesa di essere esaustivo dei molteplici problemi del campo fiscale ma può dare certamente un quadro normativo un po' più chiaro alla giustizia tributaria.

Sarebbe anche un importante segnale che il Parlamento riprende la sua funzione di legislatore oggi intaccata surrettiziamente da organi della Giurisdizione.

Molti altri sarebbero gli spunti da esporre ma, credo che, confermando la disponibilità a intrattenere questo prezioso rapporto con la Vostra Associazione vi saranno sicuramente in un futuro prossimo ulteriori occasioni di dialogo e di collaborazione con il fine di ricercare e di delineare ogni possibile utile contributo per il bene comune di questo nostro tormentato ma amato Paese.

A.N.T.I.

Tra i convegni da ultimo organizzati o sponsorizzati dall'ANTI – oltre ovviamente al 30° Congresso Nazionale di Trieste cui è dedicato questo numero speciale della Rivista – come tradizione tutti pubblicati sul nostro sito web www.associazionetributaristi.it nella sezione "Tenuti nell'anno" del menu "Incontri e Convegni" – segnaliamo:

– il convegno organizzato a Roma il 24 giugno u.s. dall'Università degli Studi di Roma 3 e patrocinato dall'ANTI, sul tema: *"L'imposizione sul reddito: problematiche attuali e prospettive di riforma"*. Relatori: i docenti Giuseppe Tinelli, *Il sistema delle imposte sui redditi. Dal testo unico al codice tributario*; Valerio Ficari, *L'attività d'impresa tra forma e sostanza*, Giuseppe Marini, *Residenti e non residenti nell'IRPEF*; Eugenio Della Valle, *La localizzazione territoriale delle società IRES*; Roberto Esposito, *I regimi fiscali dei conferimenti di beni*; Gianfranco Chinellato, *La valutazione dell'impresa, tra principi contabili e "abuso del diritto"*;

– il convegno organizzato a Como il 16 luglio u.s. dalla Sezione Provinciale di Como sul tema: *"Verso una clausola generale antiabuso"*. Coordinatore: Prof. Gianfranco Gaffuri. Relatori: Prof. Angelo Contrino, *Profili sostanziali: nozione e struttura, articolazione dell'onere della prova e ruolo delle "valide ragioni economiche"*; Prof. Gianni Marongiu, *La sfera applicativa: è corretto applicare il divieto di abuso, come si pretende, anche al settore dell'imposizione di registro?*; Prof.ssa Maria Cristina Pierro, *Profili procedimentali: il problema delle tutele e delle garanzie del contribuente*; Prof. Gaetano Ragucci, *Profili processuali:l'asserita rilevabilità d'ufficio, in ogni stato e grado, della relativa eccezione, a prescindere dai motivi dedotti dal fisco*;Dott.ssa Daniela Meliota, *Profili sanzionatori: la violazione del divieto di abuso del diritto integra una condotta pienamente rilevante?;* Prof. Francesco Albertina, *L'applicabilità delle sanzioni amministrative alle condotte che violano il divieto di abuso*; Dott. Vito Giordano, *L'applicabilità del divieto di abuso nell'attività di verifica e controllo*;

– il *"Corso di formazione sul processo tributario"* organizzato dalla Sezione Sicilia Orientale – in collaborazione con la Camera degli Avvocati Tributaristi di Catania – a Catania nel periodo 10 ottobre-7 novembre 2009. Sabato 10 ottobre: *Gli atti impugnabili e la giurisdizione tributaria* Relatori: Prof. Avv. Salvatore Muscarà e Avv. Alessandra Leggio. Sabato 17 ottobre: *Il giudizio di primo grado*. Relatori: Avv. Giovanna Fondacaro e Avv. Vincenzo Taranto. Sabato 24 ottobre: *Il sistema probatorio nel processo tributario*. Relatore: Prof. Avv. Salvatore La Rosa. Sabato 31 ottobre: *Le impugnazioni*. Relatore: Prof. Avv. Vito Branca. Sabato 7 novembre: *I provvedimenti cautelari e speciali I riflessi della riforma del Codice di procedura civile nel processo tributario*. Relatori: Dott. Filippo Impallomeni e Avv. Giuseppe Valastro;

– il convegno organizzato dalla Sezione Lazio a Roma il 15 ottobre u.s. sul tema *"Scudo fiscale: problematiche e profili penali"*. Relatori: Prof. Dott. Francesco Rossi Ragazzi, *Introduzione alle problematiche dello "Scudo fiscale"*; Prof. Avv. Ivo Caraccioli, *Profili penali dello "Scudo do fiscale"*;

– il convegno organizzato dalla Sezione Veneto-Trentino Alto Adige – in collaborazione con la Facoltà di Giurisprudenza dell'Università degli Studi di Padova – a Padova il 19 ottobre u.s. sul tema: *"Riforma del giudizio di cassazione e diritto vivente nella giurisprudenza della Suprema Corte: verso un sistema di Common law?"* Presenta: Prof. Avv. Francesco Moschetti. Interviene: Prof. Giuseppe Zaccaria. Relatori: Dott. Mario Cicala, *La riforma del giudizio di cassazione e l'autorità del precedente*; Prof. Marco De Cristofaro, *Giusto processo e giurisprudenza pretoria della Cassazione, anche nella prospettiva del nuovo filtro*; Avv. Angelo Vozza, *Casi recenti di giurisprudenza pretoria della Sezione Tributaria*;

– il convegno organizzato dalla Sezione Campania a Napoli il 21 ottobre u.s. sul tema *"Studi di settore e accertamento"*. Coordinatore e moderatore: Avv. Giuseppe Sera. Relatori: Dott. Paolo Gaeta; Dott. Luigi Alfé; Dott. Fabrizio Forte;

– le riunioni organizzate dalla Sezione Piemonte Valle d'Aosta a Torino il 29 ottobre ed il 12 novembre u.s. rispettivamente sui temi: *"Criticità nel ruolo del difensore avanti le Commissioni tributarie. Prospettive di riforma"*. Relatori: Avv. Michele Bianco e Avv. Mario Garavoglia e *"Lo Scudo fiscale ter"* Relatori: Dott. Franco Dante, *Lo*

Scudo fiscale ter: casi particolari, dubbi risolti dalla circolare 43 e dubbi ancora da risolvere; Dott.ssa Lucia Starola, *Obblighi derivanti dalla normativa antiriciclaggio;* Prof. Avv. Ivo Caraccioli e Avv. Michele Peracino, *Copertura penale e problemi processuali*

– il convegno organizzato dalle Sezioni Friuli Venezia Giulia e Veneto a Trento il 29 ottobre u.s. sul tema: *"Elusione tributaria e abuso di diritto"*. Relatori: Dott. Enrico Altieri; Prof. Francesco Moschetti e Dott. Roberto Lunelli.

– Il Master Universitario di II livello organizzato per il periodo 1 novembre 2009-31 ottobre 2010 dalla Facoltà di Giurisprudenza dell'Università LUMSA di Palermo e patrocinato dalla Sezione Sicilia Occidentale sul tema: *"La finanza degli enti locali"*. Direttore: Prof. Avv. Salvatore Sammartino. Comitato di direzione: Dott.ssa Chiara Gioé; Dott. Marcello Barbaro. Il Master si compone di quattro percorsi didattici. Il primo riguarda l'autonomia finanziaria dei Comuni, delle Province e delle Regioni e la riforma sul federalismo fiscale; il secondo si occupa dei tributi dei Comuni, delle Province e delle Regioni (profilo sostanziale e procedurale; atti della fase dell'accertamento e atti della fase della riscossione; irrogazione delle sanzioni); il terzo è dedicato allo studio del contenzioso tributario, degli strumenti deflattivi del contenzioso (accertamento con adesione; conciliazione; autotutela), della transazione fiscale e dell'accordo di ristrutturazione; il quarto è dedicato alla struttura del bilancio dei Comuni, delle Province e delle Regioni (strumenti di programmazione finanziaria; il bilancio di previsione; rendicontazione).

– il convegno organizzato dalla Sezione Marche – Delegazione Abruzzo ad Ancona il 13 novembre u.s. sul tema: *"Dall'elusione fiscale all'abuso del diritto nell'attualità dello scudo fiscale"*. Introduzione: Prof. Massimo Basilavecchia. Presidente e moderatore: Prof.ssa Paola Valeria Renzi. Relatori: Prof. Angelo Contrino, *I più recenti orientamenti in tema di elusione fiscale, abuso del diritto e scudo fiscale*; Dott. Gianni Giammarino, *Elusione fiscale, abuso del diritto e procedure di definizione mediante lo scudo fiscale;* Com. Gaetano Scazzeri, *Il divieto di abuso del diritto nell'attività di controllo*; Prof. Ivo Caraccioli e Avv. Roberto Pisano, *La rilevanza penal-tributaria dell'elusione fiscale e dell'abuso del diritto;* Dott. Riccardo Albo, *La pianificazione fiscale tra lecito risparmio d'imposta, elusione tributaria e abuso del diritto*; Dott. Massimiliano Parpiglia, *Tecniche investigative, elusione e abuso del diritto*; Prof. Christian Califano, *L'abuso del diritto nel procedimento e nel processo tributario: opponibilità e garanzie per il contribuente*; Avv. Paolo Speciale, *Dalla chiusura del processo verbale di constatazione al rinvio a giudizio – aspetti procedurali e garanzie in sede penale*; Dott. Maurizio Bastianelli, *Elusione tributaria tra cfc, trust e scudo fiscale*; Prof. Massimo Basilavecchia, *Relazione di sintesi e conclusioni;*

– il convegno organizzato dalla Sezione Calabria a Catanzaro il 20 novembre u.s. sul tema; *"Il Trust in Italia: effetti giuridici e tributari"*. Relatori: Avv. Francesca Romana Lupoi, *La comprensione e l'inquadramento giuridico del trust in Italia*; Dott. Nicola Raiti, *Diritti conferibili in Trust – forma dell'atto istitutivo tassazione – trascrizione;* Dott. Prof. Vincenzo Busa, *Trust esteri – Regolarizzazione fiscale;* Prof. Avv. Ivo Caraccioli, *Profili penali del trust;* Dott. Alfonso Cianfrone, *Società fiduciaria – Trustee – Scudo fiscale e trust.* Interventi programmati: Avv. Stefano Buttà, *La proprietà affidata in trust;* Avv. Edoardo Ferragina, *La residenza fiscale del trust;* Avv. Alessandro Palasciano, *Il trust nella separazione e divorzio: esame di un caso concreto;*

– il convegno organizzato a Como dalla Sezione Provinciale di Como il 27 novembre u.s. sul tema: *"La fiscalità internazionale"*. Relatori: Prof. Avv. Gianfranco Gaffuri e Prof. Avv. Gaetano Ragucci.

Tra le attività dell'ANTI si segnala poi l'importante iniziativa promossa e realizzata dal Presidente della Sezione Friuli Venezia Giulia, Dott. Roberto Lunelli e dal Presidente della Sezione Veneto-Trentino Alto Adige, Prof. Avv. Francesco Moschetti i quali hanno curato la redazione di una proposta di modifica legislativa per la codificazione del concetto di abuso di diritto, tema di grande attualità ed importanza alla luce anche delle ultime sentenze rese dalla Sezioni Unite lo scorso 23 dicembre 2008 e aprile 2009. Il progetto di modifica legislativa è stata posta all'attenzione della Commissione Finanze del Senato che l'ha fatta propria e da ultimo l'ha formalizzata nel disegno di legge n. 1752 "Disposizioni *per il contrasto all'abuso del diritto*", comunicato alla Presidenza del Senato il 1° agosto 2009, di cui di seguito riportiamo il testo integrale in una con la relazione accompagnatoria.

Legislatura 16º – Disegno di legge N. 1752

DISEGNO DI LEGGE

Art. 1.

1. All'articolo 37-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) il comma 1 è sostituito dal seguente:

«1. Sono inopponibili all'amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i negozi, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare, anche mediante abuso di diritto e pur se non venga violata alcuna specifica disposizione di legge, obblighi e divieti previsti dall'ordinamento tributario e a ottenere riduzioni di imposte, rimborsi o risparmi, altrimenti indebiti. Costituisce abuso di diritto l'utilizzo distorto o artificioso di una o più disposizioni di legge, precipuamente finalizzato a ottenere vantaggi fiscali illegittimi o, comunque, contrari alle finalità perseguite dalla normativa tributaria.»;

b) dopo il comma 1 è inserito il seguente:

«1-bis. È fatta salva la facoltà per il contribuente di scegliere le forme giuridiche negoziali o i modelli organizzativi che comportino l'applicazione del regime di imposizione più favorevole.»;

c) il comma 2 è sostituito dal seguente:

«2. L'amministrazione finanziaria disconosce i vantaggi tributari conseguiti mediante gli atti, i fatti e i negozi di cui al comma 1, applicando le imposte determinate in base alle disposizioni eluse o aggirate, anche mediante abuso di diritto, al netto delle imposte dovute per effetto del comportamento inopponibile all'amministrazione. È preclusa, in ogni caso, l'applicazione di qualsivoglia sanzione, anche penale.»;

d) il comma 3 è abrogato;

e) il comma 5 è sostituito dal seguente:

«5. Fermo restando quanto disposto dall'articolo 42, l'avviso d'accertamento deve essere specificatamente motivato, a pena di nullità, in relazione alle circostanze di fatto per le quali si ritiene applicabile il disposto del comma 1, tenuto conto delle giustificazioni fornite dal contribuente; le imposte o le maggiori imposte devono essere calcolate tenendo conto di quanto previsto al comma 2.»;

f) alla rubrica, dopo la parola: «antielusive», sono aggiunte le seguenti: «e di contrasto dell'abuso di diritto».

2. Sono fatti salvi gli effetti di operazioni, effettuate anteriormente alla data di entrata in vigore della presente legge, diverse da quelle elencate nel comma 3 dell'articolo 37-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, nel testo vigente alla medesima data, nonché delle operazioni richiamate dalle disposizioni di cui all'articolo 7-bis, comma 1, lettera b), del decreto-legge 9 settembre 1992, n. 372, convertito, con modificazioni, dalla legge 5 novembre 1992, n. 429, poste in essere prima della data di entrata in vigore del decreto-legge medesimo.

Relazione accompagnatoria

Onorevoli Senatori. – Il presente disegno di legge intende intervenire sull'ordinamento tributario vigente per contrastare il cosiddetto abuso di diritto, fattispecie giuridica da qualche tempo al centro della giurisprudenza comunitaria e di quella della Corte di cassazione italiana.

Si ritiene necessario un intervento normativo, da un lato, per ribadire l'esigenza che la materia tributaria risponda al criterio di legalità, ovvero sia regolata da norme positive approvate dal Parlamento, nel rispetto dell'articolo 23 della Costituzione. Dall'altro, per tener conto dei vari e diversificati orientamenti espressi dalla Corte di cassazione: prima, a partire dal 2000, dalla Sezione tributaria; più recentemente, nel dicembre 2008 dalle Sezioni unite, nei primi mesi del 2009, infine, di nuovo dalla Sezione tributaria.

Come è noto, nell'orientamento più recente (ormai consolidato) la Suprema corte rinvia al principio di «capacità contributiva», di cui all'articolo 53 della Costituzione, rilevando – al tempo stesso – che, per configurare «abuso di diritto» è necessaria l'assenza di «ragioni economicamente apprezzabili», diverse dalla mera aspettativa del risparmio d'imposta. Ragioni che giustifichino l'operazione, insieme alla finalità di ottenere un risultato sostanzialmente contrastante con la ratio legis, attraverso l'uso strumentale di una o più norme, pur quando nessuna prescrizione legislativa venga specificatamente violata.

In attesa di un riordino generale della materia – che anche in questo settore dia concreta attuazione non solo ai predetti principi costituzionali, ma anche a quelli di cui all'articolo 3 (eguaglianza davanti alla legge) e all'articolo 97 (buon andamento e imparzialità dell'amministrazione) della Costituzione – il presente disegno di legge si propone di operare nell'ambito dell'articolo 37-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, che costituisce un caposaldo del rapporto Amministrazione-cittadini in ambito tributario.

In primo luogo, ampliandone la rubrica con «e di contrasto dell'abuso di diritto».

Si ritiene, infatti, che «elusione» ed «abuso di diritto» siano, sostanzialmente, facce diverse di un medesimo fenomeno, che si concretizza in un risparmio di imposta contrario alle finalità perseguite dalla normativa fiscale: l'abuso di diritto inteso come mezzo idoneo a perseguire il fine elusivo. Pertanto, appare opportuno enunciare un'unica definizione che possa configurare una clausola antielusiva generale – ottenuta anche mediante l'abolizione del comma 3 dell'articolo 37-bis e, contemporaneamente, disciplinare in via legislativa, nel solco dei princìpi enunciati dalla Corte di cassazione, il fenomeno di abuso di diritto, così colmando un vuoto normativo ed inibendo interpretazioni troppo diversificate: garantendo, in definitiva, la certezza del diritto.

In secondo luogo, integrando e modificandone le disposizioni.

L'introduzione di un comma – nel rispetto di quanto più volte affermato nella recente giurisprudenza della Suprema corte – per salvaguardare la facoltà del contribuente di scegliere legittimamente la soluzione negoziale e/o organizzativa fiscalmente meno onerosa, tra quelle propostegli dall'ordinamento, fermo restando, naturalmente, il divieto di utilizzare in modo distorto ed artificioso norme o complessi di norme allo scopo di ottenere un risparmio d'imposta.

La previsione della inapplicabilità di qualsivoglia norma sanzionatoria, anche penale, nelle fattispecie previste nel rinnovato comma 1: appare un equo effetto punitivo, verificandosi situazioni spesso al confine tra legittimità ed illegittimità, il disconoscimento dei vantaggi tributari (previsto dalla prima parte del comma) conseguiti quando non risulti direttamente violata alcuna specifica disposizione di legge.

La necessaria disposizione è volta ad evitare che il giudice, in carenza di adeguate disposizioni legislative e nell'intento di conformarsi al principio di capacità contributiva, sia indotto a sostituirsi al legislatore – con una inaccettabile confusione di ruoli nell'esercizio dei poteri dello Stato – e a scongiurare eventuali effetti retroattivi nella applicazione, in concreto, della normativa tributaria: adottando, cioè, princìpi che si sono formati nel tempo a comportamenti tenuti dai contribuenti in periodi di tempo di molto anteriori, nei quali quei princìpi non esistevano né potevano essere previsti.

Consegue, pertanto, la necessità di stabilire l'efficacia ex nunc della nuova disciplina e di far salvi gli effetti di atti, fatti e negozi – diversi da quelli tassativamente indicati nel precedente comma 3 dell'articolo 37-bis – posti in essere prima dell'introduzione nell'ordinamento positivo italiano della «nuova» disposizione recante la disciplina dell'abuso di diritto e, a maggior ragione, prima dell'introduzione del medesimo articolo 37-bis. Si prevede, quindi, la cessazione della «materia del contendere» per le (ormai «datate») controversie sul dividend washing e sul dividend stripping, per le quali il legislatore era già intervenuto, nel 1992, per distinguere le operazioni compiute prima o a partire dalla data di entrata in vigore della legge 5 novembre 1992, n. 429, di conversione del decreto-legge 9 settembre 1992, n. 372.

Infine, la previsione di un'opportuna garanzia dell'uso corretto della prescrizione applicando la sanzione di nullità per gli accertamenti non analiticamente motivati con riferimento alle precipue circostanze di fatto, relative al singolo caso, che li hanno originati. Il preciso riferimento alla motivazione dell'avviso di accertamen-

to, quale insostituibile fonte della pretesa, in combinazione con il puntuale richiamo alle disposizioni del comma 1 dell'articolo 37-bis, come sostituito dall'articolo 1, comma 1, lettera a), del presente disegno di legge, che disciplinano le ipotesi di abuso di diritto, è inteso a colmare, anche da un punto di vista procedimentale, il vuoto legislativo rilevato dalla Corte di cassazione: conseguentemente, l'abuso di diritto, non rappresentando più un principio interpretativo derivante dall'articolo 53 della Costituzione, ma configurando una precisa ipotesi elusiva, prevista e disciplinata da norme positive, non potrà più essere rilevato d'ufficio in ogni stato e grado del procedimento, anche senza una specifica richiesta della Pubblica amministrazione, come recentemente affermato dalla Suprema corte. Al contrario, il relativo rilievo dovrà, adeguatamente e specificatamente motivato, essere inserito nell'atto introduttivo della controversia tributaria, al temine di un necessario passaggio procedurale, del resto già previsto dal comma 4 dell'articolo 37-bis attualmente in vigore, inteso a consentire al contribuente un completo esercizio del proprio diritto alla difesa.

A.N.T.I.
ASSOCIAZIONE NAZIONALE TRIBUTARISTI ITALIANI

30° CONGRESSO NAZIONALE

RIORDINIAMO LA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

60° ANNIVERSARIO
della fondazione
dell'A.N.T.I.

in onore di **Ezio VANONI**

6 - 7 NOVEMBRE 2009
TRIESTE

Informazioni generali:

Sede del Congresso
Trieste – Ridotto Teatro Verdi,
Sala Victor De Sabata, Piazza Verdi, 1

Organizzazione
a cura dell'A.N.T.I.
Sez. Friuli Venezia Giulia

Trieste
tel. 040064241 1
fax 040369124

Udine
tel. 0432507050
fax 043229567 1

Segreteria organizzativa
Key Tre Viaggi

Trieste
0406726736
0406726731
anti2009@keytreviaggi.it
www.anticongressonazionale2009.it

Accreditamenti
Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Trieste
Ordine degli Avvocati di Trieste

con il contributo di:

FRIULADRIA CREDIT AGRICOLE · GENERALI · IPSOA · GRUPPO 24 ORE · gruppo illy

con il patrocinio di:

Venerdì 6 novembre
RIORDINIAMO LA **GIUSTIZIA TRIBUTARIA**

9.00 - *Apertura del Congresso*
Mario BOIDI - Presidente Nazionale A.N.T.I.
Roberto LUNELLI - Presidente Sez. Friuli Venezia Giulia A.N.T.I.
Victor UCKMAR - già Presidente Nazionale A.N.T.I.

9.15 - *Indirizzi di saluto delle Autorità*

I - LA GIUSTIZIA ALTERNATIVA: gli istituti deflattivi

9.30 - Definizione degli accertamenti in via amministrativa o vertenza giudiziale: una scelta difficile
Gianfranco GAFFURI - Ordinario di diritto tributario, Università di Milano

10.00 - Gli istituti deflattivi del contenzioso nella esperienza della Amministrazione finanziaria
Marco DI CAPUA - Direttore Vicario della Agenzia delle Entrate

10.30 - Le ragioni del frequente utilizzo degli istituti deflattivi anziché del processo tributario
Marco VERSIGLIONI - Associato di diritto tributario, Università di Perugia

11.00 - *Pausa caffè*

II - IL CONTENZIOSO TRIBUTARIO: luci e ombre

11.15 - L'ampliamento della giurisdizione tributaria e del novero degli atti impugnabili: riflessi sugli organi e sull'oggetto del processo
Pasquale RUSSO - Ordinario di diritto tributario, Università di Firenze

11.45 - Criticità dell'attuale processo tributario e nella composizione delle Commissioni tributarie
Massimo BASILAVECCHIA - Ordinario di diritto tributario, Università di Teramo

12.10 - Il processo tributario nella giurisprudenza della Suprema Corte
Michele CANTILLO - Presidente onorario della Corte di Cassazione

12.40 - Accertamento e contenzioso fiscale, processo penale tributario e crisi del doppio binario
Ivo CARACCIOLI - Ordinario di diritto penale, Università di Torino

13.00 - *Colazione di lavoro* Caffè degli Specchi

III - PROPOSTE PER UNA MIGLIORE GIUSTIZIA TRIBUTARIA

14.30 - In attesa di un giudice professionale a tempo pieno
Gianni MARONGIU - Ordinario di diritto tributario, Università di Genova

15.00 - Nella prospettiva di una revisione del processo tributario
Cesare GLENDI - Ordinario di diritto processuale civile, Università di Parma

15.30 - Il punto sui progetti parlamentari di riforma degli organi giurisdizionali e del processo tributario
Giacomo CALIENDO - Sottosegretario al Ministero della Giustizia
Maurizio LEO - Presidente Commiss. Parlam. Anagrafe tributaria

16.15 - *Pausa caffè*

IV - TAVOLA ROTONDA: quale giustizia tributaria?

16.30 - *Interventi:*
Franco GALLO - Ordinario di diritto tributario f.r., - Università Luiss di Roma
Mario CICALA - Consigliere della Corte di Cassazione
Ennio SEPE - Sostituto Procuratore Generale della Corte di Cassazione
Daniela GOBBI - Presidente Consiglio Presidenza Giustizia Tributaria
Francesco MOSCHETTI - già Ordinario di diritto tributario, Università di Padova
Vito BRANCA - Presidente Sez. Sicilia Orientale e Vice Presidente Nazionale A.N.T.I.
Claudio BERLIRI - Segretario Nazionale A.N.T.I.
Coordinatore: **Mauro MEAZZA** - Caporedattore de il Sole 24 ORE

18.30 - *Conclusioni* - **Francesco TESAURO** - Ordinario di diritto tributario, Università di Milano

19.00 - *Chiusura del Congresso* - **Mario BOIDI** - Presidente Nazionale A.N.T.I.
Roberto LUNELLI - Presidente Sez. Friuli Venezia Giulia A.N.T.I.

Sabato 7 novembre
IN ONORE DI **EZIO VANONI**

9.00 - *Apertura della Cerimonia* - **Mario BOIDI** - Presidente Nazionale A.N.T.I.
9.10 - Indirizzi di saluto delle Autorità
9.30 - Testimonianze associati
10.00 - Il contributo dell'A.N.T.I. ai processi riformatori del diritto tributario
Gianni MARONGIU - Ordinario di diritto tributario, Università di Genova
10.30 - *Ezio Vanoni, economista pubblico*
Francesco FORTE - Ordinario emerito di economia, Università La Sapienza di Roma
11.00 - *Pausa caffè*
11.15 - *Interventi:* **Giulio TREMONTI** - Ministro dell'Economia e Finanze
Daniele MOLGORA - Sottosegretario al Ministero dell'Economia e Finanze
Manlio CONTENTO - Componente Commissione Giustizia della Camera dei Deputati
Ivano STRIZZOLO - Componente Commissione Finanze della Camera dei Deputati
12.30 - *Conclusioni* - **Augusto FANTOZZI** - Ordinario di diritto tributario, Università La Sapienza di Roma
13.00 - *Chiusura della Cerimonia* - **Mario BOIDI** - Presidente Nazionale A.N.T.I.
13.10 - *Colazione di lavoro* Caffè Tommaseo

L'A.N.T.I. Associazione Nazionale Tributaristi Italiani è stata costituita il 13 giugno 1949 e, nei suoi quasi sessant'anni di storia, ha avuto illustri Presidenti quali: Ernesto D'Albergo, Epicarmo Corbino, Ignazio Manzoni, Giovanni Adonnino, Victor Uckmar. Attualmente è presieduta dal Prof. Mario Boidi. L'Associazione, che ha sezioni in tutta Italia, si propone, attraverso incontri di studio, convegni e pubblicazioni, di approfondire le tematiche fiscali, sotto il profilo scientifico, ma attenta anche alle applicazioni professionali. Essa tiene, altresì, contatti con Governo e Parlamento collaborando quando richiesto allo studio e alla formazione delle leggi. L'A.N.T.I. è socia della Confédération Fiscale Européenne, l'unico raggruppamento Europeo di consulenti tributari che opera a livello Comunitario e nell'anno 2004 è stato presieduto dal Prof. Mario Boidi.

C.F.E.
CONFEDERATION FISCALE EUROPEENNE

A.N.T.I.
ASSOCIAZIONE NAZIONALE TRIBUTARISTI ITALIANI

SEDE
Via Alessandro Farnese, 7 • 00192 Roma • Tel. e Fax 06.3201559

PRESIDENZA
Via Andrea Doria, 15 • 10123 Torino • Tel. 011.8126767 • Fax 011.8122300
E-mail: presidenza@associazionetributaristi.it

SEGRETERIA GENERALE
Via Alessandro Farnese, 7 • 00192 Roma • Tel. e Fax 06.3201559
E-mail: segrgenerale@associazionetributaristi.it

TESORERIA NAZIONALE
Via Cosimo del Fante, 16 • 20122 Milano • Tel. 02.58310288 • Fax 02.58310285
E-mail: tesoreria@associazionetributaristi.it • Sito Internet: www.associazionetributaristi.it