

OSSERVATORIO TRIBUTARIO

Ottobre 2020 - Anno XII - n. 3



**BOLLETTINO DELL'ASSOCIAZIONE MAGISTRATI TRIBUTARI
SEZIONE SICILIA**

OSSERVATORIO TRIBUTARIO

Bollettino dell'ASSOCIAZIONE MAGISTRATI TRIBUTARI Sezione Sicilia

Anno XIII – n. 3 – ottobre 2020

Rivista quadrimestrale
dell'Associazione Magistrati Tributaristi della Sicilia
registrata al Tribunale di Palermo al n. 12
in data 12 luglio 2006

Direttore Responsabile
Gianfranco Amenta

Direttore Editoriale
Bernardo Comella

Responsabile della Grafica
Carmelo Cirrincione

Direzione e redazione
Associazione Magistrati Tributaristi
Sezione Sicilia

Via Mariano Stabile 160 - 90139 Palermo
c/o Commissione Tributaria Regionale

La collaborazione alla rivista è aperta a tutti i giudici tributaristi ed agli operatori della giustizia tributaria. Gli articoli dovranno pervenire dattiloscritti e firmati.

Gli originali anche se non pubblicati non verranno restituiti.

Gli autori si assumono la responsabilità del contenuto dei propri elaborati, delle opinioni e dei giudizi espressi.

Sommario

DALLA REDAZIONE

Cenerentola sarà uccisa! *(Gianfranco Amenta)* pag. 1

DALL'ASSOCIAZIONE

- a) La Presidente Gobbi puntualizza le carenze del MEF pag. 3
- b) Documento della Giunta Esecutiva dell'A. M. T. pag. 3
- c) Tavolo sulla riforma della Giustizia Tributaria pag. 6
- d) Costituito il gruppo di lavoro "Fisco e legalità" *(Lorella Fregnani)* pag. 7
- e) La Giunta regionale dell'AMT e l'emergenza da Coronavirus *(Lettera del Presidente f.f. Filippo D'Amato)* pag. 9
- f) Dalla Giunta Nazionale. *(a cura di Salvino Pillitteri)* pag. 10

L'APPROFONDIMENTO

Evoluzione della giurisdizione tributaria. *(Ennio Attilio Sepe)* pag. 11

LA RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA.

- a) Un obiettivo veramente imprescindibile. *(Salvatore Forestieri)* pag. 18
- b) Vitalizio? *(Giuseppe Tinto)* pag. 23
- c) Il processo tributario emergenziale nel decreto "Ristori". *(Ennio Attilio Sepe)* pag. 24

IL CASO

Invito al contraddittorio per gli avvisi di accertamento emessi a decorrere dal 1° luglio 2020: in particolare sulle conseguenze giuridiche per omessa o carente motivazione rafforzata. *(Bernardo Comella)* pag. 27

GIURISPRUDENZA IN PRIMO PIANO

- a) **Dalla Corte Costituzionale** *(con la collaborazione di Francesco Palma)*
Società di persone, legittima la tassazione per trasparenza pag. 35
- b) **Le ultime dalla Cassazione** *(con la collaborazione di Francesco Palma)*
Accertamento fiscale per omessa dichiarazione - L'utilizzo della lista Falciani pag. 36
- c) Contribuente omette dichiarazione, per il Fisco vale l'ultimo domicilio fiscale pag. 37

GLI ORIENTAMENTI DELLA C.T.R. SICILIA E LE CONFERME DELLA CASSAZIONE

(a cura di Bernardo Comella con la collaborazione di Rosa Lanzarotta)

Imposta di registro - Trasferimento di immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati diretti all'attuazione di programmi di edilizia residenziale - Agevolazioni pag. 38

L'INDIRIZZO ESEGETICO

Accertamento con adesione - istanza del contribuente - sospensione del termine per l'impugnazione dell'atto impositivo. *(Bernardo Comella)* pag. 40

DALLA REDAZIONE

Cenerentola sarà uccisa!

Nel precedente numero avevo prospettato come la nostra giurisdizione sembra, con buona volontà, paragonabile a Cenerentola. Viene non considerata e, a tutto concedere, indicata con il sistema del rinvio alla disciplina dettata per le altre giurisdizioni. Annoveravo, in quel mio scritto, anche come punto di orgoglio di AMT, la formulazione della rubrica dell'art. 135 del decreto "Rilancio" che recita "*Disposizioni in materia di giustizia tributaria*", ponendola finalmente, almeno nella forma, in piano paritetico con le altre magistrature.

Sempre nel precedente numero, editato durante la quarantena di marzo, veniva proclamato dalle istituzioni come la pandemia avesse accelerato l'applicazione del processo tributario telematico e fatto ipotizzare l'introduzione dell'udienza da remoto. In realtà, nella maggior parte dei casi, le aule della giustizia tributaria sono ospitate in locali che non consentono il distanziamento. Avevo evidenziato come l'udienza da remoto presenti però criticità anche costituzionali e come il processo telematico avrebbe dovuto essere ancora compiutamente collaudato, oggetto di ulteriore formazione per i giudici e di realizzazione delle postazioni.

Riportavo la notizia di stampa (Sole 24 ore del 23.5.20) che proclamava come la giustizia tributaria fosse in stallo in attesa della disciplina delle videoconferenze. Notavo subito un atto di accusa nei confronti della nostra magistratura, come se le altre giurisdizioni fossero pienamente efficienti.

Oggi non si scorge alcuna differenza. I locali sono rimasti gli stessi, Il processo telematico continua ad essere impantanato e nulla è stato effettuato per travasare i fascicoli dal cartaceo. Nessuna postazione, nessuna guida per i giudici, nessun aiuto al personale giustamente autorizzato ad operare a distanza ma necessitato a rientrare per lavorare sui fascicoli cartacei.

Ovviamente la stampa (Sole 24 ore del 16.10.20) sottolinea le deficienze della nostra giustizia, trascurando qualsiasi paragone con le altre. Si evidenzia come, in questo periodo di pandemia, le commissioni trattino il 50% delle udienze ed abbiano prodotto il 61% di sentenze in meno. Viene riportata la preoccupazione del Presidente della CPGT del rischio ingorgo a seguito dell'avvio della notifica dei pignoramenti sospesi in marzo, per il momento postergato.

Ancora un volta questo ramo della magistratura sembra essere stato abbandonato a se stesso. Nessun intervento concreto, nessuna cura da parte delle istituzioni. Si percorre quell'atteggiamento di trascuratezza normalmente destinata alle cose inutili.

Nella stampa (Sole 24 ore del 30.10.20) si afferma che l'obiettivo del processo tributario a distanza sia stato tradito, da almeno due anni, proclamando che i giudici tributari, non essendo impegnati a tempo pieno e percependo remunerazioni di qualche decina di euro, svolgano con minor attenzione il gravoso compito affidatogli. Reagisce il Presidente della CPGT(Sole 24 ore del 31.10.20) che ricorda l'impegno ed i meriti dei magistrati tributari, pur denominando la giurisdizione, anche lui, come Cenerentola.

In realtà ho rappresentato in modo errato la realtà. In concreto si vuole eliminare la giurisdizione per trasferirla in quella civile. In buona sostanza l'obiettivo è quello di sopprimere Cenerentola!

Invero, viene prospettato, nella proposta di legge 2283 del 29.11.2019, come l'attuale sistema non appaia oggi adeguato "per una serie di motivi" risultando preferibile ricondurlo alla giurisdizione ordinaria pur tutelando la specificità di tale ambito. Vengono ipotizzati il reclutamento di 800 magistrati ordinari, l'istituzione delle sezioni specializzate presso i Tribunali e le Corti d'Appello, giudici monocratici con limiti di valore, soppressione del CPGT e ovvia riconduzione al CSM. Si è scoperto che "la giustizia tributaria ha assunto un ruolo di fondamentale importanza all'interno del nostro ordinamento giuridico per le notevoli implicazioni fiscali e sociali ... tanto da richiedere un procedimento di definizione delle controversi fiscali più equo e ragionevolmente rapido", ... "costituzionalmente orientato".

Si prevede che solo i giudici togati, inseriti nelle commissioni, possano avere un punteggio aggiuntivo per accedere alle sezioni specializzate; in ogni caso la permanenza in esse, per tutti i componenti, sarà da 5 a 10 anni. Le sopprimende commissioni potranno operare al massimo per un biennio dall'entrata in vigore della legge, onde smaltire l'arretrato.

La Cenerentola delle magistrature, per quanto si deduce, sino a poco tempo fa, non avrebbe gestito un ruolo di primaria importanza che sembra, a parere dei firmatari della proposta di legge, delinearsi solo ora; nessuna attenzione per coloro che, con grande impegno e professionalità, animati da spirito di volontariato, hanno retto tale giurisdizione. Come nella favola, la protagonista non è di alcun rilievo e può essere, con un tratto di penna, soppressa.

Non aggiungo le altre considerazioni che potrebbero formularsi. Riporto quanto pubblicato di recente (Italia oggi del 19.10.20). "E' chiaro a tutti che una vera ripartenza dell'Italia, quando il Covid sarà finalmente sconfitto, non potrà non passare anche da una riforma seria, profonda e complessiva della giustizia. Una giustizia che funziona non è solo un diritto fondamentale per il cittadino, troppo spesso negato, ma anche un fattore determinante affinché il paese torni a correre." La soppressione di Cenerentola per passare alla giurisdizione ordinaria non sembra, a

fronte delle riconosciute situazioni di crisi, anche di quest'ultimo organismo, una saggia soluzione.

Gianfranco Amenta

DALL'ASSOCIAZIONE

La Presidente Gobbi puntualizza le carenze del MEF

La Presidente Gobbi in una intervista concessa al Sole 24 Ore, pubblicata nell'edizione del 5 novembre scorso, ha precisato che *“per la prima volta il Legislatore ha dedicato nel Dl ristori l'articolo 27 alla giustizia tributaria”*,.....ma il contenuto *“si scontra con la capacità organizzativa del MEF che non ha ancora fornito alcuno strumento informatico necessario”*, pertanto, alla luce di ciò,..... *“l'udienza documentale si è rivelata una misura necessaria”*

* * * *

DOCUMENTO DELLA GIUNTA ESECUTIVA DELL'A. M. T.

In ordine alle critiche sollevate in diverse sedi sulla disciplina del processo tributario nella fase emergenziale, introdotta dal D.L. 30 ottobre 2020, n. 137 *“Ristori”*

OSSERVA

Le censure hanno riguardato soprattutto la costituzionalità della disposizione che prevede, in alternativa alla decisione sulla base degli atti, l'udienza cartolare senza la possibilità di discutere in udienza pubblica.

Si è obiettato sulla legittimità costituzionale della mancata previsione della facoltà delle parti di chiedere la trattazione della causa in pubblica udienza per la violazione del principio del contraddittorio e, quindi del diritto di difesa, e del principio di pubblicità dell'udienza

Entrambe le censure non sembrano fondate.

Quanto al principio del contraddittorio, si obietta che la lesione sarebbe prodotta dalla mancanza della possibilità di interlocuzione diretta delle parti con il giudice. Ebbene, tale interlocuzione è soltanto una modalità di attuazione del principio del contraddittorio, il cui nucleo essenziale è rappresentato semplicemente dalla garanzia secondo la quale nessuno può subire effetti di una sentenza senza aver avuto la possibilità di effettiva partecipazione alla formazione del provvedimento giurisdizionale (diritto di difesa). Nella disciplina in esame lo scambio di *“memorie*

conclusionali e ... memorie di replica” dà piena applicazione al principio, integrando ampiamente il *minimum* costituzionale richiesto in un processo di natura documentale, per il quale la forma ordinaria è quella in camera di consiglio, ed in una fase emergenziale di grave pericolo per la salute pubblica, tale da giustificare la soppressione di quella modalità.

Quanto al principio di pubblicità che è considerato, pur se non previsto espressamente dalla Costituzione, un principio connotato ad un ordinamento democratico fondato sulla sovranità popolare dalla Corte costituzionale ed un diritto fondamentale dell’individuo da plurime disposizioni di matrice internazionale, si evidenzia che tanto nel nostro ordinamento, quanto nella CEDU, se ne prevede la derogabilità allorché ricorrono situazioni di ordine superiore, la cui tutela richieda, al contrario, la celebrazione del processo in forma non pubblica. Davvero singolare appare l’affermazione secondo la quale, in una situazione di estrema gravità, quale quella attuale, caratterizzata dalla chiusura di intere aree geografiche, dalla indizione di coprifuochi, da centinaia di decessi al giorno, da una situazione ospedaliera al limite del collasso, non sussisterebbero *“ragioni obiettive e razionali”* per giustificare una deroga al principio di pubblicità.

In ogni caso, è sfuggito, nell’esegesi dell’art 27 che nel primo comma che *“lo svolgimento delle udienze pubbliche e camerali e delle camere di consiglio con collegamento da remoto è autorizzato”* (l’art. 83 del D.L. n. 18/2020 utilizzava il verbo *“possono”*). Vale a dire che i presidenti di commissione tributaria provinciale e regionale sono soltanto facultati al collegamento da remoto in situazioni ritenute particolarmente pericolose per l’incolumità pubblica.

Quindi logicamente anche la possibilità, alternativa a quella precedente, di decidere sulla base degli atti nonché, su *“insistenza”* di una delle parti, di fissare la trattazione in via cartolare è anch’essa semplicemente autorizzata.

Pertanto, per i capi degli uffici giudiziari è sempre esercitabile il potere di fissare la trattazione delle cause in pubblica udienza ex art. 34, D.Lgs 546/1992, laddove fosse presentata da una delle parti la richiesta, anziché di *“discussione”* (riferita all’udienza cartolare), di *“discussione in pubblica udienza”*,

RILEVA

che gran parte delle polemiche sui riti alternativi in periodo emergenziale non sarebbero insorte se il MEF avesse reso operativo il processo da remoto, previsto dal D.L. 23 ottobre 2018, in un quadro in cui la introduzione del processo telematico partita nel 2009 ancora oggi presenta carenze di funzionamento. E’ assolutamente intollerabile che il MEF non riesca ancora a varare le regole tecnico-operative per lo svolgimento del processo da remoto a ben tre anni dalla sua introduzione e nonostante da più di otto mesi si protragga una situazione di grave emergenza da COVID-19, della quale è difficile prevedere il termine. La possibilità per i giudici e le parti di operare a distanza, oltre che rappresentare una misura necessaria per la

salvaguardia dell'incolumità personale dei soggetti del processo contro il pericolo del contagio, consente un più ampio esercizio del diritto di difesa a garanzia delle parti.

P. Q. M.

RITIENE

compatibile con le misure urgenti sullo svolgimento del processo tributario, dettate dall'art. 27 del D.L. n. 137 del 2020, la richiesta delle parti di svolgimento della udienza pubblica;

INVITA

Il Direttore Generale delle Finanze ad emettere, senza ulteriori ritardi, per la situazione di emergenza in atto, il decreto contenente le regole tecnico-operative per lo svolgimento dell'udienza da remoto.

Roma, lì 5 novembre 2020.

* * * *

L'A.M.T. ha incontrato i rappresentanti degli organismi istituzionali: CNF e ODCEC, le Associazioni degli avvocati e commercialisti e l'Associazione nazionale dei professori di diritto tributario .L'incontro si è concluso con la sottoscrizione di un documento in cui tutte le parti hanno convenuto che *“non è più tollerabile, oltre che già ritenuto ingiustificato dal CPGT in delibera 23 giugno 2020, che non si riesca a varare le regole tecnico-operative di competenza del MEF per lo svolgimento del processo da remoto a ben tre anni dalla sua introduzione e nonostante da più di otto mesi si protragga una situazione di grave emergenza da COVID-19, della quale è difficile prevedere il termine”*;

Nel documento si ribadisce , inoltre che *“per i giudici e le parti di operare a distanza, oltre che rappresentare una misura necessaria per la salvaguardia dell'incolumità personale dei soggetti del processo contro il pericolo del contagio, consente un più ampio esercizio del diritto di difesa a garanzia delle parti nel periodo emergenziale. In quanto consente di tenere l'udienza con la pubblica discussione”*.

Riportiamo il documento

TAVOLO SULLA RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

PREMESSO CHE:

- I riti alternativi previsti dall'art 27 costituiscono una facoltà per i presidenti di commissione, per cui sono compatibili con una richiesta delle parti di rinvio alla pubblica udienza;
- gran parte delle problematiche sollevate sui riti alternativi non sarebbero insorte se fosse stato reso operativo il processo da remoto, di competenza del MEF previsto dal D.L. 23 ottobre 2018 in un quadro in cui l'introduzione del processo telematico partito nel 2009 ancora oggi presenta carenza di funzionamento ;
- non è più tollerabile, oltre che già ritenuto ingiustificato dal CPGT in delibera 23 giugno 2020, che non si riesca a varare le regole tecnico-operative di competenza del MEF per lo svolgimento del processo da remoto a ben tre anni dalla sua introduzione e nonostante da più di otto mesi si protragga una situazione di grave emergenza da COVID-19, della quale è difficile prevedere il termine;
- la possibilità per i giudici e le parti di operare a distanza, oltre che rappresentare una misura necessaria per la salvaguardia dell'incolumità personale dei soggetti del processo contro il pericolo del contagio, consente un più ampio esercizio del diritto di difesa a garanzia delle parti nel periodo emergenziale.
- Pertanto, non osta l'attuale disciplina emergenziale alla richiesta delle parti di svolgimento dell'udienza pubblica;

PRESO ATTO

con favore che, stando alle notizie della stampa specializzata, il MEF, acquisito il parere favorevole del garante della Privacy, starebbe lavorando per attivare la video udienza;

SI CHIEDE

Al Direttore Generale delle Finanze, a provvedere, data la situazione di emergenza in atto, concretamente e celermente a rendere operative le connessioni senza ulteriori ritardi, approvando le regole tecnico-operative necessarie per consentire concretamente lo svolgimento dell' udienze pubblica.

SI INVITA

Il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria a sollecitare la Direzione della Giustizia tributaria affinché tale richiesta non rimanga inevasa e trovi attuazione nel minor tempo possibile, al pari delle altre giurisdizioni che hanno già all'attivo i collegamenti da remoto e a coordinare attraverso l'adozione di linee guida i provvedimenti presidenziali .

Roma, lì 5 Novembre 2020

Associazione Magistrati Tributaristi (A.M.T.)	Daniela GOBBI
Consiglio Nazionale Forense (C.N.F.)	Arturo PARDI
Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili (CNDCEC)	Gilberto GELOSA
Associazione Italiana Professori Di Diritto Tributario (AIPSDT)	Mario NUSSI
Associazione Nazionale Commercialisti (A.N.C.)	Marco CUCHEL
Associazione dottori Commercialisti (A.D.C.)	Maria Pia NUCERA
Associazione Nazionale Tributaristi Italiani (A.N.T.I.)	Piero SELICATO
Istituto per il Governo Societario (IGS)	Livia SALVINI
Unione Nazionale Camere Avvocati Tributaristi (U.N.C.A.T.)	Antonio DAMASCELLI
Organismo Congressuale Forense (O.C.F.)	Pasquale MALINCONICO
Osservatorio Permanente della Giustizia Tributaria (O.P.G.T.)	Ennio SEPE

* * * *

COSTITUITO IL GRUPPO DI LAVORO FISCO E LEGALITA'

E' stato costituito dal Comitato Direttivo Centrale il Gruppo di lavoro "*Fisco e legalità*" con lo scopo di promuovere e coordinare a livello regionale progetti di promozione della cultura e della legalità fiscale nelle scuole e far conoscere l'attività della Magistratura Tributaria. Per rendere più capillare sul territorio l'attività del gruppo di lavoro è stato chiesto alle Sezioni Regionali di nominare un loro rappresentante che dovrà organizzare sul territorio le iniziative formative. Da oltre 10 anni AMT coordina a livello nazionale i progetti denominati "Fisco e Legalità" che si articolano in modo diverso a seconda dei territori: si va da moduli di lezioni frontali sui principi costituzionali in materia di tassazione a progetti più strutturati e complessi, che si sviluppano nel corso di diversi anni scolastici e si concludono con la celebrazione del processo simulato. L'obiettivo è quello di estendere a livello nazionale i progetti ormai collaudati e fiore all'occhiello dell'Associazione , con la collaborazione di quei colleghi che se ne occupano da anni, creando una rete che consenta scambio di idee ed esperienze tra le varie realtà scolastiche nazionali con uno sguardo anche a realtà europee.

AMT, inoltre, è stata invitata ed ha dato la propria disponibilità a collaborare con il CPGT nella realizzazione di ulteriori e diversi progetti, che hanno sempre la finalità di portare la cultura della legalità fiscale nelle scuole. In particolare, Il CPGT ha rinnovato un protocollo di intesa con il MIUR in adempimento del quale è stato bandito un concorso rivolto alle scuole secondarie per la realizzazione di elaborati anche multimediali sul tema della legalità fiscale, contrasto alle mafie, contraffazioni ecc.. Molti referenti regionali del gruppo di lavoro organizzato dal CPGT sono colleghi associati AMT che mettono la loro esperienza professionale al servizio delle scuole per la realizzazione di questi progetti.

E' bene sottolineare l'importanza della sinergia tra l'azione del CPGT e quella dell'AMT sia per non disperdere forze ed esperienze sia per rendere più capillare possibile l'intervento sul territorio, pur nel rispetto degli specifici ambiti di azione.

Lorella Fregnani

L'Avvocato Filippo d'Amato delegato Siciliano per la Legalità fiscale

La Giunta Regionale Siciliana riunitasi il 22 ottobre 2020, ha all'unanimità, indicato come rappresentante siciliano per la "*legalità fiscale*" nelle scuole l'Avv. Filippo d'Amato Presidente f.f. della AMT Sicilia.

Precisa Salvino Pillitteri che l'AMT intende portare avanti in tutte le scuole di ordine e grado un programma teso alla conoscenza della legalità fiscale. Al riguardo continua Pillitteri è opportuno creare un gruppo in rappresentanza delle varie provincie della Sicilia che affianchi l'Avv. D'Amato nell'espletamento del nuovo incarico. La Giunta approva la proposta e conferisce mandato all'AvvD'Amato di contattare le sezioni provinciali dell'AMT per avere segnalati i nominativi da inserire nel gruppo. La sezione provinciale di Palermo ha indicato il Dr. Pino Guzzo

Nella stessa riunione viene deliberato di costituire un organismo regionale che si occupi delle pari opportunità. Vengono nominati dalla giunta l'Avv. Maria Gabriella Giacomponelli, l'Avv. Vincenza Lo Manto, e l'Avv. Silvana Giallombardo.

La Giunta regionale dell'AMT e l'emergenza da Coronavirus

Il Presidente f.f. della Giunta regionale della nostra Associazione, Filippo D'Amato, ha prospettato, alla Presidenza nazionale di AMT, la necessità che il CPGT chieda al Ministero la presenza, in udienza, delle Forze dell'Ordine. Riportiamo il testo della missiva.

All'Associazione Magistrati Tributari - ROMA

Con decreto n.34/2020 Il Presidente della Commissione Regionale per la Sicilia, nel regolamentare l'accesso dei Giudici alle segreterie e lo svolgimento, in sicurezza, delle udienze pubbliche, ha previsto che durante la celebrazione delle citate udienze vi sia la presenza di appartenenti alle forze dell'ordine all'interno dei locali della Commissione Tributaria Regionale, ciò non solo per un problema di sicurezza, ma per fare applicare le misure adottate dal legislatore, evitando il crearsi di assembramenti, obbligando l'uso della mascherina ecc.

Quanto decretato dal Presidente della Commissione Tributaria della Sicilia appare alla scrivente Associazione Magistrati Tributari sez. Sicilia non solo opportuno, ma indispensabile, tenuto conto, essenzialmente, del momento emergenziale che stiamo vivendo a causa della nota pandemia.

Questa sezione Siciliana dell'Associazione Magistrati Tributari auspica che la presenza delle forze dell'ordine durante le udienze pubbliche, venga esteso alle Commissioni Tributarie dell'intero territorio nazionale, così come è per le altre Magistrature.

Riteniamo pertanto necessario che sull'argomento l'Associazione, con urgenza, faccia presente al Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, a cui sono demandati i rapporti istituzionali nell'interesse della Magistratura Tributaria e dei Giudici Tributari, la necessità di un protocollo d'intesa con la Guardia di Finanza o altre Forza dell'Ordine.

Associazione Magistrati Tributari Sez. Sicilia

Il Presidente f.f.

Filippo D'Amato

L'AMT nazionale ha dato seguito alla nostra richiesta:

Al Consiglio di Presidenza
della Giustizia Tributaria
Via Solferino, 15

00185 – **ROMA**

Alla c.a. del Presidente On. Antonio Leone

Gen.mo Presidente,

su delega della Presidente Avv. Daniela Gobbi, mi permetto sottoporre alla Sua cortese attenzione, così come segnalatoci da diverse sezioni regionali dell'A.M.T., l'opportunità che il Consiglio Presidenza della Giustizia Tributaria da Lei Presieduto, valuti la possibilità di stipulare un protocollo d'intesa con la Guardia di Finanza o altra Forza dell'Ordine che ne preveda la presenza durante le udienze pubbliche, in particolare nelle Commissioni Tributarie Regionali più grandi (Sicilia, Campania, Lazio, ecc).

Ciò non solo per un problema di sicurezza, ma per far sì che vengano applicate le misure adottate dal Legislatore a seguito del COVID 19.

Questa Associazione, ritiene che la presenza delle Forze dell'Ordine in udienza, così come avviene nelle altre Magistrature, sia oltre che opportuna anche indispensabile, tenuto conto del momento emergenziale che stiamo vivendo.

Mi permetto altresì aggiungere che l'aggravarsi dell'emergenza epidemiologica necessiterebbe, inoltre, la sottoscrizione di apposite convenzioni con le Aziende Sanitarie Locali per agevolare l'accesso ai test sierologici, ai tamponi, ed anche ai vaccini antinfluenzali, a tutti i Giudici Tributarî che ne facessero richiesta, per consentire una maggiore sicurezza nell'espletamento dell'attività giurisdizionale.

Nel ringraziarLa per l'attenzione che vorrà dedicare alle avanzate richieste ed in attesa di leggerLa sull'argomento, Le porgo i migliori saluti.

Roma, lì 21 ottobre 2020

(Salvino Pillitteri)

L'APPROFONDIMENTO

EVOLUZIONE DELLA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA

- Progressivo ampliamento della cognizione delle commissioni tributarie, sino a divenire il “giudice naturale” dei tributi.

Il nostro sistema di giustizia tributaria trae origine da una distinzione di fondo, risalente agli albori dello Stato unitario, fra controversie in materia di imposte dirette, nelle quali si riteneva prevalessero questioni tecnico-estimative da risolvere con valutazioni essenzialmente equitative in sede amministrativa, e controversie in materia di imposte dirette, per le quali si consideravano prevalenti le questioni di diritto da decidere secondo le comuni regole giuridiche da parte del giudice ordinario. Tant'è che la l. 14 luglio 1864, n. 1830, istitutiva dell'imposta di ricchezza mobile creò le commissioni tributarie, comunali (o consorziali) e provinciali, affidando alle prime il compito di determinare il reddito imponibile. Seguì l'istituzione della commissione centrale, con il regolamento 14 agosto 1864, n. 1884.

Attribuite le funzioni accertative all'agente delle imposte, anche alle commissioni di primo grado fu assegnato il compito di decidere *“delle controversie che sorgono tra il contribuente e l'agente per l'accertamento dei redditi, sui quali l'imposta si riscuote mediante ruoli”*.

Fu la successiva l. 28 maggio 1867, n. 3719, a prevedere, per la prima volta, che contro le decisioni della commissione centrale era ammesso ricorso all'autorità giudiziaria, con esclusione delle *“questioni attinenti alla semplice estimazione dei redditi”*, disposizione, questa, trasfusa nel r. d. 24 agosto 1877, n. 4021, recante il testo unico delle leggi sull'imposta di r. m., ed ancora ribadita nel d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636. Così ai tre gradi del contenzioso tributario si aggiungevano i tre gradi avanti il giudice ordinario.

Il sistema fin qui delineatosi si andò consolidando nel senso di una progressiva giurisdizionalizzazione delle commissioni tributarie rispetto alle originarie funzioni di amministrazione attiva e a quelle successive di amministrazione giustiziale.

Tale processo culminava nella *“riforma degli ordinamenti tributari”* attuata negli anni 1937-1937 (r.d.l. 7 agosto 1936, n. 1639 e r.d. 8 luglio 1937. N. 1516), che articolò le *“Commissioni amministrative per le imposte dirette e per le imposte indirette sugli affari”* in tre gradi (commissioni distrettuali, commissioni provinciali e commissione centrale), disciplinandone nuovamente costituzione e funzionamento ed estendendone la competenza, inizialmente limitata

all'imposta di r. m., a tutte le imposte dirette (tranne quella sul reddito dominicale dei terreni, sul reddito agrario e sul reddito dei fabbricati), e, per la prima volta, anche ad alcune imposte indirette sui trasferimenti di ricchezza (registro, successione). Anche il procedimento dinanzi ad esse, in ordine al quale si rinvenivano scarse e frammentarie disposizioni nelle leggi precedenti, era più organicamente regolato dal r.d. n. 1516/1937. Tale impianto della giustizia tributaria, con ulteriori ampliamenti della sua sfera di cognizione, è rimasto pressoché immutato sino alla riforma del 1972.

Con l'entrata in vigore della Costituzione, la istanza politica che poneva l'esigenza di una riforma divenne una necessità giuridica, derivante dalle norme in essa contenute, che, nel sancire il divieto della istituzione di giudici straordinari o speciali (102, comma 2), mentre conservavano alcuni giudici speciali (art. 103), facevano obbligo al legislatore ordinario, nella VI disposizione transitoria, di procedere entro cinque anni alla revisione degli organi speciali di giurisdizione esistenti, perché fosse assicurata per legge la indipendenza anche dei giudici speciali (art. 108, comma 2).

Finalmente in attuazione della legge-delega 9 ottobre 1971, n. 825 entra in vigore il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, che riforma composizione, funzionamento e competenza delle commissioni tributarie, distinte in primo grado, secondo grado e commissione tributaria centrale, delle quali viene dalla Corte costituzionale (sent. n. 287/1974) riconosciuto il sicuro carattere giurisdizionale, avendo il legislatore dato esecuzione a quell'opera di revisione prescritta dalla norma transitoria della Costituzione. Alla cognizione delle commissioni vengono ulteriormente devolute i nuovi tributi dell'ILOR e dell'IVA, seguiti dall'INVIM.

Pur avendo il processo del '72 ridotto a quattro i gradi di giudizio, erano ancora presenti delle irrazionalità nella esistenza di un terzo grado avanti la commissione centrale o, alternativamente, la corte d'appello, con il conseguente doppio regime per l'impugnazione avanti la Corte di cassazione, che poteva essere adita, nel primo caso, soltanto per violazione di legge ai sensi dell'art. 111 Cost. e, nel secondo caso, per tutte le ipotesi previste dall'art. 360 c.p.c. Era inoltre esclusa qualsiasi forma di tutela cautelare, nonché la pronuncia sulle spese di giudizio e l'obbligo della difesa tecnica.

Pertanto, sulla spinta di pressioni, provenienti anche dalla Corte Costituzionale, che aveva segnalato *"l'urgenza di un riordino legislativo dell'intera materia"* (sent. n. 154/1984) è nata la legge-delega 30 dicembre 1991, n. 413, in attuazione della quale sono stati emanati il d.lgs. n. 545 sull'ordinamento delle commissioni e il d.lgs. sul processo tributario, entrambi in data 31 dicembre 1992, ma entrati in vigore il 1° aprile 1996.

Sul piano dei nuovi tributi affidati alla cognizione delle commissioni il dato più rilevante è costituito dai *“tributi comunali e locali”*, ma l’elenco era destinato ad ampliarsi anche successivamente, come anticipato dalla lett. i) dell’art.2 (*“ogni altro tributo attribuito dalla legge alla competenza giurisdizionale delle commissioni tributarie”*). Sono infatti seguiti il tributo speciale per il deposito in discarica dei rifiuti solidi (l. 549/1995), l’IRAP (d.lgs. 446/1997), l’imposta regionale sulle immissioni sonore degli aeromobili (collegato alla Finanziaria 2000).

Il punto di arrivo del lungo percorso legislativo di ampliamento della cognizione del giudice tributario è stato raggiunto dalla legge 28 dicembre 2001, n. 448 (Finanziaria 2000) che, con l’art. 12, comma 2, ha attribuito alla giurisdizione tributaria *“tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie”*, facendo delle Commissioni tributarie il giudice *“naturale”* dei tributi”.

- Superamento dello schema del processo tributario come processo d’impugnazione di atti tassativamente elencati, espressione di potestà pubblica.

Profonda è stata la trasformazione del quadro dei principi che fino all’inizio dell’anno 2002 hanno retto il sistema della giustizia tributaria attuato con la riforma del 1992, che, in larga misura, riprendeva l’assetto di fondo della precedente riforma del 1972 ed introduceva un vero e proprio rito tributario, ispirato al processo civile, quale modello di riferimento richiamato dalla stessa legge-delega, ma caratterizzato dalla natura di giudizio di impugnazione di atti tipici, tassativamente previsti, espressione di poteri autoritativi (provvedimenti).

I fattori che, a partire dal 2002, hanno significativamente inciso sulla *“fisionomia”* del processo tributario sono stati di duplice origine: da una parte, di provenienza legislativa e, dall’altra, di provenienza giurisprudenziale ad opera, soprattutto, della Corte di cassazione (il c.d. diritto vivente), in una integrazione nella quale la spinta giurisprudenziale è forse apparsa anche più avanzata.

L’attribuzione alle commissioni della competenza generale in materia di tributi operata dalla l. n. 448/2001 ha comportato, non soltanto un ampliamento dei soggetti suscettibili di esser parte nel processo avanti ad esse oltre quelli indicati dall’art. 10 del d.lgs. 546, ma anche una estensione degli atti impugnabili bene al di là di quelli elencati nell’art. 19 dello stesso d.lgs. 546, venendo, così, i confini della giurisdizione tributaria segnati solo dalla materia, vale a dire dalla natura tributaria della controversia.

Successivamente è intervenuta la sentenza n. 16776/2005 delle Sezioni Unite della Corte di

Cassazione che, nell'esaminare un caso di diniego espresso di esercizio del potere di autotutela da parte di un ufficio finanziario, con annullamento di un recupero di Iva, ma conferma delle sanzioni, aveva ritenuto esperibile il ricorso avanti la Commissione tributaria, innovando non soltanto rispetto ad un orientamento giurisprudenziale consolidato che aveva, in passato, sempre ritenuto, in casi del genere, tutelabile la situazione soggettiva d'interesse legittimo facente capo al contribuente avanti il giudice amministrativo, ma anche rispetto alla generale condivisione della possibilità di adire il giudice tributario soltanto di fronte ad atti elencati nell'art. 19 del d.lgs. 546, pur se tale elencazione era stata resa meno rigorosa in via di interpretazione estensiva.

La conseguenza più importante di tale pronuncia è stata quella di determinare il superamento del principio di tassatività degli atti impugnabili, costantemente ribadito nel passato dalla giurisprudenza. Così l'art. 19 è venuto ad assumere un significato soltanto esemplificativo degli atti impugnabili, nel senso che l'accesso al contenzioso tributario è consentito anche per atti diversi, nemmeno assimilabili in via di interpretazione estensiva, come dimostrato dal caso esaminato. Anche a seguito di tale decisione rimane ancora fermo il principio che il ricorso al giudice tributario deve pur sempre riguardare atti o, comunque, comportamenti riferibili a poteri autoritativi dell'amministrazione finanziaria.

Con il d.l. n. 203/2005, convertito con modificazioni nella L. n. 248/2005 anche questo principio viene inciso.

1. - Prestazioni "parafiscali" - L'art. 3 bis, comma 1, lettera a) di detta legge attribuisce alla giurisdizione tributaria una serie di canoni (così definiti dal legislatore per sottolinearne la natura diversa da quella tributaria rivestita in precedenza) che la legislazione più recente aveva disegnato come corrispettivi, nel solco di un processo politico-istituzionale inteso ad un'ampia defiscalizzazione delle entrate rimesse alla competenza degli enti locali, in una prospettiva di modernità ed efficienza e dell'instaurazione di un rapporto paritario tra amministrazione ed utente.

Il d.lgs. n. 446/1997, istitutivo dell'IRAP, nel provvedere, con il titolo III, al riordino dei tributi locali, aveva conferito ai comuni la possibilità di istituire specifiche entrate in assetto commutativo in luogo di entrate tributarie, disponendo, rispettivamente, agli artt. 62 e 63 (quest'ultimo articolo nella versione modificata dalla l. 1998 n. 448), che i comuni, con regolamento, potevano escludere l'imposta comunale sulla pubblicità, sostituendola con un canone in base a tariffa ed i comuni e le province, sempre con regolamento, potevano escludere l'applicazione della tassa per l'occupazione di spazi ed aree pubbliche, sostituendola ugualmente con il pagamento di un canone

in base a tariffa.

La l. n. 36/1994 ("*legge Galli*"), istitutiva del servizio idrico unificato, aveva stabilito, senza possibilità di scelta da parte dell'ente, che il canone per il servizio di scarico e depurazione delle acque di rifiuto provenienti da superfici e fabbricati privati, integrante un tributo comunale sulla scorta della precedente normativa, è quota tariffaria.

Ed, ancora, il d.lgs. n. 22/1997 ("*decreto Ronchi*") aveva disposto la soppressione della tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni, prevedendo la istituzione di una tariffa per la copertura dei costi attinenti ai servizi relativi alla gestione dei rifiuti urbani ed ai rifiuti di qualunque natura e provenienza giacenti sulle strade ed aree pubbliche e soggette ad uso pubblico.

La trasformazione delle suddette prestazioni da tributo in quota tariffaria aveva comportato la sottrazione delle relative controversie alla giurisdizione tributaria a favore del giudice ordinario (v., con riferimento al canone fogne e depurazione, S.U..2006/4898; 2005/14693; 2005/6418). Pertanto è occorso il d.l.n. 203/2005 per riportare tali prestazioni, divenute appunto "*canoni*", vale a dire prestazioni corrispettive come intese in diritto privato, nell'alveo della giurisdizione tributaria, considerata, altresì, la natura "*parafiscale*" di esse, che ne ha favorito l'assimilabilità ai tributi. Tuttavia il legislatore, non teneva conto che, al di là della denominazione, occorreva tener conto della disciplina giuridica che regolava dette prestazioni, tant'è che la Corte Costituzionale, investita della questione, riconosceva che l'attribuzione alla giurisdizione delle Commissioni tributarie era giustificata soltanto per il CIMP (Canone per l'Installazione di Mezzi Pubblicitari), con sentenza n. 141/2009, e per la TIA 1 (Tariffa Igiene Ambientale), con sentenza n. 238/2009, in quanto prestazioni regolate in regime tributario, mentre il canone per l'occupazione di aree e spazi pubblici e quello per lo scarico e depurazione delle acque, reputati di natura commutativa, il primo con sentenza n. 64/2008 ed il secondo con sentenza n. 335/2008, rientravano nella cognizione del G. O. Rimane, in ogni caso, il dato rilevante iniziale dell'attribuzione al Giudice tributario di canoni considerati di natura privatistica, anche se per il passato disegnati come tributi.

2. - Avvisi "bonari" - Sul versante giurisprudenziale sono stati ritenuti impugnabili avanti le Commissioni tributarie anche atti previsti nel procedimento di attuazione della pretesa tributaria, che ugualmente non sembrano rivestire carattere autoritativo, quali i c.d. inviti bonari, previsti per la prima volta dal d.P.R. 1988 n. 43, istitutivo del Servizio di riscossione dei tributi, in materia di tasse ed imposte indirette (art. 67) e di tributi locali (art. 68). Tali atti consistono in un invito al

pagamento che l'ufficio finanziario o l'ente locale invia al contribuente prima della iscrizione a ruolo delle somme dovute. Non sono necessariamente prodromici e funzionalmente connessi alla successiva cartella esattoriale, per la cui emissione non è richiesta la previa notifica dell'invito (v. Cass. 1756/2003; per Cass. 22869/2004 e 3550/2002, l'emissione di un invito al pagamento non è necessario per la legittimità della formazione del ruolo tutte le volte in cui sia stato notificato al contribuente un diverso titolo a fondamento della pretesa tributaria).

Sull'impugnabilità di questi inviti la giurisprudenza della S. C. è inizialmente apparsa divisa, ma il filone interpretativo che si è consolidato li ritiene ricorribili, ponendo in risalto soprattutto la idoneità di essi a portare a conoscenza del contribuente la pretesa dell'amministrazione, con la esplicazione delle ragioni fattuali e giuridiche della pretesa, e a rendere possibile l'esercizio del diritto di difesa, atteso che in tale momento insorge l'interesse all'accertamento giudiziario.

Nel solco di questo filone giurisprudenziale sono stato ritenuti ricorribili avanti le Commissioni tributarie gli avvisi, anch'essi privi di carattere autoritativo, con i quali l'ufficio finanziario, a seguito del controllo automatico o formale delle dichiarazioni, che ha dato un risultato diverso da quello scaturente dalle stesse, invita il contribuente a fornire all'amministrazione i chiarimenti necessari, ai sensi rispettivamente degli artt. 36-*bis* e 36-*ter* del D.P.R. 600/1973 (v., da ultimo, rispettivamente Cass. 3315/2016 e Cass. 15957/2015).

3. La pretesa quale requisito dell'interesse ad impugnare - Nel descritto quadro legislativo e di riferimento giurisprudenziale, requisito necessario per adire il giudice tributario, considerata l'esistenza di casi di ricorribilità non contraddistinti da presenza di "provvedimenti", non sembra possa più essere l'autoritarità dell'atto pregiudizievole, carattere che nei casi degli inviti bonari manca, bensì la comunicazione di una pretesa da parte dell'amministrazione limitativa della sfera giuridica del destinatario, che costituisce l'elemento comune a tutti gli atti impositivi od esecutivi elencati nell'art. 19.

Sicché la valenza da riconoscere oggi a tale norma è che la elencazione degli atti impugnabili in essa contenuta rappresenta una indicazione di "*situazioni-tipo*", consistenti appunto nella configurazione di una pretesa (in fase di cognizione o già in fase esecutiva) che, ove ravvisabile in una serie di altri casi non predeterminati, ma identificabili in via di interpretazione anche analogica, consentono di ritenere insorto in capo al soggetto destinatario di essa quell'interesse qualificato necessario ad agire a tutela del proprio diritto od anche interesse legittimo.

Appare di tutta evidenza che, così impostato il problema, nessuna questione si pone per

ritenere ammissibile il ricorso al giudice tributario nel caso di una pretesa espressa in una fattura (ad esempio, per la riscossione della Tia), in quanto portatrice di una pretesa creditoria (Cass. 27582/2018) oppure in un estratto di ruolo, che, sebbene consista in un semplice elaborato informatico privo di natura impositiva, riporta gli elementi della cartella (Cass. 23076/2019).

Alla stregua della evoluzione intervenuta, appare del tutto superata la concezione della giurisdizione tributaria come *“giurisdizione di impugnazione- annullamento”*, che presuppone l’impugnazione di atti autoritativi (provvedimenti) di fronte ai quali la posizione soggettiva del contribuente si connota come di interesse legittimo, dovendosi essa qualificarsi come *“giurisdizione di impugnazione- merito”*, tesa all’accertamento del rapporto tributario intercorrente tra contribuente e amministrazione finanziaria o ente impositore, in ordine sia all’*an* che al *quantum*. L’azione esperibile non può, tuttavia, essere di mero accertamento, preclusa avanti le Commissioni tributarie, ma di accertamento per così dire *“qualificato”* da una preventiva pretesa comunicata dall’amministrazione finanziaria o dall’ente impositore, anche se non nella forma autoritativa degli atti previsti dall’art. 19.

La Suprema Corte, pur valorizzando il dato dell’esistenza di una pretesa ai fini dell’integrazione dell’interesse a ricorrere, ha inizialmente mostrato qualche resistenza a disancorare tale pretesa dalla natura dell’atto che deve esprimerla, da individuare, secondo la tradizionale concezione impugnatoria del processo, nella elencazione effettuata dall’art. 19, sia pure in una visione allargata, per poi affermare che *“una interpretazione analogico-estensiva ... imporrebbe di riconsiderare la possibilità di ricorrere contro ogni atto – comunque denominato – che contenga gli elementi necessari a portare a conoscenza del contribuente l’an ed il quantum della pretesa dell’Amministrazione la cui mancata osservanza appaia suscettibile di incidere sulla sfera patrimoniale del contribuente”*.

Diviene, quindi, *iusreceptum* *“la possibilità di ricorrere alla tutela del giudice tributario avverso tutti gli atti adottati dall’ente impositore che ... porti comunque a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, senza necessità di attendere che la stessa...si veda della forma autoritativa propria di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dall’art 19... atteso l’indubbio sorgere in capo al contribuente, già al momento di ricezione di quella notizia, dell’interesse (art. 100 c.p.c.) a chiarire ... la sua posizione in ordine alla stessa e, quindi, ad invocare una tutela giurisdizionale ... di controllo della legittimità sostanziale della pretesa impositiva ...”*.

4. - Onere e facoltà d’impugnazione - Il problema più delicato che pone l’impugnabilità

degli atti così detti atipici, vale a dire non inquadrabili negli atti elencati dall'art 19, è quello che l'atto atipico, recante una pretesa dell'amministrazione portata a conoscenza del contribuente possa consolidarsi, nel senso di divenire incontestabile se non tempestivamente impugnato. Pertanto la finalità che è alla base della impugnabilità di tali atti, tesa appunto a favorire una tutela giuridica più avanzata ed efficace, senza la necessità di attendere l'emissione di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dall'art. 19, rischierebbe di tradursi invece in un pregiudizio per l'interessato. Per evitare tale conseguenza, la S. C. ha affermato il principio che soltanto per gli atti elencati espressamente nell'art. 19 vige l'onere del contribuente dell'impugnazione entro il termine prescritto dall'art. 21 del D.Lgs. n. 546/1992, per evitare che diventi definitivo, mentre per gli atti non inclusi in detto elenco, che portino a conoscenza del contribuente una specifica pretesa tributaria, con l'esplicitazione delle sue concrete ragioni fattuali e giuridiche, v'è soltanto la facoltà di impugnarli, rispettando sempre il requisito della tempestività rispetto alla data dell'avvenuta conoscenza (Cass. 13584/2017), nel senso che il suo mancato esercizio non impedirà l'impugnazione dell'atto autoritativo che gli verrà successivamente notificato.

Tuttavia, dal momento che la rigidità del principio di tassatività degli atti impugnabili elencati nell'art. 19 (e ancor prima nell'art. 16 del D.P.R. 1972 n. 636) è stata attenuata - come già rilevato - dalla S. C. ammettendo una interpretazione estensiva di tali atti, e dovendosi ritenere che per gli atti assimilabili a quelli tipici in virtù di tale interpretazione scatterebbe l'onere dell'impugnazione ex art.21, appare opportuno proporre il ricorso, laddove si tratti di atti che rechino l'indicazione (prescritta per tutti gli atti impugnabili avanti le commissioni tributarie dal 2° comma dell'art. 19) del termine d'impugnazione, della commissione competente, nonché delle forme da osservare (regola, questa, ribadita dal 2° comma dell'art. 7 della l. 2000 n. 212), potendo presentarsi difficile la distinzione tra atti atipici ed atti assimilabili a quelli tipici in via di interpretazione estensiva.

Ennio Attilio SEPE

LA RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA.

Un obiettivo veramente imprescindibile

Anche l'ultima riforma della giustizia tributaria, quella introdotta con i Decreti legislativi nn. 545 e 546 del 31 dicembre 1992, risulta ormai abbastanza superata.

In verità questa riforma ha fatto notevoli passi avanti rispetto alla precedente legislazione (il

DPR 26 ottobre 1972 n. 636), dando un assetto diverso alle vecchie Commissioni Tributarie, con l'istituzione delle Commissioni Provinciali, che giudicano in primo grado, e quelle Regionali, che giudicano in secondo grado, confermando la natura giurisdizionale della Giustizia Tributaria ed avvicinando moltissimo il processo tributario a quello civile.

Come si ricorderà, infatti, prima del 1° gennaio 1973 le Commissioni Tributarie (Comunali, in primo grado, e provinciali, in secondo grado) non erano organi giurisdizionali, ma solo organi amministrativi facenti capo all'Amministrazione Finanziaria. In pratica si trattava di Organi speciali ai quali si rivolgeva una sorta di ricorso amministrativo fiscale.

Una disputa, quella riguardante la loro natura (giurisdizionale o amministrativa), sempre molto accesa, anche perché la giurisprudenza, compresa quella della Corte Costituzionale, è stata purtroppo altalenante, nonostante numerose eccezioni di incostituzionalità delle norme allora vigenti in relazione agli articoli 3, 24 e 113 della Costituzione italiana.

Dal 1992 ad oggi, tuttavia, l'evoluzione normativa tributaria e, più in particolare, l'evoluzione del rapporto tra il fisco ed il contribuente, ha fatto emergere l'esigenza di rivedere numerosi punti della disciplina in materia di contenzioso tributario, principalmente quelli che hanno mostrato maggiori problemi, in primis quello riguardante la questione dell'indipendenza e della massima terzietà dei giudici.

Gli obiettivi primari della riforma, infatti, sono essenzialmente due: quello di avere un processo tributario in grado di assicurare giustizia nel più breve tempo possibile, garantendo il "*giusto processo*" costituzionalmente previsto; quello di assicurare una effettiva terzietà dei magistrati tributari, una terzietà che, oltre che effettiva (fatto evidentemente scontato), sia anche "*visibile*" dall'esterno.

L'attuale dipendenza logistica dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, in effetti, genera qualche volta il sospetto che essa non consenta la realizzazione della necessaria indipendenza dei giudici, specialmente se si pensa che, considerato che il MEF si avvale dell'Agenzia delle Entrate (parte importantissima nella maggior parte dei processi fiscali) per lo svolgimento delle principali funzioni per la gestione dei tributi erariali, traspare un possibile conflitto di interessi tra il principale degli Enti impositori e gli Organi giurisdizionali tributari.

Una situazione stigmatizzata, addirittura, dal Parlamento Europeo in occasione di una interrogazione con richiesta di risposta scritta alla Commissione Europea, la n. E-004718-18 del 17 settembre 2018.

Un altro problema, che certamente alimenta sospetti e critiche, è quello riguardante il trattamento dei giudici tributari.

Non si dimentichi che l'attuale organizzazione amministrativa della Giustizia Tributaria, non solo continua ad avvalersi di magistrati (alcuni *"togati"*, altri *"laici"* cioè quelli appartenenti alle Professioni) che non svolgono questa attività *"a tempo pieno"* (potendo svolgere contemporaneamente altre attività non incompatibili con quella di giudice tributario), ma prevede anche un compenso per i Giudici che, più che irrisorio, risulta assolutamente ridicolo in rapporto alla quantità ed alla qualità del lavoro da svolgere. Come se la giustizia tributaria fosse un'attività di *"volontariato"* svolta da giudici *"precari"*, spinti solo dal desiderio di collaborare, in modo quasi gratuito, al fine di realizzare un prelievo fiscale corretto, specialmente coerente con i principi previsti dalla nostra Costituzione.

Da qui la necessità, avvertita da tutti gli addetti ai lavori ed anche della Politica, di porre mano ad un lavoro serio che riesca a trovare soluzioni concrete.

L'obiettivo fondamentale è quello di dare alla funzione della giurisdizione tributaria la stessa dignità della funzione legislativa e di quella di governo, nella comune consapevolezza che i giudici tributari sono chiamati oggi a svolgere un lavoro estremamente importante, sia dal punto di vista fiscale, sia dal punto di vista sociale, sia dal punto di vista economico.

Un obiettivo che tutte le parti politiche che si stanno occupando del problema ritengono realizzabile solo se si riesce ad assicurare ai giudici tributari un'adeguata professionalità, la quale non può prescindere assolutamente dalla specializzazione e dall'indipendenza, caratteristiche che, con giudici non *"a tempo pieno"*, mal pagati e inseriti in una organizzazione che sostanzialmente comporta una dipendenza, quanto meno logistica, dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, si stenta a riconoscere nell'attuale sistema.

Come già detto, una giustizia tributaria che funziona veramente, non solo consente di ottenere velocemente il gettito tributario previsto dal Legislatore, non solo consente di assicurare l'equità fiscale che è base fondamentale della *"tax compliance"* e, conseguentemente, della riduzione dell'evasione fiscale, ma consente altresì di attrarre soggetti economici stranieri i quali, troppo spesso scoraggiati da un processo troppo farraginoso, troppo lungo e, spesso, conducente ad una verità più formale che sostanziale, preferiscono investire in Paesi diversi dal nostro.

Le proposte di legge (contenenti la delega al Governo per la riforma della giustizia tributaria) che sono state presentate sono diverse. Ce ne sono tre alla Camera dei Deputati (primi firmatari

Onorevoli Martinciglio, Centremero e Colletti), e quattro al Senato (Senatori Vitali, Caliendo, Nannicini e Romeo).

Tutte, comunque, sono volte a riformare strutturalmente la giustizia tributaria, creando una "quinta" magistratura accanto a quella amministrativa, contabile, militare e ordinaria, con la previsione di giudici professionali, a tempo pieno e reclutati attraverso un concorso pubblico, retribuiti adeguatamente e, soprattutto, non più legati logisticamente al MEF, bensì alla Presidenza del Consiglio dei Ministri.

Qualcuna delle proposte di legge (proposta Colletti e Viscomi, N. 2283 del 29/11/2019) prevedono l'affidamento della giurisdizione tributaria agli esistenti Organi della Giustizia Ordinaria, attraverso apposite Sezioni specializzate dei Tribunali e delle Corti di Appello e l'abolizione del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria. Altre (proposta Martinciglio ed altri deputati, N. 1521 del 21 gennaio 2019) invece, prevedono l'istituzione di Tribunali Tributari, che giudicano in primo grado, e di Corti d'Appello Tributarie, che giudicano in secondo grado, lasciando l'attuale organo di Autogoverno dei Giudici tributari ed affidando alla Presidenza del Consiglio dei Ministri la gestione logistica ed amministrativa del settore.

I Tribunali e le Corti di Appello tributari giudicherebbero in composizione monocratica solo per le questioni di valore modesto, nonché per le questioni in materia catastale, i giudizi di ottemperanza e le controversie che richiedono il preventivo esperimento del reclamo- mediazione.

E' stata ipotizzata, infatti, anche la possibilità di affidare, nella fase precontenziosa, agli organi di giustizia tributaria di primo grado il "*reclamo-mediazione*" (previsto nel caso di liti di valore non superiore a cinquantamila euro), istituto che attualmente è affidato dalla legge allo stesso Ente impositore. Una modifica che certamente garantirebbe una effettiva terzietà dell'Organo chiamato a "*mediare*".

Potrebbe essere prevista anche l'istituzione di "*Giudici Onorari*" ai quali affidare la trattazione delle questioni di valore non superiore a 3.000 Euro.

Così come previsto dalle proposte di legge presentate, ai magistrati tributari spetterebbe lo stesso trattamento economico dei magistrati ordinari di prima nomina.

Per la verità è stata avanzata un'altra proposta, quella del Consiglio di Presidenza della Corte dei Conti, il CSM dei Giudici contabili. L'Organo di autogoverno della Corte dei Conti, preso atto delle questioni di maggior rilievo indicate nei diversi progetti di legge, allo scopo di "*garantire la migliore tutela degli interessi diffusi legati all'amministrazione della giustizia tributaria*", ha

ritenuto di offrire, *“quale Magistratura posta dalla Costituzione a salvaguardia degli interessi dell'Erario, il proprio contributo al migliore esercizio della giustizia tributaria stessa”*, e ciò con l'obiettivo di concentrare in una stessa Magistratura la salvaguardia degli interessi dell'Erario e del Fisco.

Una ipotesi di riforma, quest'ultima, che ha destato però numerose perplessità, anche di natura costituzionale. E non soltanto da parte degli Avvocati e dei Dottori Commercialisti, ma anche da parte dell'Organo di Autogoverno dei Giudici Tributari, il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria.

Quest'ultimo ha evidenziato infatti *“i gravi rischi di incostituzionalità di tale scelta, che priverebbe sia i contribuenti che gli Uffici finanziari della possibilità di ricorrere in Cassazione avverso le sentenze di secondo grado in materia di diritti soggettivi”*.

Hanno manifestato il loro dissenso anche i Garanti del Contribuente e, più in particolare, il Garante del Lazio, Gargani, Presidente dell'Associazione Nazionale dei Garanti del Contribuente, secondo il quale la proposta non è assolutamente condivisibile, così come non fu condivisa, nella scorsa legislatura, analoga proposta con la quale si voleva trasferire la Giustizia Tributaria in quella Ordinaria, proposta fortunatamente poi rientrata.

Intanto la riforma della Giustizia Tributaria, della quale tutti ormai avvertono l'urgenza, stenta a decollare.

Eppure questa riforma non è certamente di minore importanza rispetto a quella sulla *“semplificazione”* di cui oggi si parla tanto.

Speriamo che la strada già intrapresa porti al più presto ad un risultato concreto.

Per il bene dei Cittadini, degli Enti impositori e della *“tax compliance”*, nonché per lo sviluppo economico del nostro Paese, evitando gli effetti negativi che spingono gli investitori esteri ad operare in altri Paesi, dove la Giustizia è più veloce e la burocrazia meno pesante.

In questa direzione vanno gli sforzi dell'Associazione Nazionale Magistrati Tributari, e di tutti i Giudici che ne fanno parte.

Salvatore Forastieri

VITALIZIO ?

Da un po', e non troppo poco, tempo si legge, si chatta, si parla sui media e sul web, che viene annunciato da autorevoli rappresentanti del governo, da vari politici e variopinti studiosi della materia e ancora da varie associazioni professionistiche e di categoria, e non, che l'attuale sistema, ovvero quello di cui ai d.lgs. n. 545 e 546 del 1992, della giustizia tributaria deve essere riformato perché ritenuto obsoleto (*ndr, forse per l'età media dei giudici ?*) .

Si sente e si propone da una soppressione totale ad un assordimento in favore di altra giurisdizione, da un numero eccessivo degli attuali giudici e da una nomina degli stessi tramite concorso a una richiesta di maggiore professionalità (*ndr, solo intesa come rapporto di lavoro?!?*) dei futuri giudici.

In pratica, così come dalle attuali proposte e disegni di legge, vengono suggerite le più svariate, e volte pure contrastanti tra loro, soluzioni e proposte.

Non voglio entrare nel merito ma sottolineo che tutti però concordano che il sistema che si intende riformare ha, fino ad oggi, quanto meno assicurato brillanti risultati sotto tutti gli aspetti e pure, ma solo con sacrificio degli attuali giudici, ad un costo irrisorio.

Il rischio è che una eventuale riforma, così come proposte, rischia di gettare oltre alla poca acqua c.d. "ritenuta sporca" anche il bambino (*ndr, leggi gli attuali giudici*).

La responsabilità decisionale in definitiva è del legislatore che pare, e da anni, sordo alle proposte della nostra associazione e mi riferisco alla AMT in cui, mi onoro, sono iscritto.

Una qualsiasi proposta che non garantista tutti gli attuali giudici in organico, ed in particolare quelli di provenienza laica e ancora di più quelli provenienti dalle libere professioni, è l'argomento che non fa dormire sonni tranquilli.

Dicono che con l'agognato giudice c.d. professionale basterebbero in organico +/- 1.000 giudici, risultano che parificherebbe la giustizia tributaria alle altre Giurisdizioni almeno, e su questo quasi tutti concordano, in termini di formazione di arretrato e di naturale conseguente lungaggine dei processi.

Per raggiungere questo risultato, senza alchimie particolari, basterebbe non assumere e/o non nominare ulteriori giudici oltre a quelli già nelle funzioni giacché al 31.12.2029 (*ndr, data presumibile che una eventuale riforma venga alla luce, considerati i tempi della politica e delle varie commissioni di studio*) gli attuali Giudici si saranno ridotti, per raggiunti limiti di età (75), a

poco più di 1.000 unità.

Gli attuali giudici, almeno quelli di provenienza laica, sono senza dubbio valenti professionisti, pure penalizzati, ma la cosa dovrebbe incidere anche per i giudici di non provenienza laica, personalmente e nell'ambito professionale proprio e familiare per le note incompatibilità anche territoriali cui sono soggetti ex d.lgs. n. 545/1992, che hanno svolto, e continuano a svolgere, con retribuzioni da terzo mondo, un valido servizio.

Pur non di meno ritengo che sia il minimo, per tutti gli attuali giudici in servizio, al momento della cessazione del loro personale incarico e/o per non poter e/o voler transitare nei nuovi futuri organici, riconoscere loro, a titolo di indennità, un vitalizio che, pagabile già con il solo CUT, non sia minore a:

- Euro 2.000,00, nette e non imponibili, mensili al giudice che ha svolto non meno di venti anni di servizio;
- Euro 1.500,00, nette e non imponibili, mensili al giudice che ha svolto non meno di quindici anni di servizio;
- Euro 1.000,00, nette e non imponibili, mensili al giudice che ha svolto non meno di dieci anni di servizio.

Vitalizio che per essere istituito non necessita di una riforma del tipo in discussione e che può essere da subito introdotto.

Questa sarebbe una prima vera, ma seria, riforma in uno ad un aumento dell'attuale compenso fisso mensile.

Pino Tinto

IL PROCESSO TRIBUTARIO EMERGENZIALE NEL DECRETO “Ristori” E PRINCIPI COSTITUZIONALI

ABSTRACT: I riti tributari disciplinati dal decreto “Ristori”, costituiti dalla udienza da remoto e, in alternativa, dalla decisione sulla base degli atti e, su insistenza di almeno una delle parti, dalla udienza cartolare si riducono soltanto all'alternativa della decisione in base agli atti ed alla trattazione scritta con deposito di memorie conclusionali e replica per il mancato apprestamento da parte del MEF delle dotazioni informatiche necessarie a celebrare il processo da remoto. La mancata previsione della possibilità di richiedere la discussione in udienza pubblica non sembra in contrasto con principi costituzionali, in costanza di una situazione emergenziale di tutela della salute pubblica.

Sono apparse sulla stampa critiche sulla disciplina del processo tributario nella fase emergenziale,

introdotta dal D.L. 30 ottobre 2020, n. 137 *“Ristori”*.

Le censure hanno riguardato soprattutto la costituzionalità della disposizione che prevede, in alternativa alla decisione sulla base degli atti, l'udienza cartolare senza la possibilità di discutere in udienza pubblica.

Si è obiettato sulla legittimità costituzionale della mancata previsione a favore delle parti della possibilità *“di esporre, se lo ritengono, oralmente le loro ragioni, in contraddittorio, e con la garanzia procedurale della interlocuzione diretta con il giudice”*. Si contesta, in sostanza, l'assenza della facoltà delle parti di chiedere la trattazione della causa in pubblica udienza.

La disciplina dell'art. 27 prevede, nel primo comma, lo svolgimento delle udienze pubbliche e camerali con collegamento da remoto e, nel secondo comma, in alternativa, per le controversie già fissate per la trattazione in udienza pubblica, la decisione sulla base degli atti ed, in caso di *“insistenza”* di una delle parti, la trattazione con il deposito di memorie conclusionali e replica.

Evidentemente è sfuggito, nell'esegesi dell'art 27 che nel primo comma che *“lo svolgimento delle udienze pubbliche e camerali e delle camere di consiglio con collegamento da remoto è autorizzato”* (l'art. 83 del D.L. n. 18/2020 prevedeva il verbo *“possono”*). Vale a dire che i presidenti di commissione tributaria provinciale e regionale sono soltanto facultati al collegamento da remoto in situazioni ritenute particolarmente pericolose per l'incolumità pubblica.

Quindi logicamente anche la possibilità, alternativa a quella precedente, di decidere sulla base degli atti nonché, su *“insistenza”* di una delle parti, di fissare la trattazione in via cartolare è anch'essa semplicemente autorizzata.

La mancanza della predisposizione delle dotazioni informatiche da parte del MEF per celebrare l'udienza da remoto rende praticabili soltanto le formalità previste dal comma secondo dell'art 27.

Ma per i capi degli uffici giudiziari è sempre esercitabile il potere di fissare la trattazione delle cause in pubblica udienza ex art. 34, D.Lgs. 546/1992, laddove fosse presentata da una delle parti la richiesta, anziché di *“discussione”* (riferita all'udienza cartolare), di *“discussione in pubblica udienza”*, formalità prevista dal sistema in via ordinaria.

E' pur vero che non è contemplato il *“diritto delle parti alla pubblica udienza”*, ma è da esaminare se la compressione di tale diritto non è giustificata nel processo tributario in caso di grave pericolo per la incolumità pubblica.

La risposta sembra debba essere affermativa, tenuto conto che non si discute sull'osservanza del

principio del contraddittorio, pienamente attuato e ampiamente rientrante nel *minimum* costituzionale.

A tale riguardo si rileva che una prima censura ha riguardato, in ordine a tale principio, la mancanza di interlocuzione diretta delle parti con il giudice.

Sotto questo aspetto è da osservare che l'interlocuzione diretta con il giudice è soltanto una modalità di attuazione del principio del contraddittorio, il cui nucleo essenziale è rappresentato semplicemente dalla garanzia secondo al quale nessuno può subire effetti di una sentenza senza aver avuto la possibilità di effettiva partecipazione alla formazione del provvedimento giurisdizionale (diritto di difesa).

Pertanto è da chiedersi se in un processo di natura documentale, quale è il processo tributario, per il quale la forma ordinaria di trattazione è quella in camera di consiglio, senza la presenza delle parti (fissandosi la udienza pubblica soltanto su apposita istanza), in un periodo di pandemia galoppante, nella quale gravemente incombe il pericolo del contagio, non sia giustificata la soppressione di tale modalità, tenuto conto che il diritto alla salute è indispensabile presupposto di tutti gli altri diritti costituzionali.

Per altro il D.L. n. 18 del 2020 "*Cura Italia*" prevedeva il deposito di "*note scritte contenenti le sole istanze e conclusioni*" mentre il decreto legge 137 del 2020 "*Ristori*" prevede il deposito di "*memorie conclusionali e ... memorie di replica*", quindi un contraddittorio cartolare potenziato.

L'altra censura mossa al decreto "*Ristori*" riguarda un possibile contrasto della norma con il principio di pubblicità dell'udienza, che "*può essere derogato solo in presenza di particolari ragioni giustificative obiettive e razionali, che non possono rinvenirsi, certo, nella situazione di crisi attuale*".

Orbene, anche se il principio di pubblicità dei processi non è contemplato da alcuna enunciazione della Costituzione, la Corte costituzionale ha affermato più volte che "*la pubblicità del giudizio, specie quello penale, costituisce principio connotato ad un ordinamento democratico fondato sulla sovranità popolare, cui deve conformarsi l'amministrazione della giustizia, la quale, in forza dell'art. 101, comma 1, Cost. trova in quella sovranità la sua legittimazione*". Inoltre plurime disposizioni di matrice internazionale contemplan, tra i diritti fondamentali dell'individuo, la trattazione in forma pubblica delle udienze giudiziarie. Detto principio è posto in particolare dalla CEDU in via generale ed ordinaria.

Tuttavia tanto nel nostro ordinamento, quanto nella CEDU, se ne prevede la derogabilità

allorquando ricorrono situazioni di ordine superiore, la cui tutela richieda, al contrario, la celebrazione del processo in forma non pubblica. Davvero singolare è poi l'affermazione secondo la quale, in una situazione di estrema gravità, quale quella attuale, caratterizzata dalla chiusura di intere aree geografiche, dalla indizione di coprifuochi, da centinaia di decessi al giorno, da una situazione ospedaliera al limite del collasso, non si ritiene l'esistenza di "ragioni giustificative obiettive e razionali" per giustificare una deroga al principio di pubblicità.

Ennio Attilio Sepe

IL CASO

INVITO AL CONTRADDITTORIO PER GLI AVVISI DI ACCERTAMENTO EMESI A DECORRERE DAL 1° LUGLIO 2020: IN PARTICOLARE SULLE CONSEGUENZE GIURIDICHE PER OMESSA O CARENTE MOTIVAZIONE RAFFORZATA.

- **1) – Invito al contraddittorio** - L'art 5 ter del d. lgs n. 218/1997- integrato con le modifiche apportate dall'art.4 – octies comma 1 lett. b) del d.l. n. 34/2019 convertito nella legge n.58 del 2019 – statuisce che gli uffici fiscali devono notificare ai contribuenti *l'invito al contraddittorio* per tutti gli avvisi di accertamento emessi dal 1 luglio 2020 in poi.

Il detto invito al contraddittorio riguarda i tributi in materia di imposte sui redditi e relative addizionali, i contributi previdenziali, le ritenute, imposte sostitutive, IRAP e IVA, imposta sul valore degli immobili all'estero e sul valore delle attività finanziarie all'estero. e ciò in quanto il predetto obbligo è stato inserito nel Capo II del d.lgs.218/1997.

Restano esclusi gli accertamenti concernenti le imposte di registro, sulle successioni, donazioni, imposte ipotecarie e catastali, che sono disciplinati nel Capo III del d. lgs. 218/1997, ove non è stato introdotto l'art. 5 ter predetto, e quindi non vige per questi ultimi tributi l'obbligo dell'invito al contraddittorio.

Inoltre l'invito al contraddittorio non si applica ai provvedimenti impositivi diversi dagli avvisi di accertamento , quali quelli di cui agli artt.36 bis e 36 ter del d.p.r. 600/1973. - In merito l'art 6 comma 5 della legge 212/2000 c.d. Statuto del contribuente e la giurisprudenza prevalente affermano che il Fisco non deve obbligatoriamente instaurare il concordato preventivo in tutti i casi di iscrizione a ruolo, ma soltanto qualora sussistono incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione tributaria.

L'obbligatorietà dell'invito al contraddittorio **innova** il panorama giuridico preesistente: difatti a

seguito della sentenza della Cassazione a SS:UU. n.° 24823/2015 l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale sussisteva, a pena di invalidità dell'atto di accertamento;

- per i tributi " *non armonizzati* " soltanto quando ciò fosse previsto espressamente da una disposizione legislativa , come nei casi dell'accertamento tributario fondato sul redditometro, delle verifiche effettuate presso i locali del contribuente e degli accertamenti basati sull'abuso del diritto, ovvero fosse ritenuto indispensabile dalla stessa giurisprudenza della Cassazione, come nel caso degli accertamenti fondati sui parametri e sugli studi di settore;

- per i tributi " *armonizzati* " (ad es. l'IVA) al contribuente incombeva invece l'onere di enunciare le ragioni che avrebbe potuto eccepire se il contraddittorio avesse avuto luogo e sempre che l'esposizione delle dette ragioni fossero fondate e non meramente pretestuose.

Tuttavia con l'introduzione delle modifiche apportate dalla legge 58/2019, l'art. 5ter- collocato nel Capo II del d.lgs. 218/1997 intitolato " *Procedimento per la definizione degli accertamenti nelle imposte sui redditi e dell'IVA* " -regolamenta in maniera uniforme tutti i tributi sia diretti che l'IVA, e quindi tutti i tributi siano essi armonizzati che non armonizzati, secondo la precedente distinzione operata dalla giurisprudenza.

In buona sostanza, per quanto concerne il contraddittorio endoprocedimentale, viene esteso agli accertamenti sulle imposte sui redditi (tributi non armonizzati) ed all'IVA (tributo armonizzato) la stessa disciplina prevista per quest'ultimo tributo dal previgente orientamento giurisprudenziale.

- 2) - Casi di esclusione dell'invito obbligatorio al contraddittorio

Anzitutto, per espressa disposizione normativa, detto obbligo del preventivo contraddittorio non si applica e quindi è escluso:

- 1) nei casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, (art. 5 ter comma 1 del novellato d.lgs. 218/1997): e ciò in quanto dopo il rilascio della predetta copia del processo verbale il contribuente può comunicare entro 60 giorni osservazioni e richieste, che devono essere valutate dall'Ente impositore, il quale quindi potrà emanare l'avviso di accertamento soltanto dopo il decorso dei 60 giorni dal predetto rilascio della copia al contribuente del verbale di chiusura, salvo casi di particolare e motivata urgenza. (art 12 comma 7 legge 212/2000).

- 2) nei casi in cui l'Ufficio fiscale proceda all'emissione di avviso di accertamento o di rettifica parziale in conformità al disposto normativo di cui agli artt. 41-bis del d.p.r. 600/1973 e art. 54, terzo e quarto comma del d.p.r. 633/1972 (art. 5 ter comma 2 del novellato d. lgs. 218/1997).

Tuttavia la Circolare n. 17/E del 22 giugno 2020 raccomanda agli uffici, qualora gli accertamenti parziali siano basati – soprattutto in tema di imposte dirette- su ricostruzioni induttive o sull'utilizzo di presunzioni, di procedere ad attivare il contraddittorio con il contribuente

- 3) nei casi di particolare urgenza ovvero di fondato pericolo per la riscossione: ipotesi queste che vanno espressamente menzionati ed adeguatamente motivati nell'avviso di accertamento (art. 5 ter comma 4)(1)

- 4) negli altri casi in cui la normativa vigente prevede già la partecipazione al contraddittorio del contribuente prima dell'emissione di un avviso di accertamento, e ciò per espressa statuizione normativa contenuta nell' art 5 ter comma 6 del novellato d. lgs 218/1997.

A tal proposito la Circolare n.17/E del 22 giugno 2020 elenca le fattispecie per le quali era già prevista l'obbligatorietà di procedere al contraddittorio, quali ad es. le fattispecie di cui:

a) art. 10 comma 3 bis legge 146/1998 che impone il confronto tra il Fisco e il contribuente nell'ipotesi di accertamento derivante da studi di settore

b) art. 38 comma 4 e comma 7 d.p.r 600/1973 in tema di accertamenti sintetici

c) art. 9 bis comma 16 d.l. 50/2017 convertito in legge n.96/2017 in relazione agli accertamenti induttivi emessi ai fini delle imposte sui redditi, dell'IRAP, e dell'IVA previsti dall'art. 39 comma 2 dpr 600/1973 e art. 55 dpr 633/1972

d) art. 10 bis comma 6 e 7 legge 212/2000 in tema di contestazione di fattispecie abusive, il quale dispone- diversamente dalle fattispecie menzionate alle suindicate lettere a-b-c - che l'abuso del diritto è accertato con apposito atto preceduto, **a pena di nullità**, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da produrre entro il termine di 60 giorni .

Su queste ultime fattispecie elencate sotto le lettere a-b-c-d- torneremo più avanti per verificare quali sono le conseguenze giuridiche del mancato contraddittorio con il contribuente

- 3) - Contenuto dell'invito al contraddittorio

L'invito al contraddittorio – che costituisce l'avvio del procedimento - è rivolto al contribuente da parte dell'Ufficio e deve contenere tassativamente, come prescritto dall'art 5 del d.lgs. 218/1997

- i periodi di imposta suscettibili di accertamento

- le maggiori imposte, ritenute, contributi, sanzioni ed interessi dovuti

- i motivi che danno luogo alla determinazione delle predette maggiori imposte, ritenute e

contributi

- il giorno e il luogo della comparizione per definire l'accertamento con adesione: elemento questo molto rilevante, perché il detto art.5 al comma 3bis statuisce che, "qualora tra la detta data di comparizione e la data di decadenza dell'amministrazione finanziaria dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrono meno di 90 giorni, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato di 120 giorni in deroga al termine ordinario."

- 4) - Conseguenze del mancato invito al contraddittorio

Il contribuente, nei cui confronti sia stato notificato un avviso di accertamento non preceduto dall'invito al contraddittorio ha due alternative:

- 1) o formulare anteriormente all'impugnazione dell'avviso di accertamento avanti la commissione tributaria provinciale istanza in carta libera di accertamento con adesione (art. 6 comma 2 del d.lgs. 218/1997)

Dalla data di presentazione della predetta istanza il termine per l'impugnazione dell'avviso di accertamento è sospeso per 90 giorni; mentre l'impugnazione dell'avviso di accertamento comporta la rinuncia alla predetta istanza di accertamento con adesione.(comma 3 del predetto art. 6)

- 2) ovvero avvalersi di quanto disposto dall'art. 5 ter del novellato d.lgs. 218/1997, comma 5, il quale statuisce che il mancato avvio del contraddittorio comporta l'invalidità dell'avviso di accertamento, eventualmente notificato al contribuente.

Detta invalidità però non è automatica e conseguente alla circostanza di fatto che il contraddittorio non ha avuto luogo, ma essa può essere dichiarata soltanto, qualora, *"a seguito di impugnazione dell'avviso di accertamento, il contribuente dimostri in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, se il contraddittorio fosse stato attivato"*.

Come già accennato in precedenza la Cassazione a Sezioni Unite con la ben nota sentenza n. 24823/2015 aveva solennemente affermato che soltanto per i tributi armonizzati (quali l'IVA) l'omesso contraddittorio endoprocedimentale determinava l'invalidità dell'atto di accertamento, a condizione però che il contribuente avesse potuto dimostrare in giudizio che l'omesso contraddittorio gli aveva impedito di potere eccepire ragioni fondate che avrebbero portato all'annullamento dell'atto di accertamento; mentre per i tributi non armonizzati affermava il principio di diritto che per essi non sussisteva un obbligo al contraddittorio che pertanto non era necessario avviarlo, a meno che il contraddittorio endoprocedimentale non fosse previsto da

specifiche norme.

Pertanto il legislatore con la intervenuta modifica legislativa al d.lgs. 218/1997 ha esteso il principio di diritto affermato dalla predetta sentenza a SS.UU. della Cassazione per i tributi armonizzati, a tutti i tributi, armonizzati o no; e di conseguenza il contribuente, in forza del novellato art. 5 ter, per conseguire la nullità dell'avviso di accertamento emesso in assenza del mancato avvio del contraddittorio da parte dell'Ufficio, sia che si tratti di tributo armonizzato che non armonizzato, deve fornire la prova (c.d. *prova di resistenza*) che l'omissione del contraddittorio gli ha impedito di far emergere elementi o circostanze puntuali e non del tutto vacui e dunque non puramente fittizi o strumentali che avrebbero potuto indurre l'Ufficio, in concreto, a valutare diversamente gli elementi istruttori in suo possesso.

Sarà quindi il giudice tributario a dichiarare l'invalidità dell'accertamento tributario, se egli avrà accertato che l'eccezione sollevata dal ricorrente non era pretestuosa, ma fondata.

- 5) - L'art 5 ter comma 6: ossia delle conseguenze giuridiche del mancato contraddittorio previsto in specifiche norme anteriori all'entrata in vigore del novellato art. 5 ter

L'art. 5 ter recita testualmente "*restano ferme le disposizioni che prevedono la partecipazione del contribuente prima dell'emissione di un avviso di accertamento*"

Le principali norme che prescrivevano doversi già procedere con il contribuente ad avviare il contraddittorio, prima di emettere l'avviso di accertamento, sono quelle già in precedenza menzionate alle precedenti lettere a-b-c-d del paragrafo 2, e cioè:

- a) l'art. 10 comma 3 bis legge 146/1998 che impone il confronto tra il Fisco e il contribuente nell'ipotesi di accertamento derivante da studi di settore;
- b) l'art. 38 comma 4 e comma 7 d.p.r. 600/1973 in tema di accertamenti sintetici;
- c) l'art 9 bis comma 16 d.l. 50/2017 convertito in legge n.96/2017 in relazione agli accertamenti induttivi emessi ai fini delle imposte sui redditi, dell'IRAP, e dell'IVA previsti dall'art. 39 comma 2 d.p.r. 600/1973 e art. 55 dpr 633/1972.

Il legislatore non disponeva relativamente alle predette fattispecie normative sulle conseguenze giuridiche dell'avviso di accertamento emesso in mancanza di contraddittorio con il contribuente: infatti le predette disposizioni normative – che restano ferme e quindi vigenti – affermavano semplicemente che occorreva il contraddittorio e non che l'assenza del contraddittorio produceva un qualche effetto giuridico, quale ad es. la nullità dell'accertamento.

La giurisprudenza aveva invece affermato in maniera costante che l'avviso di accertamento, non preceduto dal contraddittorio con il contribuente, era da ritenersi radicalmente nullo, perché *“costituisce ius receptum che la procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è ex lege determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli standards in sé considerati, ma nasce solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente con il contribuente, pena la nullità dello accertamento”* (Cassazione n. 12696/2018 e le altre conformi nella stessa richiamate).

Senonché questa giurisprudenza, che colmando il silenzio del legislatore aveva solennemente affermato la conseguente nullità dell'accertamento in assenza di contraddittorio nelle fattispecie legislative sopra menzionate, può essere ritenuta conforme al nuovo dettato legislativo in vigore dal 1 luglio 2020 ?

A nostro sommo avviso la risposta è negativa: infatti l'art 5 ter inserito nel d.lgs n.°218/1997 con la legge n.° 58/2019 è una norma che innova il precedente dato legislativo, poichè dispone espressamente con effetto dal 1 luglio 2020 quali sono le conseguenze giuridiche dell'avviso di accertamento non preceduto dal contraddittorio endoprocedimentale, e cioè la nullità dell'accertamento condizionata però all'esito favorevole per il contribuente della prova di resistenza. – Conseguenze giuridiche queste che la normativa antecedente non prevedeva, e che quindi, in forza della normativa entrata in vigore da 1 luglio 2020, vanno applicate anche agli avvisi di accertamento emessi dopo la predetta data per le fattispecie di cui alle summenzionate lettere a - b - c.

A ciò aggiungasi la considerazione che già ad es. l'art. 38 d.p.r. 600/1973 statuiva che, dopo i chiarimenti forniti dal contribuente, l'Ufficio doveva *“avviare il procedimento di accertamento con adesione ai sensi dell'art. 5 d.lgs. 218/1997”*, art. 5 che oggi è integrato con le statuizioni complementari contenute nell'art. 5 ter.

Diversa è la conclusione che si deve trarre dalla fattispecie normativa di cui allo art.10bis comma 6 e 7 legge 212/2000 in tema di contestazione di fattispecie abusive, il quale dispone - diversamente dalle fattispecie menzionate alle suindicate lettere a - b - c - che l'abuso del diritto è accertato con apposito atto preceduto, **a pena di nullità**, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da produrre entro il termine di 60 giorni.

E' di tutta evidenza che questa è una norma speciale dettata per l'abuso di diritto, la quale sancisce espressamente la nullità dell'avviso di accertamento per l'omesso contraddittorio: essa deroga

quindi alla norma di carattere generale contenuta nell'art. 5 ter e quindi prevale su quest'ultima.

- 6.) - Motivazione rafforzata e conseguenze giuridiche dell'omessa e/o carente motivazione rafforzata

In caso di mancata adesione all'accertamento da parte del contribuente, il conseguente avviso di accertamento emesso dall'ufficio deve essere specificamente motivato con riferimento "ai chiarimenti forniti e ai documenti prodotti dal contribuente nel corso del contraddittorio" (art. 5/ter comma 3 d.lgs. 218/1997)

Pertanto – come precisa la stessa Circolare n. 17/E – non è sufficiente che gli Uffici si limitino a valutare gli elementi forniti dal contribuente, ma occorre invece motivare le ragioni del mancato accoglimento delle argomentazioni addotte dal contribuente.

A tal proposito è invalso nella pratica il termine di c.d. "motivazione rafforzata".

A questo punto è d'obbligo interrogarsi quali siano le conseguenze giuridiche di un avviso di accertamento affetto da carente o insufficiente motivazione rafforzata, e in particolare ci si domanda se ne consegue l'invalidità dell'avviso di accertamento emesso.

La norma contenuta nell'art. 5 ter comma 3 nulla dispone al riguardo: in particolare non dispone che la motivazione rafforzata è richiesta a pena di nullità e quindi nella fattispecie trattasi di una norma priva di una sanzione espressa.

Ciò a differenza di quanto statuito nello stesso art. 5 ter comma 5 ove è prevista l'invalidità dell'avviso di accertamento emesso che non sia stato preceduto dall'invito al contraddittorio.

Invalidità questa, come si è visto, non assoluta o automatica, ma condizionata alla dimostrazione da parte del ricorrente che il mancato contraddittorio ha impedito allo stesso la mancata esposizione di elementi di fatto o di diritto che avrebbe potuto eccepire - (in sede di impugnazione avanti il giudice tributario e con esito allo stesso favorevole) - se il contraddittorio sarebbe stato avviato.

Intanto osserviamo che l'invalidità dell'avviso di accertamento per omessa o carente motivazione rafforzata dovrà essere accertata e quindi dichiarata dal giudice tributario.

E a questo punto sorge spontaneo chiedersi se il giudice tributario dovrà limitarsi ad accertare soltanto che le argomentazioni e i documenti prodotti non sono stati espressamente e adeguatamente contestati dall'Ufficio e per tale motivo ritenere invalido l'atto di accertamento emesso ovvero dovrà verificare che le argomentazioni e i documenti prodotti dal contribuente, sia

pure non contestati nell'avviso di accertamento, non sono tali da inficiare il contenuto dell'avviso di accertamento, la cui pretesa impositiva risulta invece fondata ?

Se si propendesse per ritenere che la sola omissione della mancata contestazione delle argomentazioni prospettate in sede di contraddittorio comporterebbe la invalidità dell'atto di accertamento, a prescindere dalla loro fondatezza, **(2)** dovremmo dedurre che la sanzione configurabile per l'omessa o carente motivazione nell'ipotesi di un contraddittorio sia pure avviato e concluso, è maggiore di quella prevista, se il contraddittorio non fosse stato avviato: nel quale caso infatti l'invalidità conseguirebbe a condizione che il ricorrente dimostri che le argomentazioni o i documenti non prodotti siano tali da inficiare l'avviso di accertamento emesso.

Né vale invocare l'art. 10 bis comma 8 della legge 212/2000 che statuisce la nullità assoluta dell'atto impositivo se non specificamente motivato, perché la detta nullità assoluta è prevista soltanto per accertamenti relativi ad abuso di ufficio o elusione fiscale, e per i quali peraltro è previsto un particolare procedimento di accertamento meglio descritto al comma 6 dello stesso art. 10/bis.

Invero riteniamo che sarebbe illogico dedurre tout court la invalidità assoluta dell'avviso di accertamento per carenza o insufficiente motivazione rafforzata, perché a tale vizio afferente la motivazione dell'avviso di accertamento andrebbe a configurare **una sanzione più grave** di quella prevista dal legislatore per il mancato avvio del contraddittorio.

E quindi riteniamo a nostro sommo avviso che anche in presenza di assenza o carente motivazione rafforzata, la invalidità dell'avviso di accertamento potrà essere dichiarata dal giudice tributario qualora il contribuente, in sede di impugnazione dell'atto, dimostri che l'omissione delle ragioni – non pretestuose o irrilevanti - espone in sede di contraddittorio, avrebbe comportato l'annullamento dell'atto di accertamento.

In buona sostanza in questa ipotesi tornerebbe applicabile la norma contenuta nell'art. 5/ter comma 5 del d. lgs 218/1997 che disciplinerebbe sotto l'aspetto sanzionatorio tutti i vizi afferenti il procedimento del contraddittorio endoprocedimentale con il contribuente.

Nota 1 - La Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.°17/E del 22 giugno 2020 richiama *Cass. n. 1289/2020 - Cass. 16478/2014 - 2587/2014*

Nota 2 - *come sostenuto in dottrina da Ferranti G. in "Invito al Contraddittorio" in Il Fisco n. 18//2020 pag. 2814 secondo il quale la mancanza della motivazione rafforzata costituisce carenza di una parte della motivazione dell'accertamento, la cui assenza comporta la nullità dell'accertamento.*

Bernardo Comella

GIURISPRUDENZA IN PRIMO PIANO

DALLA CORTE COSTITUZIONALE

(con la collaborazione di Francesco Palma)

Società di persone, legittima la tassazione per trasparenza.

La Corte costituzionale, con sentenza n. 201 del 17 settembre 2020, si è pronunciata su due questioni di legittimità dell'art. 5, comma 1, del DPR n. 917/1986(TUIR), ad essa sottoposte.

Si tratta della previsione secondo cui i “redditi delle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice, residenti nel territorio dello Stato, sono imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili”.

La norma era stata censurata dalla Commissione Tributaria provinciale di Genova, limitatamente alla parte in cui prevede che l'imputazione dei redditi ai soci avviene *“indipendentemente dalla percezione”*; rispetto ad essa, era stata prospettata l'asserita violazione degli artt. 3, 24, 53 e 113 della Costituzione.

Relativamente ai redditi società di persone imputati ai soci indipendentemente dalla percezione, la Consulta ha giudicato infondati i rilievi sollevati dalla rimettente, dopo aver richiamato il sistema impositivo delineato dall'art. 5 del TUIR, ai sensi del quale le società di persone residenti e gli enti assimilati non costituiscono un autonomo soggetto passivo d'imposta, ma sono considerati alla stregua di centri di riferimento per la determinazione del reddito, attribuito ai soci al termine dell'esercizio e in base alle rispettive quote di partecipazione agli utili.

Si tratta – a detta dei giudici della Corte – di una scelta legislativa giustificata dall'interesse fiscale dello Stato alla percezione dei tributi, tutelato insieme all'interesse del contribuente a un'imposizione correlata alla propria capacità contributiva.

Reddito per trasparenza, esigenze di cautela fiscale e di semplificazione.

Secondo la Consulta, il meccanismo impositivo in oggetto risponde a esigenze di cautela fiscale, a fronte di una possibilità di elusione d'imposta nel contesto delle società considerate dall'art. 5 del TUIR; ciò in considerazione del minore livello di formalizzazione di queste e quindi dell'assenza dei più rigorosi obblighi di natura contabile e procedimentale previsti per le società di capitali.

Lo stesso, inoltre, appare funzionale a esigenze di semplificazione, consentendo di evitare duplicazioni dell'imposizione con riferimento ai soci delle suddette società, che esplicano i loro

poteri in modo diretto e sono a queste legati da un particolare vincolo di natura personale.

Il metodo in esame - definito dalla Corte *“dell’attribuzione del reddito per trasparenza”* - implica che la tassazione IRPEF avvenga direttamente in capo ai soci degli utili societari, con imputazione degli stessi per ciascun periodo d’imposta e indipendentemente dalla percezione: assume, ossia, rilievo il solo fatto della produzione del reddito.

Il presupposto di imposta si realizza infatti in capo ai soci e non alla società che, considerata *“trasparente”*, diventa uno *“schermo”* dietro il quale i primi esercitano collettivamente un’attività economica.

Per la Corte costituzionale, in conclusione, non è arbitraria la scelta con cui il legislatore tributario ha individuato come indice di capacità contributiva la relazione tra il presupposto e il soggetto passivo attraverso la diretta imputazione al socio *“per trasparenza”* del reddito prodotto in forma associata, indipendentemente dalla percezione.

Difatti, *“il meccanismo di imputazione ‘per trasparenza’ dei redditi prodotti dalle società di persone non costituisce una contraddizione rispetto alla nozione generale di presupposto d’imposta fissata nell’art. 1 del TUIR, bensì una particolare manifestazione di questo in riferimento a una specifica fattispecie”*.

LE ULTIME DALLA CASSAZIONE

(con la collaborazione di Francesco Palma)

Accertamento fiscale per omessa dichiarazione- L’utilizzo della lista Falciani.

Con ordinanza n. 19446 del 18 settembre 2020, la Sesta sezione civile della Cassazione ha riaffermato l’utilizzabilità, nell’accertamento e nel contenzioso con il contribuente, *“dei dati bancari acquisiti dal dipendente di una banca residente all’estero e ottenuti dal fisco italiano mediante gli strumenti di cooperazione comunitaria”*.

E’ stata dichiarata legittima la decisione con cui, in sede di merito, era stato confermato l’accertamento fiscale notificato ad una contribuente alla luce di informazioni pervenute dall’amministrazione fiscale francese mediante una collaborazione informativa internazionale da cui era emersa l’esistenza di un conto corrente presso una banca di Ginevra, risultante da una scheda illecitamente sottratta alla banca dal dipendente Falciani.

In considerazione di dette risultanze, l'Amministrazione finanziaria aveva contestato alla contribuente una sanzione pecuniaria per omessa compilazione dei redditi, emettendo anche un autonomo avviso di accertamento a carico di altro soggetto, relativamente alla ripresa a tassazione di redditi evasi e sanzioni in relazione al conto acceso presso l'Istituto di credito svizzero.

La Corte ha inoltre sottolineato come, in tale contesto, sia privo di rilievo l'eventuale illecito commesso dal dipendente stesso e la violazione dei doveri di fedeltà verso l'istituto datore di lavoro e di riservatezza dei dati bancari, doveri *“che non godono di copertura costituzionale e di tutela legale nei confronti del fisco medesimo”*.

L'amministrazione finanziaria, nell'attività di contrasto e accertamento dell'evasione fiscale può, in linea di principio, avvalersi di qualsiasi elemento con valore indiziario, anche unico, con esclusione di quelli la cui inutilizzabilità discenda da una specifica disposizione della legge tributaria o dal fatto di essere stati acquisiti in violazione di diritti fondamentali di rango costituzionale.

Spetta al giudice di merito, quindi, valutare se i dati in questione siano attendibili, *“anche attraverso il riscontro delle contestazioni mosse dal contribuente”*

Quindi il giudice di merito aveva correttamente ritenuto provata la pretesa tributaria sulla base di presunzioni semplici, in assenza di prova contraria non offerta dal contribuente.

Nel dettaglio, la non contestata presenza di disponibilità finanziarie sul conto aperto presso l'istituto svizzero aveva consentito di ritenere, sia pure a livello presuntivo, che l'Amministrazione, mediante la raccolta dei dati emergenti dal conto corrente bancario, avesse assolto il proprio onere probatorio.

Contribuente omette dichiarazione, per il Fisco vale l'ultimo domicilio fiscale.

Con ordinanza n. 23362 del 23 ottobre 2020 la Suprema Corte ha evidenziato come, in tema di accertamento delle imposte sui redditi, la competenza territoriale dell'Ufficio accertatore è determinata dall'art. 31 d.p.r. 600/1973, con riferimento al domicilio fiscale indicato dal contribuente.

Nel caso in cui il contribuente abbia ommesso di presentare le dichiarazioni dei redditi e non abbia in alcun modo comunicato formalmente al Fisco l'attuale domicilio fiscale, resta competente, per il principio dell'affidamento, l'ufficio dell'Amministrazione in relazione all'ultimo domicilio fiscale

noto, in relazione all'anagrafe tributaria del Comune.

Non rileva, infatti, a tale fine né la dimora, né l'assegnazione della casa coniugale, né le richieste del Comune volte a sollecitare indagini patrimoniali e bancarie.

Nella vicenda esaminata, i giudici di legittimità hanno accolto il ricorso con cui l'Agenzia delle Entrate aveva dedotto, rispetto ad una decisione di merito, la violazione del combinato disposto di cui agli articoli 31, comma 2, e 58 del d.p.r. 600/1973, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3 c.p.c.

Secondo l'Amministrazione finanziaria, la CTR aveva errato nel dare rilevanza ad elementi fattuali diversi dalla comunicazione di variazione dei dati

L'ultima residenza nota aveva radicato la competenza dell'Ufficio territoriale di riferimento anche per il principio di buona fede e di affidamento. Del tutto irrilevanti erano da considerare le difformi indicazioni contenute in altri documenti di provenienza dello stesso contribuente, non rilevando in alcun modo la dimora di fatto.

GLI ORIENTAMENTI DELLA C.T.R. SICILIA E LE CONFERME DELLA CASSAZIONE

a cura di Bernardo Comella con la collaborazione di Rosa Lanzarotta

Imposta di registro - Trasferimento di immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati diretti all'attuazione di programmi di edilizia residenziale- agevolazioni.

Comm/ve Tributaria Regionale n. 3758/01/14 del 4.12.2014 presidente Rizzo relatore Granatelli.

MASSIMA: Condizione essenziale affinché le aree edificabili trasferite in permuta possano godere di tassazione agevolata è che facciano parte di un piano urbanistico particolareggiato, diretto all'attuazione di programmi di edilizia residenziale.

Pertanto una area individuata nel P.R.G. del Comune di Palermo come "Centra di Municipality" nella quale era consentita la realizzazione di attività commerciali in una superficie non superiore al 50 %, non è diretta all'attuazione di programmi di edilizia residenziale abitativa, bensì è destinata all'acreazione di centri commerciali, e di conseguenza non può godere della agevolazione dell'imposta di registro nella misura dell'1%.

La Suprema Corte di Cassazione con l'Ordinanza n. 6852/2020 del 11 marzo 2020, rigettando il ricorso proposto avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale della Sicilia n. 3758/01/14, ha confermato, l'orientamento interpretativo enunciato dalla C.T.R. Sicilia n. 3758/01/14 relativamente al trasferimento di immobili rientranti in piani urbanistici particolareggiati.

I giudici di legittimità hanno, infatti, affermato il principio di diritto secondo il quale la legge 244/2007 ha introdotto significative modifiche alla disciplina dell'imposta di registro dettata in materia di trasferimenti immobiliari. In particolare, alla luce della mutata normativa, affinché gli immobili trasferiti possano godere di una tassazione agevolata, occorre che facciano parte di un piano urbanistico particolareggiato, diretto all'attuazione di programmi di edilizia residenziale.

Come è infatti noto, l'art. 1, comma 25, della legge 244/2007, ha aggiunto all'art. 1 al d.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, parte 1, il seguente periodo: "*se il trasferimento ha per oggetto immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati diretti all'attuazione di edilizia residenziale comunque denominati, a condizione che l'intervento cui è finalizzato il trasferimento venga completato entro cinque anni dalla stipula dell'atto: [l'imposta di registro si applica nella misura dell'1 per cento]*".

Per i giudici di legittimità, la fattispecie dedotta in giudizio non rientra nell'ambito di applicazione della disposizione normativa di favore, proprio in ragione del fatto che l'immobile da trasferire non ha i requisiti propri di un immobile di edilizia residenziale.

Per completezza, si rammenta che l'Ufficio finanziario aveva impugnato la sentenza di primo grado eccependo che "*l'area trasferita era individuata nel P.R.G. del Comune (...) come "centro di Municipalità" sicché era consentita soltanto "la realizzazione di attività commerciali ..."*: in altri termini, la realizzazione degli edifici non era diretta all'attuazione di programmi di edilizia residenziale abitativa.

I giudici di seconde cure avevano accolto l'appello proposto dall'Ufficio finanziario, stabilendo che "*il requisito di edilizia residenziale [è] necessario per godere dell'agevolazione*" e, inoltre, che dovevano considerarsi esclusi dall'agevolazione tutti gli altri interventi.

In conclusione, la decisione dei giudici della Commissione Tributaria Regionale ha trovato ampia conferma nella Ordinanza della Cassazione su richiamata.

Rosa Lanzarotta

L'INDIRIZZO ESEGETICO

Accertamento con adesione – istanza del contribuente sospensione del termine per l'impugnazione dell'atto impositivo ex art. 6 comma 3 d.lgs. 218/1997 - consegue soltanto se l'istanza di adesione non viene prodotta a scopo meramente dilatorio.

Commissione Tributaria Provinciale di Palermo sentenza n. 4982/16 del 11.10.2016 presidente Russo Libertino Alberto relatore Barbiera Sergio

Massima -L'istanza formalmente presentata come "istanza di accertamento con adesione", alla quale non segua un comportamento collaborativo da parte del contribuente, deve considerarsi come meramente dilatoria: infatti la presentazione di una istanza di accertamento con adesione non è sufficiente da sola a far scattare la sospensione dei termini per l'impugnazione del provvedimento impositivo, essendo invece necessario che l'istante provi un comportamento fattivo di avere una concreta volontà di avviare per lo meno un dialogo con l'Amministrazione finanziaria.

Si riporta all'attenzione del lettore la sentenza su menzionata della C.P.T. Palermo dell'ottobre 2016, perché il tema concernente la mera presentazione dell'istanza di accertamento con adesione prodotta dal contribuente per fini dilatori e quindi tendenti esclusivamente a fruire della sospensione di 90 giorni per proporre formale ricorso avverso l'atto impositivo, è stato nuovamente e di recente riaffermato dalla C.T.P. di Milano con sentenza n. 275/2020, che è giunta alle medesime conclusioni della su indicata sentenza n.4982/16 della C.T.P. di Palermo.

Invero le su cennate decisioni, oltre a quelle analoghe di identico contenuto, sia della C.T.R. Venezia n. 154/22/2011 e sia della C.T.P. Treviso n. 73 del 18 luglio 2012, muovono dalla considerazione che l'art 10 dello Statuto del Contribuente (legge 212/2000) statuisce "che i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede" e di conseguenza non può ritenersi collaborativo né improntato a buona fede un comportamento del contribuente, il quale alla richiesta di un accertamento con adesione non fa seguire una consequenziale volontà volta ad avviare per lo meno un dialogo con l'ufficio.

Nella specie i contribuenti non avevano addotto alcuna argomentazione a sostegno della istanza presentata né si erano minimamente attivati per contattare l'Agenzia delle Entrate, ma si erano limitati a produrre una generica istanza di accertamento con adesione.

Al momento non si rinvergono sul tema arresti della Suprema Corte di Cassazione.

Bernardo Comella

