

Inaugurazione Anno Giudiziario 2015 delle Commissioni Tributarie



1. Questa è l'occasione per ribadire la invero oramai conquistata "alterità" ed autonomia della giurisdizione tributaria rispetto a quella civile – penale, amministrativa e contabile. Solo la Suprema Corte (come ho rilevato nella analoga cerimonia svoltasi lo scorso anno) sembra ritenere che la giurisdizione tributaria rappresenti solo una "costola" della giurisdizione civile. Al riguardo ricordo che –

come già avevo rappresentato nella mia Relazione dello scorso anno – l'art. 54 D.L. 2012, n. 83 (convertito in l. 2012, n. 134) (c.d. "Decreto crescita") ha previsto che il motivo di ricorso in Cassazione di cui all'art. 360, n. 5 c.p.c. (1) sia proponibile solo se un "fatto decisivo" non sia stato "oggetto di discussione fra le parti" in quanto (ad esempio) in appello, tale (decisiva) questione di fatto non sia stata oggetto di vero dibattito, essendo la sentenza di appello (in proposito) meramente confermativa di quella resa in primo grado (c.d. "doppia conforme").

Ricordo tuttavia che, a sua volta, il comma 3 dell'art. 54 cit. esclude espressamente che tale limitazione alla formulazione del motivo ex art. 360, n. 5 c.p.c. trovi applicazione in relazione al ricorso in Cassazione, intervenuto nell'ambito di un processo tributario.

Ebbene la Suprema Corte con la ordinanza interlocutoria del 14 ottobre 2013, n. 23273 VI Sez. I) nonostante la chiara previsione del ricordato comma 3 dell'art. 54 cit., aveva ritenuto applicabile la sopravvenuta ricordata limitazione alla formulazione del motivo di ricorso ex art. 360, n. 5 cit., anche al processo tributario.

Invero tale sentenza, è apparsa "politicamente" diretta a configurare la Suprema Corte, quale "unitario" organo verticistico della giurisdizione".

Il fatto "saliente" (e "grave") è che le Sezioni Unite medio tempore intervenute (Cass. Sez. Unite 7 aprile 2014, n. 8053 e Sez. Unite 22 settembre 2014, n. 19881) abbiano avallato tale interpretazione considerando che in caso contrario "ne conseguirebbe un inammissibile ampliamento, per via interpretativa, della specialità della giurisdizione tributaria, che, invece, il legislatore del 1992 ha voluto si arrestasse sulle soglie della Corte di Cassazione, eletta a simbolo di garanzia dell'unità del sistema di tutela giurisdizionale dei diritti del cittadino" (Sez. Unite 8053). Evidentemente il "braccio di ferro" fra legislatore e Suprema Corte continua.

Ed infatti il legislatore continua per la propria strada: al riguardo è da ricordare la esistenza di (avanzati) Progetti legislativi che vorrebbero individuare ed enucleare una (specie di) Suprema Corte Tributaria suddivisa in più sezioni, ciascuna dotata di specifica competenza per materia, e Sezioni Unite tributarie, in funzione dell'esercizio di una più corretta e penetrante sua funzione nomofilattica.

Come vedremo infra, tali Progetti Normativi stanno andando avanti, facendo ben sperare chi si lamenta del più volte denunziato (anche in questo consesso) "collo di bottiglia" generato dalla lunghezza del giudizio di Cassazione (da 4 a 5 anni)

che si contrappone alla (generale) celerità dei giudizi di I° e II grado (circa 4 anni complessivamente), anche se pur troppo (in taluni casi) è riscontrabile anche da parte di giudici di merito un significativo ritardo nel deposito della motivazione della sentenza.

Nel caso di significativo ritardo nel deposito di una sentenza, v'è, infatti, da domandarsi, se non risulti vanificato l'effetto del contraddittorio orale svolto in sede di discussione.

2. Abbiamo ascoltato dal Sig. Presidente, dott. Soave, notizie e dati circa l'andamento statisticò del processo tributario presso le Commissioni liguri, di cui noi stessi abbiamo sempre apprezzato la efficienza (salvo talune ricordate eccezioni).

La prospettata introduzione, anche nel processo tributario, delle regole di trasmissione telematica degli atti faciliterà il funzionamento delle Segreterie delle Commissioni Tributarie (e quindi potrà ridurre ulteriormente la durata dei processi), anche se taluni "tempi tecnici" non sembrano riducibili, così come appare non eliminabile (a mio avviso) la previsione della pubblica udienza, quale momento culminante del "contraddittorio processuale".

3. Essendo questa della inaugurazione dell'Anno giudiziario la occasione per "fare il punto" e sottolineare taluni importanti interventi e sviluppi della giurisdizione "di vertice", il riferimento al "principio del contraddittorio" quale indiscutibile "fondamento della giurisdizione" mi induce a sottolineare come la Suprema Corte (Cass. Sezioni Unite 18 settembre 2014, n. 19667) sulla scorta della Corte di Giustizia UE (3 luglio 2014, Kamino) abbia recentemente ribadito la necessità che tale principio sia osservato (anche) in sede del procedimento amministrativo al quale segua la emissione degli atti di imposizione.

E' oramai, infatti, costante l'indirizzo della Suprema Corte, secondo il quale l'inosservanza del termine di 60 giorni previsto dall'art. 12 comma 7 dello Statuto del contribuente sia causa di nullità dell'accertamento, salvo casi di comprovata urgenza dell'Ufficio, non riconducibili alla semplice prossimità della decadenza del termine di accertamento e non attribuibili ad una (non giustificata) precedente inerzia dell'Ufficio (Cass. Sez. Unite 29 luglio 2013, n. 18184).

Tale indirizzo giurisprudenziale ha fatto da "apri pista" al più ampio e generalizzato indirizzo sopra indicato delle Sezioni Unite della Suprema Corte del 2014 secondo il quale (sulla scorta della ricordata pronuncia della Corte di Giustizia) «l'attivazione del "contraddittorio endoprocedimentale", costituisce un principio fondamentale immanente nell'ordinamento cui dare attuazione anche in difetto di una espressa e specifica previsione normativa» principio cui si sono adeguate sia la Sezione tributaria della Suprema Corte che i giudici di merito.

In tali pronunzie la Suprema Corte assume un atteggiamento che (a mio giudizio) appare molto concludente e concreto.

Infatti dalle ricordate sentenze emerge un indirizzo favorevole al contraddittorio, inteso, non quale principio "sterile" e "fine a se stesso", tutelandosi invece (solo) quelle situazioni in cui il contribuente dimostri di essere stato effettivamente danneggiato dalla mancata attivazione del contraddittorio, non avendo (nelle sedi idonee) potuto far presente specifiche ta-

lune situazioni e ragioni che (ove valutate) avrebbero potuto (invece) condurre alla formulazione di una diversa dimostrata pretesa impositiva alla quale oramai il contribuente, proprio in mancanza di un preventivo contraddittorio, o non può più porre rimedio o può farlo con maggiore esborso e difficoltà. Pertanto (a mio avviso) il contribuente (se vuole far valere la mancanza di un contraddittorio preventivo) deve evidenziare di essere stato pregiudicato dalla sua mancanza in quanto (ad esempio) può essere stato costretto a sollevare talune questioni solo nella fase di adesione successiva alla notifica dell'accertamento (con riduzione delle sanzioni ad un terzo) e non anteriormente, ove avrebbe potuto usufruire invece della possibilità di una maggior riduzione delle sanzioni o di ricevere un accertamento dell'ammontare più ridotto (con conseguente riduzione anche dell'importo preteso a titolo provvisorio).

Si consideri al riguardo che la possibilità di presentare istanza di adesione non può rappresentare motivo di sanatoria di una (eventuale) mancanza di preventivo contraddittorio, nella fase istruttoria di pre-accertamento, essendo noto (e pacifico) presso tutti gli operatori che, in sede di adesione sono raggiungibili solo determinati risultati quantitativi (normalmente per prassi degli uffici, una riduzione di non più del 30 - 40% dell'accertato rappresenta già un ottimo risultato): da qui l'interesse del contribuente ad attivare (come avviene, ad esempio, per gli accertamenti bancari) una fase di contraddittorio pre accertamento allo scopo di pervenire alla emissione di un accertamento recante una "più ridotta" pretesa impositiva (già al netto di taluni elementi) che consenta (anche all'Ufficio) di addivenire (post accertamento) ad una soddisfacente adesione, pur nel rispetto degli indicati limiti "di prassi".

4. In questa rassegna delle principali novità giurisprudenziali intervenute nell'ultimo anno giudiziario, il riferimento (a titolo di esempio) agli accertamenti bancari, mi induce alla segnalazione di una recente (ed importante) pronuncia della Corte Costituzionale (Corte Cost. 24 settembre - 6 ottobre 2014 n. 228) la quale per quanto riguarda i lavoratori autonomi ha considerato costituzionalmente illegittima (in quanto non "ragionevole") la presunzione dei prelevamenti quali corrispettivi della loro attività professionale.

5. Mi rendo conto che sto abusando della Vostra pazienza e del tempo concessomi.

A questo punto, quindi, mi limito a formulare due osservazioni (che eventualmente approfondiremo in altre occasioni). La prima attiene alla novella legislativa (art. 28 d.lvo 2014, n. 175) secondo la quale "ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, l'estinzione della società di cui all'articolo 2495 del codice civile ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione del Registro delle imprese".

Tale (recente) previsione normativa evidentemente è stata assunta su iniziativa della A.F. (che oramai si configura quale vero e proprio "legislatore" di provvedimenti approvati senza un vero dibattito parlamentare, a "colpi di fiducia") preoccupata degli effetti che un oramai consolidato indirizzo della Suprema Corte (ex multis Cass. 16 maggio 2012, n. 7676 e 7679) aveva assunto in relazione alla estinzione delle Società, onerando l'A.F. di rivolgere la propria pretesa impositiva nei soli confronti dei soci della società estinta e dei suoi liquidatori, ma solo dopo aver dimostrato che i primi hanno ricevuto somme in esito alla liquidazione e i secondi hanno violato nei pagamenti l'ordine dei creditori (art. 2495 cod. civ. e 36 dpr 1973, n. 602).

Con tale novella legislativa, l'A.F. ritiene di essersi "messa al

vento", essendo ivi sancito che al fine della validità degli atti di accertamento l'estinzione della Società ha effetto solo dopo 5 anni dalla richiesta di cancellazione della Società.

Ma siamo sicuri che tale previsione normativa non si ritorca anche a danno della Amministrazione (che la ha fortemente voluta)?

Il problema, a mio avviso, esiste in quanto, venendo meno gli effetti della estinzione infra quinquennale, viene meno anche l'effetto della successione del socio nel debito (così come chiarito dalla Suprema Corte), rivivendo la responsabilità patrimoniale di un soggetto ("la società") che, solo per editto normativo, è considerato (ancora) esistente ma che in realtà non ha ormai alcun elemento patrimoniale, essendo estinta.

Il coinvolgimento patrimoniale del liquidatore e dei soci, d'altronde, non appare molto agevole anche perché il medesimo art. 28 cit. (al successivo comma 5) ha modificato (in minima parte) il limitato regime di responsabilità dei soci (2) e (in misura più consistente) quello dei liquidatori la cui responsabilità tuttavia (oltre a richiedere la emissione di un apposito e specifico atto di contestazione ex art. 36 dpr 1973 n. 602 cit.), ben difficilmente potrà estendersi ai debiti tributari sorti dopo la estinzione della società, "resuscitata" solo per effetto della norma indicata.

Il secondo profilo che voglio sottolineare (in chiusura di questo mio intervento) è ricollegato ai progressi dell'iter normativo sia della legge delega per la riforma fiscale (legge 2014, n. 23) sia del Progetto di legge di approvazione del nuovo "codice tributario". La tale legge delega prevede importanti novità per il giudizio nanti le Commissioni tributarie (ad esempio: riconosciuta possibilità di ottenere la sospensione della esecuzione anche in appello, previsione della immediata esecutorietà delle sentenze delle C.T. anche a favore del contribuente, introduzione del giudice monocratico per talune decisioni definite ("infelicamente") di "modica entità", ampliamento della ipotesi in cui il contribuente può agire in giudizio senza difesa tecnica, rafforzamento della professionalità dei giudici tributari, revisione del loro trattamento economico).

A sua volta il disegno di legge (di iniziative dei senatori Pagliari ed altri del 7 agosto 2013) prevede la introduzione di un vero e proprio "Codice del processo tributario" con importanti modifiche normative (istituzione dei Tribunali e Corti d'Appello tributarie; potere d'ufficio nella dichiarazione della non debenza delle sanzioni; attribuzione al giudice tributario anche della materia del risarcimento danni per violazione delle regole del processo tributario; possibilità di richiedere e valutare informazioni di terzi quali mezzi di prova; significativo e rilevante ampliamento della specificità del procedimento, della organizzazione e della giurisdizione della Suprema Corte in materia tributaria).

Come invece sarebbe interessante, non posso evidentemente in questa sede soffermarmi su tali rilevanti e salienti profili che (caso mai) potranno essere oggetto di dibattito ed approfondimento in uno dei periodici incontri che la solerta ed efficiente Associazione ligure dei Magistrati tributari periodicamente organizza.

Prof. Avv. Antonio Lovisolo
Università di Genova

Note:

(1) Art. 360, n. 5 c.p.c. come riformato dal D.L. 2012, n. 83 «*omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione tra le parti*»

(2) Essendo tutt'altro che chiaro che l'aggiunta del comma 3 all'art. 36 d.p.r. 1973, n. 603 configuri una presunzione di assegnazione ai soci, proporzionalmente alle loro quote di partecipazione.