

# Inaugurazione Anno Giudiziario 2016 delle Commissioni Tributarie.



Questa cerimonia è oramai entrata, a pieno titolo, nelle celebrazioni ufficiali, posto che la giurisdizione tributaria si è oramai affermata quale “terzo pilastro” della Giurisdizione costituzionalmente garantita. Come di consueto, questa cerimonia rappresenta l’occasione per evidenziare e puntualizzare taluni profili problematici ed evolutivi che hanno caratterizzato lo scorso

anno giudiziario e per formulare auspici e proposte. Certamente il 2015 è stato anno caratterizzato da grandi innovazioni e sviluppi per la materia tributaria, sia sotto il profilo sia normativo che della elaborazione giurisprudenziale.

## Sotto il profilo normativo.

Nel 2015 sono stati pubblicati i decreti legislativi emessi in attuazione della legge delega 11 marzo 2014, n. 24.

Al riguardo sono stati già emanati 15 decreti legislativi.

Per altri 9, il termine della delega scadrà nel giugno 2016.

Fra i decreti legislativi emanati si ricordano:

- quello relativo alla revisione degli interpelli e alla disciplina dell’abuso del diritto nonché alla riforma del contenzioso tributario (d.lvo 24 settembre 2015, n. 156);
- quello relativo alla revisione del sistema sanzionatorio con evidente ricaduta anche sui giudizi in corso e comunque sulle annualità ancora da definire (d.lvo 2015, n. 158);
- quello (ottimo) relativo alla internazionalizzazione delle imprese (d.lvo 2015, n. 147).

Circa il contenuto di tali decreti legislativi, in questa sede non è evidentemente possibile andare oltre le considerazioni e gli apprezzamenti qui di seguito svolti con particolare riferimento (*ratione materiae*) al decreto legislativo di riforma del contenzioso tributario (d.lvo 2015, n. 156) del quale si apprezza certamente sia il maggior spazio concesso alla conciliazione giudiziale non più limitata al solo giudizio di I° grado (anche se per la conciliazione intervenuta in II° grado la sanzione si incrementa dal 40% al 50% del minimo edittale). Al riguardo, tuttavia, non posso non rilevare che, mentre la legge delega (art. 10, comma 4 l. 2014, n. 23) prevedeva il “rafforzamento o la razionalizzazione dell’istituto della conciliazione nel processo tributario”, il decreto legislativo non la prevede espressamente né per l’ipotesi del giudizio di Cassazione (che invero secondo una certa interpretazione sarebbe fuori dal “processo tributario”) né comunque per la “riassunzione” successiva alla Cassazione (che tuttavia certamente in tale “processo tributario” rientra).

Si confida che l’Agenzia delle Entrate “cum granu salis” (come è sempre avvenuto anche per il passato in materia di conciliazione giudiziale) non si sottragga ad una interpretazione più lata del decreto delegato, così come d’altronde avallata dalla legge delega.

“Luci ed ombre” sono altresì presenti per quanto concerne un ulteriore profilo qualificante la recente revisione del contenzioso tributario, afferente la “esecuzione della sentenza di condanna a favore del contribuente” (art. 69).

E’ riconosciuta la immediata esecutività della sentenza di condanna al pagamento di somme a favore del contribuente, da eseguirsi entro 90 giorni dalla notifica della sentenza, previo il rilascio di eventuale garanzia a favore della Amministrazione per le somme (non a titolo di spese di giudizio) di importo superiore ai 10.000,00 €.

Su tale previsione normativa scendono tuttavia le “ombre” se si considera che, di fronte ad un eventuale inadempimento dell’Ufficio all’obbligo di rimborso riconosciuto dovuto, al contribuente è oramai preclusa la possibilità di avvalersi degli ordinari strumenti previsti (dal codice di procedura civile), per la riscossione dei propri crediti.

L’unica forma di tutela al riguardo invocabile dal contribuente è rappresentata dal giudizio di ottemperanza; tutela certamente “spuntata” se si tiene conto delle (normali) resistenze e “vischiosità” che – anche di fronte alla attivazione di tale procedura – la Amministrazione adduce al fine del pagamento dovuto: ne sanno qualcosa i “commissari ad acta” nominati dalle Commissioni Tributarie!

A voler “pensar male”, sembrerebbe che, da un lato, l’Agenzia si sia fatta promotrice di “apertura” circa gli effetti della sentenza di condanna a favore del contribuente ma dall’altro, abbia limitato tali effetti, rendendo effettivo tale rimborso all’esito della procedura di “ottemperanza” di cui essa controlla i “tempi e gli effetti”, più efficacemente rispetto a quanto avverrebbe con riferimento ad azioni esecutive civilistiche (ad esempio pignoramento presso istituti bancari), che tuttavia potrebbero consentire al contribuente risultati aventi maggiore incisività e più pronta soddisfazione.

In altre parole, la riscossione (anche in esecuzione di sentenza di condanna) è destinata a rimanere “cosa nostra” dell’Amministrazione: profilo questo che, a mio avviso, presenta “criticità” anche dal punto di vista costituzionale, considerato che l’azione esecutiva (da sempre appartenente alla giurisdizione del giudice ordinario) è ora sottratta al proprio “giudice naturale”, in violazione dell’art. 25 Cost..

Il riferimento ai principi costituzionali, richiama alla memoria la problematica della mediazione tributaria che, nella previsione dell’art. 17 bis (così come sostituito dall’art. 9, n. 4 d.lvo 2015, n. 156) anche in forza dell’intervento del Giudice delle leggi, ha definitivamente perso la natura originaria di “condizione di proponibilità” del ricorso, per confermare quella di sua “procedibilità” ridotta tuttavia alla mera “dilazione” della data di trattazione del ricorso stesso da parte del Giudice: tale trattazione non può avvenire prima che sia trascorso il termine di 90 giorni dalla proposizione del ricorso, al fine di consentire all’Ufficio (o alla parte) di formulare una propria proposta di mediazione, (con sanzioni ora ridotte 35% del minimo edittale e non più al 40%).

Al di là, delle considerazioni svolte, a mio avviso la “novella” del 2015 in materia di contenzioso tributario è, nel suo complesso apprezzabile, avendo anche cercato di razionalizzare la problematica della condanna alle spese di giudizio (ormai previste anche per le azioni cautelari e in via di principio compensabili solo in caso di “soccumbenza reciproca” o per “gravi, ed eccezionali ragioni” che devono essere espressamente motivate), nonché quella della sospensione degli effetti dell’atto di imposizione (o della sentenza) sia nel giudizio di I° grado che di appello che di Cassazione anche se in proposito

la relativa disciplina appare non chiara e farraginoso, dovendosi differenziare le diverse posizioni del contribuente e dell'ente impositore.

La riforma che invece manca (e che si auspica) è quella dello status del giudice tributario in relazione al quale l'intervento normativo più saliente è (quale modifica al d.lvo 1992, n. 545) quello della necessità che il giudice tributario sia dotato (almeno) "di laurea magistrale o quadriennale in materie giuridiche o economiche aziendalistiche", essendo comunque encomiabile la previsione dell'impegno del Consiglio di Presidenza alla "organizzazione di corsi di formazione permanente dei giudici tributari": impegno che, a ragion del vero, non è mai comunque mancato in questi anni.

E' ben vero che un giudice più "preparato" è anche più "indipendente", ma è altrettanto vero che un giudice a "tempo pieno" sarebbe preferibile ad un "giudice a tempo parziale".

Al riguardo, mi piace riportare quanto espresso nella ordinanza della CTR della Toscana (1) ove così si legge: «*occorre considerare che il processo tributario si caratterizza per la sostanziale assenza di una fase istruttoria o di raccolta delle prove da parte di un giudice terzo, o comunque in contraddittorio (...) Ragioni dovute alla formazione strutturale delle Commissioni composte da magistrati part time inducono i giudici a pervenire alla decisione con celerità senza indulgere ad indagini ulteriori e da essi stessi gestite.*»

«*Di fatto, l'istruttoria fiscale è affidata quasi esclusivamente alla Amministrazione che ad esempio raccoglie dichiarazioni di persone informate dei fatti. Dichiarazioni che possono compromettere l'esito del processo anche se, si vuole ripetere che non sono vere testimonianze, ossia prove, ma solo indizi.*»

Condivido tale (inaspettata) puntualizzazione che evidenzia come lo status giuridico del giudice tributario possa condizionare lo stesso esercizio della sua funzione giurisdizionale: io stesso ho più volte formulato tale constatazione, sulla base di una "comune esperienza": pur avendo i poteri per farlo, sono (ad esempio) assai rari i casi di Consulenza tecnica disposta dal giudice tributario, sono assenti (per quanto attiene la mia esperienza) i casi di sopralluoghi disposti dal giudice tributario o di richiesta di (ulteriore) documentazione alla parte o alla Pubblica Amministrazione (ai sensi degli art. 210 e 213 c.p.c.). Evidentemente, al riguardo, non si pone tanto un problema di "preparazione" del giudice tributario quanto di sua idonea "remunerazione" sì da consentirgli di svolgere la propria funzione con assoluta "professionalità", dedicando ad essa anche tutto il dovuto "spatium temporis et deliberandi" senza incidere significativamente sulla "celerità" complessiva del processo tributario.

Al riguardo, ci si deve domandare perché, gran parte delle pronunzie della Cassazione censurino la sentenza impugnata sotto il profilo del suo difetto di motivazione, generando il conseguente obbligo alla riassunzione del giudizio (di cui è sempre onerato il contribuente), con grave dispendio di risorse ed "intasamento" del contenzioso tributario.

A mio avviso, non esiste una corrispondenza biunivoca fra "celerità" del deposito della sentenza e sua "esaustiva motivazione": anche le sentenze attese per mesi sono carenti di motivazione nella stessa proporzione in cui lo sono quelle "tempestive".

E' tuttavia immaginabile che un giudice "professionale" (e corrispondentemente retribuito) sarebbe (comprensibilmente) maggiormente incline ad un "approfondimento", potendo svolgere la propria funzione sia con "celerità" sia (soprattutto) con maggior approfondimento argomentativo.

Al riguardo, tuttavia, non v'è da illudersi: anche le sentenze del giudice civile (che, è "professionale" e - a quanto mi risulta - (meglio) retribuito) presentano una analoga per-

centuale di incidenza di loro censura per difetto di motivazione: ma allora il "tempo pieno" del giudice e la sua retribuzione assumono rilevanza solo in quanto appaiono destinati ad incidere sulla "professionalità" del giudice e quindi sulla sua "preparazione" intesi l'una e l'altra quali capacità di approfondimento e disponibilità ad effettuarlo.

In questa prospettiva, ben vengano quindi tutte le (ricordate) iniziative svolte ad assicurare una maggior "preparazione" del giudice tributario, nella certezza, tuttavia, che il risultato perseguito più facilmente sarà realizzato (almeno a mio avviso) alla condizione che il giudice sia anche "professionale" e "ben retribuito". A mio avviso, anzi, "professionalità" e "adeguata retribuzione" del giudice rappresentano circostanze che incidono anche sulla sua "preparazione" e per l'effetto della sua "indipendenza". Sotto questo essenziale profilo la novella del 2015 non apporta un effettivo e concreto contributo. Il problema è che al riguardo non si intravedano "all'orizzonte" avvisaglie di un mutamento, in tempi (ragionevolmente) brevi.

### La elaborazione giurisprudenziale

Il 2015 è stato un anno nel quale si segnalano rilevanti interventi nomofilattici della Suprema Corte.

In particolare, mi piace ricordare gli interventi giurisprudenziali in materia di "obbligo di preventivo contraddittorio endoprocedimentale", culminati (almeno *ratione temporis*) nella sentenza della Suprema Corte a Sezioni Unite 9 dicembre 2015, n. 24823 che tuttavia riconosce un obbligo generalizzato del previo contraddittorio amministrativo endoprocedimentale solo per i tributi "armonizzati" (IVA, accise, dazi doganali). In particolare secondo tale sentenza, il contraddittorio assumerebbe rilevanza solo se "utile" cioè solo se la sua mancanza ha avuto effetti sia sulla formulazione della pretesa impositiva che sulla relativa fase istruttoria.

Cosa intenda la Suprema Corte per "utilità" (di derivazione comunitaria) del previo contraddittorio è stato già ampiamente illustrato nel Convegno recentemente organizzato dalla benemerita AMT Liguria (in collaborazione con l'ordine dei Dott. Commercialisti) (2).

Mi limito, pertanto, in questa sede ad osservare che - dovendosi coordinare il contenuto di tale sentenza 24823/2015 con quella (sempre a Sezioni Unite) 18184/2013 si configurerebbe nel nostro ordinamento un obbligo del preventivo contraddittorio endoprocedimentale, per così dire, a "tre velocità":

A. Per i tributi "armonizzati" (Iva, accise, dazi doganali). La violazione di tale obbligo è rilevante solo se il contraddittorio omesso sarebbe stato "utile" al fine della emissione dell'atto di imposizione e di formulazione della pretesa impositiva (come sopra rappresentato) (Cass. 24823/2015).

B. Per i tributi "non armonizzati" (primi fra tutti Irpef, Ires, Irap, Registro, Tributi locali etc.) l'obbligo del contraddittorio preventivo segue le regole di cui all'art. 12 comma 7 L. 2000, n. 212 e cioè:

B1. affinché la violazione dell'obbligo del preventivo contraddittorio sia intervenuto, occorre che l'atto di imposizione sia stato emesso sulla base di una previa "verifica" fiscale.

B2. a tal fine è richiesta - a pena di nullità dell'atto - la osservanza del termine di 60 giorni fra chiusura di tale verifica ed emissione dell'atto di imposizione.

B3. La mancata osservanza di tale termine di 60 giorni non è causa di nullità dell'atto di imposizione, solo se cagionata da "necessità ed urgenza dell'Ufficio", non dipendente da, sua inerzia o disorganizzazione, ma da comprovate ragioni obiettive (Cassazione, Sezioni Unite, 2014 n. 18184).

C. Infine, nei casi in cui tale preventivo contraddittorio è espressamente previsto dalla legge (ad esempio studi di settore, accertamenti sintetici, rettifica formale della dichiarazione etc.) (Sezioni Unite, 24823/2015) la disciplina dello stesso è affidata a tale specifiche disposizioni normative le quali invero (generalmente) nulla prevedono circa la procedura da seguire, essendo, quindi, tale contraddittorio da espletarsi "a forma libera".

Ritengo sia auspicabile la "omogeneizzazione" di tali diverse forme di contraddittorio preventivo endoprocedimentale fermo restando (a mio avviso) che la violazione dell'obbligo di previo contraddittorio dovrebbe in ogni caso essere considerata "non fine a se stessa", ma correlata alla "utilità del contraddittorio omissivo, come sopra indicato. La necessità di tale "omogeneizzazione" è resa ancor più cogente in quanto, anche coordinando il contenuto delle due ricordate sentenze delle Sezioni Unite, resta da chiarire se per i tributi armonizzati (quale l'Iva) accertati a seguito di "verifica fiscale", valgono le sopra (sub B) illustrate regole previste dall'art. 12 comma 7 cit. o quella della "utilità" richiesta da Cass. 2015 n. 24823 di cui sub. C che precede.

Altra pronuncia giurisprudenziale che mi piace ricordare in questa sede è la ordinanza Cass. Sez. VI 26/1/2016, n. 1455 che, in materia di accertamento sintetico, ritiene che il contribuente possa fornire la prova della "lecita provenienza" delle spese per incrementi patrimoniali effettuati, anche semplicemente dimostrando la **esistenza** di idonee disponibilità patrimoniali e la "durata temporale" delle stesse senza dover necessariamente provare l'**effettivo impiego** di tali disponibilità nella effettuazione della spesa di che trattasi, dovendosi, tuttavia, a tal fine onerarsi il contribuente di dimostrare almeno la "verosimilità" di tale impiego, in assenza (ad esempio) di ulteriori investimenti o di operazioni anche non considerate ai fini dell'accertamento sintetico.

Infine, segnalo come apprezzabile la intervenuta sottoscrizione di un "Protocollo di intese" fra il Primo Presidente della Corte di Cassazione e il Consiglio Nazionale Forense in cui si formulano alcuni suggerimenti formali afferenti la redazione degli atti difensivi in Cassazione (ricorsi, controricorsi, memorie) con riferimento particolare alla loro estensione (massimo 30 pagine di motivi), alla necessità della indicazione di una sintesi ecc.

A mio avviso, la sottoscrizione di tale Protocollo è destinata a comportare il definitivo tramonto del principio di "autosufficienza" (che aveva in passato portato alla inammissibilità di tanti ricorsi) oramai superato dalla (ripristinata) necessità di allegare agli atti definitivi i documenti richiesti la cui allegazione (pur da sempre prevista dalla legge: art. 366, comma 2, n. 4 c.p.c.) sembrava invece relegata nell'oblio, da una "prassi" che però (nel frattempo) ha inflitto le proprie vittime!

Ringrazio per l'attenzione e porgo buon Anno giudiziario 2016 e buon lavoro a tutti.

**Note:**

(1) Ord. 18 gennaio 2016, n. 736/1/2015 (Pres. Cicala) con la quale si solleva questione di incostituzionalità dell'art. 12 comma 7 l. 2000, n. 212, nel punto in cui prevede l'obbligo del preventivo contraddittorio endoprocedimentale solo con espresso riferimento ad accertamenti emessi a seguito di "verifiche fiscali".

(2) Si veda la mia relazione "L' "utilità" del contraddittorio e la sentenza delle Sezioni Unite della Suprema Corte 24823/2015" ove tale sentenza è indicata per quanto attiene la configurabilità nel nostro ordinamento di un principio generale da cui far discendere l'obbligo del previo contraddittorio anche per i tributi "non armonizzati" e viene illustrato (e condiviso) il concetto di necessaria "utilità" del contraddittorio medesimo.

**Prof. Avv. Antonio Lovisolo**  
Università di Genova

## Ricordo dell'Avvocato Piero Franzosa



Si è spento lo scorso 11 gennaio, all'età di 58 anni, l'avvocato Piero Franzosa, lasciando un incolmabile vuoto nell'intero Foro genovese. L'amico fraterno Piero era un avvocato di altri tempi, lottatore indomito sia nella professione che nella vita che, purtroppo, negli ultimi anni lo aveva chiamato ad affrontare dure prove. Sempre sorridente, sempre pronto alla battuta scherzosa, generoso e leale verso tutti, clienti, colleghi, magistrati. Un penalista che ha affrontato nella sua carriera fra i più importanti processi del panorama giudiziario genovese; capace, però, di mettere lo stesso impegno anche nella piccola causa, magari per un cliente che neppure poteva pagarlo. Non a caso la Chiesa dell'Immacolata di via Assarotti, in cui sono stati celebrati i suoi funerali, era gremita di avvocati, magistrati, autorità, amici ma anche di tantissimi clienti che hanno voluto dargli un saluto. Durante i mesi della sua ultima battaglia, nella sua stanza di degenza, si assisteva ad un via vai incessante di persone, a dimostrazione dell'affetto infinito che Piero suscitava. E lui, dal suo letto, benché provato dalla malattia, fino all'ultimo, dispensava sorrisi, carezze e ringraziava tutti per essere lì al suo fianco. Piero continuerà a vivere, prima di tutto nel ricordo della sua splendida famiglia, suo primo grande amore, ma anche in quello di ciascuno di noi che ha avuto il privilegio di poter camminare al suo fianco. Si susseguono le iniziative in suo ricordo: l'ultima è il Memorial Piero promosso da Giustizia Rossoblù, a ricordare uno dei grandi amori di Piero, il Genoa. Personalmente di Piero ho mille ricordi ma uno voglio dividerlo: è stato uno dei primi avvocati che ho conosciuto quando, timida e impaurita, ho messo piede per la prima volta, vent'anni fa, nel mondo forense. Piero, con il suo sorriso e il suo modo di fare, mi ha protetto e fatto capire quale avvocato avrei voluto diventare. Non so se ci sono riuscita ma tu Piero resterai sempre il mio modello. Ciao Piero, amico mio.

**Avv. Roberta Barbanera**  
Consigliere dell'Ordine degli Avvocati di Genova

