

GIUSTIZIA TRIBUTARIA

Doveri e diritti del contribuente

a cura di
DANIELE BALDASSARE GIACALONE e ANGELO CUVA

UNCAT
UNIONE NAZIONALE CAMERE AVVOCATI TRIBUTARISTI

GIUSTIZIA TRIBUTARIA

Doveri e diritti del contribuente

a cura di
DANIELE BALDASSARE GIACALONE e ANGELO CUVA

 **GIUFFRÈ FRANCIS LEFEBVRE**

ISBN 9788828805793

© Copyright Giuffrè Francis Lefebvre S.p.A. Milano - 2018
Via Busto Arsizio, 40 - 20151 MILANO - www.giuffrefrancislefebvre.it

La traduzione, l'adattamento totale o parziale, la riproduzione con qualsiasi mezzo (compresi i microfilm, i film, le fotocopie), nonché la memorizzazione elettronica, sono riservati per tutti i Paesi.

INDICE SOMMARIO

<i>Presentazione: Giustizia Tributaria: Doveri e Diritti del Contribuente di Angelo Cuva</i>	IX
<i>Introduzione: IV Congresso UNCAT Palermo 23-24 Settembre 2016, saluto del Presidente Bruno Lo Giudice</i>	XI

Capitolo 1

FISCO ETICO PER L'ETICA DEL CONTRIBUENTE

di Michele Antonucci - Camera Tributaria di Bari

Capitolo 2

IL GIUDIZIO DI OTTEMPERANZA. PRIME RIFLESSIONI A MARGINE DELLA NUOVA DISCIPLINA

di Marcella Martis - Camera Tributaria di Cagliari

1. Premessa	9
2. Il decreto sul contenzioso tributario e l'esecutività delle sentenze di condanna.	10
3. Il giudizio di ottemperanza	14
4. (<i>Segue</i>) Problematiche applicative	17
5. Conclusioni	19

Capitolo 3

ANTIECONOMICITÀ ED INERENZA NEGLI ACCERTAMENTI FISCALI

di Viviana Verdina - Camera Tributaria di Catania

1. Effettività, antieconomicità ed inerenza	21
2. Eventuali profili di diversità del giudizio di antieconomicità nell'accertamento delle imposte dirette e dell'Iva.	24
2.1. Sul piano delle Imposte Dirette.	25
2.2. Sul piano dell'Iva.	27
3. Le fattispecie all'esame della giurisprudenza e le soluzioni fornite dai giudici di merito e di legittimità	31

Capitolo 4**L. 156/2015: UN'OCCASIONE MANCATA
PER LA RIFORMA DEL SISTEMA DELLA PROVA***di Diego Conte - Camera Tributaria di Milano***Capitolo 5****IL CONTRADDITTORIO PREVENTIVO
NEL PROCEDIMENTO DI ACCERTAMENTO TRIBUTARIO***di Fabio Benincasa - Camera Tributaria di Napoli***Capitolo 6****LA CRISI DEL DOPPIO BINARIO, NEL SISTEMA ITALIANO, ALLA LUCE
DELLE DISPOSIZIONI DELL'ART. 50
DELLA CARTA DEI DIRITTI FONDAMENTALI
DELL'UNIONE EUROPEA, DELL'ART. 4, PROT. 7
DELLA CONVENZIONE EUROPEA DEI DIRITTI
DELL'UOMO, E DEGLI INTERVENTI
DELLA GIURISPRUDENZA EUROPEA***di Maria Bruccoleri - Camera Tributaria di Palermo***Capitolo 7****PRECLUSIONI PROBATORIE IN CONSEGUENZA
DELL'ATTIVITÀ ISTRUTTORIA
DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA: DALL'INTERESSE FISCALE
AL DIRITTO AL SILENZIO***di Vittorio de Bonis - Camera Tributaria di Potenza*

1. Le preclusioni probatorie in sede procedimentale e processuale: il delicato equilibrio tra il principio di collaborazione e buona fede tra amministrazione finanziaria e contribuente, il diritto di difesa in sede processuale ed il diritto al silenzio in sede amministrativa. 77
2. La natura giuridica delle preclusioni processuali: interessi tutelati e principi intesi a delimitarne l'operatività. 78
3. Elaborazione giurisprudenziale dei limiti di efficacia delle preclusioni processuali e compatibilità con i limiti posti dalla carta costituzionale 88
4. L'affermazione dei principi CEDU del diritto al silenzio e della parità delle armi in sede processuale: applicabilità dei principi del giusto processo al processo tributario e confliggenza con la previsione di preclusioni processuali assolute 94

Capitolo 8**DALLA SOSPENSIONE DELL'ATTO ALLA SOSPENSIONE DELLA SENTENZA NEL PROCESSO TRIBUTARIO***di Francesco d'Ayala Valva - Camera Tributaria di Roma***Capitolo 9****FRODI IVA: IL RUOLO DEL CESSIONARIO, TRA L'ESIGENZA DI "FARE IMPRESA", ED IL DOVERE DI VIGILARE SUI PROPRI PARTNERS COMMERCIALI***di Fabio Falcone - Camera Tributaria di Romagna*

1. Premessa	111
2. Sull'indebito riferimento al concetto di fattura per operazione soggettivamente inesistente; sull'assenza di risvolti di ordine penale.	114
3. Sulla corretta e "congrua" interpretazione dell'ipotesi in cui il cessionario può essere chiamato a rispondere della frode posta in essere dal proprio fornitore o comunque da un terzo	121
4. Sull'auspicabile cambiamento "di rotta" da parte dell'amministrazione finanziaria e della stessa Corte di cassazione	128
5. Conclusioni	130

Capitolo 10**IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA: DISAMINA DEGLI ISTITUTI DOPO LA RECENTE RIFORMA***di Daniele Baldassare Giacalone - Camera Tributaria di Palermo e Fabiola del Torchio - Camera Tributaria di Milano*

1. Considerazioni preliminari ed evoluzione della normativa.	131
2. La natura giuridica dell'istituto ed il suo ambito applicativo	135
3. Modalità di perfezionamento dell'accordo.	138
4. Profili sanzionatori: la riduzione delle sanzioni in senso più favorevole al contribuente.	139
5. Criticità ed ipotesi di riforma	140

Capitolo 11**AI CONFINI DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA: LA RISCOSSIONE DEI CONTRIBUTI PREVIDENZIALI E TUTELA DEL CONTRIBUENTE***di Giorgio Seminara e Salvatore Bianca - Camera Tributaria di Siracusa*

1. Premessa	143
2. La cartella di pagamento.	144

3.	L'Avviso di addebito	149
4.	Termini e modi per proporre opposizione	154
5.	Prescrizione e decadenza	161
6.	Conclusioni	169

Capitolo 12

LE CONSEGUENZE DELLA C.D. SENTENZA "TARICCO" SULLE FRODI INTRACOMUNITARIE IN MATERIA DI IVA

di Costantino Palmitessa - Camera Tributaria di Barletta, Adria e Trani

1.	Prescrizione frodi IVA: la parola alla Corte costituzionale!	171
2.	Prescrizione del reato - Disciplina generale	171
3.	Prescrizione dei reati tributari	172
4.	Prescrizione nelle frodi IVA - La sentenza Taricco	172
5.	Il caso	173
6.	La decisione	173
7.	Profili problematici	174
8.	Questioni di legittimità costituzionale - La Corte di Appello di Milano.	174
9.	I dubbi della Cassazione	175
10.	Conclusioni	176

Presentazione
**“GIUSTIZIA TRIBUTARIA: DOVERI
E DIRITTI DEL CONTRIBUENTE”**

Nel particolare contesto storico che caratterizza la condizione economica del nostro Paese le azioni volte a garantire *l'equità fiscale* assumono una particolare rilevanza e priorità.

In tale direzione l'Uncat, la cui missione istituzionale è quella di tutelare i contribuenti, ritiene che la realizzazione di un “equo” sistema tributario passi necessariamente da una piena affermazione dei principi costituzionali in materia, spesso non adeguatamente considerati dal nostro legislatore (in questo contesto si pensi, anche, alle continue deroghe allo Statuto dei diritti del contribuente che in quei principi trova fondamento).

La corretta individuazione dei Doveri e dei Diritti dei contribuenti richiede che la normativa tributaria dia concreta attuazione alle garanzie costituzionali sia sotto il profilo sostanziale che processuale. In questo ambito riteniamo che sia particolarmente importante favorire un confronto costruttivo su tali tematiche tra i principali attori dell'ordinamento tributario italiano, cercando di realizzare in modo concreto, e non teorico, il valore della *compliance* nel rapporto Fisco-Contribuente.

In Italia il “Costo della compliance” (e cioè dell'adempimento fiscale spontaneo) è particolarmente elevato risentendo, anche, delle attuali criticità che riguardano l'organizzazione dell'Amministrazione finanziaria. Nel rapporto annuale predisposto sul tema dei costi della compliance dalla World Bank Group e dalla PWC (**Paying Taxes 2016** — con riferimento al 2014) l'Italia si colloca al **137** posto su 189 paesi del mondo — suddivisi per macroaree — analizzati.

Lo studio utilizza tre indicatori: — *il prelievo* sui profitti delle imprese (*Total Tax Rate*) che in Italia risulta pari al 64,8% a fronte di una media della regione europea del 40,6% (collocandosi così al **primo posto**); — *le ore* necessarie per gli adempimenti fiscali delle imprese (*Time to comply*) che nel nostro Paese sono state 269 a fronte di una

media europea di 173; il numero annuo dei *pagamenti* fiscali che in Italia sono stati 14 rispetto ad una media europea di 11,5.

Il quadro di sintesi che emerge non è, evidentemente, confortante.

Bisognerà, certamente, tenere conto degli effetti dei più recenti provvedimenti che però, *prima facie*, non sembrano idonei a determinare significativi miglioramenti rispetto a tali indicatori. In ogni caso, sulla base di questi dati, appare necessario agire con estrema urgenza, con provvedimenti che riducano sensibilmente il costo della *compliance* anche alla luce dei vincoli derivanti dai principi costituzionali. Tutto ciò non solo per intravedere un futuro meno cupo della giustizia tributaria, ma anche per la tenuta complessiva del sistema economico del nostro Paese.

PROF. AVV. ANGELO CUVA
Docente di Diritto Tributario
Università di Palermo
V. Presidente UNCAT

Introduzione

IV CONGRESSO UNCAT PALERMO 23-24 SETTEMBRE 2016 SALUTO DEL PRESIDENTE

Con l'avvio del IV Congresso Nazionale degli Avvocati Tributaristi desidero ringraziare e rivolgere un caloroso saluto a nome dell'Uncat e mio personale alle autorità civili e militari presenti che hanno accolto il nostro invito, agli illustri relatori, alle colleghe e ai colleghi anche delle altre professioni oggi presenti, agli ospiti tutti.

Mi sia consentito, inoltre, rivolgere un doveroso e speciale ringraziamento ai colleghi di Palermo che hanno organizzato l'importante evento odierno e in particolare al Vice Presidente Angelo Cuva.

Oggi si parlerà di doveri e diritti dei contribuenti.

Si tratta delle due facce di una stessa medaglia, di due aspetti tra loro intimamente connessi che nascono da un'unica e fondamentale esigenza: quella della giustizia del prelievo sia sul piano sostanziale che sul piano processuale.

Infatti, tanto la consapevolezza di dover adempiere ai propri doveri fiscali quanto la legittima pretesa che vengano rispettati i propri diritti rappresentano due aspetti di pari rilievo perché solo il rispetto di entrambi può condurre alla realizzazione di una vera ed autentica giustizia fiscale che deve contraddistinguere l'intero "iter" di riscossione delle imposte, a partire dalla nascita dell'obbligazione tributaria fino alla sua definitiva soddisfazione.

A fronte della coattività con cui comunque il contribuente è costretto ad osservare i suoi doveri — credo che nessuno paghi con gioia le imposte — sono convinto che il contribuente stesso debba acquisire una più compiuta consapevolezza dei propri diritti con particolare riferimento a quel fondamentale diritto che è, come dice il CNF, "il diritto a fare valere i propri diritti".

Parliamo in questa sede dei doveri e dei diritti del contribuente nel procedimento tributario che vede essenzialmente due attori: l'ente

impositore e il contribuente ciascuno portatore di propri doveri e specifici diritti tutti meritevoli di uguali rispetto, tutela e salvaguardia.

Ed è proprio in quest'ottica di salvaguardia dei legittimi interessi di entrambi gli attori che entra in gioco il terzo e fondamentale soggetto che si deve porre come arbitro terzo, imparziale, professionale e professionalizzato interamente rivolto con le sue energie — parlo del tempo pieno — al delicato compito di assicurare il corretto rispetto delle regole del gioco.

Questo terzo soggetto è ovviamente il giudice che, nell'ambito del processo tributario, è chiamato ad analizzare e valutare le contrapposte posizioni, portatrici di antitetici interessi derivanti dalla dialettica dei rispettivi diritti e doveri.

Attraverso le delicate funzioni del giudice tributario — che deve assicurare il pieno e totale rispetto non solo dei doveri ma anche dei diritti di entrambe le parti, garantendone il corretto esercizio — si realizza un altro fondamentale diritto del contribuente che merita particolare attenzione: il diritto ad avere un giusto processo come impone la stessa costituzione italiana, con l'art. 111, e la stessa corte dei diritti dell'uomo.

Da questo la domanda: quando può dirsi che il contribuente ha un giusto processo?

Ritengo che questo si realizzi quando — da contraltare al dovere imprescindibile per ambedue le parti di tenere una posizione processuale leale, corretta e rispettosa delle regole — vi sia un giudice veramente terzo perché imparziale, indipendente e professionalmente preparato che a tempo pieno possa per l'appunto garantire il giusto processo.

Ed è proprio questo l'argomento che l'Uncat, in conclusione dei lavori congressuali e al termine dell'odierna giornata di studio, dovrà affrontare e discutere per concentrare l'attenzione sull'approvazione di un'apposita mozione da diramare alla stampa e agli addetti ai lavori.

In effetti molto si parla — il web e la carta stampata ne sono colmi — di programmi per un fisco meno gravoso e sempre più equo, ma il processo tributario resta sempre la cenerentola laddove, invece, dovrebbe costituire un tema centrale da affrontare in modo organico ed integrale per prendere coscienza e finalmente risolvere i molteplici problemi aperti.

E prima di concludere consentitemi una notazione personale.

Il mio mandato di Presidente dell'Uncat — di cui sono molto fiero ed orgoglioso — è iniziato con l'inaugurazione del III Congresso

Nazionale di Roma e giunge a compimento con l'odierno IV Congresso nella bella città di Palermo.

Sono convinto che l'Uncat è destinata a fare ancora molta strada ma mi piace pensare che, tra i due importanti eventi che ho avuto l'onore ed il piacere di vivere, molta strada è stata fatta e, soprattutto, nella giusta direzione grazie al contributo aperto, leale e generoso di tutti.

Oggi l'Uncat è certamente più presente nelle diverse sedi istituzionali grazie anche ai riconoscimenti, agli apprezzamenti e alla visibilità che ha saputo guadagnarsi a coronamento di un'intensa attività svolta in conformità ai suoi scopi statutari.

Lasciatemi dire che sono stati due anni difficili ed intensi, di grande impegno e fatica, ma anche pieni di entusiasmanti soddisfazioni. Consentitemi quindi — per avviarmi alla conclusione — di rivolgere un sincero ringraziamento:

— ai colleghi degli organi statutari dell'Uncat che mi hanno generosamente coadiuvato e supportato (oltre che sopportato!);

— ai Presidenti di tutte le Camere aderenti e ai loro associati che mi hanno sorretto nelle numerose iniziative portate avanti e concluse con successo.

Concludendo ringrazio per l'attenzione e auguro a tutti buon lavoro.

AVV. BRUNO LO GIUDICE
Presidente UNCAT

Capitolo 1

FISCO ETICO PER L'ETICA DEL CONTRIBUENTE

di *Michele Antonucci* (*)

Il tema di questo 4° congresso ordinario, proseguendo nel solco già tracciato dal precedente, continua ad occuparsi della giustizia tributaria focalizzando, questa volta, l'analisi nell'ottica dei diritti e dei doveri del contribuente.

Parlare di diritti e doveri dei contribuenti consente di analizzare non soltanto il comportamento di questi ultimi nell'applicare le norme di diritto tributario che li riguardano e nell'adempire all'obbligo di contribuzione fiscale, ma altresì quello dell'Amministrazione finanziaria nell'interpretare le leggi tributarie e nel rapportarsi con i contribuenti, nonché quello della giurisdizione tributaria nel garantire l'imparzialità e la professionalità dei giudici, ed, infine, non per ultimo, quello del legislatore che deve emanare leggi non solo conformi agli obiettivi fiscali contingenti ma anche, e soprattutto, ai principi costituzionali.

Come già sostenuto da questa Camera Tributaria nella relazione congressuale di due anni fa, il concetto di giustizia tributaria si esprime, in ultima analisi, attraverso un percorso che partendo da imposte giuste e proporzionate, passa per una attività di accertamento correttamente condotta nella verifica dell'adempimento fiscale del contribuente, per giungere infine ad una giusta forma di tutela processuale.

Declinare i predetti argomenti sotto il profilo etico non vuol essere un mero esercizio retorico-stilistico ovvero un tentativo di addentrarsi nei meandri teorici della filosofia del diritto (peraltro, un approfondimento più squisitamente dottrinale ci sarà offerto dagli illustri relatori invitati a questo Congresso).

L'intento è, semplicemente, quello di riflettere, in base ai dati delle nostre esperienze professionali, sullo stato del sistema giustizia tribu-

(*) Camera Tributaria di Bari.

taria, anche in vista di quello che sarà il contenuto finale della mozione congressuale.

Il titolo di questa relazione (Fisco etico per l'etica del contribuente), anticipando in qualche modo le conclusioni, è, pertanto, un'occasione per ripensare al nostro sistema fiscale attraverso i comportamenti dei vari protagonisti del settore tributario, osservando gli effetti della loro interrelazione. Il filtro sotteso alle successive argomentazioni fa riferimento ad un concetto di etica che si pone (avvicinandosi, senza alcuna pretesa dogmatica o metodologica, a quello elaborato dal filosofo statunitense John Rawls) in una prospettiva deontologica che afferisce a quei principi di libertà e perequazione in grado di suggerire una soluzione adeguata alle principali questioni di giustizia, rendendo più eque le istituzioni che governano la vita associata.

L'Italia — è noto — attraversa una crisi sistemica epocale, accentuata di recente anche dagli effetti della *Brexit*, che blocca il rilancio economico e la crescita di occupazione e produzione.

L'emergenza finanziaria statale, tra l'ingente debito pubblico e la spesa pubblica in costante crescita a dispetto di ogni *spending review*, rivela, tra l'altro, l'inadeguatezza del nostro sistema tributario, sempre più pressante e caotico, dai costi di gestione molto elevati e dal rendimento discutibile sul piano dell'accertamento e della riscossione coattiva, che lascia immune da qualunque prelievo grandi capitali di ricchezza illecita, ma che mantiene una pressione fiscale elevatissima su quella regolarmente dichiarata.

Siamo attualmente al secondo posto in Europa per pressione fiscale (43,5% sul PIL registrato l'anno scorso), ben 8 punti sopra la media UE, senza che, a questo, corrisponda un miglioramento della qualità e della quantità dei servizi pubblici erogati. Quest'anno il *tax freedom day* dei contribuenti (il giorno in cui non si lavora più per pagare il Fisco) si è celebrato il 12 giugno, mentre per gli imprenditori il termine si è prolungato di 4 giorni rispetto al passato, fino al 13 agosto (e il *total tax rate* sulle società ha quasi raggiunto il 65%!).

L'aspetto etico della questione incrocia, evidentemente, il dovere morale in capo al contribuente di pagare le tasse (in base al principio costituzionale di capacità contributiva) con l'esigenza che esse siano eque e che vi siano garanzie da parte di chi governa e del quadro economico-politico generale circa il buon uso del denaro pubblico.

È ovvio che uno Stato che banalizzi il concetto di capacità contributiva nel concorso alla spesa pubblica, tradisce la radice personalista dell'art. 53 della Costituzione e dell'intero sistema costituzionale e si

presta a nuove forme di autoritarismo, in antitesi alle finalità costituenti.

Avvertiva il premio Nobel per l'economia Milton Friedman che *“La teoria dello shock economico è drammatica ma molto semplice: bisogna creare nella popolazione un senso continuo di insicurezza e di stress psicologico, tale che diventi accettabile qualsiasi decisione politica ed economica”*.

Peraltro, in queste considerazioni, non c'è nulla di nuovo, anzi si avverte quello scontato senso di già visto e già sentito da e per tanto tempo.

Più di un secolo fa, Luigi Einaudi sosteneva, sul Corriere della Sera del 22 settembre 1907, che *“La frode fiscale non potrà essere davvero considerata alla stregua degli altri reati finché le leggi tributarie rimarranno vessatorie e pesantissime e finché le sottili arti della frode rimarranno l'unica arma di difesa del contribuente contro le esorbitanze del fisco”*.

Nel 1950 Cesare Cosciani scriveva nella sua analisi critica del sistema tributario italiano (“La Riforma Tributaria”) che *“Un’alta pressione fiscale distrugge, a lungo andare, la moralità del contribuente, specie se questo trova difficoltà a fronteggiare i bisogni essenziali della propria vita”* (quanto siamo vicini alle dichiarazioni di tre anni fa, rilasciate dal viceministro all’Economia Stefano Fassina, sulla “pressione fiscale insostenibile” e sulla “evasione di sopravvivenza”!); e ancora: *“Spese eccessive che superano la capacità economica della nazione, spese che a ragione o a torto vengono ritenute a favore di determinate classi o circoli sociali, spese che si ritengono infruttifere e nettamente assistenziali, fanno sì che l’imposta in Italia sia considerata, più come una taglia, che come un prezzo che si paga per un servizio che viene prestato ai singoli”*.

Come si può constatare, il passato è ancora presente.

E allora, andando ad affrontare il tema della relazione, osserviamo che, sul fronte legislativo, l’aspetto etico si scontra da tempo con una produzione abnorme di norme (si è calcolato che dal 2008 ad oggi sono state varate ben 800 misure solo sulle entrate) che si susseguono a breve distanza modificando le precedenti, con la scadente tecnica legislativa, con la decretazione d’urgenza, con il mancato coordinamento fra norme, con la retroattività di alcune leggi soprattutto nella forma dell’interpretazione autentica, senza contare l’eccessivo numero di circolari che, a volte, complicano ulteriormente il significato delle norme.

I disagi dovuti all'iperproduzione normativa in materia tributaria ed alla forma oscura di molti messaggi legislativi, sono stati, peraltro, oggetto di considerazione anche da parte del ministro Pier Carlo Padoan nel suo intervento all'ultimo Congresso Nazionale ANM (Associazione Nazionale Magistrati) al teatro Petruzzelli di Bari (23 ottobre 2015) quando ha spiegato come, in alcuni casi, ciò che sembra evasione, in realtà, non lo è, perché frutto di un errore collegato alla complessità delle regole; il che — spiegava il ministro — rafforza l'esigenza di semplificazione e chiarezza delle norme tributarie.

La recente approvazione dei decreti legislativi attuativi della legge di delega fiscale è stata ritenuta un primo, seppure, per certi versi, limitato, passo in avanti nella revisione delle regole; ma molti studiosi ed operatori del mondo tributario ancora sostengono che ci sia bisogno di ripensare in termini moderni l'intero sistema tributario, fermo alla riforma di 45 anni fa ed appesantito e contaminato, nel tempo, da infiniti interventi tampone; perché senza l'effettiva realizzazione di un fisco equo, semplice, redistributivo, rispettoso delle libertà individuali, il sistema rischia di implodere.

Per quanto riguarda l'Amministrazione finanziaria il punto rilevante delle nostre riflessioni afferisce al comportamento nei confronti dei contribuenti dell'Agenzia delle Entrate che nasce, con un decreto legislativo del 1999, come ente pubblico non economico, ereditando tutte le competenze che in passato facevano capo alle articolazioni centrali e periferiche del Ministero delle Finanze, ma restando, comunque, funzionalmente collegata all'organo politico. Pertanto, sebbene caratterizzata da un modello di gestione ed organizzazione di tipo privatistico, la sua azione è quella di una pubblica amministrazione e, dunque, dovrebbe necessariamente conformarsi ai canoni costituzionali di legalità, imparzialità, trasparenza e buon andamento.

Troppo spesso, invece, l'azione accertatrice del Fisco (il cui apparato burocratico, come si è detto, ha costi molto elevati), piuttosto che ai predetti principi, appare orientata, in vista della realizzazione di un *budget* di stampo aziendalistico, al recupero di un imponibile a tutti i costi, anche se frutto di cavillose interpretazioni piuttosto che di evasione reale.

Tanti, troppi, controlli del Fisco sono concentrati, infatti, sulle c.d. "contestazioni interpretative", basate sulla reinterpretazione (tante volte, infondata) di circostanze dichiarate, o comunque palesi, in modo fiscalmente più oneroso per il contribuente.

La necessità di un rapporto diversamente impostato, che superi la “regola del sospetto”, è stata evidenziata dal ministro Padoan, nel citato consesso di Bari, preannunciando una rimodulazione del codice di dialogo tra Fisco e contribuente, da improntarsi alla fiducia, in vista di risultati migliori per entrambi i soggetti del rapporto e di una nuova, da sempre auspicata, stagione di distensione e collaborazione reciproca.

Niente di nuovo, si dirà, a parte l'autorevole fonte. E per la verità, sembra sempre tutto fermo all'effetto annuncio, perché la realtà quotidiana del confronto fra Uffici fiscali e contribuente non è decisamente incoraggiante, mentre ciò che, in fondo, occorrerebbe per un effettivo regime di utile cooperazione è già codificato nel tante volte dimenticato e svilito Statuto dei diritti del contribuente. In particolare, l'art. 10, 1° comma, della L. n. 212/2000 stabilisce il principio di collaborazione e di buona fede reciproca nei rapporti tra fisco e cittadino; ma, a ben vedere, quanto al vero e proprio dovere di collaborazione (attesa anche la collocazione della disposizione in una legge che afferisce ai diritti del contribuente), esso non può che riferirsi unicamente all'amministrazione finanziaria, che, altrimenti, violerebbe il dettato costituzionale di cui all'art. 97, deresponsabilizzandosi nella propria azione amministrativa. La collaborazione e la buona fede (intesa in senso oggettivo, quale obbligo di correttezza, trasparenza e coerenza) della pubblica amministrazione concretizzano la tutela dell'affidamento del contribuente e favoriscono la *tax compliance* di quest'ultimo.

La nostra analisi ci porta, infine, ad occuparci della giurisdizione tributaria, sede di un contenzioso che solo per l'anno 2015 ha “gestito” controversie per un valore di oltre 30 miliardi di euro (nel complesso, la pendenza delle liti ammonta a quasi 51 miliardi!). Oggetto di recente revisione attraverso il D.Lgs. 156/2015 è stato il processo tributario, ma, ai più, è sembrato un mero *restyling* che ha riguardato solo alcuni aspetti, già evidenziati e sollecitati dalla pratica giudiziaria.

È mancato, invece, l'intervento, forse, più atteso e necessario: la definitiva eliminazione di ogni subordinazione al Ministero dell'Economia e delle Finanze, inaccettabile ove si voglia assicurare la terzietà del giudice, garantendone l'indipendenza anche sotto il profilo della mera apparenza (a tal riguardo è, tuttora, pendente presso la Corte Costituzionale la questione sulla legittimità dell'attuale assetto organizzativo delle Commissioni tributarie per violazione degli artt. 101, 111, 117 Cost., in relazione all'art. 6 della Cedu, sollevata dalla CTP di Reggio Emilia con l'ordinanza n. 280/3/14).

Altro punto fondamentale, decisamente mancato dal legislatore delegato, è stato quello della riforma del giudice tributario, da rendere professionale e a tempo pieno, reclutato a regime in base ad un concorso che possa garantire la necessaria competenza e la dovuta preparazione nella materia.

Nel frattempo, è stata presentata la proposta di legge “Ermini” (AC 3734) con cui si è prospettata l’abolizione delle Commissioni tributarie e la loro sostituzione con sezioni specializzate presso i tribunali ordinari. Al sovraccarico di lavoro dovrebbero far fronte 750 nuovi magistrati da assumere mediante concorso, mentre i servizi di segreteria sarebbero ugualmente garantiti dal personale attuale, che però passerebbe alle dipendenze del Ministero della Giustizia.

La nostra Unione Nazionale delle Camere degli Avvocati Tributaristi ha, in proposito, adottato alcune linee guida, formulate tra lo scorso 20 maggio ed il successivo 7 luglio.

In questa sede, pertanto, appare opportuno considerare se l’attrazione alla giurisdizione civile, teoricamente condivisibile (specie per noi avvocati), sia davvero sinonimo di miglioramento o se non sia il caso di valutare più attentamente gli effetti del sovraccarico presso i tribunali ordinari che conseguirebbe a tale devoluzione (con evidenti conseguenze sul già pesante arretrato civile), ovvero il rischio della creazione, per ragioni di gestione, di qualcosa di simile alle attuali commissioni presso le sezioni specializzate, aggravando, intanto, i tempi per le decisioni. Non si devono trascurare, inoltre, le stroncature della suddetta proposta di legge da parte dell’ANM, nonché dei vertici del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria. Oltretutto, qualsiasi serio progetto di riforma dovrebbe passare attraverso il preventivo reperimento delle necessarie risorse economiche.

Quello che si vuol dire, al netto dell’inevitabile programmatica quantificazione dei costi dell’operazione, è che l’urgenza di affidare il processo tributario ad un giudice professionale, a tempo pieno e sganciato dal MEF (per quanto sarebbe preferibile inserire la sua riforma in un più complessivo ed organico riordino del sistema tributario) potrebbe realizzarsi anche attuando i dovuti cambiamenti sull’attuale assetto strutturale delle Commissioni tributarie, rendendole, così, realmente una “quarta giurisdizione” allineata alle regole del giusto processo costituzionalmente previste.

Tanto fin qui rappresentato, nel volgere al termine della relazione, si può dire che il profilo etico in base al quale, con estrema semplificazione, si è voluto modulare il presente intervento fa emergere che la

ricerca di un paradigma comportamentale secondo il giusto agire trova, in fondo, una precisa indicazione nelle disposizioni della Costituzione e dello Statuto dei diritti del contribuente, ove correttamente ed effettivamente seguite ed applicate.

Per quanto sinteticamente analizzato, nei limiti imposti da una relazione congressuale, risulta, altresì, evidente che l'etica del contribuente è direttamente espressione dell'etica del Fisco: non è, infatti, immaginabile che un sistema tributario che comprime l'affidamento sul quale dovrebbe basarsi la collaborazione dei cittadini, un carico fiscale sempre meno chiaro e sopportabile, una tutela giurisdizionale ancora imperfetta non influiscano sul comportamento di tanti contribuenti.

Riprendendo quanto affermato allo scorso congresso di Roma, occorre, dunque, un Fisco a misura di contribuente e non, certamente, un contribuente assoggettato alle variabili del Fisco.

In conclusione, è possibile collegare il dovere costituzionalmente previsto di contribuzione del cittadino al suo diritto ad esigere una legislazione chiara e semplice, fondata effettivamente sui principi costituzionali di legalità, di capacità contributiva e di progressività, nonché su quelli di certezza e trasparenza contenuti nello Statuto dei diritti del contribuente; al diritto ad un comportamento dell'amministrazione finanziaria di effettiva collaborazione e buona fede in senso oggettivo; al diritto ad una giustizia tributaria che assicuri l'effettività della tutela giudiziale, in ogni sua forma ed aspetto, secondo le regole del giusto processo.

L'obiettivo di una giustizia sostanziale e non soltanto formale è fondamentale per uno Stato di diritto. Non è sufficiente che si assicuri la certezza del diritto mediante norme formali, ma che vi sia un diritto giusto anche dal punto di vista sostanziale.

E tanto vale, evidentemente, anche nel campo del diritto tributario, tuttora alla ricerca di un criterio di giustizia fiscale sostanziale.

Capitolo 2

IL GIUDIZIO DI OTTEMPERANZA. PRIME RIFLESSIONI A MARGINE DELLA NUOVA DISCIPLINA

di *Marcella Martis* (*)

1. Premessa. — 2. Il decreto sul contenzioso tributario ed esecutività delle sentenze di condanna. — 3. Il giudizio di ottemperanza. — 4. Problematiche applicative. — 5. Conclusioni.

Abstract

Lo studio si propone di offrire una breve ricognizione degli strumenti messi a disposizione del contribuente per l'esecuzione delle sentenze emesse dalle Commissioni tributarie, con particolare riguardo alla nuova disciplina dell'esecuzione forzata e dell'ottemperanza di cui al D.Lgs. 156/2015.

Dopo un inquadramento sistematico dei due strumenti sopra indicati, volto a sublimarne i caratteri essenziali e a porre in risalto le novità introdotte dalla novella, verranno poste in luce le principali criticità di una normativa la quale, specie per quanto riguarda il giudizio di ottemperanza, presenta alcune problematiche applicative che nascono, a ben vedere, da un dettato normativo non sempre chiaro e da un'attività ermeneutica dell'Amministrazione che tende a negare alcuni dei nuovi diritti riconosciuti al contribuente dal D.Lgs. 156/2015.

1. Premessa

La disciplina del giudizio di ottemperanza è stata recentemente innovata con la riforma del processo tributario di cui al D.Lgs. 24.09.2015, n. 156, emanato in esecuzione della Legge delega 11.03.2014, n. 23.

Come si vedrà nel corso della trattazione, si tratta di una riforma da tempo auspicata, e ciò a cagione della patente disparità degli strumenti

(*) Camera Tributaria di Cagliari.

offerta dalla previgente normativa alla parte privata rispetto a quella pubblica.

Se infatti è innegabile che già con l'originario art. 70 del D.Lgs. 546/1992 fosse tutelato in una qualche misura anche il contribuente, non può certo sottacersi che il dettato normativo *ante* riforma garantisce la c.d. "parità delle parti", specie per ciò che concerne gli strumenti riconosciuti al contribuente per l'esecuzione e l'ottemperanza delle sentenze emesse dalle Commissioni Tributarie.

Nella disamina che segue si porrà in rilievo come la riforma, di cui dal D.Lgs. 156/2015, abbia offerto una soluzione solo parziale alla suindicata problematica, fornendo delle soluzioni che, seppur maggiormente equilibrate, non garantiscono ancora la piena attuazione dei principi del giusto processo.

2. Il decreto sul contenzioso tributario e l'esecutività delle sentenze di condanna

Prima di approfondire *funditus* la disciplina del giudizio di ottemperanza, appare opportuno procedere alla ricostruzione del quadro normativo relativo all'esecuzione forzata delle sentenze delle Commissioni Tributarie.

Tale tematica presenta, infatti, degli innegabili punti di contatto con l'ottemperanza, di tal guisa che una panoramica sulle novità introdotte dal Legislatore col D.Lgs. 156/2015 in materia di esecuzione forzata, si rivela senz'altro essenziale per meglio comprendere le novità dell'istituto dell'ottemperanza stessa e per evidenziarne le criticità.

Non può d'altro canto negarsi come anche in tale ambito fosse da tempo sentita la necessità di un intervento correttivo che garantisse la parità delle parti.

Come infatti chiarito dalla stessa relazione illustrativa del 26.06.2015 allo schema del D.Lgs. 156/2015, era necessario colmare quelle lacune che vedevano il contribuente del tutto sfornito di rimedi giuridici di fronte all'inerzia dell'Amministrazione finanziaria, che all'esito di una sentenza — anche non definitiva — favorevole al ricorrente, omettesse di eseguire il rimborso delle somme che *medio tempore* fossero state riscosse dall'Ente impositore.

Il Legislatore delegato ha pertanto riformato in modo sistematico l'esecuzione delle sentenze, inserendo all'interno del capo relativo

all'esecuzione del D.Lgs. 546/1992 il nuovo art. 67 *bis*, e modificando gli artt. 68-69-70.

Con la riforma è stata inoltre esclusa la facoltà prima prevista per contribuente di ricorrere alle norme del codice di procedura civile sull'esecuzione forzata in via concorrente e cumulativa con il giudizio di ottemperanza, che di fatto rimane l'unico strumento utilizzabile.

Tornando ora alle modifiche introdotte in materia di esecuzione delle sentenze, non può non ribadirsi come la Legge delega 11.03.2014, n. 23 avesse auspicato l'estensione dell'immediata esecutorietà delle sentenze delle Commissioni Tributarie a tutte le parti in causa.

In base a tale *incipit*, il D.Lgs. 156/2015, ha previsto la soppressione di quella parte dell'art. 49 del D.Lgs. 546/1992 che escludeva l'applicabilità dell'art. 337 c.p.c., introducendo, di fatto, un generale principio di esecutività delle sentenze anche per le pronunce del Giudice tributario.

Come sopra accennato il medesimo provvedimento ha, altresì, inserito l'art. 67 *bis*, titolato "esecuzione provvisoria" a mente del quale "*Le sentenze emesse dalle commissioni tributarie sono esecutive secondo quanto previsto dal presente capo*".

Tale norma deve certamente essere salutata con favore giacché consente un'equiparazione, dal punto di vista effettuale, tra le sentenze emesse dalle Commissioni tributarie provinciali e regionali e quelle adottate dai Giudici ordinari e amministrativi.

Si tratta, a ben vedere, di un'importante evoluzione, che dà attuazione agli auspici contenuti nella Legge delega in ordine alla necessità di colmare la disparità di trattamento tra le parti nel processo tributario.

L'importanza dell'intervento legislativo può d'altro canto evincersi da una semplice disamina della disciplina *ante* riforma.

In tal senso non può non essere citato l'art. 68 del D.Lgs. 546/1992 dettato in tema di riscossione frazionata in pendenza del giudizio il quale, nella sua primigenia formulazione prevedeva la facoltà per l'Amministrazione finanziaria di agire nei confronti del contribuente, intimando il pagamento delle imposte, interessi e sanzioni e spese del giudizio, in base alla sentenza, anche nell'ipotesi in cui la pronuncia medesima fosse stata oggetto di impugnazione.

La stessa facoltà non era tuttavia prevista a favore del contribuente il quale, nell'ipotesi di una pronuncia a lui favorevole, si trovava costretto ad attendere il passaggio in giudicato della sentenza al fine di

ottenere un eventuale rimborso delle somme dovute e delle spese di giudizio cui fosse stata condannata l'Amministrazione soccombente.

Con la revisione dell'art. 68 del D.Lgs. 526/1992, il Legislatore delegato ha aggiunto al comma 1 la lettera *c) bis*, precisando che qualora sia prevista la riscossione frazionata del tributo oggetto di giudizio davanti alle Commissioni, l'imposta dovrà essere pagata per l'ammontare dovuto nella pendenza del giudizio di primo grado dopo la sentenza della Corte di Cassazione di annullamento con rinvio, e per l'intero importo indicato nell'atto in caso di mancata riassunzione.

La medesima norma precisa, altresì, che nell'ipotesi in cui si ometta di riassumere il giudizio dopo il rinvio, l'intero procedimento si estingue, riprendendo vigore l'atto impositivo che ne rappresentava il presupposto.

Con tale previsione chiarificatrice il Legislatore si è palesemente allineato alle intenzioni proclamate nella relazione illustrativa al decreto di riforma, nella quale veniva auspicata l'espressa disciplina degli effetti della mancata riassunzione del giudizio.

Il D.Lgs. 156/2015 ha altresì modificato il comma 2 dell'art. 68, riconoscendo al contribuente la possibilità di giovare del rimedio dell'ottemperanza, in caso di mancata esecuzione da parte dell'Amministrazione del rimborso delle somme dallo stesso versate in pendenza del giudizio entro novanta giorni.

In tal modo viene colmata una lacuna che vedeva il contribuente del tutto sguarnito di rimedi giuridici in presenza dell'inerzia dell'Amministrazione soccombente, la quale avesse omesso di eseguire il rimborso delle somme *medio tempore* riscosse nei confronti del ricorrente vittorioso.

Tra le disposizioni novellate dal D.Lgs. 156/2015, deve inoltre essere analizzato il nuovo art. 69 del D.Lgs. 546/1992, che disciplina l'esecuzione delle sentenze di condanna favorevoli al contribuente, sancendone la loro immediata esecutività anche se non passate in giudicato.

Ad una prima disamina la predetta disposizione sembrerebbe produttiva di una dirompente carica innovativa, e ciò nell'ambito di un effettivo perseguimento della *ratio* sottesa al principio di parità delle parti.

Non può tuttavia non rilevarsi come, in realtà, la novella testé citata risulti meno favorevole al contribuente di quanto potrebbe sembrare. In un'ottica palesemente garantista per l'Ente impositore la norma precisa, infatti, che nell'ipotesi in cui l'importo dovuto dall'Ammini-

strazione superi i diecimila euro, il giudice ha il potere di subordinare detto pagamento alla prestazione di una idonea garanzia.

Sotto tale specifico profilo, occorre precisare che la subordinazione alla prestazione della garanzia dovrebbe tener conto della solvibilità del contribuente, valutata dal giudice sulla base della consistenza patrimoniale dello stesso e all'ammontare delle somme oggetto di rimborso.

Ad una prima analisi la *ratio* che ha spinto il Legislatore ad introdurre una previsione di fatto a svantaggio del contribuente, sembrerebbe ravvisabile nella peculiarità del giudizio tributario, in cui una delle parti in lite è sempre un privato che potrebbe manifestare problemi di insolvenza nell'ipotesi in cui l'esito della sentenza provvisoriamente esecutiva, dovesse essere ribaltato in un successivo grado di giudizio. In questa ipotesi la parte privata, definitivamente soccombente, avrebbe l'onere di procedere alla restituzione delle somme rimborsate.

Non può tuttavia non porsi in rilievo, come l'introduzione di un simile onere in capo al contribuente rappresenti un inevitabile ostacolo per la realizzazione al diritto di credito dello stesso.

Difatti, dopo aver visto riconosciuta l'esistenza di una posizione creditoria, il ricorrente vede subordinata la riscossione delle somme al medesimo spettanti alla prestazione di una (onerosa) garanzia, in palese spregio del principio di effettività della tutela giudiziaria.

Peraltro, il secondo comma del novellato art. 69 del D.Lgs. 546/1992, prevede che il contenuto della garanzia, la sua durata, nonché il termine entro il quale può essere escussa, debba trovare la sua disciplina in un decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze.

Tale norma ha immediatamente suscitato un problema interpretativo, atteso che il Ministro dell'Economia e delle finanze, non ha ancora provveduto all'emissione del suddetto decreto con cui stabilire le modalità per la prestazione della garanzia.

Non solo, con la circolare n. 38/2015, l'Amministrazione finanziaria, nel fornire chiarimenti sulla riforma del processo tributario, ha espresso il parere che le nuove previsioni sull'immediata esecutività delle sentenze non possano essere applicate fino all'emanazione del decreto con la conseguenza che, fino ad allora, la sentenza diventerà esecutiva solo dopo il passaggio in giudicato, restando applicabili le disposizioni *ante* riforma.

È allora evidente come, qualora si dovesse dar seguito alla predetta interpretazione, le nuove disposizioni relative all'immediata esecuzione delle sentenze a favore del contribuente rimangono applicabili solo alle

ipotesi di condanna dell'Amministrazione al pagamento di somme inferiori a diecimila euro, per cui non è normativamente prevista la concessione di una garanzia e a quei casi in cui, stante la condanna dell'Ente impositore al pagamento di importi superiori a diecimila euro, il giudice non abbia ritenuto necessaria la garanzia.

Si tratta, a ben vedere, di una soluzione ermeneutica affatto equa, che di fatto porrebbe quasi del tutto nel nulla una disciplina già in vigore.

In tal senso le prime reazioni giurisprudenziali non hanno affatto supportato la predetta interpretazione, e ciò a cagione degli evidenti profili di incostituzionalità di una norma che, applicata secondo le indicazioni della Prassi, rimetterebbe al Ministero delle finanze (parte pubblica del processo), i tempi e le modalità di attuazione di una disciplina posta a tutela della parte privata (cfr., in tal senso, Comm. Trib. di Venezia, n. 316/3/2016).

3. Il giudizio di ottemperanza

Effettuata una breve ricognizione della disciplina dell'esecuzione forzata delle sentenze nel processo tributario, occorre procedere alla disamina dell'attuale disciplina del giudizio di ottemperanza il quale, come visto, si presenta intimamente collegato alla tematica trattata nelle pagine che precedono.

L'ottemperanza è disciplinata dall'art. 70 del D.Lgs. 546/1992, anch'esso recentemente riformato ad opera del D.Lgs. 156/2015.

Quante alle modifiche introdotte dal D.Lgs. 156/2015, una prima rilevante novità è individuabile nell'individuazione dell'ottemperanza quale strumento esclusivo per l'attuazione delle sentenze delle Commissioni tributarie.

In tal senso appare opportuno effettuare un richiamo all'art. 70 del D.Lgs. 546/1992 nella sua formulazione *ante* riforma. La predetta disposizione, pur facendo espressamente salve le previsioni del c.p.c. relative all'esecuzione forzata delle sentenze di condanna costituenti titolo esecutivo, prevedeva che la parte che vi aveva interesse potesse richiedere in via alternativa o cumulativa l'ottemperanza agli obblighi derivanti dalla sentenza della Commissione tributaria passata in giudicato.

L'art. 70 non poteva tuttavia essere utilizzato al fine di ottenere l'ottemperanza delle sentenze favorevoli al contribuente non passate in

giudicato, laddove l'art. 68 del medesimo decreto prevedeva espressamente la sola esecuzione frazionata in pendenza di giudizio delle sentenze favorevoli all'ente impositore.

Come sopra accennato, tale disparità di trattamento è stata rimossa dalle recenti modifiche introdotte dal D.Lgs.156/2015, con cui il giudizio di ottemperanza è stato elevato ad esclusivo strumento di attuazione delle decisioni favorevoli al contribuente. In forza della novella del 2015, l'ottemperanza è quindi divenuta l'esclusivo strumento di attuazione delle pronunce favorevoli al contribuente, a prescindere dal fatto che esse siano o meno definitive.

Trattasi di una conclusione perfettamente in linea con la recente riscrittura dell'art. 69 del D.Lgs. 546/1992 che, nella formulazione primigenia, prevedeva la possibilità di far munire di formula esecutiva solo le sentenze delle Commissioni tributarie di condanna dell'Amministrazione finanziaria e dell'Agente di riscossione che fossero passate in giudicato.

Quanto all'ambito soggettivo di applicazione del giudizio di ottemperanza, deve essere evidenziato come il D.Lgs. 156/2015 sia intervenuto con una rilevante modifica, potendo tale istituto essere esteso non solo nei confronti dell'Agente della riscossione, ma anche in capo ai cd. Concessionari privati, nei cui confronti sia intervenuta la pronuncia e che siano obbligati a darvi esecuzione.

Le modalità di presentazione del ricorso in ottemperanza non hanno invece subito significative modifiche.

In particolare, per ciò che concerne il giudice competente a conoscere la richiesta di ottemperanza, questo sarà individuabile nella Commissione tributaria provinciale qualora si tratti di una sentenza emessa da detta Commissione.

L'art. 70 del D.Lgs. 546/1992 prevede che "*in ogni altro caso*" la competenza sarà della Commissione tributaria regionale. In assenza di ulteriori disposizioni sul punto, detto inciso deve essere inteso in senso residuale, rientrando nella competenza della Commissione tributaria regionale anche i giudizi di ottemperanza alle sentenze della Corte di Cassazione, quelle emesse dalle Sezioni regionali della Commissione tributaria centrale, nonché le pronunce emesse dal Giudice ordinario in relazione ai tributi successivamente devoluti alla giurisdizione tributaria.

La condizione per proporre il ricorso è l'avvenuta scadenza del termine entro il quale è prescritto dalla legge l'adempimento dell'obbligo recato dalla sentenza del Ministero delle finanze o dall'Ente locale

o, in mancanza di tale termine, decorsi trenta giorni dalla messa in mora a mezzo di ufficiale giudiziario e fino a quando l'obbligo non sia estinto.

La previa notifica dell'atto di messa in mora, in passato condizione di procedibilità, attualmente non dovrebbe più essere intesa in tal senso.

Il dubbio che potrebbe scaturire dalla lettura del terzo comma dell'art. 70 del D.Lgs. 546/1992 che continua a far riferimento "*alla sentenza passata in giudicato*", può essere agevolmente fugato.

Non può infatti non rilevarsi come con la riforma di cui al D.Lgs. 156/2015 sia stata prevista l'applicabilità del giudizio di ottemperanza ben oltre i limiti delle sentenze passate in giudicato, potendosi far ricorso al predetto strumento anche per l'esecuzione delle sentenze non ancora definitive di condanna al pagamento di somme, comprese le spese di giudizio, delle pronunce non ancora definitive relative alle operazioni catastali parzialmente o totalmente favorevoli al contribuente, delle sentenze relative ad atti impositivi che comportano, ai sensi dell'articolo 68, comma 2, la restituzione al contribuente del tributo e relativi interessi e sanzioni, corrisposti in eccedenza, nonché dell'ordinanza con cui sono liquidate le spese di giudizio in caso di rinuncia al ricorso ai sensi dell'articolo 44, comma 2.

Anche dal punto di vista procedurale, l'istituto non ha subito particolari modifiche sostanziali.

Segnatamente il ricorso in ottemperanza, indirizzato al Presidente della Commissione competente, deve contenere la sommaria esposizione dei fatti che ne giustificano la proposizione con la precisa indicazione, a pena di inammissibilità, della sentenza (anche non definitiva) di cui si chiede l'ottemperanza, la quale deve essere prodotta in copia unitamente all'originale o, se necessario, a una copia autentica dell'atto di messa in mora.

Uno dei due originali del ricorso è comunicato a cura della Segreteria della Commissione in capo ai soggetti obbligati a provvedere quali l'Ente impositore, l'Agente o il Concessionario della riscossione.

Nei venti giorni successivi a tale comunicazione, la parte resistente, senza peraltro effettuare alcuna formale costituzione, trasmette le proprie osservazioni. Scaduto il suindicato termine, il Presidente della Commissione assegna il ricorso alla Sezione che ha pronunciato la sentenza da ottemperare.

La fase successiva, è caratterizzata da una certa singolarità, e si articola in due fasi.

Una prima fase del procedimento si svolge nel contraddittorio tra le parti e viene definita con sentenza. Il Collegio, oltre a poter dare attuazione alla sentenza emanando i provvedimenti più opportuni, può delegare un componente del collegio o un soggetto estraneo al cd. commissario *ad acta* per il suindicato compimento.

La seconda fase è caratterizzata dalla verifica della puntuale esecuzione degli adempimenti rimessi o al componente del collegio delegato o al commissario nominato, e si conclude con una ordinanza.

Avverso la sentenza che conclude la prima fase del giudizio, l'art. 70 del D.Lgs. 546/1992 precisa che l'unico strumento ammissibile è rappresentato dal ricorso per Cassazione per inosservanza delle norme sul procedimento, da interpretarsi non solo quale violazione di norme disciplinanti il giudizio di ottemperanza, ma anche di ogni altro *error in procedendo* in cui sia incorso il giudice.

Deve essere da ultimo evidenziato che è stato inserito un nuovo comma 10 *bis*, nell'art. 70 del D.Lgs. 546/1992, il quale prevede che per l'esecuzione delle sentenze che comportano il pagamento di somme di importo fino a ventimila euro, o comunque per il pagamento delle spese del giudizio, il ricorso in ottemperanza venga deciso, dalla commissione tributaria, in composizione monocratica. La determinazione assunta dal Legislatore con la predetta novella suscita, invero, qualche perplessità che verrà meglio disaminata nelle pagine che seguono.

4. (Segue) Problematiche applicative

Dopo aver sommariamente tratteggiato le caratteristiche del nuovo procedimento di ottemperanza occorre ora offrire una prospettazione degli aspetti maggiormente problematici finora riscontrati nella disciplina così come novellata dal D.Lgs. 156/2015.

Non potrà allora non rilevarsi come già nell'*incipit* del primo comma dell'innovato art. 70 del D.Lgs. 546/1992 emerga un evidente profilo di criticità, non apparendo affatto persuasive le ragioni addotte in sede di relazione illustrativa al fine di giustificare l'eliminazione del regime dell'alternatività — cumulabilità tra gli strumenti del giudizio di ottemperanza e dell'esecuzione forzata di cui agli artt. 474 e ss. del c.p.c.

Trattasi, infatti, di una scelta legislativa che ha immediatamente suscitato un dubbio di legittimità costituzionale, in quanto il contribuente viene sostanzialmente privato di un mezzo di recupero del

proprio credito, in palese contrasto con gli auspici della Legge Delega volti a “rafforzare la tutela giurisdizionale del contribuente”.

La giustificazione fornita in sede di relazione illustrativa, a mente della quale nella maggior parte dei casi le norme sull'esecuzione forzata sarebbero meno efficaci del giudizio di ottemperanza, non sembra di per sé sufficiente per legittimare la sottrazione alla parte privata di un mezzo di difesa dei suoi diritti il quale, a ben vedere, in molte ipotesi potrebbe essere preferibile o addirittura più efficace.

Le perplessità sopra espresse da più voci, debbono senz'altro condividersi pur con le doverose precisazioni.

Non può infatti non rilevarsi che, stante l'innegabile *deminutio* delle tutele della posizione creditoria del contribuente, si tratta di due istituti dalla natura e dalle finalità ben differenti.

Se infatti l'ottemperanza è diretta alla puntuale e concreta attuazione dell'obbligo processuale di attenersi all'accertamento recato dalla sentenza da eseguire ed è volta alla sostituzione coattiva dell'attività amministrativa che l'ente impositore avrebbe dovuto svolgere e non ha svolto o ha svolto in modo difforme, l'espropriazione è finalizzata a sostanziare coattivamente il comando contenuto nel giudicato.

In sostanza il procedimento dell'ottemperanza è sicuramente *sui generis*, caratterizzato da una componente cognitiva e da una esecutiva, in cui giudice deve preliminarmente esaminare il contenuto della sentenza rimasta inapplicata e successivamente adottare i provvedimenti necessari all'esecuzione della medesima.

Non vi è allora chi non veda come, stante le evidenti differenze sul piano della *ratio* dei due strumenti, con ogni probabilità sarebbe stato più opportuno un rinnovato quadro che, pur senza privare il contribuente di un ulteriore mezzo di realizzazione del credito, ben distinguesse le singole fattispecie in cui applicare l'ottemperanza piuttosto che l'esecuzione di cui al codice di rito.

Un ulteriore elemento che potrebbe essere foriero di criticità, è rappresentato dall'estensione del giudizio di ottemperanza anche per le sentenze emesse nei confronti dell'Agente della riscossione e, in generale, verso qualunque soggetto incaricato dalla riscossione.

Sul punto potrebbero infatti ravvisarsi dei problemi pratici legati alla possibilità che il commissario *ad acta*, nell'ambito del potere surrogatorio al medesimo concesso, possa porre in essere delle attività idonee ad incidere nella sfera di soggetti privati, quali le società di riscossione, ovvero nella sfera infungibile del dominio privato.

Infine, come è emerso dalla disamina di cui sopra, anche l'inserimento all'interno dell'art. 70 del D.Lgs. 546/1992 del comma 10 *bis*, ai sensi del quale “*per il pagamento di somme dell'importo fino a ventimila euro e comunque per il pagamento delle spese di giudizio, il ricorso è deciso dalla Commissione in composizione monocratica*”, non può senz'altro ascriversi tra le scelte più assennate del Legislatore.

Se infatti l'attribuzione al Giudice monocratico dell'ottemperanza delle sentenze aventi ad oggetto il pagamento di somme non superiori a ventimila euro, sembra essere in linea con la finalità deflattiva che ha caratterizzato altri istituti quali il reclamo-mediazione, non altrettanto logica appare la scelta legislativa di conferire “*comunque*” ad un solo membro della Commissione la decisione sull'ottemperanza riguardo le spese di lite.

Le perplessità emergono *ictu oculi* già a una prima lettura della norma. Ben potrebbero verificarsi, infatti, dei casi in cui il giudizio venga radicato per il rimborso di somme indicate in sentenza superiori ad euro ventimila (con competenza collegiale), ma con condanne alle spese indicate nel dispositivo per importi inferiori, con competenza del giudice monocratico unicamente per il capo relativo al rimborso delle spese di lite.

Trattasi, a ben vedere, di una lettura che avrebbe dei risvolti negativi in tema di economia processuale, nonché in ordine all'individuazione della sanzione nell'ipotesi di inosservanza del sopra citato comma e che, a cagione della lettera non certo cristallina del citato comma 10 *bis*, sarà senz'altro oggetto di un intervento chiarificatore.

5. Conclusioni

Da una prima lettura del nuovo assetto normativo, e pur in presenza degli aspetti critici ancora irrisolti, la nuova disciplina introdotta dal D.Lgs. 156/2015 per il giudizio di ottemperanza deve essere salutata con favore, soprattutto per l'estesa possibilità di accesso allo strumento anche in relazione alle sentenze non ancora dotate dell'efficacia del giudicato.

È stato infatti evidenziato come alcune problematiche applicative della nuova disciplina nascano, a ben vedere, da un dettato normativo non sempre chiaro, che spesso difetta di un corretto collegamento sistematico con altri strumenti quali l'esecuzione forzata i quali, pur caratterizzati da natura e da una *ratio* differenti dall'ottemperanza, son

pur sempre finalizzati a garantire la soddisfazione del diritto di credito del contribuente nei confronti dell'Amministrazione.

In tal senso non appare giustificata la *deminutio* di tutela che esclude *tout court* il ricorso in via alternativa o cumulativa all'esecuzione forzata, giacché il Legislatore ben avrebbe potuto distinguere le singole fattispecie in cui applicare l'ottemperanza piuttosto che l'esecuzione di cui al codice di rito, senza privare il contribuente di un'opzione pur sempre utile per garantire il principio della "parità delle armi" con Fisco.

Sul punto non si ritiene in alcun modo condivisibile l'orientamento interpretativo assunto a livello di Prassi, a mente del quale l'estensione della regola dell'esecutività immediata alle sentenze favorevoli al contribuente, pur formalmente in vigore, debba risultare di fatto posta nel nulla per i rimborsi superiori a diecimila euro in assenza di un decreto ministeriale idoneo a stabilire la durata, le modalità ed i termini che devono caratterizzare la prestazione della garanzia.

Secondo l'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate la mancanza del provvedimento avrebbe come effetto quello di precludere l'entrata in vigore di tutte le disposizioni sull'esecutività delle sentenze, e ciò a prescindere dalla circostanza che il Giudice abbia o meno richiesto la prestazione della garanzia nel dispositivo della sentenza.

Si tratta, con tutta evidenza, di un'interpretazione assai opinabile, peraltro resa da un soggetto che ha tutto l'interesse a procrastinare l'emanazione di un provvedimento.

Non senza rilevare come, a ben vedere, risulti logicamente difficile invocare la mancata determinazione a livello regolamentare delle modalità di prestazione di una garanzia quale causa ostativa dell'applicabilità di una disposizione già vigente per Legge, e ciò in particolar modo quando tale garanzia non sia stata richiesta espressamente dal Giudice nel provvedimento.

Non resta che auspicare che l'attività ermeneutica della giurisprudenza, nonché dello stesso Legislatore, possano conferire il giusto grado di effettività a una normativa che, nonostante i coni d'ombra che la caratterizzano, costituisce un ulteriore passo avanti verso una sempre maggior tutela del contribuente.

Capitolo 3

ANTIECONOMICITÀ ED INERENZA NEGLI ACCERTAMENTI FISCALI

di *Viviana Verdina* (*)

1. Effettività, Antieconomicità ed Inerenza. — 2. Eventuali Profili di Diversità del Giudizio di Antieconomicità nell'accertamento delle Imposte Dirette e dell'Iva. — 2.1. Sul piano delle Imposte Dirette. — 2.2. Sul piano dell'Iva. — 3. Le fattispecie all'esame della giurisprudenza e le soluzioni fornite dai giudici di merito e di legittimità.

1. Effettività, antieconomicità ed inerenza

Sempre più spesso l'Agenzia delle Entrate procede alla rettifica delle dichiarazioni dei contribuenti pretendendo di sindacare singole operazioni economiche secondo i canoni della c.d. **antieconomicità ed inerenza**.

I relativi atti impositivi hanno comportato rilevanti posizioni dottrinali e giurisprudenziali, tese a delineare i contorni di tali concetti al fine di evitare facili abusi ed audaci contestazioni di evasione fiscale.

Stante la rilevanza assunta da tali parametri, indi, appare preliminarmente opportuno fornirne, o quanto meno ricercarne, una definizione il più possibile aderente al dato normativo (della legislazione tributaria interna, ma anche sovranazionale).

Secondo l'assioma tradizionalmente che caratterizza gli accertamenti dell'Amministrazione, il parametro della "economicità dell'attività del contribuente" risulta basato sul principio — meramente teorico — per il quale chiunque svolga un'attività economica tende a porre in essere condotte dirette alla massimizzazione dei profitti ed alla riduzione dei costi; del che tutti i comportamenti che determinano un ingiustificato aumento dei costi (od una riduzione dei proventi) sarebbero contrari ai canoni dell'economicità.

(*) Camera Tributaria di Catania.

Secondo la classica contestazione degli Uffici Finanziari, un comportamento “antieconomico”, in quanto contrario ad una pretesa regola di “di buon senso” (1), celerebbe una diversa realtà fattuale rispetto a quella rappresentata nella contabilità ufficiale, lasciando emergere la sussistenza di “*finalità extraimprenditoriali ed in particolare indebita sottrazione di materia imponibile senza valida giustificazione*” (2).

Il giudizio sulla “economicità” (o meno) di una condotta imprenditoriale, tuttavia, in considerazione della molteplicità delle ragioni potenzialmente sottese, non risulta di immediata ed agevole esplicitazione.

In assenza di un criterio generale o di un modello di riferimento, appare allora necessaria una attenta e puntuale indagine della condotta posta in essere, *in primis* sotto il profilo teleologico.

Sul piano normativo, come rilevato in dottrina (3), il concetto di economicità non trova una sua collocazione nel diritto positivo; lo stesso concetto di “valore normale”, di cui all’art. 9 del T.U.I.R., per la sua diretta riferibilità alle peculiari operazioni ivi indicate (conferimenti e apporti in società), sembrerebbe confermare che non esiste un valore normale per le restanti operazioni e, dunque, un canone di economicità predeterminabile (4).

Un eventuale spunto normativo, invero, potrebbe allora rinvenirsi nell’art. 39 comma 1 lett. d) del D.P.R. 600/1973 che, come noto, disciplina l’accertamento analitico-induttivo, metodologia che consente all’Ufficio di discostarsi dalla contabilità ufficiale (seppur formalmente attendibile) e di presumere l’esistenza di attività non dichiarate (o la inesistenza di passività dichiarate) sulla base di semplici presunzioni, purché “gravi, precise e concordanti”.

(1) Cfr. Cass. 1821/2001, che rappresenta una delle prime applicazioni del suddetto principio.

(2) Cfr. L. Ferraioli, “*Principi dell’antieconomicità ed applicabilità al sistema IVA*”, in *Accertamento e contenzioso*, n. 5/2015, p. 8.

(3) In tal senso M. Nussi, “*Sulla sindacabilità amministrativa e giudiziale dell’economicità in ordine alla singola operazione imprenditoriale*”, in *Giurisprudenza Tributaria*, n. 2/2015, p. 167.

(4) In senso contrario si veda Cass. n. 12844/2015 secondo la quale invece “*per la valutazione a fini fiscali delle manovre sui prezzi di trasferimento interni, costituenti il ed. “transfer pricing domestico”, va applicato il principio, avente valore generale, stabilito dall’art.9 del D.P.R. n. 917/1986, che non ha soltanto valore contabile e che impone, quale criterio valutativo, il riferimento al normale valore di mercato per corrispettivi e altri proventi, presi in considerazione dal contribuente*”.

In mancanza di un saldo riferimento a livello normativo, gli Uffici finanziari tendono spesso a correlare la tematica dell'antieconomicità a quella della inerenza dell'operazione all'attività di impresa ⁽⁵⁾. Sul punto devono evidenziarsi due scuole di pensiero.

Secondo una prima, il concetto di inerenza risulta direttamente correlato al principio di capacità contributiva espresso nell'art. 53 della Costituzione ⁽⁶⁾.

Capacità contributiva, indi, quale manifestazione di ricchezza e capacità economica, da ancorarsi al reddito effettivo (calcolato al netto dei costi occorrenti per la sua produzione). La conseguenza pratica di tale visione è che l'onere probatorio circa l'eventuale non inerenza spetta all'Amministrazione secondo i criteri (gravità, precisione e concordanza delle presunzioni) di cui all'art. 39 comma 1 lett. d) sopra ricordato.

Secondo una diversa impostazione ⁽⁷⁾, probabilmente prevalente ⁽⁸⁾, la fonte del principio di inerenza viene individuata nel comma 5 dell'art. 109 T.U.I.R., a norma del quale le spese e gli altri componenti negativi sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito (o che non vi concorrono in quanto esclusi); per i professionisti rileverebbe, in maniera analoga, l'art. 54 T.U.I.R. che consente la deducibilità delle “*spese sostenute nell'esercizio dell'arte o della professione*” (cfr. Cass. 3198/2015).

L'adesione a tale tesi implica che, ai fini della indagine di inerenza di un elemento negativo, occorre valutare l'attività alla quale lo stesso è collegato; con la conseguenza che grava sul contribuente fornire la prova di tale correlazione.

Il parametro dell'inerenza è stato dagli Uffici Finanziari declinato sotto un duplice profilo; se tradizionalmente l'indagine si limitava ad investire l'*an* (c.d. inerenza qualitativa), più recentemente si riscontrano casi di contestazione sul *quantum* (c.d. inerenza quantitativa), sindacato particolarmente penetrante in quanto avente ad oggetto l'incidenza economica della componente sulla formazione del reddito.

⁽⁵⁾ Cfr. CTP regg. Emilia, Sez. II, sent. n. 267/2014.

⁽⁶⁾ Cfr. *ex multis*, R. Lupi, *Redditi illeciti, costi illeciti, inerenza e ricavi e inerenza all'attività*, in *Rassegna Tributaria*, n. 6/2004.

⁽⁷⁾ Cfr. M. Piasani, *Inerenza delle operazioni passive ed onere della prova*, in *Il Fisco*, n. 47/2007.

⁽⁸⁾ Cfr. Cass. 6972/2015, 7214/2015.

In linea di principio, al di là di talune voci di spesa la cui percentuale di inerenza (e quindi la relativa deducibilità fiscale) è prefissata forfettariamente dal legislatore (ad esempio, autoveicoli, spese telefoniche, etc.), incombe sull'Amministrazione l'onere di provare, mediante accertamento analitico-induttivo, l'incongruenza di tale componente di reddito.

Sotto tale profilo il parametro della c.d. inerenza quantitativa, in assenza di un preciso riferimento normativo, potrebbe risultare utile a delineare con minore approssimazione la categoria dell'antieconomicità; si tratta cioè di valorizzare ed indagare il criterio c.d. economico e dell'*id quod plerumque accidit*, quale ordinario modo di operare da parte di chi svolge un'attività economica.

Ecco che l'operazione (apparentemente) antieconomica potrà asurgere quale mero sintomo di un'anomalia da approfondire in contraddittorio con il contribuente; una fonte di innesco per una indagine più approfondita che tenga conto del complesso quadro dell'attività del contribuente, fermo restando il principio di insindacabilità delle scelte e delle strategie commerciali dell'imprenditore ⁽⁹⁾.

2. Eventuali profili di diversità del giudizio di antieconomicità nell'accertamento delle imposte dirette e dell'Iva

Come sopra evidenziato, il giudizio di congruità implica una valutazione di merito del rapporto di inerenza — nella accezione “quantitativa” — diretta ad individuare la proporzionalità, la convenienza e l'adeguatezza di un costo in relazione all'attività esercitata dall'impresa ⁽¹⁰⁾.

⁽⁹⁾ Sul punto si riporta un passo della recente sentenza Cass. 10319/2015 “*se rientra nei poteri dell'Amministrazione finanziaria la valutazione di congruità dei costi e dei ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni e la rettifica di queste ultime, anche se non ricorrano irregolarità nella tenuta delle scritture contabili o vizi degli atti giuridici compiuti nell'esercizio d'impresa, con negazione della deducibilità di parte di un costo non proporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa*” (tra le altre, Cass. n. 8072 del 2010, n. 9036 del 2013), un siffatto sindacato non sembra possa spingersi, come postulato dall'amministrazione ricorrente, sino alla “*verifica oggettiva circa la necessità, o quantomeno circa la opportunità (sia pure secondo una valutazione condotta con riguardo all'epoca della stipula del contratto) di tali costi rispetto all'oggetto dell'attività*”. E tanto perché il controllo attingerebbe altrimenti a valutazioni di strategia commerciale riservate all'imprenditore”.

⁽¹⁰⁾ Cass., sent. 13468/2015.

La tematica più interessante per il difensore del contribuente è stabilire quali siano i presupposti in presenza dei quali l'Agenzia delle Entrate è titolata a rettificare la dichiarazione ai fini delle imposte dirette e dell'IVA ⁽¹¹⁾, sulla base di contestazioni afferenti la congruità delle componenti reddituali (positive e/o negative) risultanti dalla contabilità ufficiale, tenendo in debita considerazione la diversa *ratio* e natura dei due comparti in esame.

2.1. Sul piano delle Imposte Dirette

È stato evidenziato come le contestazioni degli Uffici, in ordine alla congruità degli elementi attivi (o anche passivi) esposti in contabilità, si richiamino al parametro della antieconomicità, ferma restando la possibilità (e l'onere) del contribuente di giustificare la ragionevolezza dell'operazione apparentemente antieconomica.

Qualora le motivazioni del contribuente non risultino sufficientemente persuasive l'operazione verrà censurata e l'Ufficio potrà procedere per il tramite di un accertamento analitico-induttivo *ex art.* 39, comma 1, lett. *d*) D.P.R. 600/1973 a rettificarne *il quantum*, pur in presenza di una contabilità formalmente attendibile.

Così facendo l'Ufficio giunge a negare la deducibilità di costi ritenuti abnormi o ad ipotizzare l'occultamento di maggiori proventi, il tutto in via presuntiva ⁽¹²⁾.

Sul piano probatorio, invero, incombe anzitutto in capo all'Amministrazione l'onere di mettere in dubbio — anche avvalendosi di semplici presunzioni — la congruità economica del dato formale e

⁽¹¹⁾ È ormai pacifico che gli organi di controllo dell'A.F. non possono discrezionalmente stabilire quali costi o ricavi effettivamente sostenuti e realizzati debbano concorrere alla formazione della base imponibile, diversamente opinando si ammetterebbe una ingerenza nelle scelte gestionali che potrebbe condizionare l'attività imprenditoriale a tal punto da limitare l'iniziativa economica, tutelata *ex art.* 41 Cost. e nel rispetto dei principi di cui agli artt. 23 e 53 Cost.. In tal senso R. Lupi, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Ipsa ed., 2001, 579; Tesaurò, *Istituzioni di diritto tributario - Parte speciale*, Torino, 1999, 111; Iorio, *Scelte delle imprese sotto tiro*, in *Il Sole* 24 ore del 04.06.2014.

⁽¹²⁾ Cass., 14.01.2003, n. 398, con nota di Scalinci, *Rilevanza fiscale* » *del corrispettivo contrattuale ed accertamento contabile analitico-induttivo*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, II, 504.

contabile; sarà onere del contribuente fornire la prova contraria⁽¹³⁾ sul presupposto che le operazioni effettuate, oltre ad essere fisiologicamente collegate alla propria attività (inerenza), risultino altresì congrue⁽¹⁴⁾.

La giurisprudenza di legittimità, in effetti, sembra riconoscere all'Ufficio il predetto sindacato di merito in ordine alla congruità dei costi/ricavi; contestualmente è stato ampliato il concetto di inerenza in ragione della considerazione che l'imprenditore è legittimato ad effettuare, con piena discrezionalità, le proprie scelte d'impresa ed a valutare il grado di utilità delle operazioni compiute nel più ampio contesto della gestione aziendale.

In sintesi i principi elaborati dalla Cassazione sono i seguenti:

— il contribuente è esonerato da ogni onere in merito alla dimostrazione dell'inerenza con riferimento alle spese strettamente necessarie alla produzione di ricavi o fisiologiche alla sfera imprenditoriale⁽¹⁵⁾ e in tutte quelle ipotesi di costi intrinsecamente riconducibili all'attività d'impresa⁽¹⁶⁾ (17);

— il requisito dell'inerenza si determina in relazione alla funzione del bene e del servizio acquistato, ovvero alla ragione della spesa⁽¹⁸⁾;

— un costo risulta inerente in virtù della sua correlazione con un'attività potenzialmente idonea a produrre utili⁽¹⁹⁾ e a quelle attività ulteriori che si raccordino con detto fine secondo parametro di rego-

(13) D. Canè, *Conseguenze del comportamento antieconomico dell'impresa nell'imposta sui redditi e nell'iva*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2/2015, p. 20191.

(14) Cass. sent. 13.02.2006, n. 3106. A tale sentenza hanno fatto seguito le decisioni n. 8577 del 12.04.2006; n. 17078 del 26.07.2006, e n. 18013 del 09.08.2006 emanate dalla Suprema Corte con le quali ha precisato che rientra nei poteri dell'A.F. la valutazione dell'inerenza dei costi esposti in bilancio all'attività o beni di impresa da cui derivano ricavi o altri componenti positivi di reddito, «...e senza che tale giudizio incida sulle scelte dell'imprenditore, valendo ai soli fini dell'opponibilità della spesa al fisco». La prova della legittimità dell'operazione medesima può essere fornita mediante l'esibizione di documenti, come fatture, ricevute fiscali, attestazioni rilasciate da terzi, ricevute di pagamento.

(15) Si pensi, ad esempio, ai costi per l'acquisto di materie prime, o di macchinari o strumenti indispensabili a produrre certi beni, o di manufatti necessari per la loro custodia.

(16) Cass. sent. n. 3440/2013.

(17) Cass. n. 6548/2012; n. 10319/2015; Cass., Sez. VI, sent. n. 10041 del 08.05.2014. Cfr. M. Procopio, *L'irrelevanza, ai fini iva, dell'antieconomicità di talune operazioni*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 6/2014.

(18) Cass. sent. n. 16826/2007; n. 6548/2012.

(19) Cass. sent. n. 24065/2011; n. 10319 del 20.05.2015; n. 4041 del 27.02.2015.

larità causale, o che siano comunque ad esso legate da un nesso di carattere funzionale non meramente occasionale ⁽²⁰⁾;

— se vengono dimostrate le potenziali utilità che si possono ricavare per la propria attività commerciale o i futuri vantaggi conseguibili, il costo è inerente all'attività d'impresa e dunque deducibile anche se sostenuto in favore di un terzo ⁽²¹⁾.

Da evidenziarsi, infine, come si sia ultimamente sviluppato un concetto di inerenza che non implica più necessariamente una correlazione stretta e diretta tra costi e ricavi, potendosi ritenere sufficiente che il costo appartenga comunque alla sfera dell'impresa in quanto sostenuto nell'intento di fornire a quest'ultima una qualche utilità, anche in modo indiretto ⁽²²⁾.

2.2. Sul piano dell'Iva

La contestazione di congruità, basata sostanzialmente sul criterio del valore normale, viene sovente acriticamente traslata dagli Uffici accertatori anche all'accertamento IVA.

La predetta estensione, per la verità, non appare del tutto corretta, dovendosi ritenere tale operato in contrasto con l'art. 19 D.P.R. 633/1972, nonché irrispettoso dei principi elaborati dalla giurisprudenza UE ⁽²³⁾ sulla base della Sesta Direttiva CEE ⁽²⁴⁾, modificata sino alla Direttiva 2006/112/CEE del 28.11.2006.

⁽²⁰⁾ Anche la Guardia di Finanza, con la circolare n. 1/2008 del 29.12.2008, ha chiarito che il principio di inerenza è basato sul rapporto di causa ed effetto, ovvero sul collegamento funzionale fra il costo e l'oggetto e/o l'attività dell'impresa e che si può procedere al disconoscimento della deducibilità in tutti quei casi in cui sia provato che le ragioni alla base del sostenimento dell'onere, valutate anche alla luce della concreta destinazione, esulano da comprovate finalità imprenditoriali.

⁽²¹⁾ Cass. sent. n. 9554/2013.

⁽²²⁾ Cass. n. 3340/2013; nello stesso senso Cass. n. 27198 del 2014. Cfr. A. Borgoglio, *Il fisco non può sindacare l'inerenza dei costi intercompany afferenti all'assetto organizzativo*, in *il Fisco*, 24/2015, p. 2389. Si segnala che la Cassazione, anche recentemente, ha manifestato per fattispecie analoghe una posizione più rigida in tema di onere probatorio a carico del contribuente, stabilendo che, ai fini della deducibilità delle spese riguardanti i servizi *intercompany*, grava sul contribuente l'onere di dimostrare l'effettiva utilità che questi abbia tratto da tali servizi e che tale utilità sia obiettivamente determinabile e adeguatamente documentata (Cass. n. 8808/2012 e n. 26851/2009).

⁽²³⁾ D. De Giorgi, R. Fossati, S. Regales Alvarez, *I limiti dell'antieconomicità ai fini IVA nelle operazioni infragruppo*, in *L'IVA*, 8-9/2014, p. 45.

La Corte di Giustizia UE, nel tracciare le linee guida in tema di diritto alla detrazione d'imposta, ha statuito che il diritto alla detrazione previsto dagli artt. 17 e ss. della Sesta Direttiva costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e non può essere soggetto a limitazioni, se non nei casi espressamente contemplati dalla norma citata; secondo la Corte, in particolare, presupposto della detraibilità dell'IVA è l'esistenza di un nesso diretto e immediato tra le operazioni effettuate a monte e quelle a valle che conferiscono il diritto a detrazione ⁽²⁵⁾.

Sul piano del diritto interno l'art. 19 comma 1 D.P.R. 633/1972 consente all'acquirente/committente di portare in detrazione l'imposta addebitatagli a titolo di rivalsa dal venditore/prestatore quando l'operazione sia effettuata nell'esercizio dell'impresa. La citata disposizione richiede, oltre al requisito soggettivo dell'acquirente/committente, anche l'inerenza del bene/servizio oggetto dell'operazione.

Possiamo dire, cioè, che il requisito dell'inerenza appare comunemente richiesto in entrambi i comparti impositivi; anche in ambito IVA, cioè, l'imposta relativa ad un bene/servizio non inerente non è detraibile.

Un importante distinguo, invece, va posto in relazione alla valutazione di congruità del prezzo (c.d. ineranza quantitativa).

Sul punto occorre ricordare come il sistema dell'IVA sia improntato alla neutralità dell'imposizione fiscale per tutti i soggetti non consumatori finali ⁽²⁶⁾ ⁽²⁷⁾.

⁽²⁴⁾ Si tratta della Direttiva 77/388/CEE del 17/05/1977 *Sesta direttiva del Consiglio in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari. Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme*. In particolare, l'art. 17 della Dir. CEE del n. 388/1977 dispone, che: « 1. Il diritto a deduzione nasce quando l'imposta deducibile diventa esigibile. 2. Nella misura in cui i beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a dedurre dall'imposta di cui è debitore: a) l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta all'interno del paese per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo (...) ».

⁽²⁵⁾ Corte di Giustizia, sent. del 06.9.2012, in causa C-496/11, Portugal Telecom SGPS s.a., (punti 35 e 36). Conforme Cass. n. 10065 del 2014; sent. 22.10.2015, causa C-126/14, Sveda.

⁽²⁶⁾ Il principio di neutralità è connesso al diritto di detrazione dell'imposta assolta sull'acquisto di beni e servizi il quale è notoriamente connesso alla realizzazione di un mercato unico europeo e di garantire una sana concorrenza nel suo ambito. V. F. Tesaurò, *Il principio europeo di neutralità dell'IVA e le norme nazionali non compatibili in materia di rimborso dell'indebito*, in *Giur. it.*, n. 8-9/2011, p. 1938. L.

Ne consegue che, in linea di principio, la circostanza che un'operazione economica sia effettuata ad un prezzo superiore o inferiore al valore normale appare del tutto irrilevante in quanto non idonea a comportare alcun illegittimo arbitraggio fiscale.

La Corte di Giustizia, pertanto, ha sul punto più volte statuito che, in via generale, non è consentita alcuna limitazione al diritto di detrazione⁽²⁸⁾ dell'imposta, non potendo l'A.F. rettificare l'IVA portata in detrazione, sempreché non si tratti di operazioni inesistenti (ed anche in tal caso con specificazioni), di sovrapproduzioni o di operazioni inquadrabili nel più ampio (e complesso) contesto di abuso del diritto⁽²⁹⁾.

Ferrajoli, *Principio dell'antieconomicità ed applicabilità al sistema Iva*, in *Accertamento e contenzioso* n. 5/2015.

⁽²⁷⁾ Corte di Giustizia causa C-255/02 del 21.02.2006 c.d. sentenza Halifax e a., Race. 10 1609, punto 78, nonché Mahagében e David, punto 39; 06.09.2012, causa C-324/11, Gabor Toth, 24e Corte giustizia cause riunite C-110/98 a C-147/98 del 2.03.2000 c.d. sentenza Gabalfrisa.

⁽²⁸⁾ Corte giustizia, 20.01.2005, causa C-412/03, Hotel Scandic Gäsabäck, punto 22: nella fase intermedia del « processo » dell'Iva, non può sussistere alcuna elusione o evasione fiscale anche nella ipotesi che i beni e servizi siano forniti a un prezzo artificialmente basso o elevato qualora la transazione economica avvenga tra parti che godono entrambe interamente del diritto a detrazione dell'Iva. È solo nella fase del trasferimento del bene o servizio, vale a dire dal soggetto passivo al consumatore finale, che l'imposta deve essere correttamente applicata dal momento che essa imposta è applicata, nella sua interezza a quest'ultimo soggetto. L'applicazione generalizzata del criterio del valore normale rischierebbe di sottoporre ad imposizione un flusso nominale (presunto) e non il flusso effettivo. D. De Giorgi, R. Fossati, S. Regales Alvarez, *I limiti dell'antieconomicità ai fini IVA nelle operazioni infragruppo*, in *L'IVA*, 8-9/2014, p. 45.

⁽²⁹⁾ Corte di Giustizia, sentenza 26.04.2012 in cause riunite C-621/1 e C-129/11, Balkan and Sea Properties Adsits, ha precisato che la base imponibile dell'Iva debba unicamente essere rinvenuta nel "corrispettivo versato o da versare al fornitore o prestatore" per le cessioni di beni o prestazioni di servizi. La Corte Europea nella citata sentenza è giunta ad affermare che: « l'articolo 73 della citata direttiva costituisce l'espressione di un principio fondamentale, il cui corollario è che l'Amministrazione tributaria non può riscuotere a titolo dell'Iva un importo superiore a quello percepito dal soggetto passivo ». Ad avviso dei Giudici europei, « la circostanza che un'operazione economica venga svolta ad un prezzo superiore o inferiore al prezzo di costo è irrilevante ai fini della qualificazione di tale operazione come "negozio a titolo oneroso". Tale nozione presuppone, infatti, unicamente l'esistenza di un nesso diretto tra la cessione di beni o la prestazione di servizi ed il corrispettivo realmente percepito dal soggetto passivo ». Da tale enunciazione di principio deriva che l'A.F. non può richiedere, a titolo di Iva, un importo superiore a quello percepito dal soggetto passivo d'imposta che abbia effettuato una cessione di beni o prestatore servizi. L'art. 80, par. 1, della Direttiva n. 2006/112/CE, nel consentire, in taluni casi, di considerare che la base imponibile sia

Con la conseguenza che, in assenza di fenomeni fraudolenti o abusivi, il diritto alla detrazione dell'IVA assolta su fatture regolarmente registrate non può essere contestato unicamente in ragione della asserita antieconomicità dell'operazione che, ove dimostrata, può semmai assumere rilievo quale mero indizio di non inerenza o dell'inesistenza (anche solo parziale) dell'operazione ⁽³⁰⁾.

Con le sue pronunce più recenti la Corte di Cassazione ⁽³¹⁾ si è conformata ai suddetti principi comunitari, asserendo che il giudizio di congruità sul valore (ai fini della economicità del costo sostenuto) è consentito anche in materia di IVA solo allorquando venga riscontrata la non veridicità (anche parziale) dell'operazione ⁽³²⁾, o in alternativa, venga data prova dell'insussistenza dell'inerenza.

Alla luce di quanto sopra, indi, ai fini IVA nessun rilievo assume il concetto del "valore" del bene ceduto o del servizio prestato: come anche ininfluyente risulta, ai fini della detrazione *de qua* e nei casi di asserita (e contestata) "antieconomicità", la circostanza che un'operazione economica sia effettuata ad un prezzo artificialmente superiore o inferiore a quello di costo, purché entrambe le parti godano interamente del diritto alla detrazione IVA.

In conclusione, indi, la condotta imprenditoriale manifestamente antieconomica legittima l'A.F. a rettificare il reddito ai fini delle imposte dirette anche in assenza di irregolarità formali della contabilità; il principio di neutralità fiscale, tuttavia, impedisce di traslare acriticamente tale rettifica anche al comparto IVA, ove il comportamento

pari al valore normale dell'operazione, introduce, infatti, un'eccezione alla norma generale (cfr. art. 73) la quale, in quanto tale, deve essere interpretata restrittivamente. Se, quindi, il prezzo pattuito dalle parti non può essere soggetto a rettifica da parte dell'Ufficio al di fuori delle ipotesi contemplate dal richiamato art. 80, par. 1, della Direttiva n. 2006/112/CE, neppure la detrazione della corrispondente imposta può essere contestata, salvo che l'A.F. sia in grado di dimostrare, in modo adeguato, « *gli elementi oggettivi che consentono di concludere che il soggetto passivo sapesse o dovesse sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si collocava in un'evasione commessa dal fornitore o da un altro operatore intervenuto a monte o a valle nella catena di cessioni* » (Corte di giustizia, 13.03.2014, causa C-107/13).

⁽³⁰⁾ S. Cesati, F. Zondini, *L'antieconomicità non legittima il diniego di detrazione*, in *L'IVA*, 3/2015, p. 22.

⁽³¹⁾ Cass. n. 22130/2013 e n. 22132/2013; n. 10041 del 08.05.2014. Cass. Civ. Sez. V n. 7214 del 10.04.2015; sent. n. 5195 del 16.03.2016, in materia di spese di sponsorizzazione. In dottrina, A. Russo, *Indeducibilità del costo e indetraibilità dell'iva a seguito di fatturazione generica*, in *il Fisco*, 19 / 2015, p. 1876.

⁽³²⁾ Cass., sent. n. 25122/2014.

antieconomico può tuttavia risultare indiziario delle parziale fittizietà delle operazioni documentate o di altra fattispecie costituente ipotesi di abuso di diritto.

Ciò posto in linea teorica, sul piano pratico risulterà determinante l'abilità dell'interprete; non sempre, infatti, appare agevole distinguere tra un'operazione reale sia pur apparentemente antieconomica (e pertanto in linea generale detraibile ai fini IVA) da un'operazione parzialmente inesistente ⁽³³⁾ (ad. esempio sovrapproduzione) la cui IVA non risulta invece detraibile.

3. Le fattispecie all'esame della giurisprudenza e le soluzioni fornite dai giudici di merito e di legittimità

Da un esame della casistica concernente le contestazioni degli Uffici Finanziari in materia di antieconomicità si evince come l'Ufficio basi i propri assunti principalmente sui seguenti presupposti:

— sindacabilità delle scelte imprenditoriali in quanto apparentemente non ispirate a normali criteri di economicità ed in contrasto con le regole del buon senso;

— disconoscimento dell'inerenza delle operazioni, nell'accezione sopra esaminata;

- sovrapposizione (ed a volte confusione) tra il concetto di antieconomicità e quello di abuso del diritto;

— invocazione del concetto di antieconomicità quale ausilio motivazionale in materia di accertamento fondato sugli studi di settore (laddove l'ente impositore ritiene che i redditi dichiarati non siano sufficienti a remunerare il rischio di impresa).

La pretesa antieconomicità della condotta risulterebbe spesso ulteriormente corroborata e resa evidente dai seguenti elementi: legame parentale dei legali rappresentanti dei soggetti giuridici coinvolti nelle

⁽³³⁾ Cass., sent. n. 12502/2014 afferma «*posta la regola della non immediata applicazione dei principi espressi con riguardo all'imposizione diretta, questa Corte ha tuttavia ipotizzato che se l'Amministrazione finanziaria dimostri l'antieconomicità manifesta e macroscopica dell'operazione, esulante dal normale margine di errore di valutazione economica, la circostanza potrebbe anche assumere rilievo quale indizio di non verità della fattura e, dunque, di non verità dell'operazione stessa o di non inerenza della destinazione del bene o servizio all'utilizzo per operazioni assoggettate ad IVA; in tal caso spetterebbe all'imprenditore dimostrare che la prestazione del bene o servizio è reale ed inerente all'attività svolta*».

operazioni commerciali; la presenza o meno di dipendenti tali da rendere necessaria e/o opportuna la stipula di eventuali contratti di prestazioni di servizi; il costante incremento delle rimanenze collegate ad un crescente indebitamento nei confronti delle banche e accompagnato da un'esposizione dei soci (finanziamenti infruttiferi, non collegato da una adeguata remunerazione); eventuale remunerazione dell'imprenditore inferiore a quella corrisposta ai dipendenti; quadro patrimoniale complessivo dell'imprenditore medesimo anche relativo ad anni diversi da quello in contestazione, etc.

La casistica evidenzia come gli Uffici non definiscano adeguatamente il concetto di antieconomicità, tendendo piuttosto a sovrapporlo al concetto di inerenza ed a quello abuso del diritto.

Al fine di supportare il giudizio di antieconomicità di un'operazione, in particolare, sovente gli Uffici si richiamano strumentalmente al diverso concetto di inerenza che, come sopra evidenziato, porta il vantaggio di risultare ancorato a precisi canoni normativi i cui confini sono stati negli anni definiti in maniera puntuale da dottrina e giurisprudenza.

Il tentativo dell'Ufficio di far assurgere l'antieconomicità ad elemento idoneo a supportare autonomamente una ripresa impositiva cozza, dal punto di vista sistematico, con altri istituti dell'ordinamento quali l'abuso del diritto.

Sul punto, invero, la normativa di riferimento (art. 37 *bis* del D.P.R. 600/1973 e art. 10 *bis* L. 212/2000) consente all'Amministrazione Finanziaria di ritenere in opponibili nei suoi riguardi gli atti, fatti e negozi (ivi previsti) privi di valide ragioni economiche qualora diretti ad aggirare obblighi e divieti posti dall'ordinamento e finalizzati all'ottenimento di indebito risparmio fiscale.

Ai fini della configurazione di un'ipotesi di abuso del diritto, indi, l'apparente antieconomicità di un'operazione costituisce condizione necessaria, ma non sufficiente.

Analogamente, negli accertamenti da studi di settore la presunta antieconomicità dell'operato del contribuente costituisce un mero indizio corroborante l'attendibilità delle risultanze di Gericò.

In buona sostanza, la pretesa antieconomicità di una condotta e/o operazione non può autonomamente supportare alcun legittimo avviso di accertamento; né peraltro può sopperirsi a tale carenza tramite il richiamo, strumentale ed improprio, ai diversi concetti di difetto di inerenza ed abuso del diritto.

Inerenza ed economicità, peraltro, non risultano sovrapponibili avendo origini, significato e scopo del tutto diversi; in gran parte delle

contestazioni portate dall'Ufficio, invero, alla pretesa antieconomicità delle contestate operazioni non si accompagna una effettiva contestuale carenza anche sotto il profilo dell'inerenza.

Allo stesso modo, il ricorrere al concetto di abuso del diritto — il quale ha come noto un ambito oggettivo ben delimitato e circoscritto ed una particolare procedura di contestazione (da compiersi pena l'illegittimità dell'atto impositivo) — conferma la fragilità dell'impalcatura degli atti impositivi in tal modo strutturati.

Sul piano probatorio, invero, si rileva come, una volta contestata l'antieconomicità, l'Ufficio addossi al contribuente l'onere di provare “*la razionalità economica ai propri comportamenti aziendali e ai relativi dati contabili*” per il tramite dell'esplicitazione delle motivazioni economico-imprenditoriale sottese all'operazione commerciale ritenuta antieconomica.

Tale prova si palesa il più delle volte quale *probatio diabolica* stante che, se è agevole dimostrare la causa quale elemento costitutivo (art. 1325 c.c.) del negozio contestato, non altrettanto agevole risulta convincere l'Ufficio della bontà di scelte imprenditoriali improntate a logiche non immediatamente riscontrabili, difficilmente documentabili e basate sul concetto di rischio d'impresa (concetto a cui l'Ufficio non sembra spesso particolarmente sensibile o avvezzo).

Basti pensare alle frequenti contestazioni di antieconomicità basate unicamente sul rilievo che l'attività aziendale non ha prodotto utili per uno o più periodi d'imposta, nell'omessa considerazione delle sottese logiche e variegate vicende aziendali (ad esempio aziende in *start up*, oppure operanti sul mercato da molto tempo, sensibili ad esigenze occupazionali, confidanti in concrete prospettive di ripresa connesse ai cicli economici e a specifici programmi aziendali, etc.).

Tale sovrapposizione di concetti ed istituti — in verità tra loro non coincidenti — presta il fianco a contestazioni relative alla carenza di motivazione ed illogicità dell'avviso di accertamento; non è raro, inoltre, che l'Ufficio contesti genericamente presunte ipotesi di “abuso di diritto” senza neppure attenersi al relativo *iter* procedurale previsto dalla norma a pena di nullità.

Come ampiamente evidenziato, allorquando poi il rilievo si basi su una presunta antieconomicità di una condotta imprenditoriale, l'Ufficio dovrà supportare adeguatamente la ripresa con elementi ulteriori ⁽³⁴⁾.

⁽³⁴⁾ Sul punto si confronti la stessa Circolare della Guardia di Finanza, n. 1/2008 secondo cui “*occorre il supporto di altre circostanze e argomentazioni probatorie*” e che

Altrettanto dicasi nei casi in cui l'Ufficio accerti maggiori ricavi o maggiori proventi facendo riferimento al criterio di non congruità e del prezzo di mercato.

In tema di onere della prova è già stato illustrato come, a fronte di una contestazione dell'Ufficio che ritenga antieconomica una condotta sulla base di convincenti elementi anche presuntivi, spetti al contribuente fornire la dimostrazione della sussistenza di valide ragioni economiche, pena la ripresa a tassazione del valore non congruo (non di rado, peraltro, l'Ufficio lo riprende a tassazione per l'intero e non solo per lo scarto).

L'onere probatorio, indi, spetta in prima istanza all'Amministrazione Finanziaria la quale dovrà convincere il Giudice, avvalendosi di elementi probatori qualificati, che la non congruità della componente reddituale contestata dissimuli un reale assetto di interessi divergente da quello che emerge dalla contabilità formale.

Di contro, sarà onere del contribuente motivare le scelte non in linea con i canoni ortodossi di "economicità" e per tale motivo apparentemente incomprensibili ed irrazionali ⁽³⁵⁾ (Cass. n. 11599/2007).

Il predetto orientamento, ormai costantemente recepito dalla Cassazione ⁽³⁶⁾, viene incontro all'esigenza comunemente avvertita dal-

il recupero di un costo per non congruità potrà avvenire "sia sulla base di precisi riscontri documentali e fattuali, sia sulla base di un confronto dell'entità della spesa con parametri oggettivi di riferimento quali, ad esempio, la natura del bene o servizio, l'entità complessiva dei costi e dei ricavi dell'impresa, l'attività da questa in concreto svolta. In questi ultimi casi, la motivazione del disconoscimento della quota del costo ritenuta non congrua dovrà essere particolarmente argomentata, facendo adeguatamente rilevare la grave, precisa e concordante valenza sintomatica della parziale destinazione extraimprenditoriale, risultante dai parametri di riferimento in concreto utilizzati".

⁽³⁵⁾ Una recente sentenza della sezione Tributaria (19408/2015), ad esempio, resa in relazione ad una fattispecie nella quale l'A.F. contestava l'antieconomicità della operazione consistita nell'acquisto di veicoli ad un prezzo superiore a quello della successiva rivendita, ha ritenuto valida la giustificazione fornita dal contribuente secondo cui l'acquisto dei predetti veicoli era finalizzato ad incentivare la vendita di veicoli nuovi, sopravvalutando i veicoli usati, ceduti in permuta dagli acquirenti, invece che praticare uno sconto sul prezzo di acquisto, in tal modo ottenendo un identico risultato economico. In siffatta ipotesi è stato ritenuto correttamente assolto l'onere della prova contraria gravante sul contribuente, a fronte della presunzione *iuris tantum* posta a fondamento dell'accertamento dell'Ufficio.

⁽³⁶⁾ Si confronti sul punto Cass. 14428/2005 (che richiama Cass. 10802/2002; conf. nn. 7680, 7487 e 6337 del 2002, nonché n. 11645 e 1821/2001; cfr. anche Cass. 14941/2013) secondo la quale "il comportamento antieconomico tenuto dall'imprendi-

l'opinione pubblica di contrastare fenomeni di palese evasione fiscale che l'Amministrazione Finanziaria non riesce a far emergere con i tradizionali strumenti a disposizione.

Ciò posto, invero, è evidente che lo sforzo probatorio concretamente richiesto (e pertanto l'effettiva tenuta dell'impianto motivazionale dell'atto impositivo), risulterà inevitabilmente differente a seconda delle fattispecie che di volta in volta si prospettano.

Nei casi di conclamata, evidente, illogicità ed irrazionalità della condotta economica contestata, invero, l'Ufficio potrebbe verosimilmente limitarsi ad enunciare i fatti, addossando totalmente l'onere di una ardua prova contraria al contribuente.

Diversamente, qualora l'operazione contestata sia difficilmente opinabile rispetto alle ragioni economiche sottese, l'onere motivazionale e probatorio gravante sull'Ufficio dovrà essere più pregnante, pena la nullità dell'atto impositivo.

In conclusione pare potersi affermare che un'efficace difesa non possa prescindere dal portare alla cognizione del Giudice le concrete esigenze e ragioni imprenditoriali che hanno spinto il contribuente a porre in essere una determinata operazione economica, fermo restando che, una volta esplicitate, le stesse non possono essere considerate sindacabili nel merito dall'amministrazione finanziaria, pena la violazione di fondamentali principi costituzionali quali quello di libertà di iniziativa economica di cui all'art. 41.

tore commerciale, in assenza di valide giustificazioni da parte dello stesso (su cui si sposta l'onere di dimostrare la regolarità delle operazioni effettuate a fronte della contestata antieconomicità - Cass. 14941/2013 e 7871/2012), legittima l'accertamento sulla base presuntiva e "il giudice di merito, per poter annullare l'accertamento, deve specificare, con argomenti validi, le ragioni per le quali ritiene che l'antieconomicità del comportamento del contribuente non sia sintomatico di possibili violazioni di disposizioni tributarie".

Capitolo 4

L. 156/2015: UN'OCCASIONE MANCATA PER LA RIFORMA DEL SISTEMA DELLA PROVA

di *Diego Conte* (*)

Nel 1947 Francesco Carnelutti affermava che il sistema probatorio è la misura della bontà dei sistemi processuali.

L'insegnamento del grande maestro friulano è senz'altro attuale e resta valido anche per il processo tributario: la lite giudiziale tributaria, infatti, comunque la si voglia intendere, ha pur sempre a oggetto l'applicazione di norme giuridiche a fatti storici (che si tratti del rispetto di procedure piuttosto che dell'esistenza di materia imponibile è questione qui irrilevante) e, pertanto, l'accertamento di quali siano tali fatti storici e di come si siano effettivamente svolti rappresenta uno dei passaggi fondamentali del processo.

La stessa Corte Costituzionale ha più volte riconosciuto che non vi è giustizia né ragionevolezza in un processo che non consente l'accertamento dei fatti e impedisce o rende eccessivamente difficoltoso a una parte il contribuire a tale accertamento: il diritto alla prova, infatti, oltre che diretta esplicazione dei principi di ragionevolezza è senza dubbio un'articolazione del diritto di difesa e del principio del giusto processo di cui agli artt. 24 e 111 Cost.

Come giustamente rilevato in dottrina, il diritto alla prova è una declinazione del diritto di difesa e si sostanzia nel diritto di dimostrare la verità dei fatti allegati a fondamento del diritto fatto valere attraverso strumenti di varia natura; esso, inoltre, garantisce alle parti la facoltà di reagire e difendersi nei confronti delle allegazioni di fatto avversarie, partecipando alla formazione delle prove costituende, esaminando in contraddittorio e contrastando tutti i mezzi di prova addotti/richiesti dalle parti avversarie e, comunque, proponendo le necessarie prove di senso contrario. Ogni indebita limitazione del diritto alla prova com-

(*) Camera Tributaria di Milano.

porta evidentemente un'indebita limitazione del diritto di difesa e, in ultima istanza, del diritto sostanziale azionato giudizialmente.

Da questo punto di vista, l'effettività del diritto di difesa, con particolare riferimento alla prova, presuppone che alle parti siano garantiti strumenti adeguati per fornire la prova il cui onere grava su di loro, per dimostrare la veridicità delle proprie allegazioni ovvero la falsità di quelle avversarie.

La risposta che l'ordinamento deve fornire è, quindi, indubbiamente complessa, va oltre il semplice riconoscimento alle parti di strumenti astrattamente idonei e si articola diversamente a seconda che si guardi al soggetto che svolge nel processo il ruolo di attore piuttosto che di convenuto sostanziale.

A ben vedere, il problema della prova non inerisce soltanto gli strumenti attraverso cui viene dimostrata la veridicità/falsità delle varie allegazioni di parte (i c.d. "mezzi di prova"), ma si estende al procedimento attraverso cui tali strumenti sono ammessi e utilizzati nel processo ovvero alle conseguenze che dalle risultanze del loro utilizzo il giudice trae.

Nel processo tributario l'istruttoria è disciplinata, innanzitutto, dal D.Lgs. 546/1992, il quale, tuttavia, vi dedica soltanto 6 articoli: l'art. 7 sui poteri delle Commissioni Tributarie e sul divieto di giuramento e prova testimoniale; gli artt. 22 e 23 che disciplinano il deposito dei documenti all'atto della costituzione in giudizio di ricorrente e resistente; l'art. 24 sulle modalità di produzione dei documenti; l'art. 32 sui limiti temporali di produzione documentale; e, infine, l'art. 58 sull'istruttoria in appello. In sostanza, quindi, vengono unicamente disciplinate le modalità della produzione documentale, i poteri istruttori del Collegio giudicante e vengono limitati i mezzi istruttori con l'esclusione di ogni tipo giuramento e delle testimonianze.

La scarsa disciplina speciale appena richiamata è integrata da una serie di altre disposizioni.

Innanzitutto, vi sono quelle previste in via generale dal diritto civile e contenute principalmente nel Libro sesto, Titolo II, del codice civile e nel codice di procedura civile. Trattasi di norme, tuttavia, che subiscono i limiti e le integrazioni di cui all'art. 7, D.Lgs. 546/1992 (divieto di giuramento/testimonianza e attribuzione al giudice tributario di tutti i poteri istruttori spettanti ai soggetti preposti all'accertamento dei maggiori tributi) cui si è appena fatto cenno.

Vi è, inoltre, una serie di ulteriori norme speciali previste dalle singole leggi d'imposta ovvero da quelle in materia di accertamento: si

pensi, ad esempio, all'art. 2 TUIR, in materia di trasferimento della residenza in alcuni Stati esteri e a quanto previsto dal D.P.R. 600/1973 sull'istruttoria procedimentale.

L'esame del complesso di disposizioni che regolano direttamente e indirettamente la fase istruttoria processual-tributaria fa balzare immediatamente agli occhi la presenza di due peculiarità particolarmente significative.

La prima è relativa al ricorso massiccio delle presunzioni legali ovvero di quelle disposizioni che attribuiscono a determinati fatti noti il potere di rappresentare altri e diversi fatti ignoti. Tali presunzioni hanno valore eminentemente relativo, potendo essere data dal contribuente la prova contraria, e, comportando l'inversione dell'onere della prova, hanno il duplice scopo di semplificare l'attività accertativa e processuale della parte pubblica a danno del contribuente e ovviare così all'asimmetria informativa che colpisce a sua volta proprio la parte pubblica.

La seconda peculiarità dell'istruttoria tributaria è, a dire il vero, estranea alla fase processuale propriamente intesa ma finisce, comunque, per caratterizzarla proprio per l'importanza assoluta che vi ricoprono i cosiddetti mezzi di prova costituiti. Si fa riferimento ai poteri investigativi che vengono riconosciuti agli Enti pubblici e ai soggetti preposti all'accertamento delle imposte da parte di disposizioni quali l'art. 32, D.P.R. 600/1973 e all'art. 54, D.P.R. 633/1972, correlati talvolta da significative decadenze a carico del contribuente non collaborativo. Tali disposizioni conferiscono alla parte pubblica una serie di poteri particolarmente efficaci che vanno dall'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche alla richiesta di dati, notizie e documenti di qualsiasi tipo. Tali strumenti, non si può dimenticarlo, sono potenziati dalla possibilità di essere utilizzati non soltanto nei confronti del soggetto destinatario della verifica ma anche nei confronti di qualunque terzo, e di vedere o il divieto di sottrarsi (come nel caso degli accessi) o comunque la minaccia di sanzioni di varia natura (come nel caso della mancata risposta ai questionari).

Tali norme, come anticipato, disciplinano la fase precontenziosa, ma è innegabile che propaghino i loro effetti anche a quella contenziosa in senso stretto, dal momento che il materiale documentale frutto dell'istruttoria procedimentale diventa materiale probatorio processuale senza sostanziali limiti. Pertanto, non è possibile trascurarli laddove si svolgano considerazioni, seppur brevi, in materia di prova e,

anzi, occorre considerarli con attenzione per valutare se al contribuente sono garantiti analoghi poteri.

Il sistema della prova nel processo tributario è, quindi, caratterizzato dalla presenza di due mezzi principali (documenti e presunzioni) e una rilevante limitazione (quella relativa alla testimonianza). A tale ultimo proposito, non può non ricordarsi che la giurisprudenza della Corte Costituzionale ha più volte affrontato la questione relativa alla legittimità dell'esclusione della prova testimoniale e l'ha risolta positivamente, rilevando anche come nel nostro ordinamento non vi siano norme costituzionali che impediscono in generale la limitazione dei mezzi di prova (salvi principi generali quali quello di ragionevolezza ed effettività della tutela giudiziale) e come l'impossibilità di ricorrere alla testimonianza possa essere sopperita dal deposito di dichiarazioni scritte di terzo.

Alla luce di ciò occorre, quindi, chiedersi se l'attuale sistema realizzi già sufficientemente i diritti di difesa e prova garantiti anche dalla Costituzione oppure se effettivamente il D.Lgs. 156/2015 rappresenti un'occasione mancata per adeguare il processo tributario al rispetto di uno standard minimo.

La questione è molto complessa e risulta ovviamente impossibile esaminarla compiutamente nell'ambito della presente relazione. Ci si limiterà, quindi, ad alcuni rapidi cenni sulle principali problematiche nella speranza possano essere utili per un dibattito futuro.

* * *

Un primo problema che si pone nell'esame dell'istruttoria è quello legato all'oggetto della prova: vi sono, infatti, numerose disposizioni, prevalentemente di carattere presuntivo, attraverso le quali il Legislatore predetermina l'oggetto su cui il contribuente deve fornire la prova per opporsi alla pretesa impositiva erariale (è il caso, ad esempio, degli accertamenti da redditemetro che, secondo la giurisprudenza, limitano la prova che può fornire il contribuente alla presenza di ricchezze già tassate o, comunque, non tassabili).

Un secondo ordine di problemi concerne l'onere della prova, ovvero l'individuazione sul soggetto tenuto a fornire la prova a pena della negazione giudiziale del diritto azionato.

Il tema è particolarmente controverso, poiché, nonostante non si dubiti dell'applicabilità della regola posta dall'art. 2697 c.c. anche alla materia tributaria e, quindi, si tenda ad addossare alla parte pubblica l'onere di provare il maggiore carico tributario e a quella privata l'onere

di provare il diritto al rimborso, le numerose peculiarità della nostra materia e la necessità di contemperare esigenze e situazioni contrapposte (quali, ad esempio, quelle di rapida definizione dei rapporti pendenti, da un lato, e, dall'altro, le obiettive difficoltà che la parte pubblica sconta nella sua attività di accertamento e contrasto alle violazioni fiscali), inducono spesso il legislatore e la stessa giurisprudenza a modificare tale delicato equilibrio vuoi mediante il ricorso massivo alle presunzioni, vuoi mediante il richiamo ad appositi principi (es. quello della vicinanza della prova).

Ciò, tuttavia, rende spesso difficile prevedere su chi ricade l'onere della prova, difficoltà assolutamente maggiori nel caso delle presunzioni giudiziali che giungono, spesso inaspettate, soltanto in sentenza.

Ulteriori e forse maggiori perplessità sono legate ai limiti che gravano sui mezzi di prova cui le parti possono ricorrere.

Attualmente, come visto, tali mezzi sono rappresentati perlopiù dai documenti e dalle presunzioni.

In molti casi ciò è indubbiamente sufficiente e permette di raggiungere la prova dei fatti rilevanti, tanto più che la pratica insegna che la lite spesso verte su fatti non contestati ovvero non tanto sulla reale verifica di fatti storici quanto, invece, sulla loro qualificazione giuridica o, comunque, su valutazioni che con la prova in senso stretto non hanno molto a che vedere (come accade, ad esempio, in materia di *transfer pricing*).

Ciononostante, vi è tutta una serie di controversie in cui lo strumento documentale si rivela inadatto, insufficiente o anche soltanto difficilmente utilizzabile: basti pensare alle controversie che coinvolgono soggetti non professionali privi di obblighi contabili o fatti istantanei e non prevedibili, per cui raramente ci si premura di procurarsi la documentazione probatoria (ad esempio, nel caso di buste prive di contenuto).

In tutti questi casi, fornire la prova richiesta soltanto mediante documenti e/o presunzioni (che, poi, non possono che fondarsi su documenti) è spesso particolarmente arduo se non impossibile.

La Corte Costituzionale, come già ricordato, ha suggerito di superare il divieto di prova testimoniale mediante il ricorso a documenti che, sottoscritte dal terzo, ne contengano le dichiarazioni: secondo la Corte, infatti, l'unica vera differenza tra i due mezzi starebbe nella loro efficacia probatoria (prova piena autosufficiente la testimonianza, mero indizio la dichiarazione di terzo); sennonché, in assenza di correttivi legislativi, la strada appena indicata appare difficilmente praticabile, in

quanto le differenze tra testimonianza e dichiarazione informale sono tanto accentuate che non appare affatto possibile guardare a queste ultime come a validi succedanei della testimonianza.

Una prima grande differenza è legata alla possibilità stessa di ottenere la dichiarazione del terzo: infatti, mentre la testimonianza, una volta ammessa, è un obbligo per il testimone la cui violazione comporta l'accompagnamento coatto e l'irrogazione di sanzioni anche gravi, la dichiarazione scritta a favore del contribuente è un obbligo (seppur più blando) soltanto nel caso in cui il soggetto che la richiede è una pubblica amministrazione nell'ambito dell'attività di accertamento, mentre è letteralmente lasciata al "buon cuore" del terzo nel caso sia richiesta dalla parte privata. Una seconda grande differenza è data dalla qualità delle informazioni che vengono rilasciate dal terzo: nel caso di testimonianza, infatti, il giudice ha la possibilità di interrogare il testimone ottenendo almeno precisazioni e chiarimenti atti a rendere maggiormente comprensibili e attinenti le sue parole; tale possibilità, invece, non sussiste nel caso di dichiarazioni scritte. In terzo luogo, la testimonianza, fondandosi sull'esame del teste da parte del giudice e (indirettamente, nel processo civile) delle altre parti, sull'estemporaneità e spontaneità delle risposte e, soprattutto, sulla presenza di pesanti sanzioni per i casi di reticenza e falsa testimonianza, appronta strumenti fondamentali per la verifica della credibilità del teste e della veridicità del suo racconto; al contrario, nel caso di dichiarazioni scritte non vi è alcuna possibilità intrinseca di verifica delle dichiarazioni medesime. E ciò è tanto più grave se si considera il conflitto di interessi che in molti casi intercorre tra il terzo e il contribuente accertato.

Oltre a ciò, il sistema istruttorio tributario pare presentare criticità anche prestando attenzione alla posizione in cui si trovano le parti del processo, quella pubblica e il contribuente: infatti, mentre dal punto di vista formale, non vi è dubbio, le parti sono in una posizione di parità godendo degli stessi poteri istruttori, dal punto di vista sostanziale la situazione appare diversa.

Già si è evidenziata la differenza che caratterizza la posizione delle due parti in ordine alle dichiarazioni scritte, a causa dei diversi strumenti che sono garantiti alla parte pubblica per il loro ottenimento e alla stessa possibilità che gli organi accertatori hanno di certificarne la provenienza. E a ciò si deve aggiungere che la parte pubblica possiede una quantità di informazioni potenzialmente infinita circa la posizione della generalità dei contribuenti, informazioni che possono essere selezionate e utilizzate senza alcun sostanziale controllo giudiziale o

contraddittorio: la loro importanza in un sistema caratterizzato dalla presenza di presunzioni non può certo essere minimizzata né trascurata.

Vale ora, invece, evidenziare il fatto che, secondo la costante giurisprudenza, gli atti di accertamento sono soggetti esclusivamente all'obbligo di motivazione, mentre non incombe alcun onere di indicare le prove su cui gli stessi atti sono fondati fino a che non abbia inizio la fase processuale vera e propria. Ciò comporta che nei processi in cui gli stessi sono impugnati, il primo soggetto tenuto a mostrare le proprie prove e/o istanze istruttorie è il contribuente e non la parte pubblica, nonostante il ruolo di attore sostanziale spetti a quest'ultima e non al primo. È evidente che tale situazione attribuisce un certo vantaggio alla parte pubblica, in quanto depotenzia inevitabilmente il diritto alla controprova del contribuente.

Un altro vantaggio di cui pare godere ingiustificatamente la parte pubblica è legato all'assenza di termini perentori e/o decadenze per la sua costituzione in giudizio tardiva e per la possibilità che ciò avvenga addirittura a ridosso della scadenza fissata dall'art. 24, D.Lgs. 546/1992 per il tempestivo deposito di documenti. Tale comportamento processuale, seppur formalmente corretto, comporta il rischio per il ricorrente di non avere il tempo per il tempestivo deposito di controprove.

L'art. 34, co. 3, D.Lgs. 546/1992, che attribuisce al giudice il potere di differimento dell'udienza di trattazione, rappresenta sicuramente uno strumento utile per ovviare ai problemi che sorgono in tali situazioni. Sennonché trattasi di un potere che esplicitamente subordinato alla sussistenza di una situazione in cui la tardiva costituzione della parte pubblica renda la difesa del contribuente "*particolarmente difficile*". Ciò rende in molti casi estremamente disagiata ottenere il rinvio dell'udienza, tanto più che l'onere di provare la sussistenza dei suoi presupposti spetta innegabilmente al contribuente medesimo. Si pensi, ad esempio, al caso in cui la costituzione avvenga abbondantemente prima del termine di cui all'art. 24: attesa l'assenza di comunicazioni di segreteria, è evidente che il contribuente possa non saperne nulla e, d'altro canto, non si può ragionevolmente imporgli un costante monitoraggio della pratica.

Un ulteriore ordine di problemi potrebbe sorgere in conseguenza dell'esercizio dei poteri istruttori da parte del giudice, ai sensi dell'art. 7, co. 1, D.Lgs. 546/1992: infatti, atteso che, nonostante voci di dottrina in tal senso, tale potere può essere utilizzato indifferentemente a favore di entrambe le parti, ben potrebbe essere che all'esito delle

ulteriori prove che ne derivano, sorga la necessità per il contribuente di integrare le proprie prove. È evidente che l'assenza di previsioni che garantiscano al contribuente il diritto di svolgere simile integrazione non possa che andare a detrimento della sua posizione.

Allo stesso modo, l'assenza del diritto al contraddittorio e all'eventuale integrazione probatoria nel caso di rilevamento d'ufficio di questioni preliminari e pregiudiziali ovvero del ricorso a istituti giuridici diversi da quelli con cui è motivato l'atto impugnato, lede senza dubbio i diritti del contribuente, ivi compreso quello alla prova (emblematico, anche se ormai dovrebbe essere parte della storia, è il caso dell'abuso di diritto che la Corte di Cassazione ha sempre ritenuto rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del processo): non può, infatti, escludersi che in questi casi, sorga la necessità di integrare le prove già agli atti.

Per concludere nuove perplessità sorgono a seguito della recente evoluzione avutasi in tema di *ne bis in idem*: infatti, la possibilità che la sanzione amministrativo-tributaria sia qualificata sostanzialmente penale e che, quindi, le due sanzioni possano trovarsi in un rapporto di alternatività, rende evidentemente stridente il diverso grado di garanzie probatorie sussistenti tra i processi tributario e penale: non appare assolutamente ragionevole, infatti, assoggettare sanzioni analoghe a garanzie procedurali e processuali profondamente diverse come, invece, accade oggi.

Alla luce delle rapide e sicuramente non esaustive considerazioni che precedono, l'assoluto silenzio che ha caratterizzato il D.Lgs. 156/2015 in tema di prova non può non lasciare perplessi.

Vale a tal proposito ricordare che la stessa L. 23/2014, nell'attribuire al Governo il potere di modificare la normativa sul processo tributario, ne ha vincolato il futuro operato al rafforzamento della tutela giurisdizionale del contribuente.

Le perplessità appaiono maggiori, poi, se si considera che per lo meno un attenuamento di alcune delle criticità evidenziate sarebbe stato possibile senza che le dinamiche processuali attuali ne risultassero significativamente appesantite ovvero che si creassero apprezzabili aumenti di costi a carico dello Stato.

Ad esempio, una prima ragionevole soluzione, peraltro di agile realizzazione, era già stata suggerita dall'art. 15, co. 4, del Progetto Pagliaro-Glendi, il quale precisava e proceduralizzava il potere del Giudice di richiedere a terzi informazioni, rendendo certa la provenienza senza oneri a carico delle parti e del terzo. In tale ottica sarebbe stato opportuno altresì garantire alla parte di diritto di attivare il potere

istruttorio del giudice, prevedendosi altresì adeguate sanzioni per il caso dell'omessa, reticente o falsa risposta da parte del terzo medesimo.

Un altro possibile strumento poteva, invece, essere rinvenuto nell'estensione anche al campo tributario delle cosiddette indagini difensive previste dall'art. 391 *bis* ss. c.p.p.

Trattasi di uno strumento "investigativo" particolarmente importante, introdotto nel procedimento penale al fine di garantire alle persone che sono o potrebbero assoggettate a indagini o procedimenti penali il diritto alla prova e di difesa sin dall'inizio. Le facoltà concesse al difensore sono numerose e vanno dalla semplice raccolta e documentazione di dichiarazioni di soggetti terzi al diritto di richiedere atti e informazioni a pubbliche amministrazioni e a quello di accedere e documentare luoghi privati o pubblici. Inoltre, sono previste tutta una serie di tutele e sanzioni a garanzia della veridicità e genuinità del materiale probatorio così formato (ad esempio, alle dichiarazioni di terzo rilasciate al difensore sono estese le sanzioni previste dagli artt. 371 *bis* c.p.p.). L'estensione anche al difensore del contribuente dei poteri garantiti dagli artt. 391 *bis* ss. c.p.p. al difensore penale avrebbe una serie di importantissimi effetti positivi: essi, ad esempio, permetterebbero di superare la maggior parte delle problematiche attuali legate al reperimento delle dichiarazioni di terzo (sia in ordine alla provenienza che alla veridicità delle dichiarazioni medesime), garantirebbero al cittadino il diritto di procurarsi documentazione che forse altrimenti non potrebbe recuperare se non con estreme difficoltà o ritardi (es. documenti presso pubbliche amministrazione), e consentirebbe la documentazione di luoghi altrimenti non accessibili.

Da non trascurare, inoltre, che l'estensione al procedimento tributario dell'istituto delle investigazioni difensive renderebbe pieno ed effettivo anche il diritto al contraddittorio preventivo del contribuente, non soltanto perché realizzerebbe il diritto di difesa del contribuente anche nella fase precontenziosa, ma anche e soprattutto perché arricchirebbe l'istruttoria amministrativa di importanti elementi conoscitivi senza alcun costo sostanziale.

Infine, un altro importante passo avanti verso la pienezza del diritto di difesa del contribuente poteva essere rappresentato, seppur con appositi adeguamenti, dal riconoscimento del diritto di avvalersi del differimento d'udienza per il caso di tardiva costituzione della parte pubblica e di invocare l'esercizio dei poteri probatori giudiziali a fare da contraltare ai limitati poteri probatori oggi riconosciuti alla parte privata.

La decisione di evitare ogni intervento in materia probatoria effettuata dal Legislatore del D.Lgs. 156/2015 non può che generare delusione e sorpresa, tanto più che l'evoluzione giurisprudenziale, le esigenze dell'internazionalizzazione di ogni aspetto della vita e dell'economia dello Stato, la ricchezza della stessa "delega fiscale" avevano creato l'impressione che i tempi fossero finalmente maturi perché anche la giustizia tributaria, almeno dal punto di vista procedimentale, si trasformasse in giudizio pienamente equo e rispettoso anche della parte privata.

La speranza ora è che il cammino, comunque, intrapreso non si interrompa e non necessiti di altri fatti eclatanti per arrivare a ultimazione.

Capitolo 5
IL CONTRADDITTORIO PREVENTIVO
NEL PROCEDIMENTO DI ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

di *Fabio Benincasa* (*)

La realizzazione del precetto costituzionale che vincola il prelievo tributario alla capacità contributiva del soggetto passivo si combina con l'obbligo, anch'esso di derivazione costituzionale, di imparzialità e buon andamento della pubblica amministrazione.

A tal fine nel corso degli anni l'evoluzione normativa è andata sempre più agevolando l'utilizzo di strumenti miranti alla proficua dialettica tra le parti per la definizione dell'obbligazione tributaria (autotutela, accertamento con adesione, mediazione, conciliazione) valorizzando notevolmente l'importanza del contraddittorio nella fase di accertamento.

Il confronto tra le parti, in particolare, si evidenzia come decisivo al fine di determinare correttamente il *quantum debeatur*, ad esempio, negli accertamenti bancari, ossia in quegli accertamenti che utilizzano la presunzione di cui all'art. 32 del D.P.R. 600/1973 per equiparare a ricavi le movimentazioni bancarie delle quali il contribuente non riesca a fornire adeguata spiegazione ⁽¹⁾, oppure negli accertamenti sintetici laddove è data al contribuente, ai sensi dell'art. 38, quarto comma, dello stesso D.P.R. 600/1973 l'opportunità di spiegare che le risorse finanziarie utilizzate per sostenere determinate spese hanno fonte in redditi diversi da quelli posseduti nello stesso periodo di imposta, o in redditi esenti, o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o

(*) Camera Tributaria di Napoli.

⁽¹⁾ Anche se la giurisprudenza non ha mai ritenuto illegittimo l'avviso di accertamento "bancario" notificato in assenza di contraddittorio, come confermato da M.V. Serranò, *Sulla opportunità del contraddittorio nelle indagini bancarie*, in *Boll. Trib.*, 2008, p. 533 ss.).

comunque legalmente esclusi dalla base imponibile ⁽²⁾ o anche negli accertamenti da studi di settore ⁽³⁾.

Col tempo anche in ragione di un netto orientamento della giurisprudenza di legittimità si è posto il problema della sussistenza o meno di un generale obbligo per l'Amministrazione finanziaria di instaurare il contraddittorio con il contribuente prima di emettere un atto di accertamento e, soprattutto, se la violazione del “*diritto al contraddittorio*” determini o meno la nullità dell'atto impositivo, anche in considerazione della espressa previsione nell'art. 41, par. 2 della Carta dei diritti fondamentali UE del diritto del cittadino “*ad essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento che gli arrechi pregiudizio*” ⁽⁴⁾ e dei chiari orientamenti espressi dalla Corte di Giustizia ⁽⁵⁾.

La questione ha trovato una netta presa di posizione della Corte di Cassazione la quale con la sentenza a Sezioni Unite, n. 18184 del 29.07.2013 ⁽⁶⁾ ha valorizzato l'art. 12, settimo comma, della L. 27.07.2000, n. 212, ritenendo che tale norma debba essere interpretata nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento — termine decorrente dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso,

⁽²⁾ Sull'argomento cfr. F. Tundo, *Nulla l'atto di accertamento non motivato sulle deduzioni prodotte dal contribuente in contraddittorio*, in *Corr. Trib.*, 2013, p. 999 ss.

⁽³⁾ F. Amatucci-F. Rainone, *Contraddittorio endoprocedimentale negli accertamenti da studi di settore e rispetto del diritto di difesa*, in *Boll. Trib.*, 2010, p. 1669 ss.

⁽⁴⁾ Per approfondimenti sull'argomento cfr. L. Del Federico, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010, p. 220 e ss.; G. Melis, *Evasione ed elusione fiscale internazionale*, in *Rass. Trib.*, 2014, p. 1293 e ss.; G. Ragucci, *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*, in *Rass. Trib.*, 2009, p. 585 e ss.; F. Tundo, *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, Padova, 2013, p. 142 e ss.

⁽⁵⁾ Come nel caso della sentenza Sopropè C- 349/07 del 2008 nella quale il diritto di difesa ed al contraddittorio a livello UE in materia doganale sono stati riconosciuti come principi generali e fondanti. Sull'argomento cfr. M.G. De Flora, *I limiti del principio del contraddittorio preventivo*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2012, p. 995 e ss.

⁽⁶⁾ In *Boll. Trib.*, 2013, p. 1427 e ss., con note di V. Azzoni, *Sessanta e non più sessanta: la violazione del termine dilatorio dello Statuto dei diritti del contribuente costituisce un vizio invalidante dell'accertamento?*, F. Del Torchio, *Contraddittorio preventivo e ragioni di motivata urgenza*, e U. Perrucci, *La “sanzione” dell'invalidità dell'avviso di accertamento emesso anticipatamente rispetto al termine dilatorio di 60 giorni di cui all'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente alla luce della recente sentenza delle Sezioni Unite della Suprema Corte.*

un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni — determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, la illegittimità dell'atto impositivo emesso *ante tempus*, poiché detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva.

Successivamente la stessa Corte di Cassazione ha posto un freno all'abitudine invalsa presso gli Uffici dell'Amministrazione finanziaria di considerare valida ragione di urgenza suscettibile di consentire una deroga ai termini di cui al richiamato art. 12, settimo comma, della L. 212/2000 l'approssimarsi della scadenza dei termini di accertamento affermando il principio che le ragioni di urgenza non possono essere “*riferibili a profili o deficienze organizzative tutte interne all'amministrazione procedente*” (7)

Superato lo scoglio delle conseguenze del mancato rispetto del termine di cui all'art. 12, settimo comma della L. 212/2000 si è posta la questione che la norma in questione prevede un diritto al contraddittorio a favore solo del contribuente “*nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività*” e ciò ha suscitato, come ovvio, una problematica di coerenza in relazione a quelle norme nelle quali il contraddittorio non è prescritto con conseguenti dubbi di costituzionalità del sistema, dubbi che sarebbero stati superati ove si fosse affermata, come da alcuni sostenuto, la sussistenza nel nostro ordinamento di un “*principio generale del contraddittorio*”, coerente con la normativa comunitaria, e applicabile anche in quei casi in cui il diritto al contraddittorio e la conseguente nullità dell'atto emanato in violazione non siano ricavabili da specifiche disposizioni.

Conseguentemente è stato salutato con favore l'orientamento espresso dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione con le sentenze del 18.09.2014, n. 19667 e n. 19668 (8), che pronunziandosi sull'ob-

(7) In tal senso Cass. del 28.03.2014, n. 7315.

(8) In *Boll. Trib.*, 2014, p. 11742 ss., con nota di P. Accordino, *Il diritto del contribuente al contraddittorio preventivo nei procedimenti tributari concepito come un principio fondamentale dell'ordinamento la cui valutazione determina la nullità dell'atto non preavvisato*.

bligio per l'Amministrazione finanziaria di far precedere l'iscrizione ipotecaria ai sensi dell'art. 77 del D.P.R. 602/1973 da una comunicazione al contribuente, hanno stabilito che *“la pretesa tributaria trova legittimità nella formazione procedimentalizzata di una “decisione partecipata” mediante la promozione del contraddittorio (che sostanzia il principio di leale collaborazione) tra amministrazione e contribuente (anche) nella “fase precontenziosa” o “endoprocedimentale”, al cui ordinato ed efficace sviluppo è funzionale il rispetto dell’obbligo di comunicazione degli atti imponibili. Il diritto al contraddittorio, ossia il diritto del destinatario del provvedimento ad essere sentito prima dell’emanazione di questo, realizza l’inalienabile diritto di difesa del cittadino, presidiato dall’art. 24 Cost., e il buon andamento dell’amministrazione, presidiato dall’art. 97 Cost.”* ⁽⁹⁾, che ha lasciato presagire il pieno ed incondizionato ingresso nel nostro ordinamento del diritto al contraddittorio preventivo.

A sua volta la legge delega 11.03.2014, n. 23, ha previsto l'introduzione dell'obbligo di contraddittorio sia stabilendo tra i principi generali *“la previsione di forme di contraddittorio propedeutico all’adozione degli atti di accertamento dei tributi”* (art. 1, primo comma, lett. b)) sia invitando il legislatore delegato a *“rafforzare il contraddittorio nella fase di indagine e la subordinazione dei successivi atti di accertamento e di liquidazione all’esaurimento del contraddittorio procedimentale”* (art. 9 primo comma lettera b) e la stessa Agenzia delle Entrate ha sottolineato *“la centralità del rapporto con il contribuente che, nell’ambito dell’attività di controllo, si declina attraverso la partecipazione del cittadino al procedimento di accertamento mediante il contraddittorio, sia nella fase istruttoria sia nell’ambito degli istituti definitivi della pretesa tributaria”* (Agenzia Entrate Cir. n. 25/E del 06.08.2014) ⁽¹⁰⁾.

Sul punto, poi, è intervenuta la Corte Costituzionale con la sentenza del 07.7.2015, n. 132 ⁽¹¹⁾, dichiarando inammissibile la questione sollevata la Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 24739 del 05.11.2013 di legittimità costituzionale dell'art. 37-bis, quarto comma, del D.P.R. 29.09.1973, n. 600 in relazione all'art. 3 della Costituzione,

⁽⁹⁾ Sulle due sentenze in questione cfr. l'approfondito commento di M. Cicala, *Attività di accertamento e contraddittorio amministrativo: verso un nuovo intervento sulle sezioni unite*, in *Boll. Trib.*, 2015, p. 86 ss.

⁽¹⁰⁾ In *Boll. Trib.*, 2014, p. 1168 ss.

⁽¹¹⁾ In *Boll. Trib.*, 2015, p. 1271 ss., con commento di V. Azzoni, *Elusione fiscale e tutela del contribuente nell'accertamento ex art 37 bis del D.P.R. 600/1973*.

nella parte in cui la norma in questione prevedeva l'obbligo del contraddittorio amministrativo solo nelle fattispecie elusive specificamente indicate dallo stesso art. 37 *bis* e non in tutte le altre ipotesi di abuso enucleate dalla giurisprudenza per insussistenza della prospettata disparità di trattamento. La Corte Costituzionale, tuttavia, con la citata pronuncia ha confermato l'orientamento della Cassazione secondo cui “*l'attivazione del contraddittorio endoprocedimentale costituisce un principio fondamentale immanente nell'ordinamento, operante anche in difetto di una espressa e specifica previsione normativa....*”, ed ha affermato che “*il principio generale antielusivo non impedisce affatto con riguardo alle fattispecie non riconducibili all'art. 37 bis del D.P.R. 600/1973, che debba essere instaurato il previo contraddittorio tra Amministrazione finanziaria e contribuente, né esclude che il vizio del contraddittorio conseguente alla violazione del termine produca la nullità dell'atto impositivo*”.

La questione è stata poi ulteriormente rimessa alle Sezioni Unite dall'ordinanza n. 527 del 14.01.2015 della sez. VI della Corte di Cassazione ⁽¹²⁾, le quali, però, con sentenza n. 24823 del 09.12.2015 ⁽¹³⁾ hanno affermato che a differenza dal diritto dell'Unione europea, il diritto nazionale, allo stato della legislazione, non pone in capo all'Amministrazione fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto. Ne consegue che, in tema di tributi “non armonizzati” (quali appunto l'IRES e l'IRAP qui in discussione), l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito ⁽¹⁴⁾. Peraltro anche in tema di tributi “armoniz-

⁽¹²⁾ In *Boll. Trib.*, 2015, p. 137 ss., con nota adesiva di A. Voglino, *La necessità espansione del diritto al contraddittorio a tutti i procedimenti tributari di ogni genere e specie*

⁽¹³⁾ In *Boll. Trib.*, 2016, p. 222 ss., con nota fortemente critica di B. Aiudi, *Il Contraddittorio? Non ce lo possiamo permettere.*

⁽¹⁴⁾ La posizione secondo la quale ai fini del diritto al contraddittorio si dovrebbe distinguere tra tributi armonizzati e non peraltro è stata correttamente e fortemente criticata da S. Muleo, *Il contraddittorio procedimentale: un miraggio evanescente?*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, p. 233, secondo il quale i vizi che interessano una delle garanzie procedurali costituiscono vizi dell'intero procedimento e suscettibili di inficiare l'atto impositivo emesso ma, che evidenzia, soprattutto, come nell'ambito di

zati” (quali l’IVA), la sentenza in questione ha ritenuto che la violazione dell’obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell’Amministrazione comporta l’invalidità dell’atto, solo quando il contribuente assolva l’onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l’opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell’interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto ⁽¹⁵⁾.

La rassegna giurisprudenziale sull’argomento si è infine ulteriormente arricchita con l’approfondita ordinanza della Commissione tributaria regionale della Toscana, sez. I, n. 736 del 18.01.2016 ⁽¹⁶⁾, con la quale, questa volta, è stata dichiarata rilevante e non manifestamente infondata, in riferimento agli artt. 3, 24, 53, 111, 117 Cost., la questione

accertamenti unitari i tributi armonizzati non possano subire un trattamento deteriore rispetto a quelli non armonizzati.

⁽¹⁵⁾ Posizione di netto dissenso rispetto alla sentenza sono state inoltre espresse da B. Aiudi, *op. inn. cit.*, secondo il quale “*Anche se non esplicitamente espone, alla base dell’annotata sentenza n. 24823/2015 delle Sezioni Unite, vi sono sicuramente considerazioni di questo genere sulla salvaguardia dell’equilibrio del bilancio pubblico e, con esso, delle entrate tributarie dello Stato, compromesse dalle aperture giurisprudenziali nei confronti del contraddittorio come regola generale nell’ambito del procedimento impositivo*” e, più recentemente, da F. Amatucci, *L’autonomia procedimentale tributaria nazionale ed il rispetto del principio europeo del contraddittorio*, in corso di pubblicazione al momento della stesura del presente articolo, secondo il quale “*Tale tendenza della nostra giurisprudenza e del nostro legislatore non appare tuttavia condivisibile e non conforme alla proporzionalità in quanto non si fonda su di una gradualità del riconoscimento del principio del contraddittorio quale espressione del diritto di difesa che risulta fondamentale secondo l’ordinamento europeo, anche se può essere soggetto a restrizioni. Tali restrizioni che sono previste a livello UE se rispondono ad obiettivi di interesse generale, non possono certo essere considerate come avviene nel nostro ordinamento, settoriali e basate su un determinato tributo (armonizzato), o al tipo di accertamento e di clausola antielusiva, ma riguardano trasversalmente la valutazione degli effetti della mancata partecipazione del contribuente come riconosciuto anche dalla nostra giurisprudenza*”.

⁽¹⁶⁾ In *Boll. Trib.*, 2016, p. 960 e ss., con nota di V. Azzoni, *L’applicazione generalizzata del principio del contraddittorio endoprocedimentale ed i profili di incostituzionalità dell’art. 12, settimo comma, della L. n. 212/2000: alla Corte Costituzionale l’ardua sentenza*.

di legittimità costituzionale dell'art. 12, settimo comma della L. 27.07.2000, n. 212, nella parte in cui riconosce al contribuente il diritto a ricevere copia del verbale con cui si concludano le operazioni di accertamento e di disporre di un termine di 60 giorni per eventuali controdeduzioni, nelle sole ipotesi in cui la Amministrazione abbia *“effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività”* del contribuente.

Per arrivare alle proprie conclusioni l'ordinanza in questione parte dalla considerazione che il processo tributario si caratterizza per la sostanziale assenza di una fase istruttoria o di raccolta delle prove da parte di un giudice terzo, o comunque in contraddittorio nonostante l'art. 7 del D.Lgs. 546/1992 al suo primo comma assegni alle commissioni tributarie, *“ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributari ed all'ente locale da ciascuna legge d'imposta”* e nonostante poi lo stesso art. 7 del D.Lgs. 546/1992, al secondo comma aggiunga che *“le commissioni tributarie, quando occorre acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità, possono richiedere apposite relazioni ad organi tecnici dell'amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici compreso il Corpo della Guardia di finanza, ovvero disporre consulenza tecnica”*.

Il collegio toscano evidenzia che ragioni dovute alla formazione strutturale delle Commissioni inducono i giudici a pervenire alla decisione con celerità, senza indulgere ad indagini ulteriori e da essi stessi gestite con la conseguenza che l'istruttoria fiscale è affidata quasi esclusivamente alla Amministrazione che — ad esempio — raccoglie dichiarazioni di persone informate dei fatti. Dichiarazioni che possono compromettere l'esito del processo anche se, si suole ripetere che non sono vere testimonianze, ossia prove, ma solo indizi. Il dispositivo che conclude il processo tributario è assai spesso determinato da indizi e quindi la distinzione fra indizio e prova sfuma al punto da divenire quasi impercettibile.

Di conseguenza, gli “indizi” raccolti dalla Amministrazione svolgono un ruolo decisivo e producono effetti identici a quelli propri di una istruttoria giudiziaria dal momento che non è possibile che i giudici tributari si facciano ricercatori o anche solo percettori di prove, ed acquisiscano sistematicamente indizi in contraddittorio, determinando una dilatazione dei tempi incompatibile con la ragionevole durata del contenzioso. Dalla considerazione che precede il collegio toscano trae la convinzione della necessità che il contribuente abbia voce, sia

presente anche in quella fase, pur qualificabile come “amministrativa”, in cui si forma il materiale probatorio su cui poggerà un giudizio spesso pronunciato dopo una breve discussione orale.

Il contraddittorio amministrativo appare infatti strumentale a garantire il diritto di difesa di cui all'art. 24 Cost., ed altresì che le parti processuali si collochino, su un piano se non di compiuta parità almeno “in condizioni di parità” di guisa che il processo risulti “giusto”, come prescrive l'art. 111 della Costituzione; che si ispira all'art. 6 della Carta Europea dei Diritti dell'Uomo recepita dall'art. 9 della Costituzione Europea; secondo cui “l'Unione aderisce alla Convenzione europea di salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali”

L'ordinanza dei giudici toscani pone anche in risalto come la Corte Costituzionale abbia in passato, con un importante complesso di sentenze, imposto alla recalcitrante Corte di Cassazione di applicare le garanzie previste dagli artt. 304 *bis*, *ter* e *quater* introdotti nel codice di procedura penale “Rocco” con la L. 18.06.1955, n. 517, anche agli atti di indagine della polizia giudiziaria in considerazione del fatto che essi entravano nel processo penale con valore analogo a quello degli atti istruttori raccolti dal giudice e come, a maggior ragione, il principio debba valere anche nel processo tributario ove è addirittura escluso che il giudice possa procedere ad una attività di acquisizione diretta delle dichiarazioni di persone informate e quindi conosca delle dichiarazioni di costoro solo attraverso i verbali degli accertatori tributari essendo per contro pacificamente ammesso dalla giurisprudenza l'ingresso nel processo tributario di dichiarazioni di terzi raccolte da verificatori o finanziari ed inserite nel processo verbale di constatazione per poi essere utilizzate quale strumento di convincimento del giudice ⁽¹⁷⁾.

La sancita impossibilità che le persone “informate dei fatti” siano udite nell'ambito della procedura contenziosa con le garanzie del contraddittorio, rende quindi necessaria una garanzia nella fase amministrativa in cui le dichiarazioni di queste persone sono raccolte e documentate. Questa garanzia potrebbe essere ravvisata nella applicazione del meccanismo di cui al settimo comma dell'art. 12 dello Statuto del contribuente ponendo il contribuente nelle condizioni di evidenziare le contraddizioni o dubbi sulle dichiarazioni del teste sollecitando una nuova audizione, non apparendo invece sufficiente la possibilità riconosciuta al contribuente dalla giurisprudenza maggioritaria di

⁽¹⁷⁾ In tal senso cfr. Cass. civ., sez. trib., del 16.07.2014 n. 16223, Cass. civ., sez. trib., del 07.02.2013, n. 2916; Cass. civ., sez. trib., del 30.09.2011, n. 20032.

“introdurre in giudizio dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale, con il valore probatorio proprio degli elementi indiziari. È infatti evidente che queste dichiarazioni raccolte privatamente non costituiscono una forma di adeguato contraddittorio anche quando le dichiarazioni siano raccolte attraverso l'esame dei medesimi soggetti ascoltati dall'Ufficio accertatore.

Secondo l'ordinanza di rinvio, inoltre, il particolare regime delle operazioni di accertamento a seguito di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività del contribuente appare anche irragionevolmente discriminatorio in relazione a quei contribuenti che non hanno subito accesso o verifica nei locali giacché alcuni hanno diritto al contraddittorio altri no in relazione al fatto di aver subito o meno una ispezione.

All'osservazione secondo la quale nel caso in cui non vi sia stata ispezione i dati risultano forniti dal contribuente non ci sarebbe bisogno di un contraddittorio preventivo, l'ordinanza in esame replica facendo l'esempio di un accertamento a carico di un soggetto in base a documenti di pertinenza di un altro imprenditore, reperiti in un accesso nella azienda di quest'ultimo e di cui il contribuente accertato non ha alcuna cognizione.

L'evoluzione giurisprudenziale sopra richiamata era sembrata avviarsi verso il pieno riconoscimento della necessità del contraddittorio preventivo per tutte le tipologie di accertamento ravvisando in esso la primaria espressione dei principi di derivazione costituzionale della collaborazione e buona fede nei rapporti tra contribuente ed amministrazione ai quali ci siamo richiamati all'inizio di questo lavoro, anche e soprattutto a vantaggio del migliore esercizio della potestà impositiva di cui all'art. 53 della Costituzione. Poi, come abbiamo visto, le Sezioni Unite con la nota sentenza n. 24823/2015 hanno compiuto una netta quanto inaspettata inversione di marcia ponendosi in contrasto con quanto precedentemente affermato dalla stessa Corte circa il fatto che il rispetto dei diritti della difesa e del conseguente diritto che ne deriva per ogni persona di essere sentita prima dell'adozione di qualsiasi decisione che possa incidere negativamente sui suoi interessi, costituisce un principio fondamentale del diritto dell'Unione europea, atteso che il diritto al contraddittorio in qualsiasi procedimento è sancito dagli articoli 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea che garantiscono i diritti di difesa nonché il diritto ad un processo equo in ogni procedimento giurisdizionale, ma anche dell'art. 41 di quest'ultima il quale garantendo il diritto ad una buona amministrazione

prevede che questo comporti il diritto di ogni individuo ad essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale lesivo onde possa manifestare utilmente il proprio punto di vista in merito agli elementi sui quali l'Amministrazione intende fondare la propria decisione ⁽¹⁸⁾.

A questo punto c'è solo da auspicare che la Corte Costituzionale nuovamente chiamata a pronunciarsi voglia adottare una coraggiosa soluzione di accoglimento con una lettura additiva dell'art. 12, settimo comma, della L. 27.07.2000, n. 212, per cui il termine dilatorio di sessanta giorni intercorrente fra l'emissione del processo verbale di constatazione e la notifica dell'avviso di accertamento non possa che essere inquadrato ed inteso come regola generale, a valere sempre in tutti i casi di verifica, senza alcuna ingiustificata distinzione tra tributi armonizzati e non, concretizzandosi in tal modo il tanto auspicato ingresso nel nostro ordinamento di un principio generale di diritto al contraddittorio nella fase preventiva all'emissione di un atto autoritativo, unico modo per garantire con completezza il pieno esercizio della difesa e per evitare che tale diritto possa soggiacere alla discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria.

⁽¹⁸⁾ Sul punto cfr. Corte di Giustizia UE, sez. V, del 03.07.2014, cause riunite C-129/13 e C130/13, in *Boll. Trib.*, 2015, p. 457 ss., con commento di M.V. Serranò, *Innovativo e sostanziale contributo della Corte di Giustizia Europea in tema di contraddittorio endoprocedimentale tributario*.

Capitolo 6

LA CRISI DEL DOPPIO BINARIO, NEL SISTEMA ITALIANO, ALLA LUCE DELLE DISPOSIZIONI DELL'ART. 50 DELLA CARTA DEI DIRITTI FONDAMENTALI DELL'UNIONE EUROPEA, DELL'ART. 4, PROT. 7 DELLA CONVENZIONE EUROPEA DEI DIRITTI DELL'UOMO, E DEGLI INTERVENTI DELLA GIURISPRUDENZA EUROPEA

di *Maria Bruccoleri* (*)

Il divieto del doppio giudizio nel medesimo ordinamento è questione prioritaria a tutt'oggi aperta.

Il principio del *ne bis in idem*, nell'estensione e nelle conseguenze, ad esso attribuite, e nell'elaborazione giurisprudenziale, tanto della Corte di Giustizia quanto della Corte EDU, trova il suo riconoscimento, nell'art. **50 CDFUE** (Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea, entrato in vigore nel dicembre del 2009), e ciò sia in ambito sostanziale che processuale, e, prima ancora, nell'art. **4 del Protocollo n. 7 della CEDU** (Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo), esercitando, pertanto, seppure con modalità diverse, la sua efficacia imperativa, anche, nei confronti degli Stati contraenti.

Tale disposto è diventato "principio generale" e si è elevato al rango di diritto fondamentale nel diritto UE.

La sua intensità, risultando essere rafforzata dalla non ammissibilità di deroghe, nemmeno in presenza di casi di eccezionalità ed urgenza, come previsti *ex art.* 15 CEDU.

Il divieto del ne bis in idem è fortemente asserito dalla Corte EDU, la quale è tornata, più volte, ad esprimersi sul conseguente divieto della doppia sanzione. In particolare, riaffermando il concetto per cui lo "sdoppiamento" di una imputazione, sia con riguardo al procedimento, che relativamente alla sanzione applicabile, non sia compatibile con

(*) Camera Tributaria di Palermo.

quanto disposto dalla Carta Europea dei Diritti dell'Uomo, quando abbiano ad oggetto le medesime condotte.

Nello specifico settore dei reati finanziari, la ben nota sentenza "*Grande Stevens e altri CONTRO Italia*", ric. 18640/10, 18647/10, 18663/10, 18668/10 e 18698/10 — depositata il 4.3.2014, ha consacrato un insanabile contrasto tra il divieto del *ne bis in idem* e il meccanismo del doppio binario, come previsto nel nostro ordinamento, tra sanzione amministrativa e sanzione penale, ritenendolo contrario a quanto disposto dall'art. 4 Prot. 7 CEDU.

La Corte EDU, con tale pronuncia condanna il contesto normativo italiano, con particolare riguardo al diritto penale, denunciando come sia da ritenersi incompatibile, con la tutela dei diritti umani, garantiti dalla Convenzione e dai suoi protocolli, il **sistema di doppio binario, amministrativo e penale**, intorno al quale si fonda, nel nostro ordinamento appunto, la disciplina sanzionatoria posta a base delle violazioni di norme finanziarie e tributarie.

Tali brevi cenni, sottolineano quanto necessaria sia la riflessione sulla revisione complessiva degli ambiti disciplinari, in cui sia possibile individuare un sistema di "doppio binario", nella convinzione che si tratti, innanzitutto, di questione aperta all'interno di ogni Stato europeo e che, indubbiamente, nel nostro sistema va coniugata, forse meglio dire integrata, con il disposto delle norme processuali penali (quali l'art. 649 e l'art. 669 c.p.p.), e sostanziali di diritto penale.

La vicenda consente di essere seguita, non solo negli arresti giurisprudenziali intervenuti e intervenienti, ma, anche, negli approfondimenti che la dottrina sta già intessendo.

— La sentenza *Grande Stevens*, noto caso di manipolazione del mercato, ha avuto il merito di denunciare e dichiarare, come incompatibile, con il diritto fondamentale al *ne bis in idem*, nella tutela dei diritti umani, (riconosciuta nella Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea, ma, anche, nell'art. 4, prot. 7 della Cedu), il sistema del doppio binario, sia amministrativo che penale, obbligando il legislatore italiano ad un ripensamento generale della interazione tra sanzione amministrativa e penale, e delle loro conseguenti applicazioni.

Il caso di specie tratta di una ipotesi di repressione degli abusi di mercato che, nel nostro ordinamento, ha subito modifiche, apportate dalla L. 62/2005, recante disposizioni in materia di intermediazione finanziaria (c.d. TUF).

Il punto nodale delle critiche mosse, si è focalizzato, sulla qualificazione come "sostanzialmente penale", del procedimento amministra-

tivo, seguito in sede CONSOB, e delle conseguenti sanzioni applicabili a tali fattispecie di abusi. L'immediato corollario è quello di considerare inglobate a sé, anche, l'insieme delle garanzie, che il sistema convenzionale prevede per l'ordinamento penale.

Tra queste il principio del giusto processo, *ex art. 6 CEDU*, che pure, vieta un secondo giudizio su fatti già giudicati in via definitiva.

Tale problematica è strettamente connessa al tema delle tecniche di adeguamento del nostro sistema penale agli obblighi internazionali.

— Preliminare alla trattazione della questione si ritiene utile una breve introduzione del caso giudiziario che ha dato origine alla sentenza *Grande Stevens*.

Nel febbraio 2006 la CONSOB contestava a Gianluigi Gabetti, a Virgilio Marrone, all'avv. Franzo Grande Stevens, e alle società che ad essi facevano capo, la commissione dell'illecito amministrativo di manipolazione del mercato, di cui all'art. 187 *ter* D.Lgs. 58/1998, e il corrispondente illecito amministrativo dell'ente, di cui all'art. 187 *quinquies*.

La CONSOB sosteneva che tali soggetti avevano partecipato, a titolo di concorso, alla diffusione, nel mercato, di un comunicato stampa falso, con il quale le società interessate sostenevano di non avere assunto alcun tipo di iniziativa relativamente alla scadenza di un contratto di finanziamento stipulato con otto banche, in forza del quale, in caso di mancanza del rimborso del prestito, le banche creditrici avrebbero compensato il loro credito attraverso un aumento di capitale di FIAT, divenendone così soci al 28%.

Allo stato degli atti la CONSOB provvedeva ad applicare ingenti sanzioni pecuniarie di natura specificatamente amministrativa. Avverso tale provvedimento di irrogazione di sanzioni i soggetti coinvolti proponevano contestuale opposizione *ex art. 187 septies T.U.F.*

La Corte di appello civile di Torino, chiamata a pronunciarsi nel merito, riadattava le sanzioni applicate dalla CONSOB, riducendole parzialmente. Nel giugno 2009, la Corte di Cassazione rigettava tutti i ricorsi proposti dalle parti, e le sanzioni irrogate dalla CONSOB divenivano, definitivamente, esecutive.

Nelle more del procedimento amministrativo, i soggetti coinvolti venivano rinviati a giudizio innanzi al Tribunale di Torino, accusati del delitto di manipolazione *ex art. 185 T.U.F.*, per la diffusione del comunicato stampa considerato falso dalla CONSOB, e ritenuto idoneo a creare una situazione di pericolo per il mercato, alterando così, il valore delle azioni FIAT.

Successivamente al deposito della sentenza della Suprema Corte di Cassazione, gli imputati chiedevano la pronuncia della sentenza di non doversi procedere per manifesta violazione del principio del *ne bis in idem*, ed inoltre, sollevavano la questione di legittimità costituzionale delle norme del T.U.F., e dell'art. 649 c.p.p., nella parte in cui, prevedono la prosecuzione di un processo penale per fatti già sanzionati in via amministrativa con provvedimenti divenuti definitivi.

Con sentenza del 21 dicembre 2010 i Giudici torinesi rigettavano le istanze proposte dalle parti; di converso la Corte di Cassazione, adita *per saltum*, annullava la pronuncia del Tribunale di Torino, sostenendo la tesi che la mancata prova dell'effettiva alterazione del prezzo non fosse da ritenersi elemento bastevole ad escludere la sussistenza del reato.

Nel dicembre 2013, tuttavia, la Corte di Cassazione, sezione I penale, con la sentenza n. 19915, dichiarava estinto il reato per intervenuta prescrizione, rigettando l'eccezione di illegittimità costituzionale.

È in questo articolato contesto che viene invocata la Corte di Giustizia.

Nel corso del giudizio di primo grado, infatti, ed esattamente il 27 marzo 2010, i soggetti coinvolti presentavano ricorso innanzi ad essa, lamentando, tra l'altro, la violazione del diritto a non subire un secondo processo per il medesimo reato, così come previsto e garantito dall'art. 4 prot. 7 CEDU. La Corte di Giustizia, con sentenza del 4 marzo 2014, dichiarava la violazione dell'art. 6 CEDU, nonché, la violazione dell'art. 4 prot. 7 CEDU, in relazione al rifiuto da parte del Tribunale di Torino di porre fine al procedimento penale, instauratosi nei confronti dei ricorrenti, in considerazione dell'esistenza di un provvedimento definitivo di accertamento dell'illecito amministrativo, di manipolazione del mercato e di irrogazione delle relative sanzioni.

Tali premesse, consentono di centrare l'attenzione, sulle questioni che gravitano intorno al principio del *ne bis in idem* e conseguentemente, sull'iter logico-giuridico seguito dalla Corte di Giustizia che sottolinea, come la garanzia sancita nell'art. 4 prot. 7 CEDU, abbia ad oggetto la tutela dell'individuo, non solo contro la possibilità di essere sanzionato due volte per lo stesso reato, ma, soprattutto, contro l'eventualità (non remota) che il soggetto sia sottoposto, una seconda volta, ad un procedimento per un reato per il quale è stato già giudicato, indipendentemente dall'esito finale.

A ben riflettere si potrebbe affermare che anche il nostro ordinamento preveda una regola analoga, all'interno del codice di procedura penale, in cui l'art. 649, rubricato "*divieto di secondo giudizio*", dispone l'immediata pronuncia di proscioglimento, allorquando il giudice penale abbia la certezza che, in capo allo stesso soggetto, incomba un provvedimento di natura irrevocabile, condannatorio o di proscioglimento, per il "*medesimo fatto, neppure se questo viene diversamente considerato per il titolo, per il grado o per le circostanze*".

Occorre, tuttavia, chiarire, innanzitutto, che il principio di *ne bis in idem*, nell'ordinamento giuridico italiano, non ha valore di norma costituzionale; mentre, nell'ordinamento comunitario, assurge al rango di diritto fondamentale dell'individuo, non essendo prevista alcuna deroga, nemmeno in presenza di situazioni emergenziali.

Ma v'è di più, il *ne bis in idem* di tipo comunitario non viene qualificato da un punto di vista formale come esclusivamente "penale".

La Corte di Giustizia non ha esitato nel qualificare le sanzioni comminate per l'illecito amministrativo come sanzioni di natura sostanzialmente penale, attribuendo, di conseguenza, la matrice penalistica al procedimento strumentale per l'accertamento dell'illecito e per la loro applicazione. Se, pertanto, il procedimento posto in essere dalla CONSOB, aveva natura penalistica; e se, tale procedimento si era concluso con un provvedimento definitivo, ciò che occorreva stabilire e verificare, ai fini della sussistenza dell'accertamento della violazione dell'art. 4 prot. 7 CEDU, era se il procedimento penale, instauratosi dinanzi il Tribunale di Torino, riguardasse il "medesimo fatto" oggetto del procedimento amministrativo.

I giudici di Strasburgo, dunque, hanno avuto modo di sostenere che, ciò che assume valore, ai fini della garanzia del *ne bis in idem*, è la circostanza per la quale il procedimento instauratosi per secondo avesse ad oggetto fatti considerati nella sostanza identici a quelli che hanno costituito l'oggetto del primo procedimento, il quale si era, già, concluso in maniera definitiva.

A poco più di un mese dalla sentenza *Grande Stevens* Contro Italia, la Corte EDU, nel caso *Nykanen c. Finlandia*, con la sentenza del 20.05.2014, condannava, anche, lo Stato finlandese per violazione del principio del *ne bis in idem*, di cui all'art. 4 del Prot. n. 7 della Convenzione, in relazione al doppio binario sanzionatorio, presente nella legislazione tributaria finlandese. Sul piano delle affermazioni di principio, tuttavia, la sentenza della Corte EDU, nel caso *Nykanen c. Finlandia*, si limita a ribadire gli orientamenti giurisprudenziali, ormai,

consolidatisi in tema di *ne bis in idem*, in relazione ai criteri posti per determinare la natura penale di una sanzione.

Il procedimento amministrativo-fiscale finlandese, posto all'attenzione della Corte, risultava avere natura penale, in quanto volto alla punizione del "colpevole", e la sanzione, formalmente "amministrativa", presentava natura deterrente e non compensativa.

Anche in questa occasione i Giudici di Strasburgo hanno sostenuto che si ha violazione del "*ne bis in idem*" sostanziale quando i procedimenti (anche, se, nominalmente non coincidenti), accertino gli stessi fatti, siano indipendenti tra loro e si sviluppino in successione, ovvero, in modo che uno dei due prosegua o inizi quando l'altro è divenuto definitivo.

— Ma la sentenza *Grande Stevens* ha posto, nell'ordinamento italiano, le basi per suggerire intense riflessioni e dato origine alla prime, fondamentali, ripercussioni.

E, anche se, relativamente al caso specifico, oggetto della pronuncia, la dichiarazione, da parte della Corte di Cassazione, della intervenuta prescrizione del reato ha avuto l'effetto di ridurre, notevolmente, i margini della questione, il problema può essere affrontato, riguardo a casi identici, a quello deciso dalla Corte. A tale proposito, è indispensabile sottolineare che, sia le Sezioni Unite della Cassazione, sia la Corte Costituzionale hanno avuto modo di riconoscere, (anche a seguito del caso "Scoppola" contro Italia, Ricorso n. 50550/06), come gli obblighi derivanti dalle sentenze pronunciate dalla Corte di Giustizia abbiano un effetto di natura dirompente, che prescinde dal caso concreto deciso, poiché si tratta di pronunce dotate di una tale efficacia, che vincolano lo Stato membro e i suoi organi giurisdizionali, ad assicurare la stessa identica tutela a tutti coloro i quali si trovano nella medesima situazione.

Sotto il diverso profilo della questione di legittimità costituzionale, l'indicazione proveniente dai Giudici di Strasburgo è chiara e precisa: una volta che un determinato procedimento di natura sostanzialmente penale si concluda in modo definitivo, la sussistenza di un secondo giudizio, avente ad oggetto i medesimi fatti, è lesivo del principio fondamentale del *ne bis in idem*, di cui all'art. 4 prot. 7 CEDU, ratificato nel nostro ordinamento con la L. 98/1990. Se dovesse perdurare la pendenza del procedimento, quest'ultimo dovrà ritenersi illegittimo e lo Stato membro dovrà provvedere, tempestivamente e in qualunque modo, alla cessazione del processo.

La questione è, però, di rilevante importanza perché nel nostro ordinamento non esiste alcuna disposizione che impone la definizione anticipata di un giudizio, allorquando ricorra una situazione simile. Nemmeno l'art. 649 c.p.p., che prevede per il giudice, solamente, l'obbligo di pronunciare sentenza di proscioglimento o di non luogo a procedere, nel caso in cui l'imputato sia stato prosciolto o condannato con "sentenza o decreto penale divenuti irrevocabili". Nessuna norma, dunque, prevede l'ipotesi nel caso di un provvedimento di natura sostanzialmente penale, ma che assuma, da un punto di vista formale, la qualifica di atto amministrativo.

Una prima questione da porsi, proviene da autorevole dottrina (Francesco Viganò), che suggerisce, tra le tante, nell'ipotesi in cui si dovesse ritenere "difficile" una interpretazione convenzionalmente orientata dell'art. 649 c.p.p., di tentare la via della proposizione di una questione di legittimità costituzionale della norma stessa (art. 649 c.p.p.), in quanto confliggente con l'art. 117, comma 1 della Cost., con riguardo all'art. 4 prot. 7 CEDU, così come interpretato nella sentenza *Grande Stevens*, e ciò nella parte in cui la disposizione non preveda, per il giudice, la possibilità di pronunciare una sentenza di proscioglimento o di non luogo a procedere, nel caso in cui l'imputato sia stato, già, giudicato per il medesimo fatto, con un provvedimento divenuto irrevocabile all'interno di un procedimento che, sebbene qualificato come amministrativo, dal sistema giuridico italiano, si debba, comunque, ritenere di natura penale, ai sensi di quanto disposto dalla Convenzione Europea e dei suoi protocolli.

Risulta verosimile la proposizione di una questione di legittimità costituzionale, così espressa, specie a fronte di quanto affermato dalla Corte di Strasburgo la quale, senza alcuna esitazione, qualifica come illegittimo il protrarsi di un processo, dopo che vi sia stata una pronuncia divenuta definitiva.

Sulla base di tali ragioni la Corte Costituzionale potrebbe esprimersi in favore, delle istanze di tutela del diritto al *ne bis in idem*, di cui la Corte di Giustizia Europea è promotrice e ardita sostenitrice.

Altra questione da dovere affrontare è quella circa la presunta illegittimità comunitaria delle soluzioni imposte da Strasburgo.

A questo proposito, il Governo italiano ha sostenuto che il sistema a doppio binario, amministrativo e penale, strutturato intorno a due procedimenti tra loro indipendenti seppur paralleli, sarebbe il risultato dell'evoluzione del diritto comunitario, e, segnatamente, nella ipotesi

della grande *species*, della direttiva 2003/6/CE, recante la disciplina sugli abusi di mercato.

Si tratta di una osservazione che ben potrebbe essere avanzata dall'Erario, sottoforma di "controlimite", rispetto agli obblighi di adeguamento a quanto statuito dalla Convenzione e dai suoi protocolli, giacché l'Italia ha accettato limitazioni alla sua sovranità, solamente nei confronti dell'Unione Europea, così come previsto dall'art. 111 Cost. Non è questa, invece, la posizione della Corte Costituzionale che ha, talvolta, negato valore, all'interno del nostro ordinamento nazionale, al diritto di Strasburgo.

L'attuale sistema tratteggia, pertanto, una singolare prospettiva, in cui è lo stesso art. 11 ad essere invocato quale "controlimite" del dovere di uniformarsi agli "obblighi internazionali" di cui si prevede con l'art. 117, comma 1, Cost., il rispetto.

Anche nel merito, si può ritenere erronea l'idea, secondo la quale sia la stessa Direttiva 2003/6/CE, a prevedere un sistema di tipo sanzionatorio di doppio binario, in contrasto con quanto previsto dall'art. 4 prot. 7 CEDU, così come interpretato dalla sentenza *Grande Stevens*.

L'art. 14 della direttiva 2003/6/CE è, invece, chiaro nel prevedere, a carico degli Stati membri, un sistema di sanzioni amministrative, irrogabili dall'autorità centrale, avente carattere di effettività e proporzionalità, dotate di un effetto dissuasivo, lasciando liberi, però, i singoli Stati, nella previsione di sanzioni penali nei confronti dei responsabili del reato.

— La disciplina del *ne bis in idem*, è, comunque, notevolmente mutata, a seguito della recente pubblicazione del regolamento UE 596/2014, disciplinante gli abusi di mercato, che abroga la direttiva 2003/6/CE, e della direttiva 2014/57/UE, avente ad oggetto la disciplina delle sanzioni penali in caso di abuso di mercato.

In questa sede basti rilevare come il diritto unionale fornisca, agli Stati membri indicazioni ben diverse e quasi opposte, rispetto a quanto previsto nella vecchia disciplina normata nella direttiva 2003/6/CE.

A tal proposito un cenno merita il regolamento UE 596/2014 il quale afferma come: *“anche se nulla osta a che gli Stati membri stabiliscano regole per sanzioni amministrative oltre che sanzioni penali per le stesse infrazioni, gli Stati membri non dovrebbero essere tenuti a stabilire regole in materia di sanzioni amministrative riguardanti violazioni del presente regolamento che sono già soggette al diritto penale nazionale, entro il 3 luglio 2016. Conformemente al diritto nazionale, gli*

Stati membri non sono tenuti a imporre sanzioni sia amministrative che penali per lo stesso reato, ma possono farlo se il loro diritto nazionale lo consente” (vedi n. 72).

Ed ancora, al punto n. 22, della direttiva 2014/57/UE si sancisce che: *“gli obblighi previsti dalla presente direttiva di prevedere pene per le persone fisiche e sanzioni per le persone giuridiche non esonerano gli Stati membri dall’obbligo di contemplare in tali ordinamenti nazionali sanzioni amministrative e altre misure per le violazioni previste nel regolamento UE n. 596/2014, salvo che gli Stati membri non abbiano deciso, conformemente al regolamento UE n. 596/2013, di prevedere per tali violazioni unicamente sanzioni penali nel loro ordinamento nazionale”*.

Da quanto appena detto, appare evidente come, anche, il legislatore europeo non abbia tenuto in debito conto i profili di contrasto con il principio del *ne bis in idem*. Forse, istanze di natura politico-economico europee, preferirebbero il mantenimento del doppio binario, rispetto ai reati di abuso di mercato.

Tanto la nuova direttiva comunitaria, quanto il nuovo regolamento, rinviano agli Stati membri le responsabilità circa il *se* e il *come* articolare la sussistenza del doppio binario, senza che ciò determini la violazione del *ne bis in idem*. Anche se al punto n. 23 della direttiva 2014/57/UE si afferma come *“nell’applicare la normativa nazionale del recepimento della presente direttiva, gli Stati membri dovrebbero garantire che l’irrogazione di sanzioni penali per i reati ai sensi della presente direttiva e di sanzioni amministrative ai sensi del regolamento UE n. 596/2014 non violi il principio del ne bis in idem”*.

Trasferendo il complesso di queste considerazioni, all’interno del nostro sistema giuridico, è consentito immaginare come fondata la questione di legittimità costituzionale dell’art. 649 c.p.p., stante l’impossibilità di considerare dotati di un qualche peso giuridico e normativo i “controlimiti” previsti all’obbligo, costituzionalmente garantito *ex art. 117, co. 1 Cost.*, che l’Italia ha di conformarsi ai vincoli derivanti dal diritto internazionale. Il conflitto appare evidente.

Proprio con riferimento all’obbligo, per l’Italia, di conformarsi al diritto comunitario, si ricorda che l’adattamento del diritto interno al *diritto dell’Unione Europea* riguarda anzitutto i Trattati comunitari. La procedura di adattamento a tutti i Trattati istitutivi della *Comunità Europea del Carbone e dell’Acciaio* del 1951, fino al Trattato di Lisbona del 2007, è intervenuta, in Italia, mediante un apposito ordine di esecuzione in forma di legge ordinaria.

L'Italia partecipa al processo di integrazione europea, fin dal 1951, avendo disposto, già, nell'art. 11 della Costituzione, in condizioni di parità con altri Stati, di limitare la propria sovranità. In conseguenza di ciò, l'Italia ha accettato le limitazioni della sovranità legislativa, derivanti dall'art. 288 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea (già art. 249 del Trattato sulla *Comunità Europea*), che stabilisce la diretta applicabilità nell'ordinamento interno, senza ulteriori procedimenti di adattamento, dei *regolamenti comunitari*.

Ed ancora, il principio della conformità dell'attività legislativa statale e regionale agli obblighi comunitari è ribadito dall'art. 117, co. 1, Cost., come riformato dalla L. cost. 3/2001.

Anche la Corte Costituzionale, ha accolto tale impostazione dei rapporti, tra diritto comunitario e diritto interno, nella sentenza Granital del 1984, affermando che il diritto interno e il diritto comunitario devono coordinarsi secondo la ripartizione di competenza voluta dai Trattati comunitari, nel senso di assicurare la prevalenza degli atti comunitari direttamente applicabili. La successiva giurisprudenza costituzionale ha chiarito che tale principio si applica, anche, alle statuizioni risultanti dalle sentenze interpretative della Corte di Giustizia dell'UE (sentenza 113 del 23.04.1985), dalle sentenze di inadempimento e dalle norme dei Trattati comunitari, alle quali deve riconoscersi efficacia diretta (sentenza 389 dell'11.07.1989) e, infine, dalle direttive aventi effetti diretti (sentenza 64 del 02.02.1990).

Occorre, ulteriormente, rilevare come il diritto del *ne bis in idem* trovi la sua disciplina **nell'art. 50 CDFUE**, disposizione fondamentale dell'Unione Europea, idonea a produrre un effetto diretto negli ordinamenti degli Stati membri, con efficacia primaria, rispetto ad eventuali norme di diritto interno.

Guardando al caso Grande Stevens ci si potrebbe chiedere se la disciplina degli abusi di mercato rientri oppure no nell'ambito dell'applicazione della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea.

Poiché i diritti fondamentali riconosciuti dalla Carta, hanno una forza precettiva e vincolante, nei confronti degli Stati membri e delle istituzioni comunitarie, la materia degli abusi di mercato rientra, certamente, anche, nell'ambito applicativo del diritto europeo.

Tale considerazione trovava, già, il suo riferimento giurisprudenziale nella sentenza *AkebergFransson* (sentenza del 26.02.2013, causa C-617/10), nella quale, con riguardo all'art. 50 CDFUE, si stabiliva che *“per quanto riguarda poi le conseguenze che il giudice nazionale deve trarre da un conflitto tra disposizioni del proprio diritto interno e diritti*

garantiti dalla Carta, secondo una costante giurisprudenza il giudice nazionale incaricato di applicare, nell'ambito della propria competenza, le norme di diritto dell'Unione ha l'obbligo di garantire la piena efficacia di tali norme, disapplicando all'occorrenza, di propria iniziativa, qualsiasi disposizione contrastante della legislazione nazionale, anche posteriore, senza doverne chiederne o attendere la previa rimozione in via legislativa o mediante qualsiasi altro procedimento costituzionale".

Occorre, però, stabilire se l'art. 50 CDFUE, il cui testo espressamente sancisce che *"nessuno può essere perseguito o condannato per un reato per il quale è stato già assolto o condannato nell'Unione a seguito di una sentenza penale definitiva conformemente alla legge"*, vada interpretato conformemente a quanto prescritto dalla Corte di Strasburgo.

È, ciò, nel ragionevole convincimento che l'art. 50 CDFUE dovrà e potrà essere interpretato nel senso di contenere l'insieme delle tutele e delle garanzie delle quali è depositaria la Corte di Strasburgo in sede di interpretazione dell'art. 4 prot. 7 CEDU e che, pertanto, deve trovare diretta applicazione dal giudice ordinario italiano.

È così, infatti, che il giudice nazionale può ritenersi tenuto a pronunciarsi, immediatamente, in applicazione a quanto disposto dall'art. 50 CDFUE, con una sentenza di proscioglimento o di non luogo a procedere, sostanzialmente analoga a quella che il giudice penale avrà l'obbligo di pronunciare, ex art. 649 c.p.p., (nonché, ex art. 54 della Convenzione di Schengen).

Così, analogamente, anche l'autorità amministrativa o quella giurisdizionale, adita in sede di opposizione, dovrà adottare una pronuncia dello stesso tenore.

Proprio la Direttiva 2003/6/CE, che dettava la disciplina degli abusi di mercato, e modellava il principio del doppio binario, ha subito notevoli modifiche, a seguito della sentenza *Grande Stevens*. Le gravi sanzioni amministrative, previste dal TUF, sono state qualificate come sostanzialmente penali, al punto che la stessa Corte di Giustizia ha fissato il principio per cui, lo Stato membro che abbia esercitato la propria pretesa sanzionatoria, tramite un procedimento di tipo amministrativo, non potrà, in alcun modo istruire, né concludere un processo penale su fatti della medesima natura, e viceversa. Inoltre, persino il procedimento avviato per l'applicazione delle sanzioni amministrative dovrà, comunque, rispettare i requisiti di un processo penale, improntato a criteri di equità formale e sostanziale.

Il sistema che viene descritto dal T.U.F. è un sistema rivoluzionato nei suoi profili essenziali, soprattutto a fronte delle diverse critiche che hanno sottolineato, il procedimento innanzi alla CONSOB. Tra le maggiori, quelle della riunione delle funzioni inquirenti, requirenti e giudicanti in un solo organo; l'aver reso impossibile, ai soggetti coinvolti, di essere ascoltati personalmente; l'impossibilità di potere escutere testi a propria difesa, e potere controesame i testimoni dell'accusa.

Sarà, quindi, compito del legislatore nazionale intervenire, al fine di allineare il sistema di contrasto agli abusi di mercato, con le indicazioni fornite dalla Corte, e adempiere agli obblighi imposti, sia dalla direttiva 2014/57/UE, che dal regolamento n. 596/2014.

— Ma, la sentenza *Grande Stevens* è destinata a produrre ripercussioni che vanno ben oltre la disciplina degli abusi di mercato e che riguarderanno l'intero sistema di diritto penale tributario.

Anche qui è previsto un sistema a doppio binario, nel quale i procedimenti amministrativi e penali sono interamente connessi tra loro, sebbene siano previsti meccanismi tali per cui il rischio di duplicazione delle sanzioni sarebbe dovuto essere ridotto.

Un primo esempio, per tutti, è fornito dall'art. 10 *ter* D.Lgs. 74/2000, che si occupa di omesso versamento di IVA. In questo caso la Corte di Cassazione non ha, in alcun modo, posto limiti alla possibilità di cumulo delle sanzioni, poiché vi è diversità di tempi nell'adempimento degli obblighi sanzionati, amministrativamente e penalmente.

Proprio con riguardo all'art. 10 *ter* D.Lgs. 74/2000, è possibile ritenere, invece, che trovi diretta applicabilità quanto disposto dall'art. 50 CDFUE.

La disciplina dell'IVA, infatti, rientra pienamente nell'ambito di attuazione del diritto comunitario, *ex* art. 51 CDFUE. di guisa che, qualificando il procedimento come penale, il giudice italiano dovrebbe pronunciare sentenza di proscioglimento o di non luogo a procedere, in applicazione a quanto previsto dall'art. 50 CDFUE.

Tali considerazioni, certamente, suggeriscono di operare, ancora, per una riforma, in particolare, di quei settori dell'ordinamento caratterizzati dalla presenza di un doppio binario procedurale e sanzionatorio per i medesimi fatti.

L'efficacia delle sanzioni amministrative, infatti, se da un lato non colpisce la libertà personale dell'individuo, dall'altro "incide", talvolta, così fortemente su diritti fondamentali della persona, come la pro-

prietà, da richiedere l'adozione delle identiche garanzie poste nel campo penale.

Le questioni fin qui presentate hanno posto problemi significativi, specie nel settore del diritto penale e penale tributario, che è caratterizzato da un elevato grado di lesione "potenziale" dei diritti della persona.

Per tali ragioni il focus resta sul soggetto coinvolto nelle vicende giudiziarie penali, cercando le maggiori garanzie e tutele, ivi previste, anche, quando ciò comporta una inevitabile dilatazione dei tempi di risposta alle pretese di giustizia.

La Corte di Strasburgo ha sottolineato come spesso le sanzioni amministrative abbiano una incidenza considerevole nei confronti delle libertà dei singoli, e pertanto, richiede l'adozione di criteri e metodi di garanzia, assolutamente conformi a quelli previsti nel sistema penale, pur se l'effetto consequenziale è quello di rallentare, anche, il sistema amministrativo e di ridurre i vantaggi della sua adozione.

— Rimane condivisibile, allora, e certamente, aperta la questione se valga, davvero, la pena continuare ad insistere su di un sistema di doppio binario, oppure sia più utile, anche, in considerazione dei principi del diritto unionale, propendere per un "ritorno" all'applicazione del solo diritto penale e delle sue indiscutibili garanzie.

Solo il legislatore italiano potrà affrontare tali modifiche, nell'intento di adattare il nostro sistema giuridico alla tutela dei diritti dell'uomo.

Porre in discussione la compatibilità, tra il sistema convenzionale dei vari settori ordinamentali strutturati, e il sistema del doppio binario di tutela (l'esempio è quello penale-tributario), è la base sulla quale si poggia la riflessione scaturita dalla sentenza Grande Stevens, e da tutte quelle che vi si sono susseguite, nella logica, non più solo della Corte Europea, per cui va, assolutamente, combattuta la "sistematica" violazione del diritto individuale al *ne bis in idem*, riconosciuto dall'art. 4, prot. 7 CEDU.

Gli aspetti della sentenza Grande Stevens, e con essa il significato universalmente riconosciuto al *ne bis in idem*, nelle ipotesi in cui il doppio binario sanzionatorio conduca, anche, ad un doppio giudicato sul medesimo fatto, si pongono come punto di valutazione e di riferimento dell'assoluto conflitto, con la garanzia convenzionale al divieto di *ne bis in idem*.

La realizzazione di due procedimenti, che contraddistinti dall'essere, uno amministrativo, ed uno penale, si trovino ad essere, entrambi,

nel diritto interno a valenza “sostanzialmente” penale, appare in palese contrasto con i principi stabiliti dall’art. 4, Prot. 7 CEDU e, ancor prima, dall’art. 50.

Ciò realizza una effettiva infrazione di quanto sostenuto dalla giurisprudenza della Corte di Strasburgo. Sulla scorta di tale orientamento è stato, ulteriormente, chiarito dalla sentenza della Corte Costituzionale, n. 49 del 26.3.2015, che, anche il giudice interno è vincolato all’interpretazione conforme della nostra norma, evidenziando, ove ciò non fosse possibile, la sua illegittimità ai sensi dell’art. 117 Cost.

— Se, quindi, è, ormai, consolidato il principio per cui sia irrimediabile e, quindi, da emendare il doppio giudicato, specie se in presenza di sentenze irrevocabili, entrambe di condanna, si è posto il problema di come porre conferma e valore al giudicato interno, per il quale i rimedi di tipo revocatorio, ancorché legittimi, a tutela di diritti fondamentali, devono restare eccezionali.

Il ricorso all’art. 649, comma 2, c.p.p., presente, già, nel nostro ordinamento, fa riferimento al c.d. “conflitto in pratica” tra giudicati.

In ciò, aiutato dal successivo art. 669 c.p.p. che consente, al giudice dell’esecuzione, di individuare un solo titolo esecutivo, in *favor rei*, con revoca degli altri.

Nonostante taluna dottrina ritenga preclusa la via della interpretazione “conforme” degli artt. 649 e 669 c.p.p., l’eccezione di *ne bis in idem* può essere sollevata solo nella fase esecutiva, con piena legittimità del giudice di valutare la conformità, alla Costituzione, delle norme conferenti, secondo il regime del *favor rei*, nel conflitto pratico di giudicati.

Tuttavia, nella logica convenzionale, non sempre si prevede l’estinzione di una delle due decisioni, nella fattispecie di quella divenuta irrevocabile per ultima, mentre, invece, proprio la caducazione di uno dei giudicati, sembrerebbe, l’imprescindibile conseguenza, che si determina, ai sensi degli artt. 649 e 669 c.p.p., al fine di evitare il doppio giudizio, cui segue una doppia condanna.

In verità, sono tutte presenti le perplessità sul fatto che l’accoglimento o meno dell’idea della caducazione di uno dei due giudizi, possa consegnare ampi margini di discrezionalità, al giudice ordinario, chiamato a rintracciare la natura penale della violazione, ai sensi dell’art. 649 c.p.p., appunto.

L’effetto essendo travolgente, non solo nel settore penale.

Non revocare la decisione di condanna intervenuta per prima, che non ha violato il principio del *ne bis in idem*, sembra, invece, l’effetto

del rimedio da esperire, *ex art. 669 c.p.p.* In ogni caso, l'individuazione del giudice dell'esecuzione, competente a risolvere il conflitto di giudicati, ai sensi dell'art. 669 c.p.p., presupporrebbe che tutti i giudici si trovino ad esercitare una giurisdizione penale. Ciò non è nel caso di illeciti amministrativi/penali che concorrono, come nel caso dei reati tributari, per le sanzioni amministrative e di quelli finanziari, dove la CONSOB non può essere considerata, certo, un giudice penale.

Da un intervento costituzionale del 2011, taluna dottrina ha tratto la possibilità del ricorso alla "revisione europea" (vedi F. D'Alessandro), che si realizza quando, in sede di intervento, della Corte di Strasburgo, "in concreto", si concretizzi la violazione del *ne bis in idem* e il contrasto della norma interna con la Convenzione.

Sempre a parere di chi scrive, si ritiene che il problema del doppio giudicato possa trovare soluzione, solo, con una modifica, preferibilmente legislativa, delle fattispecie amministrativo/penali che ridisegnino il rapporto tra le sanzioni amministrativo/penali e quelle più propriamente penali, nei termini del principio di specialità, già, previsto nel rito amministrativo-tributario. Tale modifica potrebbe, poi, delineare nuovi confini, per la definizione degli illeciti "sostanzialmente penali", con le conseguenze che ne deriverebbero in termini di effetti per i casi pregressi.

— Dalla sentenza Grande Stevens in avanti, il sistema sanzionatorio del doppio binario è stato permeato da dubbi di violazione del principio del *ne bis in idem*, specie nella materia tributaria, che ha rappresentato una sorta di primo palcoscenico sperimentale, dal quale sono emerse le difficoltà di coniugio tra le due sanzioni amministrativo e penale, appunto.

Tutto nasce dalla considerazione che, in atto, gli strumenti sanzionatori si sono, forse, inutilmente, moltiplicati quando, invece, andrebbe frenata la proliferazione delle contestazioni penali, in relazione ad un medesimo fatto storico.

Ciò che nel sistema sanzionatorio tributario è stato focalizzato sul principio di specialità e che trovava nell'art. 19 del D.Lgs. 74/2000 il paladino della distinzione delle due fattispecie e che avrebbe dovuto consentire l'impossibilità che uno stesso fatto fosse, contemporaneamente, oggetto di un giudizio penale ed amministrativo, oggi è palesemente sconfessato, anche, in considerazione di una giurisprudenza che, nell'intento di "prevenire", ha consentito e generato la duplicazione punitiva, in ambedue i campi.

Il doppio binario, quindi, si pone in netto contrasto con il principio del *ne bis in idem* come sancito, sia dall'art. 50 CFDUE, che dall'art. 4, prot. n. 7 CEDU.

Quando, ultimamente, il legislatore italiano si è posto nella logica della riforma, con il D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158, non ne ha approfittato, per rimediare alla violazione del principio stesso.

Pertanto, solo le pronunce della Corte di Giustizia dell'Unione Europea e, per quanto di competenza, della Corte Costituzionale, interverranno in aiuto del giudice del caso di specie, unico a doversi pronunciare nel merito.

Il rapporto esistente, tra illecito penale ed amministrativo, che vedeva l'illecito amministrativo come scelta alternativa a quella punitiva penale, diventa un problema di concorso (apparente e formale) di norme, che resta confronto astratto, che non da gradualità alla risposta sanzionatoria come, invece, avrebbe dovuto essere previsto, considerato che, ad esempio, nel campo dei reati tributari, questi sono caratterizzati dalla previsione e presenza di dolo specifico e del superamento di soglie di punibilità stabilite.

Si assiste, invece, alla duplicazione punitiva ed, anche se, le Sezioni Unite, con la pronuncia del 28.03.2013, n. 37425 si esprimono in termini di progressione illecita, nel rapporto tra reati e illeciti amministrativi, le stesse negano, tuttavia, che possa realizzarsi un concorso apparente di norme, evitando, quindi, il ricorso a fattispecie rilevanti ai fini del *ne bis in idem*.

Il principio, invece, viene, sistematicamente, violato dal sistema del doppio binario sanzionatorio penale/amministrativo, e la Corte EDU si è espressa, più volte, per rappresentare il contrasto con le norme della Convenzione della duplicazione punitiva, penale e amministrativa. Un esempio, è dato dalle sanzioni previste dal D.Lgs. 471/97, le quali, non vi è dubbio hanno, talvolta, per la loro pesantezza, anche natura penale.

— Per stabilire se sussiste una violazione del divieto del *ne bis in idem*, la Corte pone, come necessaria, la individuazione di taluni indicatori: la verifica della natura penale della sanzione amministrativa deve passare, infatti, attraverso il riscontro se si tratta di medesimo fatto (*idem*), se sia avvenuta su questo una sentenza definitiva, se ci sia stata duplicazione di procedimenti (*bis*). Inoltre, deve trattarsi del medesimo soggetto, con esclusione, ovvia, nel caso di mancata coincidenza, tra persona fisica e società, qualora l'Ente sia il beneficiario dell'illecito.

Si possono citare più casi tutti, ormai, noti nei quali la Corte di Strasburgo valuta la violazione del *ne bis in idem*, analizzando il

rapporto tra i fatti (vedi caso *Kiiveri c. Finlandia*), o, quando e se, si tratti, piuttosto, di una stessa offesa (vedi caso *Sergey Zolotukhin c. Russia*).

Tutte le espressioni della giurisprudenza europea, fino a questo punto intervenute, sono portatrici di ricadute importanti al livello nazionale, anche se, la Corte di Cassazione ha, fino ad oggi, sollevato dubbi di legittimità, sulla violazione del *ne bis in idem*, nell'ipotesi di duplicazione sanzionatoria.

Tuttavia, la stessa Corte riconosce che il tema è, indubbiamente, rilevante, anche in termini di compatibilità con la normativa comunitaria e che l'illecito amministrativo e quello penale possano trovarsi, talvolta, dinanzi al medesimo fatto, ingiustamente oggetto di doppia sanzione, nell'ipotesi di superamento delle soglie.

Il concetto di medesimo fatto, per la Corte, è da intendersi "fatto in concreto".

Il giudice del merito dovrà valutare se, nel caso di specie, ricorra la possibilità del ricorso alla garanzia di cui all'art. 649 c.p.p., nell'ipotesi di un procedimento che, seppure amministrativo, ha sostanzialmente natura penale.

L'ulteriore considerazione che, però, ne può conseguire è che, nel conflitto tra giudicati, possa vincere "chi arriva per primo", in quanto resterebbe valido il giudizio che è terminato con una pronuncia passata in giudicato con più rapidità.

Più giusto sarebbe, invece, ricorrere, ai principi generali del diritto penale e alle logiche di equità e razionalità punitiva, lasciando il campo dei reati tributari, esclusivamente, alla competenza della Procura della Repubblica, fermando, nel caso, l'irrogazione, anche, di sanzioni amministrative.

Ad oggi, invece, nonostante gli interventi del D.Lgs. 158/2015, non si è inciso, in alcun modo, sul difficile rapporto tra i due procedimenti, né si sono esclusi gli irragionevoli effetti della duplicazione sanzionatoria.

Appendice normativa

— Art. 50 CDFUE.

Nessuno può essere perseguito o condannato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato nell'Unione a seguito di una sentenza penale definitiva conformemente alla legge.

— **Art. 4, prot. n. 7 CEDU.**

Nessuno può essere perseguito o condannato penalmente dalla giurisdizione dello stesso Stato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato a seguito di una sentenza definitiva conformemente alla legge e alla procedura penale di tale Stato.

Le disposizioni del paragrafo precedente non impediscono la riapertura del processo, conformemente alla legge e alla procedura penale dello Stato interessato, se fatti sopravvenuti o nuove rivelazioni o un vizio fondamentale nella procedura antecedente sono in grado di inficiare la sentenza intervenuta.

Non è autorizzata alcuna deroga al presente articolo ai sensi dell'articolo 15 della Convenzione.

— **Articolo 15 CEDU - Deroga in caso di stato di urgenza.**

1. *In caso di guerra o in caso di altro pericolo pubblico che minacci la vita della nazione, ogni Alta Parte Contraente può prendere misure in deroga agli obblighi previsti dalla presente Convenzione, nella stretta misura in cui la situazione lo richieda e a condizione che tali misure non siano in contraddizione con gli altri obblighi derivanti dal diritto internazionale.*

2. *La disposizione precedente non autorizza alcuna deroga all'articolo 2, salvo per il caso di decesso causato da legittimi atti di guerra, e agli articoli 3, 4 (paragrafo 1) e 7.*

3. *Ogni Alta Parte Contraente che eserciti tale diritto di deroga tiene informato nel modo più completo il Segretario Generale del Consiglio d'Europa sulle misure prese e sui motivi che le hanno determinate. Deve ugualmente informare il Segretario Generale del Consiglio d'Europa della data in cui queste misure cessano d'essere in vigore e in cui le disposizioni della Convenzione riacquistano piena applicazione.*

— **Articolo 6 CEDU - Diritto ad un processo equo.**

1. *Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge, il quale deciderà sia delle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile, sia della fondatezza di ogni accusa penale che le venga rivolta. La sentenza deve essere resa pubblicamente, ma l'accesso alla sala d'udienza può essere vietato alla stampa e al pubblico durante tutto o parte del processo nell'interesse della morale, dell'ordine pubblico o della sicurezza nazionale in una società democratica, quando lo esigono gli interessi dei minori o la protezione della vita privata delle parti in causa, o nella misura giudicata strettamente necessaria dal tribunale, quando in circostanze speciali la pubblicità può pregiudicare gli interessi della giustizia.*

2. *Ogni persona accusata di un reato è presunta innocente fino a quando la sua colpevolezza non sia stata legalmente accertata.*

3. *In particolare, ogni accusato ha diritto a:*

a) *essere informato, nel più breve tempo possibile, in una lingua a lui comprensibile e in un modo dettagliato, della natura e dei motivi dell'accusa elevata a suo carico;*

b) *disporre del tempo e delle facilitazioni necessarie a preparare la sua difesa;*

- c) *difendersi personalmente o avere l'assistenza di un difensore di sua scelta e, se non ha i mezzi per retribuire un difensore, poter essere assistito gratuitamente da un avvocato d'ufficio, quando lo esigono gli interessi della giustizia;*
- d. *esaminare o far esaminare i testimoni a carico ed ottenere la convocazione e l'esame dei testimoni a discarico nelle stesse condizioni dei testimoni a carico;*
- e. *farsi assistere gratuitamente da un interprete se non comprende o non parla la lingua usata all'udienza.*

— **Art. 185 D.Lgs. 58/1998.**

Chiunque diffonde notizie false o pone in essere operazioni simulate o altri artifici concretamente idonei a provocare una sensibile alterazione del prezzo di strumenti finanziari, è punito con la reclusione da uno a sei anni e con la multa da euro ventimila a euro cinque milioni. 2. Il giudice può aumentare la multa fino al triplo o fino al maggiore importo di dieci volte il prodotto o il profitto conseguito dal reato quando, per la rilevante offensività del fatto, per le qualità personali del colpevole o per l'entità del prodotto o del profitto conseguito dal reato, essa appare inadeguata anche se applicata nel massimo.

(2-bis. Nel caso di operazioni relative agli strumenti finanziari di cui all'articolo 180, comma 1, lettera a), numero 2), la sanzione penale è quella dell'ammenda fino a euro centotremila e duecentonovantuno e dell'arresto fino a tre anni.)

— **Art. 187 ter D.Lgs. 58/1998.**

1. Salve le sanzioni penali quando il fatto costituisce reato, è punito con la sanzione amministrativa pecuniaria da euro ventimila a euro cinque milioni, chiunque, tramite mezzi di informazione, compreso internet o ogni altro mezzo, diffonde informazioni, voci o notizie false o fuorvianti che forniscano o siano suscettibili di fornire indicazioni false ovvero fuorvianti in merito agli strumenti finanziari.

2. Per i giornalisti che operano nello svolgimento della loro attività professionale la diffusione delle informazioni va valutata tenendo conto delle norme di autoregolamentazione proprie di detta professione, salvo che tali soggetti traggano, direttamente o indirettamente, un vantaggio o un profitto dalla diffusione delle informazioni.

3. Salve le sanzioni penali quando il fatto costituisce reato, è punito con la sanzione amministrativa pecuniaria di cui al comma 1 chiunque pone in essere:

a) operazioni od ordini di compravendita che forniscano o siano idonei a fornire indicazioni false o fuorvianti in merito all'offerta, alla domanda o al prezzo di strumenti finanziari;

b) operazioni od ordini di compravendita che consentono, tramite l'azione di una o di più persone che agiscono di concerto, di fissare il prezzo di mercato di uno o più strumenti finanziari ad un livello anomalo o artificiale;

c) operazioni od ordini di compravendita che utilizzano artifici od ogni altro tipo di inganno o di espediente;

d) altri artifici idonei a fornire indicazioni false o fuorvianti in merito all'offerta, alla domanda o al prezzo di strumenti finanziari.

4. Per gli illeciti indicati al comma 3, lettere a) e b), non può essere assoggettato a sanzione amministrativa chi dimostri di avere agito per motivi legittimi e in conformità alle prassi di mercato ammesse nel mercato interessato.

5. *Le sanzioni amministrative pecuniarie previste dai commi precedenti sono aumentate fino al triplo o fino al maggiore importo di dieci volte il prodotto o il profitto conseguito dall'illecito quando, per le qualità personali del colpevole, per l'entità del prodotto o del profitto conseguito dall'illecito ovvero per gli effetti prodotti sul mercato, esse appaiono inadeguate anche se applicate nel massimo.*

6. *Il Ministero dell'economia e delle finanze, sentita la Consob ovvero su proposta della medesima, può individuare, con proprio regolamento, in conformità alle disposizioni di attuazione della direttiva 2003/6/CE adottate dalla Commissione Europea, secondo la procedura di cui all'articolo 17, paragrafo 2, della stessa direttiva, le fattispecie, anche ulteriori rispetto a quelle previste nei commi precedenti, rilevanti ai fini dell'applicazione del presente articolo.*

7. *La Consob rende noti, con proprie disposizioni, gli elementi e le circostanze da prendere in considerazione per la valutazione dei comportamenti idonei a costituire manipolazioni di mercato, ai sensi della direttiva 2003/6/CE e delle disposizioni di attuazione della stessa.*

— **Art. 187 quinquies D.Lgs. 58/1998.**

1. *L'ente è responsabile del pagamento di una somma pari all'importo della sanzione amministrativa irrogata per gli illeciti di cui al presente capo commessi nel suo interesse o a suo vantaggio:*

a) *da persone che rivestono funzioni di rappresentanza, di amministrazione o di direzione dell'ente o di una sua unità organizzativa dotata di autonomia finanziaria o funzionale nonché da persone che esercitano, anche di fatto, la gestione e il controllo dello stesso;*

b) *da persone sottoposte alla direzione o alla vigilanza di uno dei soggetti di cui alla lettera a).*

2. *Se, in seguito alla commissione degli illeciti di cui al comma 1, il prodotto o il profitto conseguito dall'ente è di rilevante entità, la sanzione è aumentata fino a dieci volte tale prodotto o profitto.*

3. *L'ente non è responsabile se dimostra che le persone indicate nel comma 1 hanno agito esclusivamente nell'interesse proprio o di terzi.*

4. *In relazione agli illeciti di cui al comma 1 si applicano, in quanto compatibili, gli articoli 6, 7, 8 e 12 del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231. Il Ministero della giustizia formula le osservazioni di cui all'articolo 6 del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, sentita la Consob, con riguardo agli illeciti previsti dal presente titolo*

— **Art. 187 septies D.Lgs. 58/1998.**

1. *Le sanzioni amministrative previste dal presente capo sono applicate dalla Consob con provvedimento motivato, previa contestazione degli addebiti agli interessati, da effettuarsi entro centottanta giorni dall'accertamento ovvero entro trecentosessanta giorni se l'interessato risiede o ha la sede all'estero. I soggetti interessati possono, entro trenta giorni dalla contestazione, presentare deduzioni e chiedere un'audizione personale in sede di istruttoria, cui possono partecipare anche con l'assistenza di un avvocato.*

2. *Il procedimento sanzionatorio è retto dai principi del contraddittorio, della conoscenza degli atti istruttori, della verbalizzazione nonché della distinzione tra funzioni istruttorie e funzioni decisorie.*

3. *...omissis...*

4. *Avverso il provvedimento che applica la sanzione è ammesso ricorso alla Corte d'Appello nella cui circoscrizione è la sede legale o la residenza dell'opponente. Se l'opponente non ha la sede legale o la residenza nello Stato, è competente la Corte d'Appello del luogo in cui è stata commessa la violazione. Quando tali criteri non risultano applicabili, è competente la Corte d'Appello di Roma. Il ricorso è notificato, a pena di decadenza, all'Autorità che ha emesso il provvedimento nel termine di trenta giorni dalla comunicazione del provvedimento impugnato, ovvero sessanta giorni se il ricorrente risiede all'estero, ed è depositato in cancelleria, unitamente ai documenti offerti in comunicazione, nel termine perentorio di trenta giorni dalla notifica.*

5. *L'opposizione non sospende l'esecuzione del provvedimento. La Corte d'Appello, se ricorrono gravi motivi, può disporre la sospensione con ordinanza non impugnabile.*

6. *Il Presidente della Corte d'Appello designa il giudice relatore e fissa con decreto l'udienza pubblica per la discussione dell'opposizione. Il decreto è notificato alle parti a cura della cancelleria almeno sessanta giorni prima dell'udienza. L'Autorità deposita memorie e documenti nel termine di dieci giorni prima dell'udienza. Se alla prima udienza l'opponente non si presenta senza addurre alcun legittimo impedimento, il giudice, con ordinanza ricorribile per Cassazione, dichiara il ricorso improcedibile, ponendo a carico dell'opponente le spese del procedimento.*

6 bis. *All'udienza la Corte d'Appello dispone, anche d'ufficio, i mezzi di prova che ritiene necessari, nonché l'audizione personale delle parti che ne abbiano fatto richiesta. Successivamente le parti procedono alla discussione orale della causa. La sentenza è depositata in cancelleria entro sessanta giorni. Quando almeno una delle parti manifesta l'interesse alla pubblicazione anticipata del dispositivo rispetto alla sentenza, il dispositivo è pubblicato mediante deposito in cancelleria non oltre sette giorni dall'udienza di discussione.*

6 ter. *Con la sentenza la Corte d'Appello può rigettare l'opposizione, ponendo a carico dell'opponente le spese del procedimento o accoglierla, annullando in tutto o in parte il provvedimento o riducendo l'ammontare o la durata della sanzione.*

7. *Copia della sentenza è trasmessa, a cura della cancelleria della Corte d'Appello, all'Autorità che ha emesso il provvedimento, anche ai fini della pubblicazione prevista dall'articolo 195 bis.*

8. *Alle sanzioni amministrative pecuniarie previste dal presente capo non si applica l'articolo 16 della L. 24 novembre 1981, n. 689.*

— Art. 649 c.p.p.

L'imputato prosciolto o condannato con sentenza o decreto penale divenuti irrevocabili non può essere di nuovo sottoposto a procedimento penale per il medesimo fatto [669], neppure se questo viene diversamente considerato per il titolo, per il grado o per le circostanze, salvo quanto disposto dagli articoli 69 comma 2 e 345.

2. *Se ciò nonostante viene di nuovo iniziato procedimento penale, il giudice in ogni stato e grado del processo pronuncia sentenza di proscioglimento o di non luogo a procedere, enunciandone la causa nel dispositivo.*

— **Art. 669 c.p.p.**

1. *Se più sentenze di condanna divenute irrevocabili sono state pronunciate contro la stessa persona per il medesimo fatto, il giudice ordina l'esecuzione della sentenza con cui si pronunciò la condanna meno grave, revocando le altre.*

2. *Quando le pene irrogate sono diverse, l'interessato può indicare la sentenza che deve essere eseguita. Se l'interessato non si avvale di tale facoltà prima della decisione del giudice dell'esecuzione, si applicano le disposizioni dei commi 3 e 4.*

3. *Se si tratta di pena pecuniaria e pena detentiva, si esegue la pena pecuniaria. Se si tratta di pene detentive o pecuniarie di specie diversa, si esegue la pena di minore entità; se le pene sono di uguale entità, si esegue rispettivamente l'arresto o l'ammenda. Se si tratta di pena detentiva o pecuniaria e della sanzione sostitutiva della semidetenzione o della libertà controllata, si esegue, in caso di pena detentiva, la sanzione sostitutiva e, in caso di pena pecuniaria, quest'ultima.*

4. *Quando le pene principali sono uguali, si tiene conto della eventuale applicazione di pene accessorie o di misure di sicurezza e degli altri effetti penali. Quando le condanne sono identiche, si esegue la sentenza divenuta irrevocabile per prima.*

5. *Se la sentenza revocata era stata in tutto o in parte eseguita, l'esecuzione si considera come conseguente alla sentenza rimasta in vigore.*

6. *Le stesse disposizioni si applicano se si tratta di più decreti penali o di sentenze e di decreti ovvero se il fatto è stato giudicato in concorso formale con altri fatti o quale episodio di un reato continuato, premessa, ove necessaria, la determinazione della pena corrispondente.*

7. *Se più sentenze di non luogo a procedere o più sentenze di proscioglimento sono state pronunciate nei confronti della stessa persona per il medesimo fatto, il giudice, se l'interessato entro il termine previsto dal comma 2 non indica la sentenza che deve essere eseguita, ordina l'esecuzione della sentenza più favorevole, revocando le altre.*

8. *Salvo quanto previsto dagli articoli 69 comma 2 e 345, se si tratta di una sentenza di proscioglimento e di una sentenza di condanna o di un decreto penale, il giudice ordina l'esecuzione della sentenza di proscioglimento revocando la decisione di condanna. Tuttavia, se il proscioglimento è stato pronunciato per estinzione del reato verificatasi successivamente alla data in cui è divenuta irrevocabile la decisione di condanna, si esegue quest'ultima.*

9. *Se si tratta di una sentenza di non luogo a procedere e di una sentenza pronunciata in giudizio o di un decreto penale, il giudice ordina l'esecuzione della sentenza pronunciata in giudizio o del decreto.*

— **Art. 117 Cost.**

La potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali. Lo Stato ha legislazione esclusiva nelle seguenti materie:

a) *politica estera e rapporti internazionali dello Stato; rapporti dello Stato con l'Unione Europea; diritto di asilo e condizione giuridica dei cittadini di Stati non appartenenti all'Unione Europea;*

b) *immigrazione;*

- c) rapporti tra la Repubblica e le confessioni religiose;
- d) difesa e Forze armate; sicurezza dello Stato; armi, munizioni ed esplosivi;
- e) moneta, tutela del risparmio e mercati finanziari; tutela della concorrenza; sistema valutario; sistema tributario e contabile dello Stato; perequazione delle risorse finanziarie;
- f) organi dello Stato e relative leggi elettorali; referendum statali; elezione del Parlamento Europeo;
- g) ordinamento e organizzazione amministrativa dello Stato e degli enti pubblici nazionali;
- h) ordine pubblico e sicurezza, ad esclusione della polizia amministrativa locale;
- i) cittadinanza, stato civile e anagrafi;
- l) giurisdizione e norme processuali; ordinamento civile e penale; giustizia amministrativa;
- m) determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale;
- n) norme generali sull'istruzione;
- o) previdenza sociale;
- p) legislazione elettorale, organi di governo e funzioni fondamentali di Comuni, Province e Città metropolitane;
- q) dogane, protezione dei confini nazionali e profilassi internazionale;
- r) pesi, misure e determinazione del tempo; coordinamento informativo statistico e informatico dei dati dell'amministrazione statale, regionale e locale; opere dell'ingegno;
- s) tutela dell'ambiente, dell'ecosistema e dei beni culturali.

Sono materie di legislazione concorrente quelle relative a: rapporti internazionali e con l'Unione Europea delle Regioni; commercio con l'estero; tutela e sicurezza del lavoro; istruzione, salva l'autonomia delle istituzioni scolastiche e con esclusione della istruzione e della formazione professionale; professioni; ricerca scientifica e tecnologica e sostegno all'innovazione per i settori produttivi; tutela della salute; alimentazione; ordinamento sportivo; protezione civile; governo del territorio; porti e aeroporti civili; grandi reti di trasporto e di navigazione; ordinamento della comunicazione; produzione, trasporto e distribuzione nazionale dell'energia; previdenza complementare e integrativa; armonizzazione dei bilanci pubblici e coordinamento della finanza pubblica e del sistema tributario; valorizzazione dei beni culturali e ambientali e promozione e organizzazione di attività culturali; casse di risparmio, casse rurali, aziende di credito a carattere regionale; enti di credito fondiario e agrario a carattere regionale. Nelle materie di legislazione concorrente spetta alle Regioni la potestà legislativa, salvo che per la determinazione dei principi fondamentali, riservata alla legislazione dello Stato.

Spetta alle Regioni la potestà legislativa in riferimento ad ogni materia non espressamente riservata alla legislazione dello Stato.

Le Regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano, nelle materie di loro competenza, partecipano alle decisioni dirette alla formazione degli atti normativi comunitari e provvedono all'attuazione e all'esecuzione degli accordi internazionali e degli atti dell'Unione Europea, nel rispetto delle norme di

procedura stabilite da legge dello Stato, che disciplina le modalità di esercizio del potere sostitutivo in caso di inadempienza.

La potestà regolamentare spetta allo Stato nelle materie di legislazione esclusiva, salva delega alle Regioni. La potestà regolamentare spetta alle Regioni in ogni altra materia. I Comuni, le Province e le Città metropolitane hanno potestà regolamentare in ordine alla disciplina dell'organizzazione e dello svolgimento delle funzioni loro attribuite.

Le leggi regionali rimuovono ogni ostacolo che impedisce la piena parità degli uomini e delle donne nella vita sociale, culturale ed economica e promuovono la parità di accesso tra donne e uomini alle cariche elettive.

La legge regionale ratifica le intese della Regione con altre Regioni per il migliore esercizio delle proprie funzioni, anche con individuazione di organi comuni.

Nelle materie di sua competenza la Regione può concludere accordi con Stati e intese con enti territoriali interni ad altro Stato, nei casi e con le forme disciplinati da leggi dello Stato.

— **Art. 111 Cost.**

L'Italia ripudia la guerra come strumento di offesa alla libertà degli altri popoli e come mezzo di risoluzione delle controversie internazionali; consente, in condizioni di parità con gli altri Stati, alle limitazioni di sovranità necessarie ad un ordinamento che assicuri la pace e la giustizia fra le Nazioni; promuove e favorisce le organizzazioni internazionali rivolte a tale scopo.

— **Art. 10 ter D.Lgs. 74/2000.**

È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a euro duecentocinquantamila per ciascun periodo d'imposta.

Capitolo 7

PRECLUSIONI PROBATORIE IN CONSEGUENZA DELL'ATTIVITÀ ISTRUTTORIA DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA: DALL'INTERESSE FISCALE AL DIRITTO AL SILENZIO

di *Vittorio de Bonis* (*)

1. Le preclusioni probatorie in sede procedimentale e processuale: il delicato equilibrio tra il principio di collaborazione e buona fede tra Amministrazione finanziaria e contribuente, il diritto di difesa in sede processuale ed il diritto al silenzio in sede amministrativa. — 2. La natura giuridica delle preclusioni processuali: interessi tutelati e principi intesi a delimitarne l'operatività. — 3. Elaborazione giurisprudenziale dei limiti di efficacia delle preclusioni processuali e compatibilità con i limiti posti dalla Carta Costituzionale. — 4. L'affermazione dei principi CEDU del diritto al silenzio e della parità delle armi in sede processuale: applicabilità dei principi del giusto processo al processo tributario e confliggenza con la previsione di preclusioni processuali assolute.

1. Le preclusioni probatorie in sede procedimentale e processuale: il delicato equilibrio tra il principio di collaborazione e buona fede tra amministrazione finanziaria e contribuente, il diritto di difesa in sede processuale ed il diritto al silenzio in sede amministrativa

L'individuazione dei limiti e dell'efficacia delle preclusioni probatorie, in sede procedimentale e processuale, rappresenta una problematica d'indagine e d'individuazione dei limiti di attuazione della tutela giurisdizionale sussumibile, a pieno diritto, nella più ampia fattispecie astratta di principi intesi all'attuazione del giusto processo tributario. Difatti, la sussistenza di un limite normativo all'utilizzazione ed alla devoluzione di mezzi di prova in sede processuale incide, senza possibilità di revoca in dubbio, sulla piena attuazione del diritto di difesa nei corollari, propri dell'elaborazione dei principi del giusto processo, del

(*) Camera Tributaria di Potenza.

principio di parità delle armi e della posizione di equità delle parti processuali. Tuttavia, la delimitazione dell'impatto delle preclusioni probatorie sui principi del giusto processo, segnatamente sul detto principio di parità delle armi e sulla piena attuazione del diritto di difesa quale corollario dell'equità del processo, subisce un delicato intreccio con i principi che reggono l'andamento della fase procedimentale ed, in particolare, con i principi di collaborazione e buona fede. Difatti, l'affermazione delle preclusioni in sede processuale non può essere menomata, in sede di analisi sistematica, dalla necessaria valorizzazione dei criteri intesi a regolare la fase procedimentale di attuazione del tributo. La delimitazione delle preclusioni processuali consegue, in forza di espressa previsione normativa, alla violazione di obblighi espressi in fase procedimentale quale attuazione dei principi intesi ad informare la medesima fase prodromica alla piena attuazione del tributo. La violazione degli obblighi gravanti in capo al contribuente nella fase procedimentale è, dunque, condizione della sussistenza della successiva preclusione probatoria e, per l'effetto, rappresenta lesione incidente su principi ed interessi di natura pubblicistica tali da determinare la natura recessiva del diritto di difesa coniugato nel principio di parità delle armi ed equità delle parti processuali in conseguenza della previsione espressa di limiti e preclusioni alla utilizzabilità di documenti o dati non adottati e, dunque, prodotti in violazione della disciplina intesa a regolare lo svolgimento della fase procedimentale.

2. La natura giuridica delle preclusioni processuali: interessi tutelati e principi intesi a delimitarne l'operatività

La disamina delle preclusioni processuali, in ambito tributario, non può che prendere le mosse dalla individuazione della natura giuridica dei provvedimenti e degli interessi sottesi e tutelati dal legislatore nella fase istruttoria. Difatti, la previsione normativa comporta la delimitazione di preclusioni di natura processuale quali conseguenze dirette della violazione di ordini di esibizione ovvero di devoluzione esposti dall'Amministrazione Finanziaria durante tale fase e, per l'effetto, direttamente collegati alla tutela di interessi ivi emergenti.

L'attuazione della norma tributaria risulta frastagliata nella sussistenza, in capo all'Amministrazione Finanziaria, di cinque potestà, ciascuna costituente attuazione di pubblica funzione, individuabili

nella: *a)* potestà di polizia tributaria; *b)* potestà d'imposizione; *c)* potestà sanzionatoria; *d)* potestà di riscossione; *e)* potestà di indirizzo ⁽¹⁾. La fase istruttoria, dunque, rappresenta momento di esercizio, da parte degli organi verificatori, di una serie di poteri ⁽²⁾, idonei a determinare l'emanazione di atti aventi natura provvedimentale, finalizzati alla acquisizione di elementi di conoscenza necessari per l'Amministrazione finanziaria al successivo esercizio del potere impositivo. ⁽³⁾ La richiesta al contribuente di fatti e documenti rappresenta una delle modalità di esercizio dei poteri di natura istruttoria, finalizzati, come l'intero fascio delle funzioni caratterizzanti la fase in esame, alla tutela dell'interesse dell'Amministrazione finanziaria all'ottenimento della prestazione tributaria, garantito dalla conoscenza dei "fatti" acquisiti dall'Amministrazione Finanziaria nella stessa fase ⁽⁴⁾. Pertanto, può affermarsi che la fase istruttoria, nella dinamica dell'at-

(1) Cfr. sul tema S. La Rosa, *Scienza, politica del diritto e dato normativo nella disciplina dell'accertamento dei redditi*, in *Rivista di diritto finanziario*, 1981, I, p. 558 ss.

(2) L'attuazione della fase istruttoria rappresenta il portato provvedimentale della posizione di autorità dell'amministrazione finanziaria e, dunque, attraverso la peculiare previsione di poteri ed atti inseriti strumentalmente nell'attuazione del tributo costituisce l'esercizio di autonoma funzione, sorretta dall'interesse pubblicistico della tutela delle ragioni erariali, finalizzata alla acquisizione di fatti, documenti e conoscenze ed idonea a comprimere la posizione giuridica soggettiva del contribuente e dei terzi. In tal senso si richiama R. Schiavolin, *Poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria*, in *Digesto discipline privatistiche - sezione commerciale*, Torino, 1995, Vol. XI, p. 194.

(3) L'attività di acquisizione da parte degli organi istruttori tende alla qualificazione dei risultati raggiunti in tale sede come meri "fatti" e non già come "prove". In tal senso, si rileva come l'obbligo del contribuente alla tenuta delle scritture contabili obbligatorie rappresenti, tra le varie finalità, modalità precipua di acquisizione di fatti e documenti riconducibili alla vita aziendale, altrimenti lontani dalla sfera di conoscenza dell'Amministrazione Finanziaria. Sul punto si richiama F. Menti, *La documentazione d'impresa - profili tributari*, Padova, 2011, p. 51. In senso contrario alla riconducibilità, anche meramente strumentale, degli obblighi di tenuta dei libri contabili dalla fase istruttoria si richiama R. Schiavolin, *Poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria*, in *Digesto discipline privatistiche - sezione commerciale*, Torino, 1995, Vol. XI, p. 194.

(4) Cfr. S. La Rosa, *Istruttoria e poteri dell'ente impositore*, in *Rivista di diritto tributario*, 2009, p. 523, ove si rileva, da un lato, la sussistenza della genesi delle esigenze istrutorie nella necessità dell'accertamento tributario e nell'acquisizione di elementi conoscitivi altrimenti non disponibili all'Amministrazione finanziaria e, dall'altro, la necessità dell'acquisizione di "fatti", in sede istruttoria, come momento di percezione conoscitiva e ulteriore riscontro, nella rilevanza attribuibile ai medesimi elementi di conoscenza percepiti, della legittimità dell'esercizio dei poteri istruttori.

tuazione del tributo, rappresenta l'esercizio di una serie di poteri di natura pubblicistica ⁽⁵⁾, sostenuti dal principio di legalità ⁽⁶⁾ e di buon andamento ed imparzialità della pubblica amministrazione e, pertanto, non direttamente correlati all'imposizione della prestazione tributaria ⁽⁷⁾: tale autonomia dei poteri istruttori ⁽⁸⁾ non esclude la strumen-

⁽⁵⁾ Cfr. S. La Rosa, *L'Amministrazione finanziaria*, Torino, 1995, p. 77, secondo il quale, l'esercizio dei poteri istruttori da parte dell'Amministrazione Finanziaria non trova sostegno e riferimento costituzionale nell'art. 23 e 53, in considerazione della non diretta attuazione della pretesa tributaria da parte dei provvedimenti istruttori e della diretta incidenza nei confronti di soggetti differenti dal contribuente, ma trova regola e sostegno nei precetti costituzionali di cui agli artt. 2 e 97 nonché negli artt. 24 e 113, valorizzandosi in tal modo la autonomia provvedimento degli atti istruttori nella incidenza su posizioni giuridiche di soggetti anche differenti dal contribuente e la conseguente necessità di tutela delle posizioni giuridiche comprese o lese dall'esplicazione del pubblico potere. In senso contrario, invece, si esprime R. Schiavolin, *Poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria*, in *Digesto discipline privatistiche - sezione commerciale*, Torino, 1995, Vol. XI, p. 195. Eguale affermazione della rilevanza del principio di capacità contributiva nella fase istruttoria, quale fase procedimentale, si rinviene in L. Del Federico, *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti amministrativi*, in *Rivista di diritto tributario*, 2010, p. 729; Id., *Tutela giurisdizionale del contribuente ed integrazione europea*, Milano, 2010, p. 77 ss. e 220 ss.

⁽⁶⁾ L'efficacia del principio di legalità all'ambito dei poteri istruttori risulta ampia e rafforzata dagli interessi che ricevono compressione a seguito della esplicazione dei provvedimenti dell'Amministrazione finanziaria, in buona parte aventi copertura costituzionale. Difatti, la copertura normativa, conforme all'obbligo costituzionale di previsione legale dei poteri della P.A., offerta dalla generale previsione ispettiva dell'Amministrazione finanziaria (originariamente enunciata dall'art. 34 della L. 07.01.1929, n. 4) non è ritenuta conforme alla compressione degli interessi del contribuente soggetto al procedimento istruttorio e dei terzi comunque interessati, in considerazione della copertura costituzionale dei singoli interessi che impone una riserva di legge rafforzata con il conseguente precipitato di necessaria previsione espressa dei poteri incidenti sugli interessi coinvolti e coperti costituzionalmente. In tal senso R. Schiavolin, *Poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria*, in *Digesto discipline privatistiche - sezione commerciale*, Torino, 1995, Vol. XI, p. 195.

⁽⁷⁾ L'autonomia della fase istruttoria è rimarcata in relazione alla divergenza degli interessi tutelati dalla fase, in considerazione della generalità degli interessi di corretta attuazione del tributo (propri della fase di accertamento) rispetto un interesse maggiormente proprio di tale fase di acquisizione conoscitiva e tutela degli interessi erariali. Egualmente, il carattere di autonomia è rinvenuto nella natura provvedimentale degli atti posti in essere nell'esercizio dei poteri propri della fase e della non necessità degli ulteriori atti di accertamento, caratteristica che rende gli atti istruttori completi ed autosufficienti in ordine agli interessi tutelati, alla conclusione del procedimento ed alle necessarie garanzie di tutela approntate per le posizioni giuridiche soggettive che trovano compressione in seguito all'esercizio dei poteri istruttori.

talità della fase alla dinamica dell'attuazione del tributo ma attribuisce alla stessa un'autonomia funzionale che determina la sussunzione degli atti alla categoria provvedimentale e la conseguente non riconducibilità degli stessi come atti interni alla fase procedimentale impositiva⁽⁹⁾. La delimitazione delle funzioni istruttorie nell'ambito di un autonomo procedimento, inteso all'emanazione di provvedimenti sorretti dal raggiungimento di finalità interne al procedimento medesimo, rende necessaria la valutazione della natura della funzione esercitata dei verificatori nei limiti della sussistenza di una discrezionalità⁽¹⁰⁾ nell'agire dell'Amministrazione finanziaria in sede istruttoria. L'orientamento prevalente, pertanto, tende alla qualificazione dell'attività istruttoria nei limiti dell'esercizio di funzione improntata a discrezionalità amministrativa nei limiti in cui le attività e le scelte poste in essere dall'Amministrazione finanziaria non risultano inquadrabili negli stretti limiti delle previsioni vincolate ma assumono un connotato di libertà, nella individuazione dei modi, dei tempi e dei luoghi di esercizio delle

Potrebbe in sintesi affermarsi come l'attuazione dei poteri istruttori e la concretizzazione degli atti conseguenti all'esercizio delle funzioni di polizia tributaria sono assolutamente estranei ed autonomi al verificarsi del presupposto impositivo quale oggetto del potere di accertamento. In tal senso si richiamano le riflessioni di F. Maffezzoni, *Il procedimento di imposizione nell'imposta generale sull'entrata*, Napoli, 1965, p. 90; A. F. Basciu, *Contributo allo studio dell'obbligazione tributaria*, Napoli, 1966, p. 34; G. Falsitta, *Il ruolo di riscossione. Natura ed efficacia oggettiva dell'iscrizione a ruolo del debito d'imposta*, Padova, 1972, p. 82; L. Salvini, *Accesso e ispezioni negli studi professionali*, in *Rivista di diritto tributario*, 1992, I, p. 28.

(8) Cfr. S. Gallo, *Polizia tributaria, Digesto discipline privatistiche - sezione commerciale*, Torino, 1995, Vol. XI, p. 141.

(9) Si afferma un progressivo distacco dalla qualificazione della fase in esame come "istruttoria", dapprima nella qualificazione dei poteri come "inquisitori", per cui si richiama S. La Rosa, *Accertamento tributario*, in *Digesto discipline privatistiche - sezione commerciale*, Torino, 1987, Vol. I, p. 5. Ulteriormente, la qualificazione perviene alla delimitazione della fase come attività di "polizia tributaria" e non già mera fase istruttoria, per cui si richiama S. La Rosa, *Caratteri e funzioni dell'accertamento tributario*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1990, I, p. 793. Esprime contrarietà ad una netta cesura della fase in esame dalla fase di accertamento, rimarcando la funzione strumentale delle attività istruttorie all'accertamento, A. Fantozzi, *Diritto tributario*, Torino, 1991, p. 298.

(10) Cfr. F. Gallo, *Discrezionalità (diritto tributario)*, in *Enciclopedia del diritto*, Milano, 1999, App. III, p. 539; G. Falsitta, *Il ruolo di riscossione. Natura ed efficacia oggettiva dell'iscrizione a ruolo del debito d'imposta*, Padova, 1972, p. 233; L. Perrone, *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, Milano, 1969, p. 38.

attività ammesse dalla previsione normativa ⁽¹¹⁾. La prospettata distinzione nelle modalità di esercizio della funzione tende a prospettare un riparto di modalità di esercizio della funzione ove determinati atti risultano improntati a valutazioni libere, per l'effetto espliciti efficacia meramente interna e non sindacabili ⁽¹²⁾, mentre ulteriori atti rappresentano esercizio di funzione discrezionale: l'attuazione di provvedimenti in sede istruttoria, improntati a valutazioni discrezionali ⁽¹³⁾, involge, nel limite del rispetto delle attribuzioni sorrette dal principio di legalità, le scelte di modulazione dei poteri (tipologia, tempo, luogo) che comportano una contemperazione ed un bilanciamento tra interesse del privato (tutela del domicilio, tutela della riservatezza, tutela dell'attività imprenditoriale) e l'interesse pubblico alla tutela degli interessi erariali, determinandosi la degradazione della posizione giuridica del contribuente e dei terzi ad interesse legittimo ⁽¹⁴⁾. Pertanto, *“l'Organo dell'investigazione tributaria è libero di scegliere il tipo e la misura di potere investigativo da utilizzare, a condizione che detto potere sia previsto dalla legge. L'attività di indagine, tuttavia, nel rispetto dell'imparzialità e del buon andamento, deve essere costantemente volta ad un'analisi costi-benefici e, quindi, indurre i verificatori fiscali ad abbandonare l'attività istruttoria in caso di sua improduttività operativa-*

⁽¹¹⁾ Sul tema della discrezionalità dell'agire dell'Amministrazione finanziaria in ambito istruttorio si richiama l'insegnamento di F. Gallo, *Contraddittorio procedimentale ed attività istruttoria*, in C. Glendi, V. Uckmar (a cura di), *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011, p. 206.

⁽¹²⁾ Per una qualificazione della funzione istruttoria come estranea a profili di discrezionalità ed improntata a valutazioni dell'Amministrazione finanziaria intese come meri atti aventi rilevanza unicamente interna si veda P. Russo, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1994, p. 232.

⁽¹³⁾ La valutazione discrezionale effettuata da parte dell'Ufficio subisce una legittima individuazione ed un controllo postumo nei limiti propri della tutela avverso l'esercizio di potere discrezionale e, dunque, nella valutazione del rispetto del principio di proporzionalità. Sul punto si richiama, inoltre, G. Vanz, *Art. 32 del D.P.R. 600/1973*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, Padova, 2011, II, p. 181.

⁽¹⁴⁾ Nel senso della qualificazione della posizione giuridica soggettiva del contribuente sottoposto alle indagini tributarie come interesse legittimo si rinvia a G. D. Toma, *La discrezionalità dell'azione amministrativa in ambito tributario*, Padova, 2012, p. 71. In senso conforme alla qualificazione della posizione giuridica soggettiva in riferimento all'esercizio dei poteri istruttori nei termini di interesse legittimo si richiama anche A. Fantozzi, *Diritto tributario*, Torino, 1991, p. 307; M. Basilavecchia, *Il riparto di giurisdizione tra commissioni tributarie e giudice amministrativo*, in *Bollettino tributario*, 1990, p. 813; R. Schiavolin, *Indagini fiscali e tutela giurisdizionale anteriore al processo tributario*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1991, II, p. 34.

.....nella fase dell'istruzione tributaria l'attività discrezionale dell'Amministrazione finanziaria non attiene la cura degli interessi tributari, riservati alla sfera politico-sociale, ma riguarda esclusivamente la cura degli interessi privati e pubblici di altra natura" (15). Da ciò consegue la qualificazione degli atti, posti in essere durante la fase istruttoria, come provvedimenti (16) in quanto "i poteri di controllo comportano per loro intrinseca natura l'emissione di un provvedimento, con il quale viene imposto al contribuente o a terzi di trasmettere o esibire dati, notizie, atti o documenti, ovvero di comparire presso l'Ufficio per fornire informazioni o chiarimenti. Si tratta di veri e propri ordini amministrativi, la cui natura provvedimentale è fuori discussione" (17).

Conseguentemente, può rilevarsi la sussistenza, nella fase istruttoria, di un'autonoma funzione diretta alla attuazione di provvedimenti amministrativi conseguenti l'esercizio di discrezionalità nella contemperazione degli interessi dei privati e nell'interesse pubblico della tutela degli interessi erariali. La modulazione dell'esercizio della funzione istruttoria può determinare l'emanazione di provvedimenti a contenuto differente, riguardando gli stessi una differente incidenza sulla posizione giuridica del contribuente, determinandosi la stessa nelle forme di un "ordine" (18) ovvero di un "pati". Difatti, "quando il potere consente all'Amministrazione finanziaria certe attività (p. es. accessi e ispezioni, aperture coattive, sequestri), l'effetto, più che nel sorgere di un

(15) G. D. Toma, *La discrezionalità dell'azione amministrativa in ambito tributario*, Padova, 2012, p. 88.

(16) Il riscontro della natura provvedimentale degli atti emersi nella fase istruttoria si rinviene nella valutazione della sussistenza degli elementi tipici dell'atto provvedimentale per come elaborati dalla dottrina amministrativistica. Ai fini dell'individuazione del provvedimento nell'ambito degli atti amministrativi soccorre l'utilizzo di due criteri: il primo, di carattere topografico, individua il provvedimento nell'atto finale del procedimento, ossia nella decisione che regola l'assetto di interessi coinvolti dall'esercizio del potere; il secondo, relativo all'efficacia, descrive la caratteristica del provvedimento consistente in ciò, che esso è l'atto che produce effetti esterni, cioè nei confronti dei privati, e che questi ultimi possono impugnare qualora lo ritengano illegittimo. I due criteri appena esaminati consentono di distinguere tra i meri atti amministrativi (normalmente interni al procedimento e sforniti di capacità lesiva diretta, come tali non impugnabili) ed i provvedimenti amministrativi. Sul punto si richiama l'insegnamento di M. S. Giannini, *Istituzioni di diritto amministrativo*, Milano, 1981.

(17) G. Vanz, *Art. 32 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (commento)*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, Vol. II, Padova, 2011, p. 182.

(18) Sul tema nota F. Menti, *La documentazione d'impresa - profili tributari*, Padova, 2011, p. 65.

dovere di subire (oltretutto insufficiente a rendere tali attività eseguibili coattivamente), sembra consistere in una limitazione della tutela del diritto di proprietà, della libertà domiciliare, della riservatezza, che rende irrilevante l'eventuale opposizione dell'interessato" (19). Per l'effetto, tale tipologia di provvedimenti istruttori determina l'emersione di una criticità nel vaglio degli interessi contrapposti ed un'eventuale tutela della lesione di interessi nella erroneità dell'utilizzo del potere, escludendosi, tuttavia, qualsiasi rilievo delle attività poste in essere dal contribuente. Al contrario, la differente categoria di provvedimenti, che si determinano per la sussistenza di un ordine dell'Amministrazione finanziaria nei confronti del contribuente, comportano la valutazione del comportamento del contribuente in quanto *"laddove al contribuente o ad un terzo sia richiesto un certo comportamento (p. es. recarsi presso l'ufficio, rispondere ad un questionario, esibire documenti), l'ordine a tal fine emanato fa senz'altro sorgere un dovere; va però notato che l'inosservanza di questo, oltre a sanzioni amministrative, comporta talvolta peculiari effetti procedurali"* (20). Tale ultima tipologia di provvedimenti istruttori, idonei a determinare la sussistenza di un "ordine" nei confronti del contribuente o di terzi, comportano la espressa previsione di sanzioni in conseguenza della disattenzione del destinatario del provvedimento al contenuto precettivo dello stesso. Conseguentemente, dalla disamina della struttura dei provvedimenti di natura istruttoria, le preclusioni processuali e procedurali rappresentano disposizioni, aventi carattere sanzionatorio, conseguenti alla emanazione di atti provvedimenti istruttori a contenuto precettivo. Segnatamente, la condizione per il maturare della preclusione è rappresentata dalla mancata ottemperanza all'ordine dell'Amministrazione finanziaria. Dunque, la condizione dell'inveramento della preclusione consegue alla disattenzione dell'ordine da parte del contribuente e, per l'effetto, alla lesione dell'interesse di natura pubblicistica sotteso al contemperamento effettuato nella discrezionalità sottesa all'esercizio della funzione. La sussistenza dell'interesse pubblico, individuabile nella tutela delle ragioni erariali (qualificabile come interesse e bene giuridico differente dalla corretta attuazione del tributo, in quanto sito in un momento anteriore alla determinazione dell'obbligazione tribu-

(19) R. Schiavolin, *Poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria*, in *Digesto discipline privatistiche - sezione commerciale*, Torino, 1995, Vol. XI, p. 197.

(20) R. Schiavolin, *Poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria*, in *Digesto discipline privatistiche - sezione commerciale*, Torino, 1995, Vol. XI, p. 197.

taria e finalizzato alla tutela non delle ragioni economiche dell'erario ma, al contrario, alle più ampie ragioni di controllo aventi, anche, funzione general-preventiva) determina una lesione del medesimo interesse che risulta sanzionata, per espressa previsione normativa, attraverso l'inutilizzabilità dei documenti non esibiti in risposta al contenuto precettivo del provvedimento ⁽²¹⁾. Da ciò consegue la possibilità di definire la natura delle preclusioni processuali quali sanzioni improprie ⁽²²⁾ conseguenti alla mancata ottemperanza al contenuto provvedimentale di atti istruttori recanti un obbligo del contribuente e, dunque, sanzioni dirette alla tutela dell'interesse al controllo delle ragioni erariali ⁽²³⁾. La natura sanzionatoria della preclusione si rin-

⁽²¹⁾ F. Menti, *La documentazione d'impresa - profili tributari*, Padova, 2011, p. 59: "l'invito (da intendere più come un ordine) dell'A.F. ad esibire in sede amministrativa libri, registri ecc. è finalizzato alla tutela di un interesse pubblico ad avere conoscenza dei fatti e delle operazioni d'impresa che possano essere rilevanti ai fini della determinazione del reddito imponibile".

⁽²²⁾ Cfr. M. Basilavecchia, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2009, p. 202 ss., il quale osserva che le preclusioni processuali in questione discendono dalla mancata collaborazione del contribuente con l'ente impositore, in fase istruttoria. In senso conforme alla qualificabilità della preclusione quale sanzione impropria si veda anche G. Porcaro, *Riflessioni sulla partecipazione del privato all'accertamento*, in *GT - Rivista di giurisprudenza tributaria*, 1997, p. 1022.

⁽²³⁾ Si rinviene in dottrina una differente ricostruzione intesa a qualificare la preclusione nei termini dell'istituto dell'onere e la circostanza è significativa, in quanto l'onere risulta alternativo all'obbligo ed antitetico allo schema precetto — violazione — sanzione, per cui potrebbero risultare per tale via ridimensionate alcune delle problematiche in tema di sanzioni improprie. In tal senso G. Falsitta, *L'onere di esibizione delle scritture contabili obbligatorie degli ordinari imprenditori commerciali, con speciale riguardo al problema della loro efficacia probatoria nell'accertamento del reddito mobiliare*, in *Rivista di diritto finanziaria e scienza delle finanze*, 1962, I, p. 72. Sul piano sistematico è, tuttavia, rilevabile che le norme che prescrivono l'osservanza di un onere si disinteressano del comportamento ad esso contrario, il quale non viene quindi vietato né in modo esplicito, né in modo implicito, né direttamente, né indirettamente; l'inosservanza dell'onere non può mai configurarsi come comportamento antigiuridico e da essa non può conseguire una preclusione. Sul punto si richiama l'insegnamento di F. Carnelutti, *Teoria generale del diritto*, Roma 1951, p. 174; E. Betti, *Teoria generale del negozio giuridico*, Torino 1955, p. 109; G.A. Micheli, *L'onere della prova*, Padova 1966, p. 60. In considerazione di quanto sopra accertato sul piano sistematico, si può rilevare come il diritto di natura processuale alla devoluzione documentale e, in maniera più ampia, alla prova non consegue all'ottemperanza di un determinato onere, per cui tale facoltà è liberamente accessibile dal contribuente. Al contrario, la sussistenza di una preclusione, differentemente dal prospettarsi come adempimento necessario a cristallizzare un diritto, si presenta come sanzione conseguente ad un determinato comportamento, qualificato dall'ordinamento come antigiuridico, dal quale con-

viene nella struttura della fattispecie preclusiva riconducibile al modello: *a*) precetto, *b*) antigiusuridicità formale (significazione normativa del disvalore etico-sociale), *c*) preclusione. ⁽²⁴⁾ Difatti, sono da considerarsi sanzioni improprie ⁽²⁵⁾ le “*conseguenze negative, pur sempre connesse alla violazione di norme, che incidono sulla determinazione della base imponibile o direttamente del debito d'imposta ovvero sugli atti attraverso i quali si snoda l'accertamento tributario*” ⁽²⁶⁾ e, dunque, gli “*strumenti di reazione alla violazione del precetto, non qualificati né disciplinati dal legislatore come sanzioni, e purtuttavia aventi funzione afflittiva-punitiva, concorrente con altre funzioni e non prevalente*” ⁽²⁷⁾.

L'effetto preclusivo, esteso alla fase procedimentale e processuale, può essere ricondotto, in conseguenza della sua palese afflittività (stante la compressione di diritti tutelati costituzionalmente, tra cui l'art. 24, l'art. 53, l'art. 97 della Carta costituzionale), alla definizione di sanzione impropria ⁽²⁸⁾. In considerazione della struttura della detta sanzione impropria, il Legislatore (e l'elaborazione giurisprudenziale)

segue la espressa previsione di una conseguenza afflittiva in quanto idonea a deprimere un diritto ed una facoltà ordinariamente accedibile dal contribuente.

⁽²⁴⁾ Sul punto si richiama L. Del Federico, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993, p. 279. In senso conforme alla non riconducibilità delle sanzioni improprie al modello delle sanzioni tipiche anche D. Coppa, S. Sammartino, *Sanzioni tributarie*, in *Enciclopedia del diritto*, Milano, 1989, vol. XLI, p. 415.

⁽²⁵⁾ Cfr. sul tema C. Fava, *Sanzioni tributarie e persone giuridiche tra modelli penalistici e specificità di settore*, Milano, 2007; L. Del Federico, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993; L. Rastello, *Sanzioni tributarie (Contributo alla teoria generale)*, in *Nuovissimo Digesto Italiano*, p. 645, G. Puoti, *Appunti sulla pretesa incostituzionalità dell'art. 109 lett. c) T.U. imposte dirette*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1970, II, p. 200; F. Bosello, *Il fallimento fiscale*, in *Giurisprudenza commerciale*, 1974, I, p. 452; E. De Mita, *L'influsso della giurisprudenza della Corte Costituzionale sul diritto tributario*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1981, I, p. 608; Id., *Il diritto tributario nella giurisprudenza costituzionale*, in *Fisco e Costituzione*, vol. I, 1984, p. 13; Id., *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2000, p. 37.

⁽²⁶⁾ D. Coppa, S. Sammartino, *Sanzioni tributarie*, in *Enciclopedia del diritto*, Milano, 1989, vol. XLI, p. 415.

⁽²⁷⁾ L. Del Federico, *Sanzioni improprie ed imposizione tributaria*, in AA.VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. Perrone e C. Berliri, Napoli, 2006, p. 519.

⁽²⁸⁾ La Corte Costituzionale ha, più volte sottoposto a vaglio, le fattispecie di sanzione impropria, rilevando, tuttavia, la insussistenza di conflitti con norme costituzionali ed, in particolare, assumendo come, fermo il rispetto del principio di legalità, le sanzioni improprie non violano l'art. 3 della Carta costituzionale in considerazione della particolare posizione di disfavore in cui viene a trovarsi chi pone in essere un

ha disegnato l'operatività della preclusione in funzione dell'incidenza e della lesione diretta dell'interesse pubblico, secondo i criteri di analiticità, offensività, progressività e ragionevolezza. Per l'effetto non ogni disattenzione all'emanazione di provvedimenti istruttori determina l'insorgenza di preclusioni procedurali e processuali ma unicamente la mancata ottemperanza a contenuti precettivi idonei alla lesione dell'interesse pubblico al controllo ed alla tutela delle ragioni erariali secondo canoni di analitica sottrazione di documenti determinati nonché nella sussistenza di un elemento soggettivo di volontarietà della mancata esibizione, improntato al criterio di offensività e conoscenza delle conseguenze della violazione dell'ordine proveniente dall'Amministrazione finanziaria. L'analisi della modulazione delle preclusioni procedurali e processuali deve sostenersi, dunque, in riferimento ad un dato oggettivo, individuabile della lesione dell'interesse pubblico tutelato dalla sanzione impropria, ma, contestualmente, nella sussistenza di un dato soggettivo, individuabile nel comportamento volitivo del contribuente che intende disattendere l'ordine precettivo dell'Amministrazione finanziaria. La fattispecie della sanzione impropria, dunque, è disegnata sulla base di un elemento oggettivo rinvenibile nella mancata ottemperanza ad un provvedimento a carattere precettivo elevato in sede istruttoria nella preminente tutela dell'interesse pubblico alla tutela dell'interesse erariale e, dunque, al manifestarsi di un comportamento omissivo del contribuente che non provveda, nella fase istruttoria ed in violazione all'obbligo di collaborazione e buona fede che permea tale fase, alla esibizione di documenti od atti a seguito della specifica richiesta da parte dell'Amministrazione finanziaria. Accanto alla manifestazione dell'elemento oggettivo della fattispecie, emerge, con importanza centrale, la modulazione dell'elemento soggettivo che delimita l'emersione della sanzione in considerazione degli interessi tutelati dalla stessa. In particolare, l'elemento soggettivo della fattispecie è individuato dalla coscienza da parte del contribuente della richiesta inoltrata da parte dell'Amministrazione finanziaria e, dunque, dalla caratterizzazione del comportamento omissivo nei termini del dolo o della colpa.

comportamento qualificato come anti giuridico. In tal senso si richiama la sentenza della Corte Costituzionale del 12.07.1967, n. 103, in *Gazz. Uff.* 17.07.1967.

3. Elaborazione giurisprudenziale dei limiti di efficacia delle preclusioni processuali e compatibilità con i limiti posti dalla carta costituzionale

Delimitata la natura giuridica e la fattispecie strutturale e costitutiva delle preclusioni processuali, il diritto vivente ha ulteriormente definito ed affinato le modalità di attuazione dell'elemento soggettivo ed oggettivo della descritta sanzione impropria.

Con riguardo all'individuazione della sussistenza dell'elemento soggettivo della sanzione impropria, la delimitazione della componente soggettiva è direttamente correlata alla sostanziale applicabilità dei limiti di progressività e ragionevolezza: difatti, le modalità di individuazione dell'atteggiamento volitivo del contribuente che, coscientemente, ritiene di non ottemperare all'ordine precettivo dell'Amministrazione finanziaria, permettono l'irrogazione della sanzione impropria nel proporzionale rispetto della offensività della sanzione rispetto alla violazione degli obblighi di collaborazione e buona fede da parte del contribuente. In considerazione, pertanto, del bilanciamento dei principi involgenti la sanzione impropria (da un lato l'interesse pubblico alla tutela erariale e dall'altro la buona fede e la collaborazione tra contribuente ed Amministrazione Finanziaria) la ragionevolezza e la proporzionalità della sanzione trovano un punto di caduta nella analiticità della richiesta e nella coscienza da parte del contribuente delle conseguenze sanzionatorie derivanti dal comportamento omissivo. In tal senso, l'attuazione dei limiti di efficacia della sanzione, in riferimento alla manifestazione della componente soggettiva in modalità proporzionale al dovere di collaborazione, trova un primo arresto nella determinatezza della richiesta che, affinché operi la preclusione probatoria, deve caratterizzarsi per la concreta individuazione dei documenti di cui l'Amministrazione Finanziaria domanda l'esibizione⁽²⁹⁾. L'esercizio del potere istruttorio deve caratterizzarsi per l'erezione di un provvedimento inteso a esporre il contribuente ad un obbligo di

⁽²⁹⁾ Cfr. G.M. Cipolla, *La prova tra procedimento e processo tributario*, CEDAM, 2005, p. 681 ss.. Cfr., altresì, G. Porcaro, *Riflessioni sulla partecipazione del privato all'accertamento*, in *GT - Rivista di giurisprudenza tributaria*, 1997, fasc. 11, p. 1023; M. Basilavecchia, *Tecniche difensive in materia di rettifiche basate su coefficienti*, in *GT - Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2003, fasc. 6; A. Renda, *Contraddittorio a seguito di verifica e possibili limitazioni alle preclusioni probatorie*, in *Rivista di diritto tributario*, 2010, fasc. 1, p. 95 ss.; G. Saporito - R. Lupi, *Genericità della richiesta istruttorio ed esibizione successiva dei documenti*, in *Dialoghi Tributarî*, n. 5/2011, p. 498 ss.

esibizione il cui contenuto sia chiaramente ed analiticamente individuabile ⁽³⁰⁾: tale previsione, difatti, esclude connotati sanzionatori conseguenti alle cd. “*fishing expedition*” ove una richiesta generica e non determinata si manifesta del tutto contraria ad una corretta attuazione del principio di collaborazione e buona fede e, per quanto rileva in questa sede, alla corretta attuazione della proporzionalità tra dovere di collaborazione ed interesse erariale tale da sorreggere la sanzione impropria della preclusione processuale. Logico corollario della suesposta qualità (analitica) della richiesta (idonea a sostanziare l’elemento soggettivo della fattispecie sanzionatoria) è che l’oggetto della medesima deve essere possibile, lecito ed acquisibile da parte del contribuente ⁽³¹⁾, trovando esplicazione le sopra esposte riflessioni sulla proporzionalità non solamente sulla determinatezza della richiesta ma,

⁽³⁰⁾ In tal senso si richiama Cass., 28.10.2009, n. 22765, in *Corriere Tributario*, 2010, fasc. 1, p. 58, con commento di A. Marcheselli. Ulteriormente, si richiama Cass., 6 aprile 2016, n. 6654: “*la sanzione dell’inutilizzabilità della successiva produzione in sede contenziosa, prevista dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 32, opera solo in presenza di un invito specifico e puntuale all’esibizione da parte dell’Amministrazione purché accompagnato dall’avvertimento circa le conseguenze della sua mancata ottemperanza, che si giustifica — in deroga ai principi di cui agli artt. 24 e 53 Cost. per la violazione dell’obbligo di leale collaborazione con il Fisco. (Cass. nn. 25334/2014, 11765/2014, 22126/2013, 453/2013)*”.

⁽³¹⁾ Sul punto si richiama, G. Vanz, *Art. 32 del D.P.R. 600/1973*, in AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, Padova, 2011, II, p. 182: “*La sanzionabilità dell’inadempimento richiede che l’adempimento sia possibile. È senz’altro da escludere, pertanto, che possa considerarsi legittima una richiesta, sia essa rivolta al contribuente o a terzi, formulata in termini del tutto generici; ed altrettanto si dica della richiesta formulata in termini equivoci, risolvendosi l’equivocità, in definitiva, in una carenza di specificità e determinatezza. Ma lo stesso vale anche quando si tratti di dati, notizie atti e documenti che — per l’epoca cui si riferiscono o per non far parte del corredo contabile e documentale obbligatorio per legge o perché di pertinenza di altri soggetti (ancorché collegati giuridicamente o economicamente al destinatario della richiesta) — non possono ragionevolmente considerarsi nella disponibilità dell’interpellato; oppure quando l’oggetto della richiesta sia talmente esteso e complesso, da rendere praticamente impossibile una risposta nel tempo fissato dal richiedente*”. In senso conforme F. Tundo, *Documenti non esibiti a richiesta: preclusioni probatorie e garanzie del contribuente*, in *Corriere Tributario*, 2013, fasc. 16, p. 1267: “*Allo stesso modo, le richieste avanzate dagli organi di controllo dovranno essere possibili, nel senso che al soggetto verificato non ne sia preclusa l’esibizione, ad esempio, perché i documenti sono nella disponibilità esclusiva di soggetti terzi o non costituiscono scritture contabili o documentali la cui tenuta è obbligatoria per legge, a meno che non ne risulti con certezza l’esistenza*”.

egualmente, sulla possibilità o necessità ⁽³²⁾ di adempimento da parte del contribuente; l'acquisibilità è limitata alla sfera personale del soggetto inciso dal provvedimento di richiesta della documentazione ⁽³³⁾. Le suesposte caratteristiche della richiesta provvedimento illuminano, dunque, l'elemento soggettivo della fattispecie sanzionatoria nel proporzionale addebito di lesione dell'obbligo di collaborazione inquadrando una disattenzione ad una richiesta espressa di documenti analiticamente determinati, in possesso del contribuente e non già acquisibili dall'Amministrazione in altro modo. Tuttavia, l'elemento soggettivo della fattispecie sanzionatoria trova perfezionamento ed efficacia unicamente quando unitamente alla richiesta sia espressa, quale conseguenza della mancata esibizione, la sanzione della preclusione processuale che non si riduce a una mera prescrizione di carattere formale, ma risponde alla finalità di contemperare le conseguenze per il contribuente che si rifiuti di rispondere alle richieste dei verificatori con la salvaguardia del suo diritto di difesa in tal modo facendo applicazione del sopra descritto principio di proporzionalità nell'attuazione della sanzione processuale ⁽³⁴⁾: la parte privata, in tal senso, di fronte ad una richiesta dell'Amministrazione finanziaria, nei termini di esibizione documentale, deve avere la piena consapevolezza della limitazione del diritto di prova che subirà in conseguenza di un comportamento omissivo ⁽³⁵⁾.

⁽³²⁾ Secondo quanto espressamente disciplinato dall'art. 6, comma 4, dello Statuto, l'Amministrazione non può richiedere al contribuente documenti ed informazioni già in possesso suo o di altre Amministrazioni pubbliche, ma deve procedere all'acquisizione degli stessi esclusivamente sulla base delle norme afferenti il procedimento amministrativo ed il diritto di accesso ai documenti amministrativi.

⁽³³⁾ F. Menti, *La documentazione d'impresa - profili tributari*, Padova, 2011, p. 65: "nell'esibizione processuale o commerciale, il rifiuto del terzo di esibire i documenti richiesti pone la parte istante nell'impossibilità di assolvere all'onere della prova; il medesimo rifiuto opposto, invece, all'A.f. non preclude la possibilità per il contribuente di avvalersi a proprio favore dei documenti che il terzo non ha esibito. Il rifiuto del terzo, in questo caso, priva l'A.F. della possibilità di disporre di documenti dalla stessa ritenuti rilevanti per procedere al controllo e all'accertamento dei redditi o delle operazioni imponibili conseguiti o effettuate dal contribuente, senza che ciò determini delle preclusioni per il contribuente nel dimostrare in sede amministrativa o contenziosa l'attendibilità dei redditi o delle operazioni imponibili dichiarati".

⁽³⁴⁾ In tal senso si richiama Cassazione, Sez. trib., Sent. 07.022013, n. 2867, in *Corriere Tributario*, 2013, fasc. 16, p. 1264.

⁽³⁵⁾ F. Tundo, *Documenti non esibiti a richiesta: preclusioni probatorie e garanzie del contribuente*, in *Corriere Tributario*, 2013, fasc. 16, p. 1266: "La preclusione si attiva

Ulteriormente e dall'altro lato, l'individuazione della sussistenza dell'elemento oggettivo della sanzione impropria è direttamente correlata alla lesione dell'interesse pubblico e, dunque, ai principi di analiticità ed offensività del comportamento: tale delimitazione della lesione delle ragioni erariali è conseguenza di attività imputabili all'Amministrazione finanziaria in quanto l'analiticità della lesione delle ragioni di controllo è diretta conseguenza dell'analiticità delle attività di controllo medesimo. Pertanto, l'elemento oggettivo della fattispecie è rappresentato dalla omissione del contribuente alle richieste, modulate nei termini di cui sopra, espresse in sede di attività istruttoria. La delimitazione dell'elemento oggettivo, in riferimento alla contemperazione degli interessi di tutela erariale e di collaborazione che interessano la fase procedimentale in esame, permette una limitazione temporale chiara dell'efficacia delle preclusioni che potranno operare unicamente in sede istruttoria (da escludersi qualsiasi ulteriore rilievo preclusivo di richieste operate oltre tale momento: es. in sede di reclamo *ex art. 17 bis* del D.Lgs. 546/1992). Eguale rilevanza di delimitazione dell'elemento oggettivo emerge con riguardo all'analisi della fase istruttoria in cui può emergere la sanzione che, caratterizzandosi per l'ordine di esibizione (che fa emergere il dovere di collaborazione *ex art. 10 L. 212/2000* che permea tale fase), attiene unicamente ai momenti istruttori non partecipativi⁽³⁶⁾: da ciò consegue l'esclusione dell'efficacia precettiva della richiesta (e della conseguente preclusione di carattere processuale) con riguardo al procedimento di contraddittorio endoprocedimentale instaurato per accertamenti standardizzati⁽³⁷⁾.

solo nell'ipotesi di mancata trasmissione degli atti, documenti, libri, registri in risposta agli inviti dell'Ufficio, e previo avvertimento, ad opera dell'Ufficio finanziario stesso, delle gravi conseguenze della mancata risposta, attesa la formulazione della norma, ultimo periodo, secondo cui « di ciò l'Ufficio deve informare il contribuente contestualmente alla richiesta ».

⁽³⁶⁾ In senso conforme F. Tundo, *Documenti non esibiti a richiesta: preclusioni probatorie e garanzie del contribuente*, in *Corriere Tributario*, 2013, fasc. 16, p. 1266: "Si tratta di una tipica manifestazione della partecipazione al procedimento di accertamento in funzione meramente conoscitiva: l'intervento della parte privata viene richiesto non perché egli possa difendere le proprie posizioni, quanto, piuttosto, in funzione delle esigenze conoscitive dell'Amministrazione".

⁽³⁷⁾ In tal senso E. Della Valle, *Note minime in tema di accertamenti standardizzati*, in *Rassegna Tributaria*, 2014, fasc. 4, p. 707: "è tuttavia essenziale rimarcare la necessità che la richiesta rivolta dall'Ufficio al contribuente sia sufficientemente determinata ed è proprio tale carattere che potrebbe difettare nei contraddittori aventi ad oggetto accertamenti basati su studi di settore e redditometro. Ed invero, a fronte della necessità

Delineata in tal senso la struttura della fattispecie preclusiva, secondo i termini sopra individuati della fattispecie oggettiva e soggettiva dell'illecito, si può affermare la rilevanza della sanzione impropria come conseguenza dell'omissione ad un ordine di esibizione elevato in fase istruttoria non partecipativa intesa a tutelare l'interesse erariale ad una piena e celere attuazione del tributo. La rilevanza dell'interesse erariale (sostenuto, secondo i sopra esaminati criteri di proporzionalità e ragionevolezza, dall'obbligo di collaborazione che sostiene l'irrogabilità della sanzione secondo lo schema precetto-antigiuridicità-sanzione) sostiene l'irrogazione della sanzione impropria della preclusione processuale. L'affermazione del menzionato interesse fiscale parrebbe idonea, nella prospettazione normativa, a sostenere la definitività della sanzione in relazione alla quale il diritto di difesa del contribuente si manifesta recessivo: la cristallizzazione della sanzione, anteriore alla fase processuale, sarebbe idonea, pertanto, a precludere elementi probatori non ledendo il diritto di difesa. L'insussistenza di una lesione del diritto, pur costituzionalmente garantito, sarebbe conseguenza del bilanciamento di interessi, già sotteso alla irrogazione della sanzione, che assumerebbe come preminente l'interesse fiscale anche in sede processuale ed anche dinanzi ad una posizione giuridica qualificata in termini di diritto. Si esprime in dottrina la valutazione di un possibile contemperamento degli effetti delle preclusioni processuali sul diritto di difesa attraverso un ripensamento ed un ampliamento dei poteri istruttori del giudice tributario ⁽³⁸⁾. Tuttavia, il percorso di un rimedio

di giustificare scostamenti tra dati dichiarati e dati determinati su base statistica, la richiesta rivolta dagli Uffici non può che avere carattere generico ed indeterminato: molteplici, infatti, possono essere le ragioni che giustificano lo scostamento ed innumerevoli possono essere le notizie, i dati, i documenti che possono essere prodotti a supporto delle argomentazioni difensive”.

⁽³⁸⁾ In tal senso F. Amatucci, *Le preclusioni probatorie in fase di contraddittorio e il diritto al silenzio*, in AA.VV., *Convenzione Europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, Torino, 2014, p. 171: “la mancata valutazione delle prove non esibite in fase istruttoria e le preclusioni probatorie esaminate sono in parte conseguenza della mancanza di una tutela effettiva del contribuente nel nostro sistema processuale tributario per i limiti posti dall'art. 7 del D.Lgs. 546/1992 che restringe i poteri istruttori del giudice (accesso, richiesta dati e informazioni). Tali poteri sono scarsamente utilizzati anche se dovrebbero coincidere con quelli conferiti agli Uffici (a seguito dell'abrogazione del comma 3 dell'art. 7 che prevedeva l'ordine alle parti di deposito documenti) e non consentono un approfondimento adeguato delle indagini. La parificazione dei poteri istruttori in fase procedimentale e in ambito processuale, non dovrebbe escludere le loro diverse finalità, quella di investigazione (istruttoria primaria) di tipo cognitiva e quella

di natura endo-processuale e rimesso alla valutazione discrezionale dell'organo giudicante (seppur nella valutazione *de iure condendo* di rimedi intesi a sanzionare la mancata attivazione del potere istruttorio) non appare conforme al percorso intrapreso dal Legislatore ed inteso ad improntare il processo tributario ad una natura marcatamente dispositiva, non unicamente limitata alla devoluzione dei fatti ma estesa alla devoluzione dei mezzi di prova ⁽³⁹⁾. In considerazione di tali approdi, si manifesta tangibile il dubbio che la sanzione impropria della preclusione processuale sia in diretta confliggenza con l'art. 24 e 111 della Carta Costituzionale in considerazione dell'affermazione, mediante l'irrogazione della sanzione processuale, di un interesse di natura pubblicistica la cui tutela, tuttavia, non può manifestarsi mediante la compressione di un diritto, quale quello di difesa, non comprimibile ⁽⁴⁰⁾: tale lesione, inoltre, è conseguenza della irragionevolezza della tutela dell'interesse erariale nella misura in cui, escludendo la valutazione di documenti o atti, esclude la pienezza del contraddittorio processuale e dell'istruttoria, ledendo la difesa del contribuente e l'imparzialità dell'agire pubblico.

secondaria o di controllo di quanto accertato dall'A.F. che avviene nel processo, altrimenti si legittimerebbe l'asservimento e l'appiattimento dell'istruttoria processuale a quella procedimentale".

⁽³⁹⁾ Sul tema si richiama M. Fanni, *La natura dispositiva del processo tributario nella giurisprudenza della Corte di Cassazione dopo la sentenza n. 109/2007 della Corte Costituzionale*, in *Bollettino tributario d'informazioni*, 2008 fasc. 20, pp. 1564-1568; C. Glendi, *Contenzioso legittimo senza "ordini" alle parti*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2007 fasc. 4, pt. 2, pp. 829-830.

⁽⁴⁰⁾ La questione della legittimità costituzionale della preclusione processuale conseguente ad attività istruttorie dell'Amministrazione Finanziaria è stata oggetto di disamina da parte della Corte Costituzionale nel prisma della lesione dell'art. 53 della Carta Costituzionale. La Corte Costituzionale con ord. 07.06.2007 (23 maggio 2007), n. 181, in *Corriere tributario*, 2007, fasc. 30, p. 2427, ha dichiarato la manifesta infondatezza della questione. Il Giudice delle leggi, tuttavia, ha ritenuto la questione infondata stigmatizzando un'evidente confusione tra il profilo sostanziale e quello processuale della tutela del contribuente ove la Consulta rileva che l'inibizione all'allegazione probatoria ha rilievi esclusivamente processuali e, dunque, non può interessare l'attuazione della capacità contributiva del contribuente. Tuttavia, tale conclusione permette di poter rilevare come una prospettazione che illumini la doglianza nella lesione dell'art. 24 della Carta Costituzionale potrebbe avere differente valutazione.

4. L'affermazione dei principi CEDU del diritto al silenzio e della parità delle armi in sede processuale: applicabilità dei principi del giusto processo al processo tributario e confliggenza con la previsione di preclusioni processuali assolute

Le conclusioni a cui perviene il Legislatore nazionale, inoltre, in tema di preclusioni processuali non appaiono conformi all'affermazione, intervenuta in seno alla giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, dei diritti del contribuente intesi a permeare la fase istruttoria⁽⁴¹⁾. Segnatamente, trova affermazione in ambito europeo il "diritto al silenzio" del contribuente in fase istruttoria che permea il rapporto con l'Amministrazione Finanziaria e guida, nella insussistenza di limiti alla produzione probatoria, la fase processuale nella affermazione dei principi del giusto processo e della parità delle armi⁽⁴²⁾. La disamina dei principi elaborati dalla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, nell'ambito dell'efficacia dell'art. 6 della CEDU, porta alla individuazione di due autonomi principi, qualificabili come corollari dell'equità del processo, sussumibili, indubbiamente, alla fattispecie di principi e precetti delimitanti il "giusto processo". In particolare, nella elaborazione giurisprudenziale della Corte, si rinviene la chiara affermazione della sussistenza di un divieto di autoincriminazione (diritto al silenzio)⁽⁴³⁾ nonché della sussistenza di un divieto di limitazioni

(41) In tal senso F. Amatucci, *Le preclusioni probatorie in fase di contraddittorio e il diritto al silenzio*, in AA.VV., *Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e giustizia tributaria italiana*, Torino, 2014, p. 172: "gli artt. 10 e 12 dello Statuto del contribuente e gli artt. 32 e 52 cit. non possono essere considerati in grado di rappresentare una disciplina generalizzata del contraddittorio anticipato, in grado di obbligare il contribuente ricorrente alla collaborazione, essendo riconducibili al buon andamento, efficienza e all'imparzialità, ma dovranno essere applicati nel pieno rispetto della proporzionalità, ragionevolezza e dell'effettività della difesa che operano come principi generali in modo particolare in ambito CEDU e UE, per assicurare la parità delle parti in ordine alla prova".

(42) Con estrema chiarezza perviene a tale affermazione F. Amatucci, *Le preclusioni probatorie in fase di contraddittorio e il diritto al silenzio*, in AA.VV., *Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e giustizia tributaria italiana*, Torino, 2014, p. 172: "in sostanza le due fasi procedurali e processuali debbono essere considerate autonome e la condotta reticente del contribuente non può ripercuotersi nelle fasi successive... Non è possibile, dunque, considerare le diverse preclusioni probatorie dei divieti assoluti, in grado di anticipare e limitare alla fase procedimentale le garanzie riguardanti il diritto alla difesa e il diritto alla prova del contribuente".

(43) Tradizionalmente, nella disamina della struttura procedimentale della fase istruttoria, la dottrina ha ritenuto, nell'esame della disciplina normativa interna,

probatorie in ambito processuale (parità delle armi). L'enunciazione dei detti principi segue l'elaborazione dei precetti contenuti nell'art. 6 della CEDU, nella ferma e ripetuta enunciazione di un criterio interpretativo autonomo ed interno alla giurisprudenza della Corte, intesa a estendere i principi del giusto processo da una concezione del diritto di difesa statica e formale ad una visione del processo fluida, dinamica ed intesa alla affermazione del diritto sostanziale sotteso alla procedura vincolando, in tal modo, l'attuazione del diritto ad una concezione paritetica delle parti in giudizio e ad una visione del processo quale momento centrale dell'accertamento dei fatti intesi a sostenere i beni della vita contesi secondo modalità di devoluzione della prova improntate ai principi di equidistanza e proporzionalità.

Il diritto al silenzio ⁽⁴⁴⁾ rappresenta l'affermazione di un diritto immanente l'ordinamento comunitario ⁽⁴⁵⁾ nonché immanente, secondo l'elaborazione della Corte E.D.U., all'art. 6 della C.E.D.U. ⁽⁴⁶⁾. Seppur sussistono precedenti tesi ad una lettura restrittiva del diritto al

l'inesistenza di un diritto al silenzio del contribuente, traendone la diretta conseguenza della irrogabilità della sanzione indiretta della preclusione processuale. In tal senso R. Schiavolin, *Poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria*, in *Digesto discipline privatistiche - sezione commerciale*, Torino, 1995, Vol. XI, p. 208: "le previsioni sui poteri istruttori tramite i quali l'Amministrazione finanziaria può imporre di fornirle conoscenze o documenti sono piuttosto articolate (su un altro piano stanno le richieste di chiarimenti che debbono precedere l'accertamento nei confronti dei contribuenti forfetari, ai sensi dell'art. 2, comma 29, D.L. 853/1984 o quello per coefficienti, ai sensi dell'art. 12, comma 1, D.L. 69/1989 convertito in L. 154/1989, come occasioni di contraddittorio amministrativo). Gli strumenti previsti sono essenzialmente degli ordini indicati come "inviti" (a comparire presso gli uffici, ad esibire o trasmettere documenti o registri, a rispondere a questionari, ecc.) o "richieste", la cui inosservanza è sanzionata con pene pecuniarie. Le sanzioni colpiscono anche il soggetto controllato, il quale non gode del "diritto al silenzio" riconosciuto all'imputato nel processo penale; tuttavia, non sempre, oltre alla mancata risposta, è espressamente sanzionata la falsità della stessa".

⁽⁴⁴⁾ Cfr. compiutamente, sul punto, L. Del Federico, *Tutela giurisdizionale del contribuente ed integrazione europea*, Milano, 2010, pp. 46-47 anche per i riferimenti giurisprudenziali. In particolare, cfr. Corte di Giustizia CE, 18.10.1989, C-374/1987, con riferimento ai procedimenti d'infrazione in tema di concorrenza, punti 32-35. Cfr. ancora, in dottrina, S. Muleo, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000, p. 402.

⁽⁴⁵⁾ L'evoluzione del diritto al silenzio nell'ordinamento comunitario è stata lunga ed improntata a vicende contrastanti. Originariamente, la Corte di Giustizia si era espressa valutando la insussistenza di alcun diritto al silenzio né nell'ordinamento comunitario né nella giurisprudenza della Corte Europea dei diritti dell'uomo. Sul punto si richiama la sentenza della Corte di Giustizia del 18.10.1989, Causa 374/87, Orkem.

⁽⁴⁶⁾ Causa Funke c. Francia, 25.02.1993, in <http://budoc.echr.coe.int>.

silenzio, come non applicabile ai procedimenti di natura fiscale ⁽⁴⁷⁾, il diritto al silenzio, quale affermazione del principio *nemo tenetur se detegere*, trova piena affermazione nei procedimenti afferenti un *criminal head* ⁽⁴⁸⁾, inteso sulla base dei criteri giurisprudenziali della Corte E.D.U. ⁽⁴⁹⁾. Nella tematica in questione, dunque, emerge con importanza primaria l'art. 6 della CEDU nella parte in cui afferma il principio del giusto processo, in sede convenzionale, nella misura in cui garantisce l'equità del giudizio, assicura alla parte il diritto di difendersi provando ed il diritto alla costruzione della prova in sede processuale. L'affermazione del diritto al silenzio, dunque, presidia l'attuazione del diritto di difesa e del diritto alla parità delle armi e, conseguentemente, risulta incompatibile con qualsiasi presunzione intesa a precludere o comprimere il diritto di difendersi provando in sede processuale.

Problematica centrale, al fine di vagliare l'efficacia dei principi convenzionali sul tema della prova, è rappresentata dalla delimitazione dell'applicabilità del principio convenzionale in esame *ratione mate-*

⁽⁴⁷⁾ Sul punto risulta di assoluto interesse la *dissenting opinion* del giudice Matscher nella Causa John murray c. The united Kingdom, 08.021996, in <http://hudoc.echr.coe.int>. Nella ricostruzione, difatti, il giudice Matscher espone una ricostruzione della sussistenza del diritto al silenzio come limitata ai procedimenti di natura penale e, per l'effetto, l'esclusione del medesimo principio ai procedimenti aventi ad oggetto tributi. La limitazione parrebbe motivata con la esclusione del diritto al silenzio dalla materia fiscale e con la conseguente intangibilità della determinazione dei tributi dagli obblighi conseguenti alla richiesta di esibizione di documenti. Tuttavia, l'esclusione permane unicamente nei limiti in cui la sanzione prevista dall'ordinamento non sia di carattere "penale" secondo i criteri giurisprudenziali della Corte E.D.U. In tal senso e testualmente (traduzione a cura dell'autore): "Anche se ho votato a favore, trovando che vi era stata una violazione dell'articolo 6 par. 1 (art. 6-1), devo comunque precisare quanto segue. Secondo la normativa fiscale (su tasse, dogana e di controllo dei cambi), una persona che non presenta i documenti richiesti o non produce documenti relativi ad essi entro i termini previsti dalla legge (o dalle autorità) subisce sanzioni pecuniarie (astreintes) sotto forma di multe "ragionevoli" imposte su di lui, altrimenti il suo debito fiscale è stimato — anche in modo "ragionevole" — da parte delle autorità competenti. Questo non è di per sé in contrasto sia con le esigenze di un processo equo o con la presunzione di innocenza (nel senso che non si può essere obbligati a testimoniare contro se stessi). Regole di questo tipo sono infatti comuni nei paesi europei. Nel caso di specie, tuttavia, le autorità francesi hanno portato un procedimento penale nei confronti del ricorrente al fine di avere una sanzione pecuniaria inflitta, e questo è andato al di là di quello che io ritengo essere compatibile con i principi che ho appena enunciati".

⁽⁴⁸⁾ Causa John murray c. The united Kingdom, 8 febbraio 1996, in <http://hudoc.echr.coe.int>.

⁽⁴⁹⁾ Causa Saunders c. The united Kingdom, 17 dicembre 1996, in <http://hudoc.echr.coe.int>.

riae ⁽⁵⁰⁾. Appare necessario, sul punto, ribadire come la tutela dei principi del giusto processo, in sede convenzionale, è subordinata ad una preliminare valutazione della copertura convenzionale, *ratione materiae*, la quale assume una struttura bipartita. Da un lato, difatti, trovano tutela le controversie involgenti i “*civil rights and obligations*” ⁽⁵¹⁾, dall’altro le controversie aventi ad oggetto un “*criminal charge*” ⁽⁵²⁾. L’orientamento giurisprudenziale della Corte Europea dei Diritti dell’Uomo è, sino ad oggi, inteso ad affermare l’inapplicabilità delle tutele convenzionali, con riferimento all’attività giurisdizionale, alla materia fiscale, nell’ottica della non sussumibilità, *ratione materiae*, delle controversie fiscali alla categoria dei “*civil rights and obligations*”, tranne le peculiari deroghe in ambiti specifici, tra cui la tutela degli atti istruttori ovvero le liti in tema di rimborsi. Tuttavia, si impone l’ulteriore vaglio dell’applicabilità delle medesime tutele convenzionali con riguardo al *criminal head*. La richiamata prospettiva d’indagine appare foriera di risultati, con riguardo alla materia fiscale, in quanto la giurisprudenza di Strasburgo ha dimostrato notevoli aperture con riguardo alla valutazione del *criminal head* in riferimento alle controversie di natura fiscale. La Corte elabora un triplice criterio in forza del quale individuare la valutazione della rispondenza di una fattispecie interna alla fattispecie astratta di “accusa penale”, rilevante ai fini convenzionali. Segnatamente, il primo elemento dirimente ai fini della valutazione della Corte è la qualificazione della fattispecie nel diritto interno. Purtuttavia, la qualificazione interna opera concorrentemente ad altri due criteri di stretta elaborazione giurisprudenziale ⁽⁵³⁾, ovvero

⁽⁵⁰⁾ Sulla problematica generale dei limiti di applicabilità *ratione materiae* dell’art. 6 CEDU si richiama il precedente cap. 3.

⁽⁵¹⁾ Si veda, sul punto, il precedente § 2.

⁽⁵²⁾ Cfr. M. Chiavario, Art. 6, *Diritto ad un equo processo*, in S. Bartole-B. Conforti-G. Raimondi, *Commentario alla Convenzione Europea per la tutela dei diritti dell’uomo e delle libertà fondamentali*, Padova, 2001, 156: “Può d’altronde osservarsi che, nel quadro della Convenzione, il diritto alla tutela giurisdizionale viene ad essere espressamente e direttamente riconosciuto come diritto soggettivo tanto dell’interessato alla risoluzione di una controversia civile quanto alla persona colpita da un’accusa in materia penale, secondo uno schema simmetrico che non si ritrova in quanto tale nella Costituzione Italiana, dove un diritto siffatto è bensì conferito, dall’art. 24, 1° comma e dall’art. 113, 1° comma, ad ogni titolare di diritti ed interessi legittimi di natura sostanziale”.

⁽⁵³⁾ Cfr. M. Chiavario, Art. 6, *Diritto ad un equo processo*, in S. Bartole-B. Conforti-G. Raimondi, *Commentario alla Convenzione Europea per la tutela dei diritti dell’uomo e delle libertà fondamentali*, Padova, 2001, 158: “se è vero che la qualifica “penale” che — sia pur combinata ad altre — una legislazione abbia dato di un

la determinazione della “natura” dell’illecito e la valutazione del “grado di severità” del medesimo⁽⁵⁴⁾. In ordine, dunque, alla materia fiscale, la natura amministrativa dell’ambito sanzionatorio, stante la non cumulatività degli *Engel criteria*, non esclude la riconducibilità della materia sanzionatoria al campo di applicabilità dell’art. 6 § 1, con riferimento al *criminal head*. Al contrario, la giurisprudenza di Strasburgo ha ricondotto le sanzioni fiscali, sussumendole alla categoria dell’accusa penale, nell’alveo della tutela di cui all’art. 6 § 1, valutando esclusivamente la “natura” dell’illecito e la valutazione del “grado di severità” del medesimo. In ordine ai criteri di individuazione del limite di offensività della sanzione, tale da qualificare ai fini della Convenzione quale *criminal charge* l’irrogazione di sanzioni di natura fiscale, si è pronunciata la giurisprudenza di Strasburgo, evidenziando un limite percentuale⁽⁵⁵⁾: “*The criminal character of the offence is further evidenced by the severity of the potential and actual penalty. Swedish tax surcharges are imposed in proportion to the amount of the tax avoided by the provision of incorrect or inadequate information. The surcharges, normally fixed at 20% or 40% of the tax avoided, depending on the type of tax involved, have no upper limit and may come to very large amounts*”. In forza, dunque, del summenzionato principio di diritto, qualsiasi sanzione che determini l’irrogazione di una pena pecuniaria in un ammontare pari o superiore al 20% dell’imposta evasa o non versata può considerarsi ricompresa nell’ambito delle accuse penali e, soddisfacendo i requisiti oggettivi di cui all’art. 6 § 1, essere soggetta alle

determinato illecito è ritenuta di per sé sufficiente a far dichiarare applicabile l’art. 6, non sarebbe vero il reciproco. In altri termini la qualifica di illecito “non-penale” (ma, ad es., meramente amministrativo o disciplinare) che pur risulti attribuita nell’ambito di un ordinamento statale, non viene considerata decisiva ai fini di escludere, dalla tutela accordata dall’articolo in questione, chi di quell’illecito sia accusato”.

⁽⁵⁴⁾ Cfr. M. Chiavario, *Art. 6, Diritto ad un equo processo*, in S. Bartole-B. Conforti-G. Raimondi, *Commentario alla Convenzione Europea per la tutela dei diritti dell’uomo e delle libertà fondamentali*, Padova, 2001, 159: “*in tali casi, la Corte suole, infatti, chiamare in causa, alternativamente o cumulativamente, due ulteriori criteri, facendo riferimento, da un lato, a quella che essa ritiene essere la intrinseca “natura” dell’illecito — criterio alla cui stregua il carattere “penale” viene ad essere desunto anche soltanto dal combinarsi di un dato strutturale, quale è quello costituito dall’indeterminatezza della cerchia dei potenziali violatori della norma, con un dato teleologico, come la finalità deterrente e punitiva della sanzione applicabile — e, dall’altro, al “grado di severità” della sanzione medesima*”.

⁽⁵⁵⁾ Case of *Vastberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden*, 21.05.2003, in <http://hudoc.echr.coe.int>.

tutele convenzionali. Sulla base, quindi, della valutazione concreta degli *Engel criteria* la Corte perviene alla qualificazione dei procedimenti di irrogazione delle sanzioni fiscali quali procedimenti di accusa penali, nella luce della classificazione di cui all'art. 6 § 1 della Convenzione ⁽⁵⁶⁾: “*To sum up, the Court concludes that the proceedings concerning the tax surcharges imposed on the applicants involved a determination of a “criminal charge” within the meaning of Article 6 of the Convention. This provision is therefore applicable in the present case*”. Emerge con evidenza, dunque, l'applicabilità dei principi del giusto processo, garantiti dall'art. 6 C.E.D.U., alle controversie involgenti l'irrogazione di sanzioni amministrative di natura fiscale.

In forza, dunque, dei principi sopra esposti, l'art. 6 CEDU può ritenersi applicabile alle controversie di natura tributaria che determinino l'irrogazione di sanzioni di natura fiscale e, per l'effetto della struttura del sistema d'irrogazione delle sanzioni correlate ai tributi ⁽⁵⁷⁾, si può ritenere applicabile ad ogni controversia involgente la contestazione di tributi.

Per l'effetto, i principi della CEDU permettono di affermare che le sanzioni improprie della preclusione alla allegazione probatoria in sede processuale siano confliggenti con l'art. 6 della CEDU ed i diritti ivi enunciati al silenzio, alla parità delle armi in sede processuale, alla formazione della prova in sede processuale. Conseguentemente, nell'ambito di applicazione *ratione materiae* dei summenzionati principi, tali preclusioni si manifestano lesive del diritto convenzionale che afferma la recessività dell'interesse pubblico dinanzi il pieno esplicarsi del diritto di difesa del contribuente, ammettendo unicamente, in riferimento ai provvedimenti istruttori di esibizione, l'irrogazione di sanzioni proprie di natura pecuniaria.

⁽⁵⁶⁾ Case of Vastberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden, 21.05.2003, in <http://hudoc.echr.coe.int>.

⁽⁵⁷⁾ Sul punto, risulta di importanza dirimente dare conto della novellazione in tema di irrogazione immediata delle sanzioni introdotta dall'art. 23, comma 29, lett. b), D.L. 06.07.2011, n. 98, convertito, con modificazioni dalla L. 15.07.2011, n. 111, che, a decorrere dal 1° ottobre 2011, ha modificato l'art. 17 del D.Lgs. 18.12.1997 n. 472 disponendo che “in deroga alle previsioni dell' articolo 16, le sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono sono irrogate, senza previa contestazione e con l'osservanza, in quanto compatibili, delle disposizioni che regolano il procedimento di accertamento del tributo medesimo, con atto contestuale all'avviso di accertamento o di rettifica, motivato a pena di nullità”.

Capitolo 8

DALLA SOSPENSIONE DELL'ATTO ALLA SOSPENSIONE DELLA SENTENZA NEL PROCESSO TRIBUTARIO

di *Francesco d'Ayala Valva* (*)

La tutela cautelare non è stata un elemento proprio del processo tributario. La legge delega della riforma tributaria n. 825 del 9 ottobre 1971, nel disporre una riforma del sistema tributario, dedicava molto spazio alla completa ristrutturazione dei tributi e molto poco al “contenzioso”, pur prevedendo una “tutela dei contribuenti”, che doveva essere, comunque, assicurata. Il successivo D.P.R. n. 636 del 26.10.1972, non conteneva alcuna ipotesi di tutela cautelare nel processo dinanzi alle rinnovate commissioni tributarie ed, in qualche maniera, la escludeva in forza del richiamo espresso al contenuto nell'art. 39 alle sole norme del libro I del codice di procedura civile. Gli effetti di un eventuale contenzioso venivano regolati da altro D.P.R. e precisamente dal n. 602 del 29.09.1973. L'art. 15 prevedeva l'iscrizione a ruolo frazionata, in relazione agli esiti dei vari gradi del giudizio. Gli artt. 37, 38, 39, 40 e 41 prevedevano che il rimborso delle somme riscosse in eccedenza dovesse avvenire solo decorso il termine di trenta giorni dalla data in cui il provvedimento di accoglimento del ricorso si è reso definitivo. Per quanto riguardava la riscossione tramite ruolo l'art. 39 disponeva, in particolare, che il ricorso contro il ruolo non sospendeva la riscossione; tuttavia l'Intendente di finanza, sentito l'ufficio, avesse la facoltà di disporla in tutto o in parte fino alla decisione della commissione di primo grado.

Si trattava della persistenza rigida del principio della normale esecutorietà degli atti amministrativi, sempre difeso anche dalla Corte Costituzionale (n. 21 del 24.03.1961). La posizione di partenza discendeva dal rilievo che nel nostro ordinamento positivo, sia prima che dopo la riforma tributaria di cui alla L. 09.10.1971, n. 825, non fosse

(*) Camera Tributaria di Roma.

consentito al giudice tributario (ed all'epoca anche al giudice ordinario) disporre la sospensione del procedimento di riscossione coattiva dei tributi. Si confermava, quindi, il principio generale della intangibilità degli atti amministrativi da parte di qualsiasi autorità giudiziaria e che solo la stessa Amministrazione potesse incidere sull'efficacia degli atti anche esecutivi. Si riteneva sufficiente la circostanza che la riscossione delle imposte dirette, in particolare, fosse regolata dal D.P.R. 29.09.1973, n. 602, il cui art. 39, 1 c., prevedeva la possibilità di sospensione, sia pure limitata nel tempo e cioè fino alla decisione della commissione di primo grado. Detto potere era attribuito non al giudice, bensì all'Intendente di finanza sul presupposto che tale organo, coadiuvato (sentito) dall'ufficio impositore, potesse meglio di ogni altro valutare comparativamente la posizione del contribuente e l'interesse dello Stato alla riscossione sollecita dei tributi, nel quadro dell'andamento complessivo dell'attività tributaria. Contro il provvedimento (discrezionale) dell'Intendente di finanza si riteneva ammissibile il ricorso al giudice amministrativo a norma dell'art. 113 Cost., con ciò offrendo una tutela giurisdizionale indiretta alla posizione del contribuente (Corte cost. n. 63 del 26.03.1982). Per quanto riguardava la riscossione delle imposte indirette l'esclusione della sospensione *ope iudicis* si faceva discendere dai singoli provvedimenti normativi, i quali generalmente rinviavano per l'esecuzione coattiva agli artt. da 5 a 29 e 31 del T.U. 14.04.1910 n. 639 sulla riscossione delle entrate patrimoniali dello stato; veniva ricordato che il richiamo non riguardasse anche gli artt. 3 e 4 dello stesso T.U., che consentono, per le entrate patrimoniali, la sospensione del procedimento di riscossione da parte del giudice adito.

Si dava, inoltre, particolare rilevanza, quale eccezione al principio della normale esecutorietà degli atti amministrativi e nella specie del ruolo, alla circostanza che era lo stesso legislatore a prevedere una sorta di mitigazione dell'efficacia esecutiva dell'accertamento, qualora fosse stato impugnato dinanzi alla commissione tributaria, limitando ad un terzo la successiva iscrizione a ruolo. Si rimarcava ancora il rilievo dato all'impugnazione dell'atto di accertamento, che determinava una sospensione dell'iscrizione a ruolo delle imposte suppletive di registro all'avvenuto esaurimento del contenzioso e la graduazione della riscossione dell'imposta complementare di registro in relazione agli esiti dei vari gradi di giudizio. Si ricordava ancora che la riscossione delle pene pecuniarie era ugualmente sospesa fino all'esito del contenzioso.

In buona sostanza si riteneva sufficiente una tutela del contribuente avverso gli atti impositivi e di riscossione, costituita dalla possibilità di adire l'Intendente di finanza legittimato (discrezionalmente) a sospendere l'efficacia del ruolo fino all'esito del giudizio di primo grado, nonché la previsione normativa di una limitazione graduata della riscossione dei tributi accertati, qualora fosse stato instaurato un contenzioso dinanzi alle commissioni tributarie.

Se questa era la posizione che discendeva dalla normativa in vigore e dal "sentire" il rapporto cittadino-contribuente in relazione al potere dovere dell'Amministrazione di riscuotere i tributi, va considerato che fino agli anni '80/'90 la tutela cautelare non si era ancora affermata come una parte inscindibile dei diritti dei cittadini.

Nella sentenza della Corte Costituzionale n. 63 del 26.03.1982, presieduta dal Prof. Leopoldo Elia e nel cui collegio era presente il prof. Virgilio Andreoli, si evidenziava ancora la limitata valenza della tutela cautelare rispetto al giudizio ordinario. In tale sede veniva affermato che l'art. 24 Cost., garantendo l'accesso alla giurisdizione, non predetermina alcuna forma di tutela, né vincola il legislatore sul contenuto dei poteri da attribuire agli organi giurisdizionali. La Corte, all'epoca, riteneva costantemente che fosse consentito, in materia processuale, stabilire procedure differenziate, in quanto la tutela giurisdizionale ben potesse diversificarsi in relazione alle varie situazioni sostanziali dedotte in giudizio. In particolare affermava nella stessa sentenza che la potestà cautelare non costituisce una componente essenziale della tutela giurisdizionale *ex artt. 24 e 113 Cost.*, ma la sua disciplina è demandata alla legge ordinaria, alla quale spetta di regolare la materia. Da questa premessa affermava che anche nelle legislazioni straniere non sussiste un potere cautelare generale come espressione dell'esercizio della giurisdizione e che tale potere va riconosciuto soltanto nei casi stabiliti dalla legge e trova attuazione secondo gli istituti in essa previsti. Su queste premesse ricordava che la sospensione dell'esecutorietà degli atti della pubblica amministrazione avesse, per *communis opinio*, natura cautelare, e che trovasse la propria legittimazione costituzionale nella persistenza della regola sancita nell'art. 4 L. 20.03.1865, n. 2248, all. E. Conclusivamente affermava che la effettività della tutela giurisdizionale non significasse necessariamente che debba essere consentito di anticipare le conseguenze di una pronuncia, ma vuol dire che la pretesa fatta valere in giudizio deve trovare, se fondata, la sua concreta soddisfazione; il che sarebbe assicurato mediante la pronta restituzione della somma riscossa, con la previsione del paga-

mento di interessi nella misura stabilita dalla L. 26.01.1961, n. 29. Da ciò l'esclusione che la tutela giurisdizionale prevista dagli artt. 24 e 113 Cost. dovesse includere necessariamente il potere di sospensione.

La sentenza era figlia del diritto vivente e del perdurante *favor fisci* avulso dal contesto reale. Veniva in altri termini in considerazione la presunzione di legittimità e, quindi, si riteneva eseguibile l'azione amministrativa congiunta con le necessità erariali, comunque superiori alla posizione del contribuente accertato; di conseguenza si giudicava inesistente un danno grave ed irreparabile derivante dall'esecuzione del credito erariale provvisorio mercè il diritto, futuro, alla restituzione delle somme riscosse in eccesso rispetto a quanto stabilito successivamente dal giudice. L'eventuale danno subito poteva essere coperto dal diritto riconosciuto agli interessi limitati nel tempo e nella misura.

Una decisiva svolta, frutto di una più attenta analisi della realtà, si è avuta con l'innovazione introdotta dalla L. 26.11.1990, n. 353 che, all'art. 74, ha anteposto alle previsioni relative alle misure cautelari del c.p.c. una sezione intitolata "Dei procedimenti cautelari in generale", destinata a delineare un regime processuale unitario, in contrapposizione alla precedente parcellizzata previsione; a detta disciplina è stata riconosciuta una valenza generale con riguardo alla tutela cautelare, con la conclusione che il processo cautelare uniforme si applica laddove la normativa speciale non disponga espressamente, così colmandone le lacune ed inserendo le disposizioni speciali in un quadro omogeneo (G. Tarzia A. Saletti, *Processo cautelare*, in *Enc. del Dir.*, Agg. V, 2001, 838). In particolare la norma di chiusura, contenuta nell'art. 669 *quaterdecies* intitolato opportunamente "Ambito di applicazione", prevede che le disposizioni della novella sezione si applicano ai provvedimenti previsti dalle successive sezioni "nonché, in quanto compatibili, agli altri provvedimenti cautelari previsti dal codice civile e dalle leggi speciali". La nuova disciplina è ritenuta *non esaustiva* (C. Mandrioli, *Diritto processuale civile*, IV, 2007, 232) e, quindi, applicabile in tutti i procedimenti giurisdizionali nei quali la disciplina, così riorganizzata, risulti compatibile nell'applicazione.

Il secondo comma dell'art. 1 del D.Lgs. n. 546 del 31.12.1992, entrato in vigore il 01.04.1996, prevede per il processo tributario che i giudici debbano applicare le norme dello stesso decreto e per quanto non disposto e con esse compatibili, le norme del c.p.c. Da qui l'apertura a tutte le disposizioni del c.p.c. in quanto compatibili. Sul quanto della compatibilità della traslazione delle disposizioni, in particolare della tutela cautelare, successive disposizioni ed interventi

della stessa corte Costituzionale hanno contribuito all'inserimento, in più punti del processo tributario, di tutele cautelari.

Ferma restando il disposto dell'art. 39/1972, secondo il quale il ricorso contro il ruolo non sospende la riscossione e permane la competenza dell'ufficio delle entrate a sospenderla, in tutto o in parte, fino alla data di pubblicazione della sentenza, il D.Lgs. 546/1992 ha introdotto nel processo tributario con l'art. 47, nel capo II intitolato "i procedimenti cautelare e conciliativo"; con ciò riconoscendo per la prima volta la valenza generale della norma sulla tutela cautelare introdotta nel c.p.c. e nel contempo la necessità di assicurare una prima tutela cautelare nel processo tributario.

Con la creazione, prevista dall'art. 47 cit. di una autonoma azione cautelare ad opera del giudice tributario, sia pur limitata fino alla pubblicazione della sentenza ad opera del giudice tributario, si può subito osservare che si è definitivamente infranto l'ostacolo formale ripreso nella motivazione della sentenza della Corte costituzionale n. 63/1982, sopra ricordata, costituito dalla regola sancita nell'art. 4 L. 20.03.1865, n. 2248, all. E. Nello stesso tempo si è legittimato un primo doppio binario di tutela cautelare per tutto il primo grado, costituito dal ricorso amministrativo *ex art.* 39/1972 e dal ricorso straordinario al giudice tributario *ex art.* 47, D.Lgs. 546/1992. L'analogia tra le due tutele consiste nell'essere limitate al primo grado di giudizio; con la pubblicazione della sentenza cessa infatti qualsiasi effetto cautelare in relazione al atto impugnato. L'oggetto della sospensiva è invece parzialmente differente, poiché quella *ex art.* 39 riguarda esclusivamente il ruolo mentre quella *ex art.* 47 riguarda "l'esecuzione dell'atto impugnato". Poiché gli atti impugnabili sono di varia tipologia e generano o legittimano l'adozione di una pluralità di atti si conferma la maggiore ampiezza del contenuto cautelare dell'art. 47.

Nella normativa ora richiamata il potere cautelare si esauriva con il deposito della sentenza. Ci si è chiesti se analogo potere era attribuibile al giudice di appello ma si rilevava che nonostante il rinvio contenuto nell'art. 61, il potere cautelare era normativamente riferito all'atto impugnato e quindi non poteva attribuirsi alla sentenza di primo grado, oggetto specifico dell'appello. In qualche modo si adombrava una estraneità dell'oggetto devoluto nell'appello rispetto a quello indicato espressamente nell'art. 47. L'intervento normativo contenuto nell'art. 19 del D.Lgs. 472 del 18.12.1997, in tema di violazioni tributarie in base al quale la commissione tributaria regionale poteva sospendere l'esecuzione del provvedimento di irrogazione di sanzioni impugnato,

ha fornito ulteriori elementi di riflessione. Con l'introduzione di un potere cautelare al giudice della commissione tributaria regionale si dava spazio ad una interpretazione estensiva dell'art. 47 anche in sede di appello, ritenendo non coerente la previsione di un potere cautelare al giudice di appello limitatamente alle sole sanzioni. Veniva rilevato il non chiaro richiamo normativo dell'art. 19 che prevedeva la sospensione dell'esecuzione senza precisarne l'oggetto, ovvero se dell'atto o della sentenza. L'ipotesi più plausibile pendeva alla sentenza non potendosi riscuotere importi differenti rispetto all'ammontare, sia pure provvisoriamente, deciso dalla sentenza di primo grado. In ogni caso la sospensiva deve riguardare qualsiasi effetto sulla riscossione derivante dal provvedimento di irrogazione di sanzioni impugnato.

Dalla non chiara dizione della norma del 1997 emerge la riflessione su di una potenziale differenza sull'oggetto della tutela cautelare nel processo: 1) una sugli effetti potenzialmente da sospendere e derivanti dall'atto impugnato nelle more del giudizio di primo grado 2) un potere generale di sospensiva della sentenza di primo grado dal quale potrebbe rimanere estraneo l'atto impugnato ed i suoi potenziali effetti nell'ipotesi di sentenza meramente processuale (erronea ritenuta tardività del ricorso); 3) la possibilità del giudice di appello di sospendere la propria sentenza con un vuoto di tutela nel caso di ricorso per cassazione nell'analoga ipotesi di sentenza, meramente processuale che non riguardi l'atto impugnato. Nei due ultimi casi, a differenza dell'ipotesi propria dell'art. 47, la tutela cautelare faticosamente riconosciuta non avrebbe avuto piena efficacia quando riferita esclusivamente alla sentenza oggetto del gravame.

Queste considerazioni non sortivano una felice applicazione sul finire degli anni 90 in quanto la Corte costituzionale, con sentenza n. 165 del 25-31.05.2000, pur mutando parzialmente la propria posizione, si manteneva rigida sulla non estensibilità anche al giudice tributario regionale di un potere cautelare. In particolare, e con ciò mutando/precisando il precedente orientamento, affermava che la disponibilità di misure cautelari costituisce componente essenziale della tutela giurisdizionale garantita dall'art. 24 Cost. L'inclusione anche al processo tributario veniva in questo caso motivata con l'esigenza di evitare che la durata del processo andasse a danno dell'attore contribuente che ha ragione e che, durante il tempo occorrente per l'accertamento in via ordinaria del suo diritto, è esposto al rischio di subire un danno irreparabile. Con questa motivazione si ribaltava la motivazione della precedente sentenza n. 63/1982 della stessa Corte ove si evidenziava

solo l'esistenza di un diritto al rimborso con gli interessi a fine giudizio quale elemento giustificante l'assenza di una tutela cautelare.

La sentenza n. 165/2000 nella motivazione subito dopo operava un vigoroso taglio al principio della necessaria esistenza di un potere cautelare nel processo, affermando che questo è costituzionalmente limitato al giudizio di primo grado e che solo discrezionalmente il legislatore può accordarlo nei gradi successivi. La eventuale disparità di tutela nei gradi rinvenibile nei vari processi giurisdizionali non violava l'art 3 Cost., in relazione al quale la eccezione di costituzionalità era stata sollevata, proprio per la differente struttura dei processi voluta dal legislatore. Consciamente, nell'ultimo periodo, lanciava al legislatore un messaggio non velato, sulla eventuale illegittimità costituzionale del divieto in riferimento ad una possibile irragionevolezza della disciplina nei modelli processuali messi a confronto.

Con la sentenza n. 119 del 21.03.2007 la Corte costituzionale, pur negando un potere cautelare al giudice regionale, ha posto in luce l'esistenza di una differenza nell'ambito di applicazione tra la sospensiva della sentenza impugnata e la sospensiva dell'efficacia esecutiva dell'atto impugnato.

La vera svolta per il riconoscimento di una effettiva tutela cautelare si è avuta con la sentenza n. 217 del 09.06.2010 della Corte costituzionale; sempre in relazione ad una eccepita carenza di tutela cautelare nelle more del giudizio di cassazione, la Corte censurava l'ordinanza di rimessione, affermando che il giudice non aveva effettuato il doveroso scrutinio della norma, ricercando una differente lettura, che avrebbe potuto risultare costituzionalmente legittima. Nel contempo offriva una lettura del combinato disposto dell'art. 49 cit. e 373 c.p.c. tale da evidenziare l'inesistenza di un reale divieto per il giudice tributario regionale di esercitare un potere cautelare. Ha quindi esaminato un particolare ulteriore profilo costituito dall'esistenza, necessaria, di un *periculum in mora*, da valorizzare nella relativa istanza. Nella specie afferma la necessità della prova del *periculum*, richiesto dall'art. 373 c.p.c., che deve essere costituita dalla prova di una disagiata situazione economica, di una impossibilità di provvedere in qualsiasi maniera ai pagamenti ed, infine, degli eventuali effetti lesivi irreversibili ed inadeguatamente ristorabili di tale esecuzione. Confermava, quindi, il pensiero in base al quale l'irreparabilità del danno, in base al diritto vivente, deve essere intesa quale intollerabile scarto tra pregiudizio derivante dall'esecuzione della sentenza, nelle more del giudizio, e le concrete possibilità di risarcimento in caso di accoglimento del ricorso.

La strada tracciata dalla Corte costituzionale è stata subito accolta dalla Corte di cassazione, che, con sentenza n. 2845 del 24.02.2012, ha affermato che “al ricorso per cassazione avverso una sentenza della Commissione Tributaria Regionale si applica la disposizione di cui all’art. 373, comma 1, secondo periodo c.p.c. giusta la quale il giudice che ha pronunciato la sentenza impugnata può, su istanza di parte e qualora dall’esecuzione possa derivare grave e irreparabile danno, disporre con ordinanza non impugnabile che l’esecuzione sia sospesa o che sia prestata idonea cauzione”.

Nonostante il chiaro dettato normativo la Corte, forse memore di alcune remote sentenze e del *favor fisci*, mai sopito in lacune pronunce, ha inteso ancora precisare che la specialità della materia tributaria e l’esigenza che sia garantito il regolare pagamento delle imposte impone una rigorosa valutazione dei requisiti del *fumus boni iuris* dell’istanza cautelare e del *periculum in mora*. Il richiamo ad una rigorosa valutazione dei requisiti del *fumus boni iuris* sembra non coerente con il testo normativo richiamato e distante dal principio di un sommario esame dei fatti, proprio dei provvedimenti cautelari. Certamente, invece, vanno rigorosamente esaminati i fatti indici dell’esistenza di un *periculum in mora*, considerando sufficiente che quanto evidenziato possa costituire una prevedibile evoluzione dell’esecuzione minacciata. Una rigorosa valutazione dei fatti e dei diritti viene invece richiesta nel giudizio di merito, che non può essere anticipato in sede cautelare.

Per completezza di indagine ed a conferma di quando spesso la giurisprudenza delle supreme corti possa anticipare o sollecitare un intervento normativo, va ricordata la sentenza della Corte di cassazione n. 21198 del 20.10.2015, che ha affermato che “Spetta alla corte di cassazione adita in sede di ricorso contro la sentenza di appello del giudice di merito pronunciarsi, ai sensi dell’art. 385 c.p.c., con sentenza di rigetto, sul diritto al rimborso delle spese processuali affrontate dalla parte vittoriosa per resistere all’istanza di sospensione dell’efficacia esecutiva della sentenza impugnata proposta in virtù dell’art. 373 c.p.c.”.

Da questa carrellata giurisprudenziale sulla tutela cautelare è emerso che:

- 1) con istanza *ex art. 39 cit.* il contribuente può chiedere la sospensione della riscossione in base a ruolo quando abbia proposto opposizione avverso la cartella. La sospensione è limitata nel tempo fino al deposito della sentenza di primo grado. Il provvedimento deve essere motivato in relazione al principio di buona amministrazione;

2) l'art. 47 cit. ha introdotto nel processo tributario dal 1996 un potere di sospensiva dell'atto impugnato fino al deposito della sentenza di primo grado. Il provvedimento può essere richiesto in presenza di un paventato danno grave ed irreparabile;

3) le due istanze cautelari possono convivere e rimanere efficaci;

4) progressivamente la giurisprudenza ha ritenuto applicabile anche nel processo tributario, in quanto espressamente richiamata, la tutela cautelare prevista dal c.p.c.;

5) la previsione della condanna alle spese processuali anche per la tutela cautelare;

6) la tutela cautelare prevista per i gradi successivi al primo riguarda esclusivamente per la sospensiva della sentenza impugnata;

7) rimaneva scoperta ogni tutela nell'ipotesi di sentenza meramente processuale (tardività del ricorso, competenza territoriale) ove poteva rivivere un'efficacia esecutiva dell'atto impugnato la cui esecuzione era rimasta sospesa fino al deposito della sentenza di primo grado.

Il decreto delegato 156/2015 sembra aver risolto le problematiche ed i vuoti di tutela emersi.

È stato confermato l'impianto precedente dell'art. 47, in relazione alla sospensiva dell'esecuzione per la durata del processo di primo grado, con l'introduzione di alcuni termini acceleratori.

Per i giudizi di appello ed in cassazione sono stati introdotti rispettivamente gli artt. 52 e 62 *bis* di contenuto analogo, nei quali sono previste due distinte istanze di sospensione; una prima relativa alla sospensione della sentenza impugnata ed una seconda da proporsi anche congiuntamente alla prima con la quale può essere richiesta la sospensione dell'efficacia esecutiva dell'atto che ha originato il contenzioso. I due provvedimenti ambedue hanno una finalità cautelare finalizzata a coprire due distinte ipotesi. La prima, con la sospensiva dell'efficacia della sentenza, ove non residui altro potenziale danno; la seconda ove il danno non derivi dalla sentenza ma da altra normativa che tragga fonte dall'atto impugnato ed ha una ampiezza paragonabile a quella prevista dall'art. 47 cit. In questi termini una volta ammessa la tutela cautelare nel processo tributario il legislatore ha inteso predisporre un più organico sistema cautelare proprio considerando la differente struttura del processo tributario e la persistenza di una autonoma potenzialità esecutiva degli atti tributari.

Infine, per quanto riguarda le spese processuali, non previste nell'originario art. 47 né nell'attuale, con l'inserimento del comma 2 *quater* nell'art. 15 del medesimo D.Lgs. 546/1992, è stato disposto che

“con l’ordinanza che decide sulle istanze cautelari la commissione provvede sulle spese della relativa fase”. La disposizione sembra voler penalizzare o dissuadere la proposizione di istanze cautelari infondate ma certamente realizza una maggiore responsabilizzazione processuale delle parti in relazione alla tal volta riscontrata tendenza all’abuso del processo tributario e dei suoi singoli istituti.

Capitolo 9

FRODI IVA: IL RUOLO DEL CESSIONARIO, TRA L'ESIGENZA DI "FARE IMPRESA", ED IL DOVERE DI VIGILARE SUI PROPRI PARTNERS COMMERCIALI

di *Fabio Falcone* (*)

1. Premessa. — 2. Sull'indebito riferimento al concetto di fattura per operazione soggettivamente inesistente; sull'assenza di risvolti di ordine penale. — 3. Sulla corretta e "congrua" interpretazione dell'ipotesi in cui il cessionario può essere chiamato a rispondere della frode posta in essere dal proprio fornitore o comunque da un terzo. — 4. Sull'auspicabile cambiamento "di rotta" da parte dell'Amministrazione finanziaria e della stessa Corte di Cassazione. — 5. Conclusioni.

1. Premessa

È prassi ormai comune e consolidata dell'Amministrazione finanziaria contestare, nell'ambito di una cosiddetta frode carosello, l'indebita detrazione dell'Iva ad opera del cessionario che ha acquistato beni da un fornitore che sia risultato una cartiera (o *missing trader*), ossia, un soggetto che si interpone nelle varie operazioni commerciali che precedono l'immissione del bene al consumo, al solo fine di evadere l'Iva, e quindi di lucrare indebitamente sul particolare e tipico meccanismo impositivo di tale tributo di origine e derivazione comunitaria.

L'Amministrazione finanziaria fa leva sull'insegnamento della Corte di Giustizia secondo il quale non deve ammettersi il diritto alla detrazione dell'Iva da parte di chi, all'atto del proprio acquisto, sapeva o avrebbe dovuto sapere di partecipare ad un piano finalizzato ad evadere l'Iva (1).

(*) Camera Tributaria di Romagna.

(1) La Corte di Giustizia è costante nel ritenere che è lecito negare il beneficio di diritti previsti dalla normativa Iva, ivi incluso, dunque, quello della detrazione dell'imposta assoluta a monte, quando un soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto

Mentre una simile condotta erariale non desta alcun dubbio (anzi, non può che assumersi come utile ed opportuna) nell'ipotesi del cessionario che abbia consapevolmente, volutamente e quindi attivamente partecipato alla frode, ovvero, del cessionario che, pur non assumendo una condotta attiva, sia risultato se non altro connivente (e quindi abbia "approfittato" della frode posta in essere da altri soggetti), al contrario, essa risulta fortemente discutibile e criticabile laddove vi siano le condizioni per escludere fondatamente la consapevole (o connivente) partecipazione del cessionario alla frode Iva.

Spesso, infatti, il Fisco recupera l'IVA assolta in rivalsa sulle fatture emesse dal *missing trader* sostenendo che trattasi di operazioni soggettivamente inesistenti, in quanto il reale cedente sarebbe un operatore diverso da detto *missing trader*; peraltro, al cessionario viene specificamente contestato il fatto che non avrebbe potuto non accorgersi delle reali intenzioni del proprio fornitore, considerato (ad esempio) che questi non risulta aver presentato una regolare dichiarazione dei redditi, o, se lo ha fatto, non ha assolto al debito dichiarato, ovvero, non risulta avere una struttura commerciale adeguata che possa giustificare e convalidare l'ipotesi che esso fosse l'effettivo cedente dei beni riguardanti la fornitura oggetto di contestazione.

Il punto è che simili argomentazioni, molto spesso avallate e convalidate dalla stessa Corte di Cassazione⁽²⁾, sono state ritenute non sufficienti dal recente ma ormai consolidato insegnamento giurisprudenziale della Corte di Giustizia⁽³⁾, secondo cui non può giustificarsi il recupero dell'IVA nei riguardi del cessionario del *missing trader* alla luce delle sole peculiarità e caratteristiche soggettive di tale ultimo soggetto, in quanto, così facendo, si legittimerebbe un recupero erariale in forza ed in considerazione di mancate attività di verifica e di controllo che tuttavia non spettano al contribuente / soggetto passivo in quanto tale, bensì alle amministrazioni fiscali dei singoli Paesi membri.

sapere di partecipare ad un'operazione che si iscriveva in un'evasione dell'Iva commessa dal fornitore o da un altro operatore intervenuto a monte o a valle nella catena di cessioni. In tal senso, tra le tante, si vedano sentenze *Kittel* e *Recolta Recycling*, EU: C: 2006: 446, punti 45, 46, 56 e 60, nonché *Bonik*, EU:C:2012:774, punti da 38 a 40.

⁽²⁾ Tra le tante, si veda Cass., sez. trib., sent. n. 4335 del 04.03.2016, sul cui contenuto si avrà modo di meglio argomentare *infra*.

⁽³⁾ Da ultimo si veda Corte di Giustizia, Sez. V, sent. 22.10.2015, causa C-277/14, c.d. *PPUH Stebcemp*, in *GT- Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, n. 3/2016, p. 197, con commento di G. Verna.

In pratica, i Giudici lussemburghesi, pur ribadendo il principio secondo il quale deve escludersi il diritto alla detrazione dell'IVA assolta in rivalsa da parte di chi sapesse o dovesse sapere delle fraudolenti intenzioni del proprio fornitore, hanno tuttavia precisato e specificato che tale assunto non può e non deve essere interpretato in maniera per così dire “*non proporzionale*”, al punto, cioè, da giustificare il recupero del tributo IVA in ragione della mancata attivazioni di controlli che non competono al contribuente comune, ma soltanto agli organi istruttori a tal fine appositamente deputati.

Come anticipato, in più circostanze è stata la stessa Corte di Cassazione ad avallare la tesi impositiva retro rappresentata, affermando, per l'appunto, che l'assenza di una adeguata struttura societaria, ovvero, la mancata presentazione delle dichiarazioni fiscali, nonché (ad esempio), il mancato deposito dei bilanci, rappresentano circostanze che lasciano fondatamente presumere che il cessionario sapesse (o che comunque non potesse non sapere) delle fraudolenti intenzioni del proprio fornitore; legittimando, in questo modo, il recupero dell'IVA assolta dal cessionario sulla scorta di addebiti e contestazioni che si risolvono in una sorta di “*sanzione impropria*”, irrogata a causa della mancata attivazione di indagini che tuttavia sono di esclusiva competenza dello stesso ente accertatore.

Peraltro, come visto, in siffatte circostanze al cessionario IVA viene contestato l'uso di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, e quindi una condotta penalmente rilevante ⁽⁴⁾, laddove, in realtà, in tali ipotesi, ossia, nel caso di coinvolgimento nelle cosiddette frodi carousel, al contribuente “*inconsapevole*” o comunque non dolosamente partecipe potrebbe al limite essere contestata la poca accortezza con cui si è rapportato nei confronti del proprio fornitore; giammai dovrebbe essergli riferita una condotta che presuppone il doloso e volontario intento di utilizzare un documento fiscale emesso da un soggetto con il quale non vi è stato alcun effettivo scambio commerciale.

Orbene, con il presente intervento si vuole per l'appunto esaminare l'ipotesi relativa alla partecipazione “*involontaria*” del cessionario IVA alla frode posta in essere da altri (tra cui, verosimilmente, il proprio fornitore), al fine di individuare entro quali limiti ed a quali condizioni la contestazione erariale di cui si è appena fatto cenno possa ritenersi corretta e meritevole di essere assecondata.

(4) Ai sensi dell'art. 2 del D.Lgs. 74/2000.

2. **Sull'indebito riferimento al concetto di fattura per operazione soggettivamente inesistente; sull'assenza di risvolti di ordine penale**

A sommo parere di chi scrive, l'Amministrazione finanziaria, nonché la stessa giurisprudenza di vertice, prendendo in esame casi di frodi carosello, sono solite fare indebitamente riferimento al concetto di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti.

In particolare, nel momento in cui al cessionario viene contestata la detrazione dell'IVA assolta in rivalsa sui propri acquisti per non essersi colpevolmente accorto delle reali e fraudolenti intenzioni del proprio fornitore, appare del tutto inopportuno e quindi improprio il richiamo alla figura ed al concetto dell'operazione soggettivamente inesistente.

Il punto è che nell'ambito delle cosiddette frodi carosello vengono fatte confluire anche fattispecie che tuttavia non sono propriamente riconducibili a tale particolare ipotesi di condotta illecita; ovvero, nel momento in cui si accenna alla figura della frode carosello, appare opportuno distinguere tra le varie tipologie di frodi, e, in special modo, tra i differenti modi di parteciparvi; vale a dire che, dal punto di vista prettamente soggettivo, non è detto che chi prende parte ad una frode IVA lo faccia in maniera dolosa e consapevolmente volontaria.

Come opportunamente rilevato in dottrina ⁽⁵⁾, con il termine "frode carosello" si individua fondamentalmente il seguente meccanismo fraudolento.

"Sussiste un unico gruppo o sodalizio fraudolento-criminale nel quale i beni (o, talvolta, i servizi) sono fatti "girare in tondo" e ritornare, al termine della operazione illecita, al punto di partenza, dopo che il sodalizio ha fraudolentemente incamerato l'Iva.

La struttura più semplice di frode carosello in senso proprio è la seguente:

a) un fornitore intracomunitario finge di cedere il bene in un altro paese dell'Unione europea (senza applicazione dell'Iva, in conformità alle disposizioni sulla cd. IVA intracomunitaria);

b) il primo cliente finge di rivendere il bene, con applicazione dell'IVA interna;

c) il secondo cliente (che ha acquistato con Iva), finge di esportare

⁽⁵⁾ Si veda A. Marcheselli, *Frodi IVA del fornitore: presupposti, limiti e natura della responsabilità del cliente*, in *GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, n. 11/2014, p. 894 ss.

nuovamente il bene (in esenzione Iva, trattandosi di esportazione) nel paese di provenienza, cedendolo al primo fornitore, che aveva incominciato il circolo.

Il vantaggio fraudolento consiste nel fatto che l'esportatore (il secondo cliente) acquista apparentemente con IVA ed esporta senza Iva, creandosi un credito fittizio verso l'Erario, che va a riscuotere.

Il vantaggio, in tale ipotesi, è realizzato da tale secondo cliente: egli ottiene il rimborso o scomputa il credito dall'imposta dovuta ad altro titolo, a fronte di un versamento IVA al proprio fornitore solo fittizio, non effettuato o effettuato e poi restituito.

In questa situazione ricorre in effetti un'ipotesi di inesistenza: l'operazione è finta, il bene non si sposta e non circola realmente, l'IVA non viene realmente corrisposta (non vi è il pagamento o è un pagamento tracciabile seguito da una restituzione non tracciabile).

La finzione e l'inesistenza sono funzionali al conseguimento del profitto: il bene non circola giuridicamente, atteso che l'obiettivo avuto di mira è, semplicemente, creare un fittizio credito Iva" (6).

Quella appena delineata, tuttavia, è un'ipotesi nettamente distinta da quella oggetto del presente intervento, riguardante l'involontaria partecipazione del cessionario ad una condotta fraudolenta comunque ideata e realizzata da terzi, tra cui, evidentemente, anche il proprio fornitore, dove al limite al cessionario può essere contestata la poca attenzione, ovvero, una non adeguata accortezza nel relazionarsi con il proprio *partner* commerciale; ma di certo va esclusa una sua volontaria e consapevole compartecipazione con colui che ha agito con il pre-determinato intento di frodare il Fisco.

Nella sostanza, la fattispecie oggetto del presente intervento riguarda l'ipotesi in cui un soggetto si inserisce nella catena di circolazione di beni e servizi, con l'intento, deliberato e programmato, di non versare allo Stato l'IVA per cui ha esercitato la rivalsa nei confronti dei propri clienti.

Questo soggetto, tuttavia, effettua delle operazioni reali; sia in acquisto, e, per quel che più conta, in vendita.

In particolar modo, tale soggetto alle proprie vendite applica regolarmente l'IVA in rivalsa nei confronti dei propri clienti, con la particolarità (ed è qui che si verifica la frode!) che, anziché versare

(6) In questi termini si esprime A. Marcheselli, in *Frodi IVA del fornitore: presupposti, limiti e natura della responsabilità del cliente*, cit.

all'erario l'IVA incassata, se ne appropria, chiaramente in maniera del tutto indebita ed illecita.

In pratica, nella circostanza in esame il vantaggio della frode resta unicamente in capo al fornitore, il quale:

- a) esercita la rivalsa,
- b) riscuote l'IVA dai clienti,
- c) ma poi non la versa allo Stato.

Tuttavia, in un'ipotesi del genere non appare corretto parlare di operazione inesistente neanche dal punto di vista meramente soggettivo, atteso che, in tale circostanza, i trasferimenti (vale a dire le operazioni di vendita) sono reali e realmente voluti tra le parti.

Affinché possa parlarsi di fatture per operazioni “*soggettivamente inesistenti*” occorre, ad esempio, che l'operazione intercorsa tra il soggetto (A) ed il soggetto (B) venga rilevata fiscalmente da un soggetto differente, tipo il soggetto (C), il quale, pur essendo rimasto **completamente estraneo** allo scambio di beni o alla prestazione di servizi intercorsi tra (A) e (B), acconsente di emettere la necessaria “*pezza giustificativa*” al fine, per esempio, di evitare che possa emergere agli occhi del fisco che il soggetto (A), che magari ha posto in essere la cessione del bene o la prestazione di servizio, operando abitualmente e professionalmente, avrebbe dovuto già da tempo richiedere un numero identificativo IVA (*rectius*, la Partita Iva), con tutto ciò che ne consegue in termini di assolvimento degli oneri incombenti sui soggetti passivi d'imposta.

È chiaro che in un'ipotesi del genere i tre soggetti coinvolti, con ogni probabilità, avranno volutamente e consapevolmente agito “*in sintonia*”, avendo preventivamente concordato di far emettere ad un soggetto **completamente estraneo** all'operazione la relativa fattura.

In un caso del genere non vi è dubbio che la fattura sia “*soggettivamente*” falsa, in quanto l'operazione ad essa relativa, pur essendo avvenuta, non ha minimamente riguardato il soggetto emittente.

Tuttavia, la fattispecie esaminata non ha alcuna attinenza con quella oggetto della odierna indagine.

Al vero, nel caso che segnatamente ci occupa, siamo dinanzi ad un'ipotesi che, sebbene comunemente definita “*frode carosello*”, a guardar bene appare più correttamente e propriamente inquadrabile con la dicitura “*frode da riscossione Iva*” (7).

(7) Questa particolare figura di frode carosello è stata coniata da A. Marcheselli, in *Frodi IVA del fornitore: presupposti, limiti e natura della responsabilità del cliente*, cit.; segnatamente, l'Autore, alla p. 895 dell'articolo in richiamo, precisa che in tale

Come già anticipato, lo schema più semplice e ricorrente di questo tipo di frode è il seguente:

— una società (A) effettua una cessione di beni intracomunitaria ad una società (B) che è localizzata in un altro Stato membro dell'Unione europea ed è una società denominata *missing trader*;

— la società (B), acquirente intracomunitario, integra la fattura proveniente dal cedente e liquida l'imposta dovuta, senza necessità, tuttavia, di effettuare alcun versamento all'Erario, dal momento che la contestuale detrazione dell'IVA neutralizza l'imposta a debito e l'obbligo del relativo versamento.

— Successivamente (B) effettua una cessione interna ad una terza società (C), **ignara dei reali intenti di (B)**, incassa l'IVA addebitata in rivalsa a (C), non versando all'Erario l'IVA dovuta sulla cessione interna.

Ebbene, la frode appena descritta non rientra certamente nell'ipotesi di operazione "*soggettivamente inesistente*"; in questo caso, infatti,

non solo l'operazione commerciale è realmente avvenuta, ma il fornitore, ossia colui che molto presto "scomparirà" (*missing trader*) è a tutti gli effetti la controparte giuridica del cliente che (in buona fede) ha versato l'IVA sulla fattura ricevuta (dal *missing trader*).

In pratica, nel caso qui specificamente in esame il soggetto che cede il bene solamente con il fraudolento intento di incassare l'IVA addebitatagli in rivalsa, non provvedendo al successivo versamento all'Erario, **non può ritenersi completamente estraneo** all'operazione soggetta ad IVA; difatti, è proprio il *missing trader* che, pur successivamente non versando l'IVA, si è tuttavia **giuridicamente impegnato** nei confronti della relativa controparte a fornirle (e quindi a farle pervenire) il bene oggetto della cessione da assoggettare ad imposta.

Per cui, **giuridicamente**, (C) ha pur sempre unicamente e direttamente operato con (B), il quale, tra l'altro, ha compiutamente e correttamente assolto al proprio impegno contrattuale, dato che, avendo garantito la fornitura di determinati beni, ha fatto in modo che tali beni giungessero nella materiale disponibilità del committente.

fattispecie "*un soggetto nullatenente si inserisce nella catena di circolazione di beni e servizi, con l'intento, deliberato e programmato, di non versare allo Stato l'IVA per cui ha esercitato la rivalsa nei confronti dei propri clienti. Questo soggetto effettua delle operazioni di vendita o prestazione di servizi, applica l'IVA in rivalsa sui clienti ma se ne appropria*".

Ecco perché nel caso in esame non può parlarsi di fatture per operazioni “*soggettivamente inesistenti*” (8).

Per cui, considerato che,

stando all’ormai pacifico insegnamento della Corte di Giustizia, risulta che la nozione di cessione di bene, ai fini Iva, comprende **qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata da una parte che autorizza l’altra parte a disporre di fatto di tale bene come se ne fosse il proprietario** (v., in tal senso, sentenze 08.02.1990, causa C-320/88, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, Racc. p. I 285, punti 7 e 8; 04.10.1995, causa C-291/92, *Armbrecht*, Racc. p. I-2775, punti 13 e 14; 06.02.2003, causa C-185/01, *Auto Lease Holland*, Racc. pag. I-1317, punti 32 e 33, nonché *Aktiebolaget NN*, Racc. p. I-2697, punto 32 e la giurisprudenza ivi citata).

e, nel caso retro rappresentato, il *missing trader* altro non fa se non trasferire un bene materiale, **autorizzando l’altra parte a disporre di fatto di tale bene come se ne fosse il proprietario,**

va da sé che sia proprio e solo il *missing trader* (il quale, a ben vedere, risulta tutt’altro che estraneo all’operazione!!) **a dover emettere la fattura addebitando l’IVA** che, tuttavia, non provvederà a versare all’Erario.

Nell’ipotesi in esame, sostanzialmente, ci si trova dinanzi al caso in cui uno dei due operatori economici che agiscono nell’ambito della catena IVA antecedente l’immissione del bene al consumo non adempie regolarmente ai propri doveri (di soggetto passivo); nello specifico, nel caso in esame il cedente che ha incassato l’IVA addebitata in rivalsa non ha poi provveduto al relativo e successivo versamento all’Erario.

Ma era comunque tale soggetto a dover emettere la fattura che, a fronte di ciò, non può assolutamente ritenersi emessa per un’operazione “*soggettivamente inesistente*”.

Basti pensare che lo stesso art. 21 del D.P.R. 633/1972 stabilisce chiaramente che “*per ciascuna operazione imponibile il soggetto che effettua la cessione del bene o la prestazione del servizio emette fattura*”; orbene, posto che nel caso di specie è il *missing trader* ad

(8) A. Marcheselli, in *Frodi IVA e operazioni inesistenti: quando si risponde delle violazioni commesse dal proprio fornitore*, in *GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, n. 2/2013, p. 156, afferma che “*Il riferimento alle operazioni soggettivamente inesistenti appare: a) inutile ai fini dell’accertamento tributario (visto che per la Corte UE la detrazione si può negare se si prova la colpa e il riferimento alle operazioni inesistenti è ultroneo); b) non necessariamente corretto, in termini giuridici*”.

effettuare la cessione del bene, operando **il trasferimento del bene materiale, consentendo all'altra parte di disporre di fatto di tale bene**, non si vede per quale motivo il soggetto (C) dovrebbe richiedere la fattura da qualcun altro.

Il fatto che il *missing trader* incassi senza versare è certamente da condannare e disprezzare, ma di tale omissione di certo non può risponderne il relativo *partner* commerciale che ha correttamente assolto ai compiti ad esso spettanti (in qualità di operatore Iva), fatto salvo il caso in cui detto cessionario, come già anticipato e come si avrà modo di meglio rappresentare *infra*, sapeva o avrebbe dovuto sapere delle reali ed effettive intenzioni del proprio fornitore.

In linea di principio, tuttavia, la condotta fraudolenta dei propri *partners* commerciali, ovvero l'abuso del sistema IVA da questi posto in essere, non può giustificare il recupero dell'IVA ai danni del cessionario **inconsapevole ed in buona fede**.

Tale soggetto, infatti, molto semplicemente si sarà limitato ad ordinare della merce che il *missing trader* di turno il più delle volte gli farà pervenire peraltro in maniera tempestiva; di conseguenza, avendo avuto rapporti solamente con tale soggetto, ed essendosi tale soggetto giuridicamente impegnato ad onorare le richieste ricevute, il cessionario, nel rispetto della legge stessa dell'Iva, giammai potrebbe pretendere che la fattura venga emessa da un altro soggetto.

È pur vero che il *missing trader*, essendo preordinatamente sorto con finalità fraudolente, ometterà di versare l'imposta addebitata in rivalsa al cessionario, omettendo, con ogni probabilità, qualsiasi tipo di adempimento fiscale.

Ma quello del versamento da parte del soggetto passivo che ha incamerato l'imposta addebitata in rivalsa è un passaggio, del più generale meccanismo della catena dell'Iva, "*successivo*", ossia che non interessa più il cessionario, il quale, versata l'IVA al cedente, conclude quelli che sono i compiti ad esso spettanti.

In fin dei conti, il cessionario non può essere gravato dell'ulteriore onere di "*pedinare*" i propri *partners* commerciali al fine di accertarsi che essi assolvano puntualmente e tempestivamente alle incombenze fiscali ad essi spettanti.

Richieste del genere non sono previste dalla legge e, ciò che più conta, sono del tutto inconciliabili con la filosofia dell'Iva, la quale, essendo un'imposta sugli scambi, è sorta con il precipuo intento di **agevolare, semplificare, snellire ed incentivare** gli scambi nel mercato unico comunitario.

Ed è in questi termini che la relativa normativa deve essere interpretata ed applicata.

Se ad ogni operatore IVA venisse chiesto, pena l'indetraibilità dell'imposta versata in rivalsa, di accertarsi che ciascun *partner* commerciale adempia ai propri oneri fiscali, inevitabilmente (e paradossalmente), tale sistema d'imposta, anziché agevolarli, rischierebbe addirittura di frenare gli scambi di beni.

Chiaramente, posto che a nessuno è concesso di usufruire indebitamente delle distorsioni fraudolente del sistema impositivo dell'Iva, nel momento in cui il cessionario, pur essendo in buona fede, comprenda, in maniera inequivoca, che il proprio fornitore non verserà l'IVA addebitata in fattura, dovrà astenersi dall'operare con tale fornitore, pena la perdita del diritto alla relativa detrazione.

Ma ciò rappresenta pur sempre una eccezione alla regola generale che prevede per il cessionario il diritto, generalmente inteso, di portare in detrazione il tributo assolto a monte (a condizione, ovviamente, che si tratti di un acquisto inerente alla propria attività economica).

Peraltro, trattandosi pur sempre di una eccezione, la relativa applicazione deve essere comunque contenuta e ricondotta a casi per così dire limite, di cui si dirà meglio in seguito.

Resta inteso che, alla luce di quanto sin qui rappresentato, è possibile fare una prima netta e decisiva distinzione.

Vale a dire che nel momento in cui, nel dettaglio e più specificamente, si fa riferimento alle cosiddette frodi da riscossione Iva, ossia, all'ipotesi in cui al cessionario viene addebitata una condotta non corretta e non adeguata (ossia, il non aver vigilato attentamente in merito ai reali intendimenti del proprio fornitore), non può e non deve invocarsi l'ipotesi della soggettiva inesistenza; di talché, in siffatte circostanze, non dovrebbe sussistere nemmeno l'obbligo in capo ai funzionari del fisco di segnalare l'ipotesi di reato alla Procura della Repubblica territorialmente competente.

In effetti, il più delle volte i funzionari del fisco, al termine di una verifica o di una ispezione, ovvero dopo aver emesso (o immediatamente prima della relativa emissione o notifica) un atto di accertamento, anche dinanzi ad un mero caso di frode da riscossione Iva, provvedono a segnalare il cessionario alla Procura della Repubblica territorialmente competente; e ciò nonostante risulti evidente che all'acquirente possa al limite contestarsi una non accorta valutazione della condotta tenuta dal proprio fornitore.

Tale prassi è evidente che costringerà il malcapitato contribuente (già costretto a “*scontrarsi*” con il Fisco per tutelare il proprio diritto alla detrazione dell’IVA assolta sugli acquisti oggetto di contestazione) a difendersi da una accusa che, tuttavia, è *ab origine* del tutto priva di fondamento, se non altro per il fatto che al cessionario può al limite essere contestato un atteggiamento poco accorto, ma non certo la dolosa volontà di frodare il Fisco.

Talché, è lecito sostenere che un più corretto inquadramento giuridico della fattispecie in esame dovrebbe il più delle volte escludere la pedissequa, automatica e certamente acritica notizia di reato nei confronti del cessionario incappato all’interno di una frode Iva, essendo sin troppo evidente, per quest’ultimo, l’assenza e l’inesistenza di una dolosa compartecipazione al piano fraudolento appartenente unicamente al proprio *partner* commerciale.

3. Sulla corretta e “congrua” interpretazione dell’ipotesi in cui il cessionario può essere chiamato a rispondere della frode posta in essere dal proprio fornitore o comunque da un terzo

Come detto, in linea di principio, l’imposta evasa va unicamente recuperata nei confronti del fornitore (debitore d’imposta), il quale è colui che ha abusato della propria posizione IVA, appropriandosi di ciò che non gli spetta (vale a dire l’IVA addebitata in rivalsa).

Tuttavia, vi sono circostanze, che comunque rappresentano delle eccezioni alla regola ordinaria che ammette la detrazione dell’IVA assolta sugli acquisti, in cui è consentito reclamare l’imposta evasa dal fraudolento fornitore anche nei confronti del cessionario, al quale verrà negato il diritto alla detrazione.

Ebbene, tali eccezionali circostanze sono state (oggi più che mai) precisate e delineate dalla giurisprudenza comunitaria, alla quale occorre necessariamente rifarsi.

Al riguardo, appare innanzitutto utile richiamare quanto stabilito dai giudici lussemburghesi nella sentenza emessa il 21 giugno 2012, cause riunite C-80/11 e C-142/11; segnatamente, rileva il passo della sentenza in cui è stato stabilito quanto segue: “- è possibile negare al soggetto passivo il beneficio del diritto a detrazione solamente sulla base della giurisprudenza risultante dai punti 56-61 della citata sentenza *Kittel e Recolta Recycling*, secondo cui occorre dimostrare, alla luce di elementi oggettivi, che il soggetto passivo, al quale sono stati forniti i beni o i

servizi posti a fondamento del diritto a detrazione, sapeva o avrebbe dovuto sapere che tale operazione si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore o da un altro operatore a monte.

46 *Infatti, un soggetto passivo che sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con il proprio acquisto, partecipava ad un'operazione che si iscriveva in un'evasione dell'IVA dev'essere considerato, ai fini della direttiva 2006/112, partecipante a tale evasione, indipendentemente dalla circostanza che egli tragga o meno beneficio dalla rivendita dei beni o dall'utilizzo dei servizi nell'ambito delle operazioni soggette a imposta da lui effettuate a valle (v. sentenza Kittel e Recolta Recycling, cit., punto 56).*

47. *Non è invece compatibile con il regime del diritto a detrazione previsto dalla suddetta direttiva, come ricordato ai punti 37-40 della presente sentenza, sanzionare con il diniego di tale diritto un soggetto passivo che non sapeva e non avrebbe potuto sapere che l'operazione interessata si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore, o che un'altra operazione nell'ambito della catena di fornitura, anteriore o posteriore a quella realizzata da detto soggetto passivo, era viziata da evasione dell'IVA (v., in tal senso, sentenze citate Optigen e a., punti 52 e 55, nonché Kittel e Recolta Recycling, punti 45, 46 e 60).*

48. *Infatti, l'istituzione di un sistema di responsabilità oggettiva andrebbe al di là di quanto necessario per garantire i diritti dell'Erario (v., in tal senso, sentenze dell'11 maggio 2006, Federation of Technological Industries e a., C-384/04, Racc. p. I-4191, punto 32, nonché del 21 febbraio 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, Racc. p. I-771, punto 23).*

49. *Dato che il diniego del diritto a detrazione, conformemente al punto 45 della presente sentenza, è un'eccezione all'applicazione del principio fondamentale che tale diritto costituisce, spetta all'amministrazione fiscale dimostrare adeguatamente gli elementi oggettivi che consentono di concludere che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore o da un altro operatore intervenuta a monte nella catena di fornitura”.*

Come si evince dal passo appena riportato, affinché l'Amministrazione finanziaria possa disconoscere il diritto alla detrazione occorre che dimostri l'esistenza di elementi oggettivi, dinanzi ai quali il cessionario incappato nella frode IVA non poteva non comprendere le fraudolente intenzioni del proprio fornitore.

In pratica, stando alle indicazioni dei giudici lussemburghesi, affinché l'Erario possa validamente agire nei confronti del cessionario,

occorre che opponga elementi e circostanze oltremodo evidenti ed immediati, tali, pertanto, da escludere che detto cessionario non potesse non sapere di essere incappato in una frode Iva.

Il punto è che, come già anticipato, gli elementi che l'Erario è solito opporre a fondamento di siffatte contestazioni riguardano per lo più caratteristiche tipicamente ed unicamente soggettive dei fornitori, delle quali, tra l'altro, il cessionario molto spesso sarebbe potuto venire a conoscenza solo attraverso una attività di verifica e di "*investigazione*" particolarmente ed oltremodo invasiva.

È noto che il Fisco lamenta molto spesso che il cessionario non abbia verificato che il fornitore non fosse dotato di una struttura adeguata alla commercializzazione dei beni compravenduti.

In particolar modo, risulta ricorrente l'ipotesi in cui al concessionario viene contestato il fatto di non aver verificato che il fornitore non era dotato di adeguati beni strumentali, ovvero, non detenesse, né in locazione, né ad altro titolo, magazzini, uffici, e, più in generale, locali al cui interno esercitare la propria attività di impresa.

Alle contestazioni appena richiamate il Fisco è solito affiancare quelle riguardanti gli obblighi di natura fiscale, sostenendo che il cessionario avrebbe dovuto comprendere le effettive intenzioni del proprio fornitore anche in considerazione del fatto che esso, nonché i relativi soci, risultavano non aver presentato le dichiarazioni, ovvero, avevano omesso il deposito dei bilanci annuali.

Altro elemento su cui il Fisco fonda in maniera decisa la propria tesi impositiva riguarda il prezzo applicato dal fornitore.

In particolar modo, l'erario è solito evidenziare che il prezzo applicato dal fornitore è addirittura inferiore rispetto a quello richiesto al cessionario; solitamente, vi è una percentuale di scostamento che si aggira attorno al 15/18%; in pratica, il fornitore, anche al fine di rendersi appetibile sul mercato, adotta dei prezzi particolarmente convenienti, sfruttando tuttavia il fatto di essersi preordinatamente organizzato per non versare l'IVA incassata in rivalsa dal cessionario.

Il Fisco, dunque, lamenta in tali casi il fatto che il cessionario abbia provveduto all'acquisto, portando in detrazione l'IVA relativamente assolta, nonostante il pagamento di un prezzo addirittura inferiore rispetto a quello a sua volta sostenuto dal fornitore dimostrasse chiaramente che dietro a detta vendita si celava l'intento di frodare il Fisco, mediante il mancato versamento dell'IVA dovuta dal fornitore all'erario quale debitore d'imposta.

Il punto è che il più delle volte il cessionario ignora quale sia stato il costo esattamente sostenuto dal fornitore a monte, specie in considerazione del fatto che molto spesso i beni da commercializzare vengono da questo reperiti all'estero (o, meglio, presso un rivenditore collocato in un altro Paese membro), al fine di usufruire del meccanismo del *reverse charge*, evitando così il materiale esborso del tributo IVA (è chiaro che l'acquisto presso un rivenditore situato in un altro Paese della UE è funzionale alla realizzazione del proprio piano evasivo).

Basti pensare che molto spesso l'Amministrazione erariale è in grado di opporre al cessionario la circostanza di aver sostenuto un costo addirittura inferiore rispetto a quello assolto dal fornitore, solo dopo aver chiesto — formalmente ed ufficialmente — collaborazione alle amministrazioni fiscali dei paesi membri in cui sono localizzati i rivenditori presso cui si è approvvigionato il fornitore.

In una circostanza del genere, è evidente, risulta a dir poco ostico opporre al cessionario il biasimo di non aver considerato l'ammontare e quindi la consistenza del prezzo assolto dal proprio fornitore, laddove per assumere tale dato la stessa Amministrazione erariale è stata costretta ad attivare ufficiali canali di collaborazione internazionale.

Peraltro, anche per quel che attiene all'assenza di adeguate strutture, ovvero, al mancato assolvimento degli obblighi fiscali relativi al fornitore, nonché, ai soci del medesimo, non può sottacersi che trattasi di circostanze che un qualsivoglia imprenditore, quand'anche mediamente accorto ed avveduto, nell'ordinario e normale svolgimento della propria attività economica non è certamente tenuto a verificare ed a controllare, salvo non volersi dedicare ad attività di indagine che, tuttavia, oltre ad essere dispendiose, specie per quel che attiene al tempo da dedicarvi, sono comunque proprie e tipiche della sola amministrazione finanziaria, che risulta peraltro dotata dei mezzi necessari per effettuarle.

Nella sostanza, nelle ipotesi in esame risulta che l'Erario lamenta l'omesso compimento di ricerche e verifiche che tuttavia non competono al cessionario.

Talché, risulta oltremodo ingiusto e quindi illegittimo fondare il disconoscimento del diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti sulla scorta di mancate verifiche ed indagini che il cessionario, in quanto imprenditore e quindi dedito unicamente alla propria attività d'impresa, non deve effettuare, non essendovi assolutamente tenuto.

In altri termini, in simili circostanze non può ritenersi attendibile la tesi erariale secondo cui il cessionario “*non poteva non sapere*”; ma, a ben vedere, risulta ben più congrua e valida l’affermazione secondo cui il cessionario “*non doveva sapere, non essendo tenuto a verificare e/o ad indagare al riguardo*”.

Tale assunto, del resto, gode dell’autorevole supporto della giurisprudenza comunitaria.

Difatti, stando al recente insegnamento della Corte di Giustizia, “*spetta alle autorità fiscali effettuare i controlli necessari presso i soggetti passivi al fine di rilevare irregolarità e evasioni in materia di IVA nonché infliggere sanzioni al soggetto passivo che ha commesso dette irregolarità o evasioni*”, atteso che “***l’amministrazione fiscale non può esigere in maniera generale che il soggetto passivo il quale intende esercitare il diritto alla detrazione dell’IVA, da un lato — al fine di assicurarsi che non sussistano irregolarità o evasioni a livello degli operatori a monte — verifichi che l’emittente della fattura correlata ai beni e ai servizi a titolo dei quali viene richiesto l’esercizio di tale diritto abbia la qualità di soggetto passivo, che disponga dei beni di cui trattasi e sia in grado di fornirli e che abbia soddisfatto i propri obblighi di dichiarazione e di pagamento dell’IVA, o, dall’altro lato, che il suddetto soggetto passivo disponga di documenti a tale riguardo***” (così causa C-80/11 del 21.06.2012) ⁽⁹⁾.

Il ragionamento dei Giudici lussemburghesi è assolutamente condivisibile.

Del resto, nel momento in cui

il cessionario paga il costo pattuito per l’acquisto della merce, secondo l’offerta ricevuta,

la merce esiste,

viene regolarmente consegnata,

viene inviata regolare fattura,

da parte di un soggetto “*fiscalmente esistente*” e

dotato di apposita partita IVA rilasciata dall’Amministrazione finanziaria,

non si comprende per quale motivo il cessionario dovrebbe giungere alla conclusione che il proprio fornitore non verserà l’IVA addebitata in fattura.

⁽⁹⁾ Si veda altresì Corte di Giustizia, Sez. V, sent. 22.10.2015, causa C-277/14, c.d. PPUH Stebcemp, in *GT- Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, n. 3/2016, p. 197, cit.

Vale a dire che una volta che si verificano le condizioni sostanziali e formali che legittimano l'esercizio della detrazione dell'IVA assolta a monte, non si vede per quale motivo tale diritto non dovrebbe essere esercitato, e, soprattutto, per quale motivo detto diritto dovrebbe essere inficiato da inadempimenti di terzi.

Una volta che il fornitore ha assolto al proprio compito, fornendo la merce per la quale si era impegnato, facendo pervenire la relativa fattura, al cessionario non resta che pagare quanto dovuto, ivi inclusa l'IVA addebitata in rivalsa.

Il suo compito, anche inteso quale operatore IVA, termina lì; certamente non si potrà pretendere che metta in piedi una ramificata attività di verifica ed ispezione, onde accertarsi che ciascun singolo fornitore adempia puntualmente alle proprie incombenze erariali.

Esistono degli appositi organi d'indagine (Agenzia Entrate, Guardia di Finanza), e non è certamente compito dei privati eseguire quelle verifiche chiaramente spettanti ai soli soggetti a ciò precipuamente deputati.

In pratica,

il corretto assolvimento dell'onere contrattualmente assunto dal fornitore di turno, ossia la materiale cessione della merce, seguita dall'emissione del relativo documento fiscale,

ingenera nel cessionario la **buona fede oggettiva**, nel senso che lo induce a confidare nella condotta all'apparenza corretta di tale fornitore.

Tutto ciò, a sua volta, confluisce nella **buona fede soggettiva**, ossia nel legittimo affidamento nei confronti di un soggetto che è apparso ligio ai propri doveri.

Ebbene, a fronte di tali premesse, per quale motivo il cessionario dovrebbe rispondere delle malefatte di altri soggetti?

Al riguardo, può essere certamente utile richiamare quanto stabilito dalla Corte di Giustizia CE nella sentenza emessa nel caso *Netto Supermarkt* (sentenza del 21.02.2008, causa C-271/06): *“A questo proposito, si deve rilevare che, nel settore dell'IVA, i fornitori agiscono come collettori d'imposta per conto dello Stato e nell'interesse dell'erario (v. sentenza 20.10.1993, causa C-10/92, Balocchi, Racc. p. I-5105, punto 25). Detti fornitori sono debitori del versamento dell'IVA anche quando questa, in quanto imposta sul consumo, è in definitiva a carico del consumatore finale (v. sentenza 03.10.2006, causa C-475/03, Banca popolare di Cremona, Racc. p. I-9373, punti 22 e 28).*

Per tale motivo, l'obiettivo di prevenire la frode fiscale di cui all'art. 15 della sesta direttiva giustifica talvolta prescrizioni severe quanto agli obblighi dei fornitori. Tuttavia, qualsiasi suddivisione del rischio tra questi ultimi e il fisco, in seguito ad una frode commessa da un terzo, dev'essere compatibile col principio di proporzionalità (sentenza Teleos e a., cit., punto 58).

Ciò non si verifica quando un regime fiscale faccia ricadere l'intera responsabilità del pagamento dell'IVA sul fornitore, indipendentemente dal coinvolgimento o meno di quest'ultimo nella frode commessa dall'acquirente (v., in tal senso, sentenza Teleos e a., cit., punto 58). Infatti come ha rilevato l'avvocato generale al paragrafo 45 delle sue conclusioni, sarebbe chiaramente sproporzionato imputare a un soggetto passivo i mancati introiti tributari causati dai comportamenti fraudolenti di terzi sui quali egli non ha alcuna influenza”.

In pratica, secondo le indicazioni dei giudici lussemburghesi, la negazione del diritto alla detrazione dell'IVA addebitata dal fraudolento fornitore deve essere esercitata nei confronti del cessionario nel rispetto del principio comunitario di proporzionalità ⁽¹⁰⁾.

Ciò, tradotto in termini pratici, sta a significare che, salvi i casi di prova schiacciante ed incontrovertibile, magari desunta dalle comunicazioni tra cliente e fornitore, da cui per l'appunto si evince la partecipazione o comunque la conoscenza della frode realizzata dal fornitore, in linea di principio l'Erario, onde sostenere validamente la negazione del diritto alla detrazione esercitata dal cessionario, dovrà essere in grado di opporre una struttura istruttoria solida ed altamente credibile, certamente non basata su circostanze quali l'omessa presentazione della dichiarazione da parte del fornitore, ovvero il mancato pagamento delle tasse, atteso che tali argomentazioni, ingenerando, di fatto, una sorta di responsabilità “oggettiva”, dalla quale peraltro risulta quasi impossibile difendersi, si pongono in netto ed evidente contrasto con il già richiamato principio comunitario di proporzionalità.

Da ciò sembra lecito sostenere che le contestazioni che sino ad oggi l'Amministrazione finanziaria ha avuto modo di opporre si pongono in conflitto con le indicazioni offerte dalla Corte di Giustizia, risultando pertanto illegittime, in quanto contrastanti con i criteri che reggono e regolamentano il sistema dell'IVA comunitaria.

⁽¹⁰⁾ In questo senso si veda M. Peirola, *Effetti extraterritoriali delle frodi IVA*, in *GT- Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, n. 5/2015, alla p. 381.

4. **Sull'auspicabile cambiamento "di rotta" da parte dell'amministrazione finanziaria e della stessa Corte di cassazione**

Corollando quanto retro argomentato, risulta certamente ammissibile e lecito attendersi un deciso cambiamento di rotta da parte innanzitutto della Amministrazione finanziaria.

Segnatamente, ci si augura che contestazioni unicamente basate sulla natura di mera cartiera del fornitore possano lasciare spazio ad indagini più opportunamente articolate, dalle quali emerga una grave ed imperdonabile disattenzione commessa dal cessionario, tale per cui risulti giustappunto corretto avanzare l'assunto secondo cui esso "*non poteva non sapere*".

Tuttavia, la colpa del cessionario non può e non deve oggettivamente limitarsi al fatto di aver operato con una cartiera; occorre qualcosa di più.

Vale a dire che sarà necessario esaminare di volta in volta le singole fattispecie, tenendo in debita considerazione le particolarità del caso; ossia, il tipo di settore in cui i soggetti operano, le modalità di approvvigionamento del materiale compravenduto; nonché i sistemi di trasporto, la puntualità nella fornitura, oltre alla conformità della merce ordinata rispetto a quella commissionata.

Di fronte alla regolarità delle forniture, ed alla apparente regolarità del relativo fornitore, risulterà difficile negare il diritto alla detrazione esercitato dal cessionario, salvo non ricorrano altre e differenti circostanze (documenti, scambi di corrispondenza, o simili) che possano provare in maniera se non certa quantomeno altamente probabile che in realtà il cessionario era ben consapevole (e magari compartecipe) della frode realizzata dal fornitore.

Vada sé che anche l'orientamento assunto nel corso del tempo dalla Corte di Cassazione meriterebbe di essere rivisto e riconsiderato.

Secondo l'insegnamento della Corte di Cassazione, "*Con specifico riferimento alle cd. "frodi carosello" (caratterizzate dal fatto che la merce acquistata dal contribuente, che esercita il diritto alla detrazione IVA, proviene in realtà da soggetto diverso da quello interposto o cd. "fantasma" — cd. missing rader — che ha emesso la fattura incassando l'IVA ed omettendo poi di versarla all'Erario), la giurisprudenza di questa Corte ha stabilito che, una volta fornita dalla Amministrazione finanziaria la prova della interposizione fittizia della società "cartiera o fantasma" nella operazione commerciale che è stata effettivamente posta in essere dal cessionario/committente con un diverso soggetto — cedente/prestatore — il quale non*

figura nella fatturazione (l'Amministrazione finanziaria "è tenuta a dimostrare, in primo luogo, gli elementi di fatto della frode, attinenti il cedente, ovvero la sua natura di "cartiera", la inesistenza di una struttura autonoma operativa, il mancato pagamento dell'IVA come modalità preordinata al conseguimento di un utile nel meccanismo fraudolento e in secondo luogo, la connivenza nella frode da parte del cessionario, non necessariamente, però, con prova certa ed incontrovertibile, bensì con presunzioni semplici, purché dotate del requisito di gravità, precisione e concordanza, consistenti nella esposizione di elementi obiettivi tali da porre sull'avviso qualsiasi imprenditore onesto e mediamente esperto sull'inesistenza sostanziale del contraente": cfr. Corte cass. 5 sez. sentenza n. 10414 del 12.05.2011; id. 5 sez. sentenza n. 23560 del 20.12.2012), spetta al contribuente (cessionario/committente), che ha portato in detrazione l'IVA, fornire la prova contraria che l'apparente cedente/prestatore non è un mero soggetto (fittiziamente) interposto e che la operazione è stata "realmente" conclusa con esso, non essendo tuttavia sufficiente a tale scopo la regolarità della documentazione contabile esibita e la mera dimostrazione che la merce sia stata effettivamente consegnata o che sia stato effettivamente versato il corrispettivo, "trattandosi di circostanze non concludenti, la prima in quanto insita nella stessa nozione di operazione soggettivamente inesistente, e la seconda perché relativa ad un dato di fatto inidoneo di per sé a dimostrare l'estraneità alla frode" (cfr. Corte cass. 5 sez. 24.7.2009, n. 17377; id. 20.1.2010, n. 867; id. 11.3.2010, n. 5912; id. 5 sez. n. 12802 del 10.06.2011; id. Sez. 5, sentenza n. 20059 del 24.09.2014; id. Sez. 5, sentenza n. 428 del 14.01.2015. Giurisprudenza costante: Corte cass. 5 sez. 3.12.2001, n. 15228, id. 6.2.2003, n. 1779, id. 23.12.2005, n. 28695, id. 23.3.2007, n. 7146)".

In pratica, stando all'ormai corrente insegnamento dei giudici di vertice, in tema di frodi carosello, per negare il diritto alla detrazione, all'Erario è sufficiente dimostrare che il fornitore era in realtà una cartiera, spettando poi al contribuente provare che il rapporto commerciale con detto fornitore è stato vero e reale.

Peraltro, per fornire tale prova al contribuente non sarebbe sufficiente dimostrare la effettività e la realtà dell'acquisto, nonché, l'avvenuto pagamento del *quantum* pattuito.

Francamente, un tale atteggiamento stride con l'insegnamento offerto dalla Corte di Giustizia, atteso che dalle indicazioni dei giudici di vertice nei confronti del cessionario IVA vengono riferiti degli oneri probatori al limite del diabolico, mentre, per quanto concerne il Fisco, viene ammessa una prova basata unicamente sulle caratteristiche soggettive del fornitore, senza minimamente considerare che dette carat-

teristiche soggettive il fornitore potrebbe essere stato abile nel non rilevarle al cessionario.

In realtà, tenuto conto di quanto affermato dalla Corte di Giustizia, nel momento in cui il Fisco intende negare al cessionario il diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti dovrebbe essere in grado di assolvere ad un onere probatorio particolarmente gravoso, di certo ben più gravoso di quanto gli è stato "concesso" fino ad oggi dalla Corte di Cassazione.

In questo senso, lascia ben sperare quanto stabilito dai giudici di vertice nella recente sentenza n. 6864/2016, dove il richiamo ai precedenti della Corte di Giustizia in precedenza citati (*ex multis*, causa C-277/14, caso *PPUH Stehcemp*), consentono di ipotizzare che i giudici di legittimità abbiano deciso di conformarsi all'insegnamento certamente più congruo ed opportuno (e, per quel che più conta, in linea con i principi fondamentali dell'ordinamento comunitario e del sistema d'imposta dell'Iva) offerto in ambito comunitario.

5. Conclusioni

Alla luce di quanto argomentato, appare lecito sostenere che il ruolo e, soprattutto, i diritti del cessionario IVA devono essere rivalutati e maggiormente considerati.

Ciò si traduce, in particolar modo, in una maggiore considerazione del relativo diritto di difesa; vale a dire che il diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti non potrà e non dovrà essere automaticamente negato, laddove si scopra che il relativo fornitore ha evaso l'Iva, non assolvendo ai propri obblighi fiscali.

In particolar modo, è necessario che al cessionario IVA non vengano imposti oneri di controllo e di verifica che non gli spettano, essendo di esclusiva competenza degli organi appositamente designati.

Non può infatti dimenticarsi che l'operatore IVA è innanzitutto un operatore economico, che fa impresa e che deve dedicarsi alla propria impresa.

Imporgli, sotto la minaccia della negazione del diritto alla detrazione dell'IVA, compiti di verifica e di investigazione, che chiaramente esulano dalle proprie e tipiche incombenze, significherebbe ostacolare il corretto e fisiologico sviluppo della propria attività, con buona pace dei dettami costituzionali, che invece esigono ed impongono di assecondare ed incentivare l'attività produttiva degli operatori italiani.

Capitolo 10

IL RECLAMO E LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA: DISAMINA DEGLI ISTITUTI DOPO LA RECENTE RIFORMA

di *Daniele Baldassare Giacalone* (*)

e *Fabiola del Torchio* (**)

1. Considerazioni preliminari ed evoluzione della normativa. — 2. La natura giuridica dell'istituto ed il suo ambito applicativo. — 3. Modalità di perfezionamento dell'accordo. - 4. Profili sanzionatori: la riduzione delle sanzioni in senso più favorevole al contribuente. — 5. criticità ed ipotesi di riforma.

1. Considerazioni preliminari ed evoluzione della normativa

A cinque anni di distanza dall'introduzione — in ambito tributario — dell'istituto della mediazione, paiono utili alcune riflessioni sia sulla reale efficacia deflativa dello stesso che sulle possibili, od auspicabili, riforme.

Occorre preliminarmente ricordare che la mediazione tributaria, prevista e disciplinata dall'art. 17 *bis* del D.Lgs. 546/92 (introdotto dall'art. 39 del D.L. 98 del 06.07.2011) è un istituto deflativo del contenzioso che non gode di vita autonoma nel nostro ordinamento, ma è strettamente collegato e dipendente dal reclamo: non a caso, infatti, il succitato art. 17 *bis* è rubricato “*Il reclamo e la mediazione*”. Per tale motivo, i due istituti verranno trattati congiuntamente.

L'introduzione dell'art. 17 *bis* è sicuramente annoverabile tra le modifiche che più profondamente hanno scalfito l'assetto normativo che regola il contenzioso tributario; la norma, in vigore dal 2011 è stata rivisitata dal legislatore, sia con la c.d. Legge di Stabilità del 2014 (L. 27.12.2013 n. 147) che, di recente, con il D.Lgs. 24.09.2015, n. 156, in attuazione dell'art. 10 della L. 11.03.2014, n. 231, che, al comma 1,

(*) Camera Tributaria di Palermo (paragrafi da 1 a 4).

(**) Camera Tributaria di Milano (paragrafo 5).

lettere a) e b), ha dato delega al Governo di introdurre “*norme per il rafforzamento della tutela giurisdizionale del contribuente, assicurando la terzietà dell’organo giudicante*”.

Come si evince dal confronto tra la vecchia e la nuova disciplina (cfr. schema *infra*), il decreto di riforma ha operato una quasi integrale sostituzione del testo normativo.

<p>Art. 17 bis Il reclamo e la mediazione [Testo abrogato] <i>In vigore dal 1 gennaio 2014 per gli atti ricevuti dal contribuente a decorrere dal 2 marzo 2014. Testo risultante dopo le modifiche apportate dall’art. 1, comma 611, L. 27 dicembre 2013, n. 147.</i></p>	<p>Art. 17 bis Il reclamo e la mediazione [Testo in vigore dal 1 gennaio 2016] <i>Articolo sostituito dall’art. 9, comma 1, lett. l) del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156.</i></p>
<p>1. Per le controversie di valore non superiore a ventimila euro, relative ad atti emessi dall’Agenzia delle entrate, chi intende proporre ricorso è tenuto preliminarmente a presentare reclamo secondo le disposizioni seguenti ed è esclusa la conciliazione giudiziale di cui all’art. 48.</p> <p>2. La presentazione del reclamo è condizione di procedibilità del ricorso. In caso di deposito del ricorso prima del decorso del termine di novanta giorni di cui al comma 9, l’Agenzia delle entrate, in sede di rituale costituzione in giudizio, può eccepire l’improcedibilità del ricorso e il presidente, se rileva l’improcedibilità, rinvia la trattazione per consentire la mediazione.</p> <p>3. Il valore di cui al comma 1 è determinato secondo le disposizioni di cui al comma 5 dell’art. 12.</p> <p>4. Il presente art. non si applica alle controversie di cui all’art. 47 <i>bis</i>.</p> <p>5. Il reclamo va presentato alla Direzione provinciale o alla Direzione regionale che ha emanato l’atto, le quali provvedono attraverso apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l’istruttoria degli atti recla-</p>	<p>1. Per le controversie di valore non superiore a ventimila euro, il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo e può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell’ammontare della pretesa. Il valore di cui al periodo precedente è determinato secondo le disposizioni di cui all’art. 12, comma 2. Le controversie di valore indeterminabile non sono reclamabili, ad eccezione di quelle di cui all’art. 2, comma 2, primo periodo.</p> <p>2. Il ricorso non è procedibile fino alla scadenza del termine di novanta giorni dalla data di notifica, entro il quale deve essere conclusa la procedura di cui al presente articolo. Si applica la sospensione dei termini processuali nel periodo feriale.</p> <p>3. Il termine per la costituzione in giudizio del ricorrente decorre dalla scadenza del termine di cui al comma 2. Se la Commissione rileva che la costituzione è avvenuta in data anteriore rinvia la trattazione della causa per consentire l’esame del reclamo.</p> <p>4. Le Agenzie delle entrate, delle dogane e dei monopoli di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, prov-</p>

<p>mabili.</p> <p>6. Per il procedimento si applicano le disposizioni di cui agli artt. 12, 18, 19, 20, 21 e il comma 4 dell'art. 22, in quanto compatibili.</p> <p>7. Il reclamo può contenere una motivata proposta di mediazione, completa della rideterminazione dell'ammontare della pretesa.</p> <p>8. L'organo destinatario, se non intende accogliere il reclamo volto all'annullamento totale o parziale dell'atto, né l'eventuale proposta di mediazione, formula d'ufficio una proposta di mediazione avuto riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa. L'esito del procedimento rileva anche per i contributi previdenziali e assistenziali la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi. Sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali non si applicano sanzioni e interessi. Si applicano le disposizioni dell'art. 48, in quanto compatibili.</p> <p>9. Decorsi novanta giorni senza che sia stato notificato l'accoglimento del reclamo o senza che sia stata conclusa la mediazione, il reclamo produce gli effetti del ricorso. I termini di cui agli artt. 22 e 23 decorrono dalla predetta data. Ai fini del computo del termine di novanta giorni, si applicano le disposizioni sui termini processuali.</p> <p>9-bis. La riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all'atto oggetto di reclamo sono sospesi fino alla data dalla quale decorre il termine di cui all'art. 22, fermo restando che in assenza di mediazione sono dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta. La sospensione non si applica nel caso di improcedibilità di cui al comma 2.</p>	<p>vedono all'esame del reclamo e della proposta di mediazione mediante apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili. Per gli altri enti impositori la disposizione di cui al periodo precedente si applica compatibilmente con la propria struttura organizzativa.</p> <p>5. L'organo destinatario, se non intende accogliere il reclamo o la eventuale proposta di mediazione, formula d'ufficio una propria proposta avuto riguardo alla eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa. L'esito del procedimento rileva anche per i contributi previdenziali e assistenziali la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi.</p> <p>6. Nelle controversie aventi ad oggetto un atto impositivo o di riscossione, la mediazione si perfeziona con il versamento, entro il termine di venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo tra le parti, delle somme dovute ovvero della prima rata. Per il versamento delle somme dovute si applicano le disposizioni, anche sanzionatorie, previste per l'accertamento con adesione dall'art. 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218. Nelle controversie aventi per oggetto la restituzione di somme la mediazione si perfeziona con la sottoscrizione di un accordo nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento. L'accordo costituisce titolo per il pagamento delle somme dovute al contribuente.</p> <p>7. Le sanzioni amministrative si applicano nella misura del trentacinque per cento del minimo previsto dalla legge. Sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali non si</p>
---	--

<p>10. Nelle controversie di cui al comma 1 la parte soccombente è condannata a rimborsare, in aggiunta alle spese di giudizio, una somma pari al 50 per cento delle spese di giudizio a titolo di rimborso delle spese del procedimento disciplinato dal presente articolo. Nelle medesime controversie, fuori dei casi di soccombenza reciproca, la commissione tributaria, può compensare parzialmente o per intero le spese tra le parti solo se ricorrono giusti motivi, esplicitamente indicati nella motivazione, che hanno indotto la parte soccombente a disattendere la proposta di mediazione.</p>	<p>applicano sanzioni e interessi.</p> <p>8. La riscossione e il pagamento delle somme dovute in base all'atto oggetto di reclamo sono sospesi fino alla scadenza del termine di cui al comma 2, fermo restando che in caso di mancato perfezionamento della mediazione sono dovuti gli interessi previsti dalle singole leggi d'imposta.</p> <p>9. Le disposizioni di cui al presente articolo si applicano, in quanto compatibili, anche agli agenti della riscossione ed ai soggetti iscritti nell'albo di cui all'art. 53 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446.</p> <p>10. Il presente articolo non si applica alle controversie di cui all'art. 47 <i>bis</i>.</p>
--	--

Scopo delle novità introdotte è (o doveva essere) quello di potenziare l'istituto e così incentivare ulteriormente la deflazione del contenzioso tributario.

V'è da dire, tuttavia, che dette modifiche non hanno risolto le questioni della anticipata esposizione della difesa del contribuente e della mancanza di terzietà dell'organo mediatore, questioni che — come sarà di seguito approfondito — nonostante le accese critiche della dottrina, sono state ritenute costituzionalmente legittime.

Invero, quanto alla prima questione la Corte Costituzionale ha ritenuto che l'anticipazione della difesa del contribuente alla contro parte “non determina alcun pregiudizio” allo stesso; mentre in relazione alla questione della terzietà, la stessa Corte non ha ravvisato incostituzionalità per il fatto che l'esito positivo della procedura è rimesso al consenso del medesimo contribuente.

Le buone intenzioni del legislatore, anche a seguito delle introdotte modifiche, non hanno comunque trovato sul piano pratico le attese risultanze.

Il reclamo obbligatorio, nonostante gli “aggiustamenti di tiro”, non fa altro che **aggravare gli adempimenti a carico del contribuente** per l'espletamento delle procedure volte alla difesa delle sue ragioni; l'istituto non introduce alcun reale vantaggio in termini di speditezza e sostenibilità economica della procedura, in quanto si sovrappone ad altri istituti miranti allo stesso risultato, quali, ad esempio, l'annullamento in autotutela o l'accertamento con adesione.

È, infatti, presumibile che il contribuente che si sia avvalso del tentativo di adesione o dell'autotutela in materia tributaria e che non abbia conseguito il risultato sperato non possa ragionevolmente aspettarsi di ottenere qualcosa di diverso da parte dell'Ufficio impositore con la proposizione del reclamo.

In tal senso, riteniamo, che l'istituto del reclamo spesso si traduce in una mera dilazione — inutile — dei tempi delle procedure volte alla tutela delle ragioni del contribuente.

2. La natura giuridica dell'istituto ed il suo ambito applicativo

Passando alla questione della natura giuridica del reclamo si rileva che, a seguito delle modifiche introdotte, è, in apparenza, venuta meno, la diatriba relativa al suo inquadramento tra i procedimenti aventi natura amministrativa od, invece, fra quelli aventi natura giurisdizionale.

Invero, mentre prima della riforma parte della dottrina attribuiva natura esclusivamente amministrativa al reclamo, almeno sino a quando l'atto notificato all'Agenzia non avesse prodotto gli effetti del ricorso, oggi, stante che *“il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo”*, almeno in teoria il procedimento nasce già *“giurisdizionale”*. Tale tesi sembrerebbe avallata anche dal primo comma dell'art. 18 del D.Lgs. 546/1992, il quale recita *“Il processo è introdotto con ricorso alla commissione tributaria provinciale”*.

In verità, però, così come avveniva prima della riforma, con la notifica del ricorso/reclamo il contenzioso non è ancora pendente, rimanendo l'atto notificato, nella sostanza, di natura amministrativa.

Nella sua versione originale, l'art 17 *bis* considerava la presentazione del reclamo *“condizione di ammissibilità del ricorso”*, e l'inammissibilità risultava rilevabile d'ufficio in ogni grado e stato del giudizio.

La disposizione è stata considerata illegittima dalla Corte Costituzionale (sentenza n. 98 del 16.4.2014) e, attualmente, la norma considera il ricorso *“non procedibile”* fino alla scadenza del termine di 90 giorni dalla data di notifica di apertura della procedura; in caso di deposito in data anteriore il Giudice deve solo rinviare la trattazione della causa a data successiva, tale da permettere l'esame del reclamo (ipotesi, invero, che non si manifesterà frequentemente, posto che difficilmente l'udienza di trattazione viene fissata in termini così brevi).

Come anticipato, la recente riforma ha apportato numerose novità alla disciplina del reclamo e della mediazione. Tra le novità più rilevanti vi sono ad esempio:

1) l'estensione dell'ambito di applicazione della disciplina del reclamo a tutti gli Enti impositori, agli Agenti della riscossione e ai soggetti iscritti nell'albo di cui all'art. 53 del D.Lgs. 446/1997 (ovvero l'albo dei soggetti privati abilitati ad effettuare attività di liquidazione e di accertamento dei tributi e quelle di riscossione dei tributi e di altre entrate delle province e dei comuni), nonché alle controversie in materia catastale;

2) la semplificazione delle modalità di instaurazione del procedimento;

3) la quantificazione del beneficio della riduzione delle sanzioni in senso più favorevole al contribuente;

4) le regole per il pagamento delle somme dovute a seguito di mediazione;

5) l'estensione anche alle cause reclamabili della possibilità di esperire la conciliazione giudiziale.

I soggetti attualmente interessati agli istituti deflativi in esame sono i contribuenti che impugnano gli atti emessi da Enti impositori, Agenti della riscossione o soggetti privati abilitati ad effettuare attività di liquidazione e di accertamento dei tributi, nonché di riscossione dei tributi e di altre entrate delle Province e dei Comuni, mentre le controversie soggette a reclamo sono tutte quelle di valore non superiore a 20.000,00 euro.

Tale valore fa riferimento all'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate. Per le controversie relative esclusivamente all'irrogazione di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste.

Non sono, invece, liti reclamabili (quindi non assoggettabili alla disciplina del 17 *bis*) le controversie:

— di valore superiore a 20.000,00 euro;

— di valore indeterminabile, fatta eccezione per le controversie in materia catastale, concernenti, tra l'altro, il classamento dei terreni, la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale;

— riguardanti atti diretti al recupero di aiuti di Stato dichiarati incompatibili dagli Organismi europei.

Rientrano, nell'ambito di applicazione della norma, in generale tutti gli atti impugnabili *ex art. 19, D.Lgs. 546/1992* (avvisi di accerta-

mento, avvisi di liquidazione, provvedimenti di irrogazione sanzioni, rifiuto espresso o tacito alla restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie e interessi o altri accessori dovuti, etc.), nonché gli atti di irrogazione delle sanzioni relative alla omessa o tardiva trasmissione telematica della dichiarazione da parte dell'intermediario incaricato (di cui all'art. 7 *bis*, D.Lgs. 241/1997) e quelli che contestano omessi o tardivi versamenti a seguito di controllo automatizzato della dichiarazione *ex* art. 36 *bis*, D.P.R. 600/1973, nel caso in cui, in assenza di pagamento da parte del contribuente delle somme richieste con l'avviso bonario, l'Ufficio proceda a iscrizione a ruolo. Inoltre, il rinnovato art. 17 *bis*, al comma 6, contempla espressamente l'ipotesi che oggetto di mediazione sia il rifiuto tacito alla restituzione di tributi, sanzioni, interessi o altri accessori.

Quanto agli atti emessi dagli Agenti e dai concessionari privati della riscossione, la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 38-E del 29 dicembre 2015 indica che il reclamo può trovare applicazione per le impugnazioni concernenti, in particolare:

- cartelle di pagamento per vizi propri;
- fermi di beni mobili registrati di cui all'art. 86 D.P.R. 602/1973;
- iscrizioni di ipoteche sugli immobili ai sensi dell'art. 77 D.P.R. 602/1973.

Quanto poi agli atti relativi al classamento e all'attribuzione di rendita catastale, l'art. 17 *bis*, comma 1, ultimo periodo, nonché la relazione illustrativa al D.Lgs. 156/2015, dispongono che, pur essendo di valore indeterminabile, detti atti possono essere oggetto di reclamo/mediazione.

Gli atti di classamento (che sono gli atti emessi dall'Ufficio del Territorio a seguito di accertamento catastale, che rettificano il classamento di un immobile, rideterminandone il valore della rendita catastale), prima della riforma, non riportando alcuna pretesa tributaria ed essendo quindi atti di valore indeterminabile, dovevano infatti essere impugnati mediante la proposizione di un ordinario ricorso.

A seguito della riforma, invece, anche tali atti devono essere impugnati mediante la presentazione di reclamo/mediazione all'Ufficio che lo ha emesso.

Tale categoria ricomprende, nello specifico, *“le controversie promosse dai singoli possessori, concernenti la intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle*

singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale".

Continuano, invece, a rimanere esclusi dall'istituto in esame gli atti non autonomamente impugnabili (quali ad esempio il P.V.C., il questionario inviato al contribuente, l'accordo scaturente dall'accertamento con adesione) e le liti relative al recupero degli aiuti di Stato individuate dall'art. 47 *bis* del decreto n. 546.

Nel vigore della nuova disciplina, l'individuazione delle controversie soggette al reclamo avviene dunque sulla base di un unico criterio, cioè il valore della lite non superiore a ventimila euro. Per la determinazione di detto valore si fa riferimento alle disposizioni del novellato art. 12, comma 2, del decreto n. 546, che sullo specifico punto sono rimaste invariate.

3. Modalità di perfezionamento dell'accordo

Come anticipato, l'art. 17 *bis* regola, in modo congiunto, l'istituto del reclamo (obbligatorio) ed altresì la mediazione (facoltativa), quale istituto (o sub-procedimento) che si colloca all'interno del procedimento di reclamo ed è volto a definire la controversia in via amministrativa.

Le modalità di perfezionamento dell'accordo di mediazione non sono state oggetto di riforma.

Il perfezionamento, se la controversia ha ad oggetto un atto impositivo o di riscossione, avviene con il pagamento, entro venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo, dell'importo dovuto per la mediazione o, in caso di pagamento rateale, della prima rata.

Se, invece, la controversia ha ad oggetto la richiesta di restituzione di somme, il perfezionamento avviene con la sottoscrizione dell'accordo stesso, nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento. In tal caso, così come disposto dal comma 6 dell'art. 17 *bis*, "*L'accordo costituisce titolo per il pagamento delle somme dovute al contribuente*".

Infine, anche quando oggetto della controversia sono le operazioni catastali, il perfezionamento si ha con la sottoscrizione dell'accordo. In quest'ultima ipotesi, gli atti catastali verranno aggiornati a seguito del perfezionamento della mediazione e nei termini risultanti dall'accordo (si fa riferimento, in particolare, ai ricorsi aventi ad oggetto il classamento o la rendita catastale degli immobili).

Come specificato al comma 5, "*L'esito del procedimento rileva*

anche per i contributi previdenziali e assistenziali la cui base imponibile è riconducibile a quella delle imposte sui redditi”, conseguentemente, ai fini del perfezionamento della mediazione, assume rilevanza anche il pagamento dei contributi previdenziali ed assistenziali.

4. Profili sanzionatori: la riduzione delle sanzioni in senso più favorevole al contribuente

Dal primo gennaio 2016, in caso di accoglimento del reclamo o della proposta di mediazione, le sanzioni, così come previsto dal comma 7 dell'art. 17 *bis*, passano dal 40% dell'irrogato, al 35% del minimo di legge previsto.

Sulle somme dovute a titolo di contributi previdenziali e assistenziali, l'ultimo periodo del comma 7 citato, ripropone la previgente disposizione secondo cui non si applicano sanzioni e interessi.

La disciplina, dunque, risulta essere più favorevole al contribuente sotto un duplice aspetto: *in primis* le sanzioni sono ridotte al 35 per cento in luogo del 40 per cento, inoltre, sono irrogabili sulla base del minimo edittale previsto dalla legge e non più in rapporto dell'ammontare del tributo risultante dalla mediazione.

Rilevante è, inoltre, la modifica che il D.Lgs. 158/2015 ha apportato all'art. 12 del D.Lgs. 472/1997 (rubricato concorso di violazioni e continuazione), concernente l'estensione anche al reclamo/mediazione della disciplina secondo cui le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica in caso di progressione si applicano separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta (disciplina che nella formulazione originaria era prevista solo per le ipotesi di accertamento con adesione). In particolare il comma 8 del citato articolo dispone che *“Nei casi di accertamento con adesione, di mediazione tributaria e di conciliazione giudiziale, in deroga ai commi 3 e 5, le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica in caso di progressione si applicano separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta. La sanzione conseguente alla rinuncia all'impugnazione dell'avviso di accertamento e alla definizione agevolata ai sensi degli artt. 16 e 17 del presente decreto non può stabilirsi in progressione con violazioni non indicate nell'atto di contestazione o di irrogazione delle sanzioni”*.

In caso di accoglimento parziale del reclamo, sono applicabili le disposizioni di cui all'art. 2 *quater*, comma 1 *sexies*, del D.L. 564/1994, (introdotte dall'art. 11, comma 1, lettera a), del D.Lgs. 159/2015), ai

sensi del quale *“Nei casi di annullamento o revoca parziali dell’atto il contribuente può avvalersi degli istituti di definizione agevolata delle sanzioni previsti per l’atto oggetto di annullamento o revoca alle medesime condizioni esistenti alla data di notifica dell’atto purché rinunci al ricorso. In tale ultimo caso le spese del giudizio restano a carico delle parti che le hanno sostenute”*.

5. Criticità ed ipotesi di riforma

Secondo i dati resi noti dall’Agenzia delle Entrate (audizione del Direttore dell’Agenzia presso la VI Commissione Finanze su “Tematiche relative all’operatività dell’Agenzia delle Entrate”) l’istituto della mediazione / reclamo ha contribuito sensibilmente alla riduzione del contenzioso; i ricorsi relativi alle pratiche di valore inferiore ad € 20.000 si sono ridotti nel corso degli ultimi 4 anni del 57,2% e, sempre secondo i dati ufficiali resi noti dall’Agenzia, *“dal 1° aprile 2012 al 31 dicembre 2015 su circa 340 mila istanze, solo 151 mila sono finite in giudizio e ciò si è tradotto in oltre 188 mila ricorsi evitati”*.

Tali dati numerici, tuttavia, vanno a nostro parere esaminati considerando che, spesso, il contribuente è spinto a rinunciare alla lite avanti alla CTP non perché effettivamente soddisfatto dell’esito del giudizio di mediazione ma, invece, per il timore di dover percorrere una fase processuale lunga e di doverne poi sopportare le spese, visto il — purtroppo ancora forte — “malcostume” legato alla compensazione delle spese legali anche in caso di vittoria.

L’elemento sul quale si vuol richiamare l’attenzione tuttavia non è relativo al “successo” dell’istituto rispetto alla sua funzione deflativa del contenzioso, ma piuttosto quello relativo alla legittimità di un procedimento di mediazione affidato ad un soggetto privo del requisito di terzietà rispetto alle parti.

Il termine mediazione, secondo il vocabolario della lingua italiana, si riferisce all’attività esercitata da un soggetto per favorire accordi tra altri soggetti, o per far loro superare eventuali contrasti: evidente, già dalla prima lettura della norma, la potenziale assenza di imparzialità del soggetto mediatore nelle liti fiscali, posto che, secondo l’art. 17 *bis* il reclamo e la mediazione vanno presentati alla Direzione Provinciale che ha emanato l’atto.

In quest’ottica, delle due l’una: o il reclamo si traduce in una mera attività interna all’amministrazione, sovrapponibile a quella esercitabile

in via di autotutela (sebbene qui obbligatoriamente sollecitata), oppure sarebbe indispensabile l'autonomia e l'indipendenza dell'organo deputato alla valutazione.

Negli anni l'istituto è stato considerato legittimo poiché, in linea di principio, alla valutazione su reclami e proposte di mediazione sono destinati appositi uffici, apposite strutture, autonome e diverse rispetto a quelle che hanno emesso l'atto impugnato.

L'ampliamento operato dalla riforma del 2015, che ha reso obbligatorio il reclamo non solo nei confronti degli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate, ma anche da quelli emessi dall'Agente della riscossione, dalle Agenzie delle Dogane e dagli enti territoriali, rende ancora più evidente la criticità di cui sopra: molto spesso i singoli enti locali (pensiamo ad esempio ai Comuni, i cui uffici tributi gestiscono l'IMU e gli altri tributi patrimoniali) sono strutturati in un solo ufficio che, oltre ad emettere l'atto, sarà poi chiamato a valutarne la validità in sede di mediazione.

In tutte queste ipotesi, l'istituto della mediazione/reclamo altro non produrrà se non un riesame da parte del funzionario che già ha emesso l'atto ed, eventualmente, già ha respinto un'istanza di autotutela o di adesione; l'obbligatorietà di questa fase, evidentemente, non potrà certo agevolare od accelerare il corso della definizione delle liti.

Il problema non è sfuggito al legislatore che al punto 4 dell'art. 17 *bis* prevede che le Agenzie delle Entrate e delle Dogane provvedono all'esame del reclamo e della mediazione mediante strutture diverse ed autonome rispetto a quelle che curano l'istruttoria degli atti, mentre per gli altri enti impositori la disposizione si applica "compatibilmente con la propria struttura organizzativa".

Evidente è la perplessità che suscita tale intervento legislativo, che lascia un ampio margine di discrezionalità ai singoli enti, senza alcuna garanzia di uguaglianza tra i contribuenti.

Passando alle possibili ipotesi di revisione o miglioramento dell'istituto si segnalano diverse autorevoli e recenti prese di posizione, legate anche al tema, più generale, della riforma del processo tributario.

Secondo parte della dottrina (proposta AIPDT per la riforma della giurisdizione tributaria) la fase giudiziale potrebbe essere preceduta - secondo la positiva esperienza degli ordinamenti tedesco, francese e spagnolo - da una sorta di "filtro amministrativo" obbligatorio che, ritengo, andrebbe a sostituire l'attuale fase del reclamo.

Altre ipotesi sono quelle di aumentare la soglia della obbligatorietà della mediazione ma di sottrarre la valutazione delle istanze agli organi

della PA affidandola invece ad un giudice monocratico, che rivesta comunque il carattere di autonomia e terzietà ed imparzialità.

Importante, ad ogni modo, sarebbe evitare di considerare l'istituto quale una duplicazione dell'istanza di annullamento in autotutela, ipotizzando invece una procedura pre-contenziosa con effettivo scopo deflativo dei contenziosi giudiziali, con la previsione anche del risarcimento delle spese sostenute da parte del contribuente in caso di accoglimento dell'istanza e revisione dell'atto.

In tal senso si riporta il punto 7.2 del documento elaborato dall'UNCAT sul tema, più generale, della riforma del processo tributario.

“7.2. Un obiettivo importante, da non trascurare, è costituito dal rafforzamento degli istituti deflativi del contenzioso, con particolare riferimento alla vigente procedura di mediazione obbligatoria per le liti di valore non superiore a 20.000 euro. Questo — nel presupposto che nell'anno 2015 il 69% circa dei ricorsi di primo grado ammontanti a circa 130.000 aveva un valore pari o inferiore a 20.000,00 euro — consentirebbe di introdurre un adeguato filtro di accesso alla giurisdizione che, alleggerendo il carico di lavoro dei nuovi Tribunali dei tributi, consentirebbe il conseguimento di evidenti margini di miglioramento in termini di qualità e quantità di rendimento.

L'affidamento della mediazione alla medesima A.F. — e dunque ad una delle due parti — potrebbe essere superato con l'istituzione di un apposito organismo di mediazione.

Al riguardo, oltre alla possibilità di estendere il limite di valore introducendo un obbligo generalizzato di attivazione della procedura (che diventerebbe pertanto, come accade per altre giurisdizioni, una condizione generale di procedibilità), andrebbe senza dubbio rivista l'attuale procedura di mediazione con il trasferimento delle funzioni dall'Agenzia delle entrate ad un apposito organismo di mediazione, terzo ed imparziale:

— formato da Giudici delle attuali Commissioni Tributarie non transitati nei ruoli dei nuovi organismi giurisdizionali;

— posto alle dipendenze funzionali del Ministero della Giustizia o della Presidenza del Consiglio”.

Capitolo 11

AI CONFINI DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA: LA RISCOSSIONE DEI CONTRIBUTI PREVIDENZIALI E TUTELA DEL CONTRIBUENTE

di *Giorgio Seminara e Salvatore Bianca* (*)

1. Premessa. — 2. La cartella di pagamento. — 3. L'avviso di addebito. - 4. Termini e modi per proporre opposizione. — 5. Prescrizione e decadenza. — 6. Conclusioni.

1. Premessa

La disciplina regolante la **riscossione dei crediti contributivi** di competenza dell'Inps è stata oggetto di significativi cambiamenti, per effetto delle disposizioni contenute nell'art. 30 del **D.L. 78/2010**, convertito con modificazioni dalla **L. 122/2010** (la c.d. Manovra estiva).

Dal 1° gennaio 2011, infatti, il recupero delle somme a qualunque titolo dovute all'Inps è effettuato tramite l'avviso di addebito, avente valore di titolo esecutivo, che sostituisce la cartella di pagamento ⁽¹⁾; decorsi 60 giorni dalla notifica dell'avviso di addebito al debitore, senza che sia intervenuto il pagamento, l'esattore può procedere direttamente all'espropriazione forzata.

Tuttavia, relativamente a quei crediti per i quali la formazione e la consegna dei ruoli all'Agente della Riscossione è stata effettuata entro il 31 dicembre 2010, l'Agente della Riscossione continuerà a procedere al recupero coattivo attraverso la notifica della relativa cartella di pagamento.

(*) Camera Tributaria di Siracusa.

⁽¹⁾ In tema, Miscione, *Contenziosi Inps tra pignoramenti e sanatoria per cartolarizzazione*, in *Lav. giur.*, 2010, 10, 967; Piovesano, *L'avviso di addebito dopo le cartelle esattoriali: novità per la riscossione dei crediti degli Enti previdenziali*, in *Lav. giur.* 2011, 11, 1089.

2. La cartella di pagamento

Con l'entrata in vigore (1° luglio del 1999) dell'art. 24 del D.Lgs. 46/1999, le controversie sugli obblighi contributivi sono diventate di esclusiva **competenza della magistratura del lavoro**, nella forma del giudizio di opposizione alla iscrizione a ruolo.

Su tale procedimento, la dottrina aveva subito espresso notevoli perplessità per la non facile applicabilità al processo del lavoro, atteso che la cartella esattoriale è lo strumento tipico del recupero dei crediti di natura tributaria e può comprendere crediti non contributivi di competenza di altre Amministrazioni pubbliche (2).

La devoluzione al Giudice del Lavoro di questo tipo di controversie, se da un lato, con riferimento al merito dei giudizi, aveva stabilito una sostanziale continuità con il precedente sistema di impugnazione mediante opposizione al decreto ingiuntivo, da un altro aveva determinato tutta una serie di problematiche a livello processuale conseguenti alla sovrapposizione della normativa del D.Lgs. 46/99 alla disciplina codicistica del rito del lavoro.

Con particolare riferimento al delicato problema della **natura del ruolo**, invero, si confrontano da sempre due teorie contrapposte (3).

Secondo una prima tesi la riforma avrebbe dotato gli Enti Previdenziali della potestà di far valere le proprie pretese attraverso l'emanazione di atti autoritativi, idonei — in mancanza di tempestiva impugnazione — ad acquisire la stabilità tipica del giudicato (4).

Detto indirizzo ha espresso forti perplessità sulla possibilità per il giudice di emettere sentenza di condanna per il pagamento in favore dell'Inps del credito azionato, sia pure nella minore misura risultata dovuta (5). In sostanza, in caso di accertamento di parziale debenza dei

(2) Così, Cunati, *La riscossione tramite ruoli esattoriali e la cartolarizzazione dei crediti previdenziali INPS e INAIL*, in *Lav. prev. oggi*, 2002, 23; Fonzo, *Cessione dei crediti contributivi dell'Istituto Nazionale della Previdenza Sociale e riscossione coattiva mediante ruolo*, in *Inf. prev.*, 2000, 1528 ss..

(3) Per la ricostruzione del dibattito, cfr. Falsitta, voce *Riscossione delle imposte dirette*, in *Novissimo Digesto italiano*, XVI, 1969, 66 e ss.; Dolfin, voce *Riscossione delle imposte dirette*, in *Novissimo Digesto italiano* (appendice), 1986, VI, 870 e ss.; Imperlino, voce *Ruolo di riscossione*, in *Enc. Giur. Treccani*; Lamedica, voce *Ruolo di riscossione*, in *Enc. Giur. Treccani*, 2000.

(4) Così, Capurso, *Iscrizione a ruolo dei crediti contributivi e processo del lavoro*, in *Lav. Giur.*, 2001, 121 ss.

(5) Cfr. Cassazione civ., sez. lav., sentenza 10.09.2009, n. 19502: "nel giudizio di opposizione a cartella esattoriale, emessa per la riscossione di contributi previdenziali, con

contributi, il Giudice adito dovrebbe limitarsi a dichiarare l'illegittimità parziale dell'iscrizione a ruolo, rideterminando il credito, ma non pronunciando condanna, al fine di evitare un'ingiustificata duplicazione di titoli (6).

Altra parte della dottrina sostiene, piuttosto, che il ruolo esattoriale, come atto prodromico alla riscossione coattiva, è diretto esclusivamente alla acquisizione di un titolo esecutivo. Si tratterebbe, dunque, di un provvedimento amministrativo privo di qualsiasi effetto sull'accertamento della sussistenza del credito contributivo, e pertanto assimilabile all'atto di precetto (7).

In base a quest'ultima impostazione, la cartella esattoriale deve ritenersi un titolo esecutivo (di formazione stragiudiziale) che non può scindersi nelle varie poste; infatti, o viene confermata in toto oppure, in caso di modifica del credito a seguito del giudizio di merito, deve essere in toto revocata e l'ente previdenziale ben potrà chiedere la condanna dell'opponente al pagamento di quelle poste (o di parte di esse) di cui risulti ancora la debenza (8).

La Suprema Corte, specie nelle pronunce più recenti, ha accolto questo secondo orientamento, sostenendo che se all'esito del giudizio di opposizione il credito contributivo è accertato in misura minore a quella azionata dall'Istituto, il Giudice deve non già accogliere *sic et*

la quale si contesti la sussistenza del credito, se viene accertata la solo parziale fondatezza dell'opposizione non si determina per questa sola ragione la totale inefficacia della cartella, ma il giudice deve, anche d'ufficio, dichiarare l'inefficacia della cartella solo limitatamente alle somme non dovute, una declaratoria di totale inefficacia potendo imporsi solo nel caso in cui, tenuta presente anche la normativa sostanziale applicabile, debba ritenersi che l'ente creditore non abbia assolto, in alcuna misura, l'onere di provare anche nel quantum i suoi crediti".

(6) In tal senso, Perina, *Questioni processuali inerenti il ruolo*, in *Inf. prev.*, 2002, 1513; Benassi, *I giudizi di opposizione a cartella esattoriale*, in www.csm.it/incontri/ 2011/7-11 marzo 2011.

(7) Così, Nicolini, *Problemi del contenzioso in tema di recupero contributivo mediante ruoli* in *Rivista del Diritto della Sicurezza Sociale*; per una panoramica generale sulla riforma, Asprella, *La nuova esecuzione esattoriale*, in *Nuove leggi civili comm.*, 1999, 840 ss.

(8) Secondo Cassazione civ., sez. lav., sentenza 08.04.2002, n. 5763, con il giudizio di opposizione viene introdotto un ordinario processo di cognizione nel quale *"l'ente previdenziale convenuto può chiedere, oltre il rigetto dell'opposizione, anche la condanna dell'opponente all'adempimento dell'obbligo contributivo, portato nella cartella, sia pure nella minore misura residua ancora dovuta, senza che ne risulti mutata la domanda"*.

simpliciter l'opposizione, ma deve condannare l'opponente al pagamento della minor somma ⁽⁹⁾.

Riguardo la natura giuridica del ruolo e la tipologia del processo, dunque, l'opinione prevalente qualifica il ruolo come titolo esecutivo di formazione stragiudiziale e l'opposizione ad esso come un normale giudizio di cognizione piena in ordine alla sussistenza dell'obbligazione contributiva ⁽¹⁰⁾.

Il problema interpretativo dell'art. 24 del D.Lgs. cit. risiede nell'infelice formulazione della norma, laddove distingue tra opposizione contro l'iscrizione al ruolo (comma 5) e giudizio contro il ruolo per motivi inerenti il merito della pretesa contributiva (comma 6).

Il processo relativo al pagamento di contributi previdenziali, anche se instaurato mediante opposizione a cartella di pagamento, in realtà, dà luogo ad un giudizio ordinario di cognizione su diritti ed obblighi inerenti al rapporto previdenziale obbligatorio ed, in particolare, a quello contributivo.

Al riguardo depone, innanzitutto, il tenore letterale dell'art. 24 comma 6 del D.Lgs. 46/1999, laddove precisa che "*il giudizio di opposizione contro il ruolo per motivi attinenti al merito della pretesa contributiva è regolato dagli artt. 442 eseguenti c.p.c.*".

Di conseguenza, l'opposizione per motivi inerenti il merito della pretesa contributiva ha ad oggetto il ruolo (*rectius*: le singole iscrizioni in esso contenute), che viene posto a base di una cognizione piena sui diritti e gli obblighi afferenti al rapporto contributivo in esso rappresentato e non può, pertanto, essere confusa con l'opposizione alla cartella, tendente, non già ad eliminare il titolo esecutivo attraverso la contestazione della situazione sostanziale del credito fatto valere, ma a far accertare l'inesistenza del diritto a procedere all'esecuzione del credito.

In altre parole, nell'opposizione a ruolo è possibile individuare un giudizio sul rapporto sotteso alla pretesa contributiva formalizzata con l'emissione del ruolo, nel quale l'ente previdenziale, convenuto in senso

⁽⁹⁾ Tra le tante, Cassazione civ., sez. lav., sentenza 19.05.2015, n. 10218; Cassazione civ., sez. lav., sentenza 12.07.2013, n. 17272; Cassazione civ., sez. lav., sentenza 06.08.2012, n. 14149; Cassazione civ., sez. lav., sentenza 26.05.2014, n. 11717, la quale ha aggiunto che il parziale accoglimento dell'opposizione comporta la rideeterminazione del credito residuo, senza che occorra domanda riconvenzionale dell'Istituto.

⁽¹⁰⁾ Nella giurisprudenza di merito, tra le tante, Tribunale di Monza, sez. lav., sentenza n. 299/2014; Tribunale di Siracusa, sez. lav., sentenza n. 17422/2014.

formale, ma attore in senso sostanziale, deve affermare e dimostrare i fatti costitutivi della propria pretesa, mentre l'opponente deve allegare e provare i fatti impeditivi, modificativi ed estintivi ⁽¹¹⁾. Conseguentemente, nel giudizio di opposizione a cartella di pagamento, l'eventuale insussistenza delle condizioni legittimanti l'emanazione del titolo, come l'esistenza di vizi formali e di procedura, non incide sulla decisione del merito, giacché i vizi del titolo vengono assorbiti nelle domande del processo ordinario di cognizione ⁽¹²⁾.

L'art. 25 D.P.R. 602/1973, come modificato dall'art. 11 D.Lgs. 46/1999, rinvia per la determinazione del **contenuto minimo della cartella di pagamento** al decreto del Ministero delle Finanze n. 321/1999, rubricato "*Regolamento recante norme per la determinazione del contenuto del ruolo e dei tempi, procedure e modalità della sua formazione e consegna, ai sensi degli articoli 4 e 10 D.Lgs. 46/1999*".

Ai sensi dell'art. 6 del citato decreto, la cartella deve contenere l'indicazione dei seguenti elementi: *a)* l'ente creditore; *b)* la specie del ruolo; *c)* il codice fiscale e i dati anagrafici dei debitori; *d)* l'anno o il periodo di riferimento del credito; *e)* l'importo di ogni articolo di ruolo; *f)* il totale degli importi iscritti nel ruolo; *g)* il numero delle rate in cui il ruolo deve essere riscosso, l'importo di ciascuna di esse e la cadenza delle stesse.

Inoltre, la cartella deve riportare: l'indicazione della data in cui il ruolo è stato reso esecutivo (art. 25, comma 2 *bis*, D.P.R. 602/1973); l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro il termine di sessanta giorni dalla notificazione, con l'avvertimento che, in mancanza, si procederà ad esecuzione forzata (art. 25, comma 2, D.P.R. 602/1973); l'indicazione del responsabile del procedimento di iscrizione a ruolo e di quello di emissione e di notificazione della stessa cartella (art. 36, comma 4 *ter* del D.L. 248/2007, convertito, con modificazioni in L. 31/2008) ⁽¹³⁾.

⁽¹¹⁾ In argomento, Cassazione civ., sez. lav., sentenza 06.09.2012, n. 14965.

⁽¹²⁾ In sostanza, il vizio formale comporta solo il venir meno dell'esecutorietà dell'avviso, che sarà poi sostituito dalla sentenza giudiziale di merito; sul punto, Piovesano, *Sulla natura del termine di decadenza per l'iscrizione a ruolo dei crediti di previdenza*, in *Lav. giur.*, 2012, 456; *contra* Buoncristiani, *Il recupero coattivo del credito previdenziale e il gioco delle parti*, in *Riv. it. dir. lav.*, 2010, I, 593.

⁽¹³⁾ Il contenuto della cartella è stato poi integrato dall'art. 36, comma 4 *ter* D.L. 31.12.2007, n. 248, convertito con modificazioni in L. 28.02.2008, n. 31 ai sensi del quale "*la cartella di pagamento di cui all'articolo 25 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e successive modificazioni, contiene, a pena di*

Per la cartella esattoriale, tuttavia, né l'art. 25 del D.P.R. 602/1973 né il D.M. 321/1999 stabiliscono alcuna sanzione di nullità per omessa indicazione degli elementi sopra descritti.

Gli unici riferimenti in punto di sanzioni sono contenuti nell'art. 8 del D.Lgs. 26.01.2001, n. 32 e nell'art. 36, comma 4 *ter* D.L. 31.12.2007, n. 248: — la prima disposizione ha statuito che “*nel ruolo devono essere comunque indicati il numero del codice fiscale del contribuente, la specie del ruolo, la data in cui il ruolo diviene esecutivo e il riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento ovvero, in mancanza, la motivazione, anche sintetica, della pretesa*”, precisando altresì che “*in difetto di tali indicazioni non può farsi luogo all'iscrizione*”; — la seconda disposizione ha sanzionato specificamente con la nullità la mancata indicazione del responsabile del procedimento nelle cartelle di pagamento relative a ruoli consegnati a far data dal 1 giugno 2008.

Con riguardo alla c.d. **motivazione della cartella**, l'art. 1, comma 2, D.M. 321/1999 richiede “*l'indicazione sintetica degli elementi sulla base dei quali è stata effettuata l'iscrizione a ruolo ...*”.

In particolare, per le cartelle esattoriali è possibile indicare la motivazione *per relationem*, cioè rinviando ad altro atto, precedentemente notificato al presunto debitore, proprio in virtù dell'art. 1, comma 2, D.M. 321/1999 sopra citato, il quale specifica che, “*...nel caso in cui l'iscrizione a ruolo consegua ad un atto precedentemente notificato, devono essere indicati gli estremi di tale atto e la relativa data di notifica*”.

Autorevole dottrina, però, ha precisato che non può essere comminata alcuna sanzione per censure formali solo quando nella cartella esattoriale sia citato espressamente, negli esatti estremi temporali di riferimento, il verbale ispettivo posto a fondamento dell'addebito, con l'annotazione della data in cui è stato già portato a conoscenza del

nullità, l'indicazione del responsabile del procedimento di iscrizione a ruolo e di quello di emissione e di notificazione della stessa cartella”. Il secondo periodo del comma 4 *ter* precisa che “*le disposizioni di cui al periodo precedente si applicano ai ruoli consegnati agli agenti della riscossione a decorrere dal 1° giugno 2008; la mancata indicazione dei responsabili dei procedimenti nelle cartelle di pagamento relative a ruoli consegnati prima di tale data non è causa di nullità delle stesse*”.

destinatario e siano altresì indicati, sia pur in estratto, tutti i dati necessari all'individuazione del titolo di credito azionato ⁽¹⁴⁾.

In ogni caso, il difetto di motivazione della cartella non può condurre alla dichiarazione di nullità ove sia dimostrata la piena ed effettiva conoscenza dei presupposti dell'imposizione da parte del contribuente e non sia emerso il concreto pregiudizio che il vizio abbia determinato al diritto di difesa.

3. L'Avviso di addebito

Il comma 14 dell'art. 30 del D.L. 31.05.2010, n. 78 (convertito con modificazioni dalla L. 30.07.2010, n. 122) ha disposto che tutti i riferimenti contenuti in norme vigenti al ruolo, alle somme iscritte a ruolo e alla cartella di pagamento devono intendersi effettuati all'avviso di addebito emesso dall'istituto con valore di titolo esecutivo ⁽¹⁵⁾.

Il nuovo sistema di riscossione ha determinato il superamento, con effetto dal 1 gennaio 2011, dell'attuale modalità di gestione del credito sotto due ordini di profili: 1) abolizione della formazione e consegna del Ruolo all'Agente della Riscossione; 2) abolizione della cartella di pagamento come titolo per l'attivazione del recupero da parte dell'Agente della Riscossione.

Rispetto al sistema previgente della cartella esattoriale, dunque, la principale novità dell'avviso d'addebito consiste nel fatto che dal 1° gennaio 2011 l'Inps non si avvale più del "ruolo" per recuperare i propri crediti.

L'Istituto Previdenziale, una volta accertata la sussistenza di un credito contributivo, ha ancora la facoltà di inviare al debitore il c.d. **avviso bonario**. Qualora, però, il debitore non provveda al pagamento nei termini fissati nell'avviso bonario, l'Inps procede, direttamente ed autonomamente, alla formazione ed alla notifica dell'avviso di addebito.

Ugualmente, qualora il credito Inps derivi da accertamento d'ufficio o da verifica ispettiva, l'atto di accertamento (nel caso di accerta-

⁽¹⁴⁾ Cfr. De Luca, *La riscossione coattiva dei contributi previdenziali*, in *Officina del Diritto*, Giuffrè, Milano, 2012.

⁽¹⁵⁾ In argomento, Carbone, *Nuove pensioni e nuovo sistema di riscossione dei crediti previdenziali*, in *Foro it.*, 2011, V, 88; Gheido e Casotti, *Avviso bonario e avviso di addebito*, in *Dir. prat. lav.*, 2011, 261.

menti ispettivi) o la **lettera di diffida** (nel caso di accertamenti d'ufficio) devono contenere l'intimazione ad adempiere entro 60 giorni dalla notifica dell'atto.

Se il debitore non adempie nel citato termine, o non propone ricorso amministrativo o giudiziale (in prevenzione) avverso l'atto di accertamento, l'Inps forma direttamente l'avviso di addebito e lo notifica al contribuente.

In sostanza, dal 1° gennaio 2011, per l'Inps (e solo per l'Inps) è stata completamente soppressa la fase dell'iscrizione a ruolo e della consegna dello stesso all'Agente di riscossione, con riduzione dei tempi intercorrenti fra l'insorgenza del credito e il momento in cui l'Agente può avviare l'attività di recupero del credito. Con l'avviso di addebito siamo ad un passo dall'esecuzione, atteso che in difetto di pagamento entro 60 giorni dalla notifica dell'avviso di addebito e in mancanza di opposizione, l'Agente di riscossione può dare inizio all'esecuzione forzata con le modalità previste dal D.P.R. 602/1973.

In particolare, **l'avviso di addebito da omissione contributiva** si riferisce alla contribuzione denunciata e non versata, in tutto o in parte alle scadenze di legge, ovvero versata in ritardo. Ai sensi dell'art. 24, comma 2, del D.Lgs. 46/1999, l'Istituto continua ad avvalersi della facoltà, prima di emettere l'avviso di addebito, di richiedere il pagamento al debitore mediante avviso bonario.

La formazione e la notifica dell'avviso di addebito avviene qualora il debitore non provveda al pagamento nei termini fissati nell'avviso bonario. Restano esclusi dall'invio dell'avviso di addebito i crediti oggetto di rateazione.

L'avviso di addebito da accertamento, invece, ha ad oggetto i crediti accertati a seguito di verifica ispettiva dell'Istituto o di altri Enti ovvero a seguito di accertamento d'ufficio notificato con lettera di diffida. Ai fini della formazione dell'avviso di addebito, sia per emissione contributiva che per accertamento, al contribuente viene intimato di adempiere il pagamento della contribuzione dovuta, entro 90 giorni dalla notifica dell'atto di accertamento o della lettera di diffida.

Entro lo stesso termine, il soggetto intimato ha la possibilità di proporre **ricorso amministrativo** avverso l'atto notificato. La proposizione del ricorso amministrativo, comporta la sospensione dell'azione di recupero fino alla decisione da parte del competente organo amministrativo.

Laddove la decisione del ricorso non intervenga nei termini di decadenza fissati dall'art. 25, comma 1, del D.Lgs. 26.02.1999, n. 46

sopra riportati, l'Istituto procederà comunque alla formazione e alla notifica dell'avviso di addebito riferito ai crediti oggetto di gravame.

Tale procedimento, nel riconoscere il ruolo del contenzioso come strumento idoneo a consentire un corretto contraddittorio con il soggetto intimato, garantisce la certezza del credito vantato dall'Istituto.

Infatti, l'accoglimento del ricorso, nei termini sopra richiamati, comporta l'esclusione delle partite a debito dalla formazione dell'avviso di addebito in via definitiva.

In caso di reiezione del ricorso, alla mancata attestazione del pagamento delle somme dovute entro 10 giorni dalla notifica dell'esito del ricorso stesso, seguirà la formazione e la notifica dell'avviso di addebito al contribuente e la consegna all'Agente della Riscossione del titolo. In caso di mancato pagamento nel termine assegnato di 60 giorni, l'Agente della riscossione potrà procedere all'avvio delle azioni di recupero coattivo nei confronti del debitore.

In presenza di accoglimento parziale del ricorso dal quale derivi una rideterminazione degli importi addebitati, l'Istituto provvederà a richiedere al debitore il pagamento della somma rideterminata che dovrà essere versata entro 10 giorni dalla notifica della lettera di diffida.

In caso di mancato pagamento nel termine assegnato, come previsto per il caso della reiezione, per gli importi ancora dovuti verrà formato e notificato al debitore l'avviso di addebito che, in caso di mancato pagamento nel termine di 60 giorni, consentirà l'avvio alle azioni di recupero da parte dell'Agente della Riscossione.

Diversamente, qualora decorso il termine di 90 giorni dalla notifica dell'atto di accertamento o della lettera di diffida non venga inoltrato ricorso e il debitore non provveda al pagamento della contribuzione richiesta, verrà formato e notificato l'avviso di addebito che, scaduti i termini per il pagamento (60 giorni dalla notifica) ed in assenza di opposizione (40 giorni dalla notifica), consentirà all'Agente della Riscossione di procedere all'attivazione delle azioni di recupero coattivo.

Il contenuto minimo dell'avviso di addebito è disciplinato dall'art. 30, co. 2, D.L. 78/2010. Ai sensi di quest'ultimo articolo, l'avviso di addebito deve contenere a pena di nullità *a)* il codice fiscale del soggetto tenuto al versamento, *b)* il periodo di riferimento del credito, *c)* la causale del credito, *d)* gli importi addebitati ripartiti tra quota capitale, sanzioni e interessi, ove dovuti, *e)* l'indicazione dell'agente di riscossione competente in base al domicilio fiscale presente nell'anagrafe tributaria alla data di formazione dell'avviso. L'avviso, per i

crediti accertati dagli uffici, deve altresì contenere l'intimazione ad adempiere l'obbligo di pagamento degli importi nello stesso indicati entro il termine di sessanta giorni dalla notifica nonché l'indicazione che in mancanza di pagamento, si procederà ad espropriazione forzata, con i poteri, le facoltà e le modalità che disciplinano la riscossione a mezzo ruolo. L'avviso deve essere sottoscritto, anche mediante firma elettronica, dal responsabile dell'ufficio che ha emesso l'atto.

Rispetto alla cartella esattoriale, per l'avviso di addebito ora è esplicito: l'assenza, anche di uno solo degli elementi appena indicati è causa di **nullità dell'avviso di addebito** (c.d. atto a forma vincolata).

Una delle più frequenti contestazioni sollevate da parte dell'opponente con riferimento ad avvisi di addebito o cartelle di pagamento inerenti contributi previdenziali, può riguardare la omessa o inadeguata motivazione della cartella di pagamento ovvero dell'avviso di addebito. Si tratta, secondo l'opinione più diffusa, di un requisito di forma e pertanto, in caso di eccezione sul punto, l'opposizione ha natura di opposizione agli atti esecutivi (nel rispetto, quindi, dei termini brevi previsti dal codice di rito).

In materia di avviso di addebito, in particolare, l'art. 30 comma 2, D.L. 78/2010 stabilisce che nell'avviso deve essere indicata, a pena di nullità, la **“causale del credito”**.

L'Inps, nella propria determinazione del 30.07.2010 n. 72, ha specificato i contenuti della causale dell'avviso di addebito, precisando che nell'avviso deve essere indicata *“la tipologia del credito con l'informazione della gestione previdenziale di riferimento e, in caso di crediti derivanti da atto di accertamento dell'INPS o di altri Enti, l'indicazione degli estremi dell'atto e la relativa data di notifica”* (lett. d).

In proposito, va ricordato che l'avviso d'addebito — come la cartella esattoriale — non funge solo da titolo esecutivo e da precetto, ma veicola anche la pretesa dell'Ente previdenziale. In altre parole, la causale serve anzitutto ad individuare il diritto di credito azionato ed a portare a conoscenza del contribuente i presupposti di fatto e di diritto su cui la pretesa creditoria si fonda ⁽¹⁶⁾. È sufficiente anche un'indicazione sintetica della causale, purché consenta al presunto debitore di capire la pretesa dell'Ente, o, più correttamente, da dove origina la pretesa di quest'ultimo ed approntare le proprie difese.

⁽¹⁶⁾ Sul punto, Buoncristiani, *Disciplina del vizio di motivazione della cartella di pagamento. Accoglimento parziale dell'opposizione e conferma del ruolo*, in *Riv. It. Dir. Lav.*, 2010, II, 672.

L'Inps, quindi, deve farsi capire dal destinatario precisando i fatti costitutivi del diritto di credito vantato, e ciò vale ancor più oggi per l'avviso d'addebito, atteso che l'indicazione della causale è ora espressamente prevista a pena di nullità.

Occorre, dunque, muovere proprio da questo aspetto e sottolineare che, ferma restando la nullità del titolo, nell'ipotesi di mancata/insufficiente motivazione dell'avviso di addebito è indispensabile che il contribuente non sia pregiudicato nella sua possibilità di difesa, considerato che il Giudice, nonostante il vizio formale, passa ad esaminare il merito della pretesa ⁽¹⁷⁾. Ne consegue che, all'udienza di comparizione delle parti, il Giudice dovrà rimettere in termine l'opponente per poter svolgere tutte le sue difese e proporre eventuali ulteriori mezzi di prova; mentre l'Inps dovrà necessariamente integrare tali carenze con la memoria di costituzione, indicando compiutamente i fatti contestati e i mezzi di prova.

Secondo taluna dottrina, l'avviso di addebito — in quanto atto amministrativo — può essere motivato *per relationem* mediante rinvio a verbale ispettivo precedentemente notificato ⁽¹⁸⁾. Tuttavia, l'INPS dovrà aggiungere nell'atto, seppur in estrema sintesi, gli elementi che consentano al presunto debitore di identificare la pretesa sostanziale dell'Ente.

A tal proposito, conformemente alla bipartizione prospettata dall'art. 24, comma 1, del D.Lgs. 46/1999, occorre distinguere i contributi o premi dovuti agli enti pubblici previdenziali non versati dal debitore nei termini previsti da disposizioni di legge, dai contributi o premi dovuti in forza di accertamenti effettuati dagli uffici: nel primo caso, l'obbligo contributivo attiene a pagamenti automatici, che presuppongono una collaborazione continuativa e periodica del contribuente (ad esempio, nel caso di contributi denunciati e non versati, la mera indicazione "modello DM10", accompagnata dalla menzione delle mensilità insolute, può considerarsi sufficientemente esaustiva); nel secondo caso, invece, il credito è generato da un atto impositivo o autoritativo dell'amministrazione.

In sostanza la mancata esplicitazione nel contesto dell'atto degli elementi essenziali fondanti il credito è rilevante solo nella misura in cui

⁽¹⁷⁾ In tema, Perina, *Questioni processuali inerenti il ruolo*, in *Inf. Prev.*, 2002, 1493.

⁽¹⁸⁾ Così, De Luca, *La riscossione coattiva dei contributi previdenziali*, in *Officina del diritto*, Giuffrè, Milano, 2012.

comporti l'impossibilità obiettiva di apprenderne la giustificazione e di effettuare il necessario controllo sulla correttezza della pretesa. Pertanto, può ritenersi rispettato il requisito formale allorquando nella cartella o nell'avviso sia citato espressamente, negli esatti estremi temporali di riferimento, il verbale ispettivo posto a fondamento dell'addebito, con l'annotazione della data in cui è stato già portato a conoscenza del destinatario, e siano altresì indicati, sia pur in estratto, tutti i dati necessari all'individuazione del titolo del credito azionato.

4. Termini e modi per proporre opposizione

Qualora un contribuente dovesse ricevere un avviso di addebito contenente crediti previdenziali e volesse contestare il **merito della pretesa** ha l'onere di proporre opposizione dinanzi al Tribunale del lavoro competente nel termine perentorio di **40 giorni** dalla notifica dell'atto. In pratica, il contribuente ha a disposizione i medesimi rimedi giudiziali di cui disponeva per contestare il ruolo e la cartella esattoriale, atteso che il D.L. 78/2010 non è intervenuto sul punto.

Inoltre, la Suprema Corte di Cassazione ha avuto modo di specificare che *“Detto **termine** deve ritenersi **perentorio**, perché diretto a rendere non più contestabile dal debitore il credito contributivo dell'ente previdenziale in caso di omessa tempestiva impugnazione e a consentire così una rapida riscossione del credito medesimo”* ⁽¹⁹⁾.

Ne consegue che: 1) il termine di 40 giorni è perentorio e un'opposizione tardiva (ossia dopo i 40 giorni) ne comporta necessariamente la dichiarazione di inammissibilità da parte del giudice in ogni stato e grado del giudizio; 2) tale termine per proporre opposizione non è previsto dal Legislatore indiscriminatamente per tutti i vizi della cartella esattoriale o dell'avviso di addebito, ma solo ed esclusivamente per quelli relativi all'iscrizione al ruolo (ossia il merito della pretesa creditoria).

La tempestività dell'opposizione viene controllata pregiudizialmente d'ufficio dal Giudice del Lavoro, in base alla lettura degli atti ⁽²⁰⁾.

⁽¹⁹⁾ Tra le tante, Cassazione n. 21365/2010; n. 2835/2009; n. 17978/2008.

⁽²⁰⁾ Cfr. Cassazione n. 11274/2007, Cassazione n. 23173/2011; Cassazione civ., sez. VI, ordinanza 10.06.2013, n. 14551, la quale ha affermato che *“in tema di opposizione a cartella esattoriale per il mancato pagamento di contributi previdenziali, il*

Quest'ultima riflessione risulta di notevole importanza, poiché molte volte il contribuente si oppone alla cartella esattoriale (ora avviso di addebito) non solo per contestarne il credito, ma anche per rilevare vizi formali della medesima (es. un vizio di notifica dell'atto oppure la sua insufficiente motivazione).

In questo caso, è bene far presente che se i predetti rilievi dovessero essere rilevati con ricorso proposto dopo il 40° giorno, essi non potrebbero essere presi in considerazione, poiché risulterebbero intempestivi e quindi inammissibili. Il Giudice, infatti, è tenuto a verificare anche d'ufficio la tempestività del ricorso e, qualora rilevi che lo stesso è stato proposto oltre il predetto termine perentorio, deve dichiarare l'inammissibilità dell'opposizione ⁽²¹⁾.

Il termine previsto dal 5 comma dell'art. 24 del D.Lgs. 46/1999 è accordato per l'opposizione nel merito della pretesa contributiva e non per disciplinare l'azione esecutiva.

Infatti, nella disciplina della riscossione mediante iscrizione a ruolo dei crediti previdenziali, l'opposizione all'esecuzione e agli atti esecutivi è prevista dall'art. 29 del citato D.Lgs. 46/1999 che, per la relativa regolamentazione, rinvia alle "forme ordinarie" e dunque alle modalità di cui agli artt. 615 e seguenti c.p.c., con la conseguenza che l'opposizione agli atti esecutivi prima dell'inizio dell'esecuzione deve proporsi entro 20 giorni dalla notificazione del titolo esecutivo (v. art. 617 c.p.c.).

Alla luce del contesto delineato, dunque, è importante per il difensore che intenda opporsi a tutela del contribuente valutare la **natura dei vizi** di cui si presume affetto l'atto da impugnare e se questi investano il merito della pretesa (40 giorni) ovvero la sua esecutività (20 giorni), poiché da tale distinguo dipenderà la scelta se esperire un'opposizione avverso l'iscrizione a ruolo o avverso gli atti esecutivi, con conseguente adozione della corretta modalità e forma di impugnazione che deve essere in ogni caso rispettosa dei termini di natura perentoria, differenziati a seconda dello strumento processuale prescelto.

Tuttavia, in caso di mancata notifica della cartella esattoriale, il momento di garanzia nei confronti del contribuente deve essere recu-

giudice deve accertare la tempestività del ricorso proposto dall'ingiunto a prescindere dalla sollecitazione delle parti, disponendo, anche aliunde, l'acquisizione degli elementi utili, in applicazione degli artt. 421 e 437 c.p.c., con la conseguenza che il mancato rilievo officioso comporta la nullità della sentenza, rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio".

⁽²¹⁾ V. Cassazione civ., sentenza 16.05.2007, n. 11274.

perato consentendo l'impugnazione del primo atto idoneo a porre il soggetto in grado di esercitare validamente il suo diritto di difesa ⁽²²⁾.

Quanto alla **sospensione della procedura esecutiva**, l'art. 24 co. 6 del D.Lgs. 46/1999 stabilisce che *“nel corso del giudizio di primo grado il Giudice del lavoro può sospendere l'esecuzione del ruolo per gravi motivi (ora l'esecuzione dell'avviso di addebito). In caso di sospensione, il ricorrente deve notificare il provvedimento al concessionario”*.

Le prassi dei Tribunali sono le più varie, alcuni giudici sostengono che sia necessario il contraddittorio tra le parti e fissano un'udienza *ad hoc*, prima dell'udienza nel merito. Altri, invece, sospendono più o meno automaticamente, *inaudita altera parte*, l'esecuzione (ora dell'avviso di addebito). Di rado, esaminano la richiesta di sospensiva nella prima udienza di merito.

Ad ogni modo, qualora il ricorrente ottenga dal Giudice adito la sospensione dell'esecuzione, notificherà il provvedimento all'Agente della Riscossione competente, specificando il numero dell'avviso di addebito sospeso.

Nei giudizi di opposizione contro il ruolo disciplinati dall'art. 24 del D.Lgs. 46/1999, l'Inps, sebbene formalmente convenuto da parte del ricorrente che contesti la pretesa contributiva, deve ritenersi attore in senso sostanziale, in modo non dissimile da quanto si verifica nel caso di opposizione a decreto ingiuntivo o ad ordinanza ingiunzione, onde l'onere probatorio circa l'esistenza della pretesa contributiva dedotta grava a carico dell'Ente impositore ⁽²³⁾.

Come si è evidenziato *ut supra*, il giudizio promosso o comunque esperibile ai sensi dell'art. 24 del D.Lgs. 46/1999 fa esclusivo riferimento alle opposizioni contro l'iscrizione a ruolo, richiamando esplicitamente gli artt. 442 e ss. c.p.c., per lo svolgimento dei giudizi inerenti al merito della pretesa contributiva, così restando escluse da tale disciplina processuale le contestazioni relative alla fase successiva alla formazione della cartella o dell'avviso di addebito, che sono invece regolate dagli artt. 617 e ss. c.p.c. (ciò si evince anche dall'art. 29 del D.Lgs. 46/1999), con la conseguenza che le questioni formali devono essere proposte con la forma e i termini dell'opposizione agli atti

⁽²²⁾ V. Amendola, *Questioni processuali nei giudizi di opposizione alla riscossione coattiva per contributi previdenziali*, Corso decentrato CSM, 27 ottobre 2009.

⁽²³⁾ Cfr. Cassazione n. 17272/2013; n. 26395/2013; Cassazione civ., sez. lav., sentenza 06.11.2009, n. 23600; Cassazione civ., sentenza 18.05.2007, n. 11631; sul **valore probatorio dei verbali ispettivi**, v. Cassazione n. 14965/2012.

esecutivi e quindi necessariamente entro 20 giorni dalla notifica della cartella o dell'avviso.

In altre parole, nel caso in cui il presunto debitore intenda contestare vizi formali della cartella o dell'avviso di addebito (ad esempio, la carenza di motivazione, l'esistenza di vizi di notifica, il difetto di indicazione del responsabile del procedimento così come del numero delle rate in cui poter pagare, o ancora la regolarità dei singoli atti esecutivi) deve promuovere un'**opposizione agli atti esecutivi ex art. 617 c.p.c.** entro il termine perentorio di 20 giorni dalla notifica ⁽²⁴⁾.

Con la procedura di cui al citato art. 617 c.p.c. si contesta non il diritto dell'istante a procedere ad esecuzione forzata (non si discute cioè della validità dell'azione esecutiva astrattamente contemplata nel titolo), bensì il (solo) esercizio di questa, così come concretamente esercitata in seno a uno specifico procedimento esecutivo, con la conseguenza che il passaggio in giudicato della pronuncia relativa all'opposizione agli atti esecutivi non spiega influenza (e non può pertanto interferire alcuna astratta ipotesi di un conflitto di giudicati) nell'ambito dell'eventuale opposizione agli atti esecutivi di una successiva azione esecutiva introdotta sulla base del medesimo titolo.

Capita non di rado che il Giudice si trovi di fronte ad una **atto privo di motivazione**. Con riferimento alla cartella di pagamento, si è abbondantemente discusso se la mancanza o l'insufficiente motivazione della medesima cartella integrasse un vizio dell'atto esecutivo ⁽²⁵⁾, da far valere con l'opposizione agli atti esecutivi, nel termine di 20 giorni dalla notifica della stessa, ovvero sia un vizio che afferisca il merito, eccepibile nel termine di 40 giorni dalla notifica *ex art. 24 D.Lgs. 46/1999* ⁽²⁶⁾.

Come è noto, l'orientamento fino a qualche tempo fa prevalente della Corte di Cassazione era fermo nel ritenere che *“in tema di riscossione mediante iscrizione a ruolo dei crediti previdenziali, ai sensi del D.Lgs. 46/1999 la contestazione dell'assoluta indeterminatezza della cartella di pagamento integra un'opposizione agli atti esecutivi di cui*

⁽²⁴⁾ In argomento, cfr. Cassazione n. 25757/2008; n. 18691/2008; 27019/2008; nella giurisprudenza di merito, Tribunale Milano, sentenza 18.03.2014. La Suprema Corte, in proposito, ha precisato che *“nel caso di opposizione agli atti esecutivi, il Giudice di merito è tenuto a verificare se l'opposizione sia ammissibile, in quanto proposta nel termine perentorio di cinque giorni (ora 20 gg.), stabilito a pena di decadenza e la cui violazione è rilevabile d'ufficio”* cfr. Cassazione n. 18207/2003.

⁽²⁵⁾ Così, Cassazione n. 2784/2009; Cassazione n. 18691/2008.

⁽²⁶⁾ Così, Tribunale Bologna, sentenza 29.11.2005.

all'art. 29, secondo comma, del D.Lgs. n. 46 cit., che per la relativa regolamentazione rinvia alle forme ordinarie, con la conseguenza che prima dell'inizio dell'esecuzione l'opposizione va proposta nel termine di cinque giorni dalla notifica della cartella, non potendo trovare applicazione il termine di quaranta giorni previsto dall'art. 24, comma quinto, del medesimo D.Lgs., riferibile all'opposizione sul merito della pretesa di riscossione, neppure ove si assuma che la cartella non contiene alcun riferimento al credito, non essendo possibile in tal caso proporre con unico atto l'opposizione di merito e quella per vizi di forma della cartella, giacché la prima è materialmente preclusa dalla mancanza dei dati necessari ad approntare qualsiasi difesa” (27).

Va tuttavia rilevato che tale orientamento è andato recentemente modificandosi; infatti, la Suprema Corte ha rimeditato il principio sopra enunciato, distinguendo l'ipotesi dell'assoluta indeterminatezza della cartella che preclude — per mancanza dei dati necessari — di approntare qualsiasi difesa di merito, dall'ipotesi in cui il vizio di forma (*rectius*: difetto di motivazione) consente comunque al contribuente di formulare una difesa nel merito (28). Ebbene, in quest'ottica, solo nel primo caso il vizio deve essere fatto valere con l'opposizione agli atti esecutivi nel termine di 20 giorni dalla notifica, mentre nella seconda ipotesi, l'eccezione può essere sollevata nell'ambito del giudizio di merito, nel termine di 40 giorni sopra citato.

In particolare, una parte degli interpreti ritiene legittima l'opposizione nella quale l'intimato si limiti a contestare quanto possa essere desumibile dalla cartella di pagamento opposta, riservandosi di dedurre più compiutamente allorquando l'Inps abbia precisato i fatti costitutivi lacunosamente indicati in cartella (29).

Vi è poi l'ipotesi in cui il contribuente voglia eccepire l'irregolarità del titolo esecutivo per **vizi di regolarità formale** della cartella/avviso quali la mancata indicazione nell'atto impugnabile dell'organo giurisdizionale competente, delle forme o del termine per proporre ricorso,

(27) Sul punto, v. Cassazione n. 25208/2009; in argomento v. anche n. 2784/2009; n. 21863/2004; n. 18691/2008, secondo cui il **vizio di motivazione** “*si configura come un vizio di forma del titolo esecutivo. Ne consegue che l'opposizione agli atti esecutivi prima dell'inizio dell'esecuzione doveva essere proposta entro cinque giorni dalla notificazione del titolo esecutivo, che, ai sensi del D.P.R. n. 602/73, art. 49 si identifica nella cartella esattoriale*”.

(28) Cfr. Cassazione civ., sez. lav., n. 14962/2012, con nota di Carpuso.

(29) V. Piovesano, *Sulla natura del termine di decadenza per l'iscrizione a ruolo dei crediti di previdenza*, cit..

etc.. In questi casi non viene inficiata la validità dell'atto, ma, sul piano processuale, viene riconosciuta la scusabilità dell'errore in cui sia eventualmente incorso il ricorrente, con conseguente riammissione in termini per l'impugnativa, ove questa sia stata tardivamente proposta ⁽³⁰⁾.

Con orientamento ormai costante la Suprema Corte di legittimità sostiene che, una volta decorso il termine indicato dall'art. 24, co. 5, del D.Lgs. 46/1999, il credito dell'Istituto previdenziale diventa incontrovertibile, cioè non più contestabile da parte del creditore che perde la possibilità di far valere sia i vizi formali, che il merito della pretesa ⁽³¹⁾. Tuttavia, nella giurisprudenza di merito si è precisato che la mancata opposizione nel termine di 40 giorni rende definitivo e non più contestabile il credito dell'ente previdenziale, similmente ad un giudicato, ma non comporta gli effetti di natura processuale riservati ai provvedimenti giurisdizionali ⁽³²⁾.

In realtà, pur essendo previsti dei termini perentori per proporre opposizione, esiste un'ulteriore possibilità per il contribuente che dovesse ricevere una cartella di pagamento o un avviso di addebito, vale a dire l'**opposizione all'esecuzione ex art. 615 c.p.c.**, consistente in una domanda di accertamento negativo riferita alla validità del titolo esecutivo ⁽³³⁾.

L'opposizione a ruolo non è inquadrabile in un'unica fattispecie, proprio in ragione della separazione che sussiste tra la titolarità del credito e quella dell'azione esecutiva, potendo l'impugnazione avere ad oggetto gli atti esecutivi, ovvero la sussistenza dell'*an* e del *quantum* della pretesa.

Qualora, infatti, il contribuente volesse contestare la cartella di pagamento o l'avviso di addebito deducendo l'esistenza di fatti estintivi del credito sopravvenuti alla formazione del titolo esecutivo ovvero la persistenza del credito e del diritto a provvedere ad esecuzione forzata, potrà proporre opposizione all'esecuzione secondo le regole di cui agli

⁽³⁰⁾ V. Cassazione n. 1372/2013; n. 19675/2011; n. 20634/2008; conforme Cassazione S.U. n. 5040/2004.

⁽³¹⁾ V. Cassazione n. 18145/2012; n. 7959/2011; n. 21365/2010; n. 17978/2008; n. 4506/2007.

⁽³²⁾ Così, Tribunale Catania, 13.02.2013; Tribunale Lecce, sentenza 11.03.2009; Tribunale Udine, sentenza 09.07.2010.

⁽³³⁾ In tema, cfr. Cassazione n. 26089/2005; n. 13568/2004.

artt. 618 *bis* e 615 c.p.c., contestando il diritto della parte istante a procedere ad esecuzione forzata.

Per tale opposizione non è assolutamente previsto alcun termine di decadenza, in quanto il giudizio investe l'*an* dell'esecuzione, cioè il diritto di procedere ad esecuzione forzata per difetto originario o sopravvenuto, totale o parziale, del titolo esecutivo o della pignorabilità dei beni ⁽³⁴⁾.

A titolo esemplificativo si fa riferimento ai casi di avvenuto pagamento, morte del debitore, prescrizione maturata successivamente alla notificazione della cartella o dell'ultimo atto di esecuzione.

Ed invero, superata la fase di emissione e di notifica della cartella di pagamento o dell'avviso di addebito, la successiva opposizione, proposta *ex art.* 615 co. 1 c.p.c., può riguardare anche motivi di merito, purché sopravvenuti rispetto alla notifica della cartella e/o avviso medesima/o.

Nel caso di opposizione all'esecuzione, il **potere di sospensione** è disciplinato dall'art. 29, terzo comma, del D.Lgs. 46/1999, secondo cui "*ad esecuzione iniziata il Giudice può sospendere la riscossione solo in presenza dei presupposti di cui all'art. 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, come sostituito dall'articolo 16 del presente decreto*", e, cioè, nell'ipotesi in cui ricorrano gravi motivi e vi sia fondato pericolo di grave e irreparabile danno.

Infine preme ricordare che, secondo la giurisprudenza di legittimità, qualora, a seguito della notificazione di una cartella di pagamento e/o avviso di addebito, l'intimato abbia proposto domande qualificabili sia come opposizioni di merito *ex art.* 24 D.Lgs. 46/1999, sia come opposizioni all'esecuzione (in relazione alla presa incidenza di fatti estintivi posteriori alla formazione del titolo esecutivo); sia come opposizione agli atti esecutivi (in relazione a irregolarità formali delle cartelle e della sua notificazione) e, con una sola sentenza, siano state definite tutte le domande, tale sentenza è impugnabile con l'appello relativamente alla opposizione di merito *ex art.* 24 D.Lgs. 46/1999 e all'opposizione alla esecuzione e con il ricorso per cassazione quanto all'opposizione agli atti esecutivi *ex art.* 618 terzo comma c.p.c. ⁽³⁵⁾.

⁽³⁴⁾ Tra le tante, Tribunale Catania, sez. lav., sentenza 1010.2012, n. 3940; Tribunale Siracusa, sez. lav., sentenza 07.06.2012, n. 817; Tribunale Caserta, sez. lav., sentenza 04.02.2010, n. 551.

⁽³⁵⁾ V. Cassazione, SS.UU., n. 562/2000.

5. Prescrizione e decadenza

Prescrizione e decadenza sono istituti giuridici intesi alla certezza dei rapporti giuridici e consistono nella estinzione di una situazione soggettiva di vantaggio — con liberazione del titolare passivo del rapporto di debito/credito — in ragione del suo mancato esercizio entro un certo arco temporale.

In materia previdenziale, evidente è la funzione di protezione dell'interesse pubblico alla definitività e certezza delle determinazioni concernenti erogazioni di spesa gravanti su bilanci pubblici.

La disciplina della prescrizione contributiva è densa di peculiarità, anche in deroga a quanto disposto dalle norme del codice civile in materia.

Rispetto alla disciplina civilistica si pone in primo piano innanzitutto l'impossibilità (contrariamente a quanto previsto dall'art. 2937 c.c.) di versare contribuzione volontaria nei casi in cui il termine di prescrizione sia spirato. Si produce quindi un effetto estintivo che ricorda più che una prescrizione, una vera e propria decadenza, nel senso che l'eventuale pagamento effettuato dopo il termine finale costituisce in ogni caso un indebito, oggetto di ripetizione.

Se da una parte, dunque, secondo le norme generali del diritto civile, colui che può disporre del diritto estinto per prescrizione può anche rinunciare a farla valere, ciò non accade invece nella materia contributiva, secondo un principio che del resto era già presente nella vecchia disciplina in materia di prescrizione (v. art. 55, R.D.L. 04.10.1935, n. 1827).

La *ratio* del divieto può rintracciarsi in molteplici aspetti: ragioni di ordine pubblico ⁽³⁶⁾, come pure l'esigenza di evitare che si possano creare in via fittizia posizioni assicurative risalenti nel tempo mediante il semplice versamento di contribuzione ora per allora ma senza l'effettivo svolgimento di attività lavorativa ⁽³⁷⁾, oppure semplicemente l'esigenza di rispettare l'equilibrio finanziario degli enti previdenziali, principio che trova del resto compiuta conferma nel principio della indisponibilità negoziale della materia (art. 2115 c.c.).

Altri elementi di forte peculiarità del regime della prescrizione dei

⁽³⁶⁾ Così, Cassazione n. 1703/1991; in dottrina, Galatino, *Diritto del lavoro*, Torino, 1995, 675.

⁽³⁷⁾ Sul tema, v. Villani, *Questioni relative alla prescrizione dei contributi previdenziali*, in *Rivista di Previdenza Pubblica e Privata*, n. 2/2001.

contributi previdenziali sono rappresentati dalla rilevabilità della stessa in ogni stato e grado del giudizio anche d'ufficio (corollario del principio della operatività di diritto della prescrizione e della indisponibilità dei diritti vigente in materia previdenziale), dalla irrilevanza del riconoscimento del diritto, dal regime alternativo del termine di prescrizione in presenza di denuncia del lavoratore o dei suoi superstiti (il lavoratore rispetto al rapporto contributivo è un soggetto terzo che, con un suo atto, produce effetti interruttivi a favore del destinatario del pagamento).

Nella materia previdenziale, quindi, il regime della prescrizione dei contributi è sottratto alla disponibilità delle parti, anche per le contribuzioni relative a periodi precedenti l'entrata in vigore della stessa legge (cfr. il comma 10 dell'art. 3, L. 335/1995) e con riferimento a qualsiasi forma di previdenza obbligatoria.

In via generale, l'art. 3 co. 9 e 10 L. 335/1995 dispone che *“Le contribuzioni di previdenza e di assistenza sociale obbligatoria si prescrivono e non possono essere versate con il decorso dei termini di seguito indicati:*

a) *dieci anni per le contribuzioni di pertinenza del Fondo pensioni lavoratori dipendenti e delle altre gestioni pensionistiche obbligatorie, compreso il contributo di solidarietà previsto dall'art. 9 bis, comma 2, del D.L. 103/1991, convertito, con modificazioni, dalla L. 166/1991, ed esclusa ogni aliquota di contribuzione aggiuntiva non devoluta alle gestioni pensionistiche. A decorrere dal 1° gennaio 1996 tale termine è ridotto a cinque anni salvi i casi di denuncia del lavoratore o dei suoi superstiti.*

b) **cinque anni** *per tutte le altre contribuzioni di previdenza e di assistenza sociale obbligatoria”.*

In materia di prescrizione del diritto ai contributi di previdenza e di assistenza obbligatoria, la disciplina posta dall'art. 3 co. 9 e 10 L. 335/1995 comporta quindi che, anche per i contributi relativi a periodi precedenti alla data di entrata in vigore di detta legge (salvi i casi in cui il precedente termine decennale di prescrizione venga conservato per effetto di denuncia del lavoratore, o dei suoi superstiti, di atti interruttivi già compiuti o di procedure di recupero iniziate dall'Istituto previdenziale nel rispetto della normativa preesistente), il termine di prescrizione è quinquennale a decorrere dal 1° gennaio 1996, potendo, però, detto termine, in applicazione della regola generale di cui all'art.

252 disp. att. c.c., essere inferiore se tale è il residuo del più lungo termine determinato secondo il regime precedente ⁽³⁸⁾.

Sotto quest'ultimo aspetto, è stato osservato che la “*denuncia del lavoratore*” — in relazione a contributi previdenziali relativi a periodi precedenti la data (17 agosto 1995) di entrata in vigore della L. 335/1995 — risulta idonea a mantenere il precedente termine decennale solo se intervenuta prima della maturazione del termine quinquennale di prescrizione — non potendo, all'evidenza, più operare il prolungamento dello stesso termine, una volta che il credito contributivo risulti già prescritto per il maturare del quinquennio dalla sua scadenza — e, comunque, non oltre il 31 dicembre 1995, in parallelo con quanto stabilito per gli atti interruttivi dell'ente previdenziale ⁽³⁹⁾.

L'art. 3, comma 9, L. 335/1995 indica dunque in cinque o dieci anni il termine di prescrizione, a seconda del tempo, anteriore o successivo al 1° gennaio 1996, in cui si è svolto il rapporto assicurativo. Scaduto il termine, i contributi non possono essere più versati all'ente previdenziale (la prescrizione del credito dell'ente non è disponibile, come nell'art. 2938 c.c., onde essa deve essere rilevata d'ufficio dal giudice).

Al medesimo regime prescrizionale proprio dei crediti contributivi soggiacciono poi le **somme aggiuntive** conseguenti all'omesso o ritardato pagamento dell'obbligazione contributiva.

In merito a tale ultime voci di credito, deve darsi atto di un orientamento giurisprudenziale secondo il quale le stesse, pur se accessorie, hanno la funzione di rafforzare l'obbligazione principale, ma non ne condividono la natura giuridica, con la conseguenza, in assenza di specifica disposizione, che le stesse non sarebbero assoggettate al regime prescrizionale dell'obbligazione contributiva cui si riferiscono ⁽⁴⁰⁾.

Appare tuttavia più convincente altro orientamento giurisprudenziale, secondo il quale il credito per sanzioni civili — che trae titolo da una obbligazione accessoria *ex lege* — ha la stessa natura giuridica dell'obbligazione principale e deve essere assoggettato al medesimo

⁽³⁸⁾ Così, Cassazione civ., SS.UU., sentenza 07.03.2008, n. 6173

⁽³⁹⁾ Cfr. Cassazione n. 9173/2010, Cassazione n. 73/2009.

⁽⁴⁰⁾ Così, Cassazione civ., sez. lav., sentenza 06.07.2011, n. 14864; Cassazione civ., sez. lav., sentenza 10.08.2006, n. 18148.

regime prescrizione previsto per tale obbligazione ⁽⁴¹⁾. Secondo tale ultima ricostruzione- che si condivide- con riferimento alle omissioni e evasioni contributive, la prescrizione del credito per le sanzioni civili è la medesima dei contributi cui esse ineriscono.

Per il periodo successivo alla **definitività delle cartella di pagamento**, mai impugnate, va ora dato atto di due contrapposti orientamenti in relazione al termine di prescrizione applicabile.

Secondo un primo orientamento, non è applicabile il maggior termine prescrizione previsto dall'art. 2953 c.c., attesa la diversa natura della cartella di pagamento rispetto ai titoli di formazione giudiziale alla cui definitività conseguono gli effetti previsti dalla norma. La Suprema Corte, sia pure in tema di ingiunzione fiscale — qualificata come atto amministrativo che cumula in sé le caratteristiche del titolo esecutivo e del precetto, e priva però dell'attitudine ad acquistare efficacia di giudicato — ha espresso il principio secondo il quale la decorrenza del termine per l'opposizione, pur determinando la decadenza dall'impugnazione, non produce effetti di ordine processuale, ma solo l'effetto sostanziale dell'irretrattabilità del credito, con la conseguente inapplicabilità dell'art. 2953 c.c. ai fini della prescrizione ⁽⁴²⁾.

In altri termini, la cartella di pagamento non opposta, per quanto titolo esecutivo, non è assimilabile alla sentenza passata in giudicato. Infatti, è un atto amministrativo che risulta privo dell'attitudine a modificare il termine di prescrizione con la conseguenza che il precedente termine prescrizione di cinque anni ricomincia a decorrere dalla notifica della cartella ⁽⁴³⁾.

Del resto, sono numerose le pronunce giurisprudenziali di merito che considerano applicabile, nella fase successiva alla notifica della cartella non opposta, il termine prescrizione quinquennale previsto dall'art. 3, comma 9 della L. n. 335/1995 ⁽⁴⁴⁾.

La Corte di Cassazione è tornata ad affrontare l'argomento, addi-
venendo a soluzione opposta.

⁽⁴¹⁾ In tal senso, Cassazione civ., sez. lav., sentenza 22.02.2012, n. 2620; Cassazione civ., sez. lav., sentenza 12.05.2004, n. 9054.

⁽⁴²⁾ Così, Cassazione n. 12263/2007.

⁽⁴³⁾ V. Cassazione n. 8380/2013, Cassazione n. 25790/2009.

⁽⁴⁴⁾ Tra le tante, Tribunale di Lecce, sez. lav., sentenza n. 2464/2015; Tribunale di Lecce, sez. lav., sentenza 1876/2015; Tribunale di Rovereto, sez. lav., sentenza 28.01.2014.

Divenuta intangibile la pretesa contributiva per effetto della mancata proposizione dell'opposizione alla cartella di pagamento, sostiene la Corte, non è più soggetto ad estinzione per prescrizione il diritto alla contribuzione previdenziale. La Corte conclude affermando che “*ciò che può prescriversi è soltanto l'azione diretta all'esecuzione del titolo così definitivamente formatosi; riguardo alla quale, in difetto di diverse disposizioni (e in sostanziale conformità a quanto previsto per l'actio iudicati ai sensi dell'art. 2953 c.c.), trova applicazione il termine prescrizione decennale ordinario di cui all'art. 2946 c.c.*” (45).

Tale ultimo orientamento desta tuttavia perplessità, muovendo dall'assunto — tutt'altro che pacifico — di una piena equiparazione della cartella di pagamento non opposta ad un titolo di formazione giudiziale non impugnato, e della conseguente applicabilità dell'art. 2953 c.c., che solo a detta ultima ipotesi fa riferimento nel prevedere un termine di prescrizione decennale. Lo stesso non considera, inoltre, la specialità del regime prescrizione previsto in materia di contributi previdenziali.

Per i motivi testé esposti, si ritiene applicabile il termine di prescrizione quinquennale anche dopo che la cartella di pagamento sia divenuta definitiva.

Pertanto, solo nel caso in cui ci si trova dinanzi ad una sentenza passata in giudicato (v. art. 2953 c.c.) il termine di prescrizione muta da quello ordinario precedente (quinquennale) — previsto per il singolo tributo — in quello decennale. Applicandosi, diversamente, il termine decennale di cui all'art. 2953 c.c., si arriverebbe alla conclusione di consentire all'ente previdenziale di riscuotere contributi prescritti (46).

A non differenti conclusioni deve giungersi anche nel caso in cui venga impugnato il ruolo, dal momento che neppure ai ruoli formati

(45) Cfr. Cassazione n. 4338/2014.

(46) In argomento, Miscione, *Lavoro, dottrina, diritto*, cit., 308, il quale ha osservato che se si sostenesse la perfetta identità di effetti tra la cartella esattoriale/avviso di addebito non opposta/o e giudicato, ciò condurrebbe ad effetti perversi di una soluzione impossibile. Infatti, se le cartelle esattoriali per contributi prescritti divenissero definitive (nel senso di produrre effetti identici al giudicato sostanziale) l'Inps sarebbe obbligato da un lato, a ricevere questi contributi, ma dall'altro, non potrebbe riceverli, atteso il principio sancito dall'art. 3 L. 335/1995 che vieta agli Enti previdenziali di ricevere i contributi prescritti. Del resto, il principio dell'irricevibilità dei contributi prescritti, è di ordine pubblico e non può essere superato neanche da un'interpretazione giurisprudenziale sulla perentorietà del termine previsto dall'art. 24 del D.Lgs. 46/1999.

dagli enti pubblici previdenziali per la riscossione dei crediti contributivi ed alle conseguenti cartelle esattoriali può assegnarsi natura giurisdizionale; di guisa che, dalla mancata opposizione, discende l'effetto sostanziale dell'incontestabilità del credito, ma non gli effetti di natura processuale riservati ai provvedimenti giurisdizionali e, quindi, l'idoneità al giudicato.

Necessario corollario è che l'azione esecutiva rivolta al recupero del credito contributivo non opposta ai sensi dell'art. 24, comma 5°, del D.Lgs. 46/1999 è soggetta non al termine decennale di prescrizione dell'*actio iudicati* contemplato dall'art. 2953 c.c., bensì al termine proprio della riscossione dei contributi e, quindi, nel caso di specie, al termine quinquennale introdotto dalla L. 335/1995.

L'art. 25 del D.Lgs. 46/1999 prevede che l'iscrizione a ruolo dei contributi o premi dovuti agli enti previdenziali debba essere effettuata "a pena di **decadenza**" entro il 31 dicembre dell'anno successivo al termine fissato per il versamento o alla data di notifica del verbale di accertamento o, infine, entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello in cui è divenuto definitivo il provvedimento sottoposto a gravame giudiziario ⁽⁴⁷⁾.

La disposizione, per effetto di successivi interventi di differimento del Legislatore, è divenuta operativa solo a partire dal 1° gennaio 2004 ⁽⁴⁸⁾.

La questione di fondo che si pone con riferimento alla decadenza

⁽⁴⁷⁾ Riguardo i termini di decadenza per tardiva iscrizione a ruolo, l'art. 25 D.Lgs. 46/1999 statuisce che "*i contributi o premi dovuti agli enti pubblici previdenziali sono iscritti in ruoli esecutivi, a pena di decadenza: a) per i contributi o premi non versati dal debitore, entro il 31 dicembre dell'anno successivo al termine fissato per il versamento; in caso di denuncia o comunicazione tardiva o di riconoscimento del debito, tale termine decorre dalla data di conoscenza, da parte dell'ente; b) per i contributi o premi dovuti in forza di accertamenti effettuati dagli uffici, entro il 31 dicembre dell'anno successivo alla data di notifica del provvedimento ovvero per quelli sottoposti a gravame giudiziario, entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello in cui il provvedimento è divenuto definitivo...*".

⁽⁴⁸⁾ In virtù della norma transitoria di cui all'art. 36 e delle successive modifiche (art. 78 comma 24 L. 388/2000, art. 38 comma 8 L. 289/2002, art. 4 comma 25, l. 24.12.2003, n. 350), "*la norma si applica solo ai contributi maturati successivamente all'1.1.2004*". Inoltre, l'art. 38 comma 12 del D.L. 31.05.2010 n. 78, convertito in L. 30.07.2010 n. 122, ha previsto che "*Le disposizioni contenute nell'articolo 25 del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46, non si applicano, limitatamente al periodo compreso tra l'1/1/2010 e il 31/12/2012, ai contributi non versati e agli accertamenti notificati successivamente alla data del 1° gennaio 2004, dall'Ente creditore*".

di cui all'art. 25 è se essa abbia natura procedimentale o sostanziale, se, cioè, l'inutile decorso del termine per l'iscrizione a ruolo estingua la pretesa creditoria dell'ente previdenziale ovvero incida solo sulla possibilità di avvalersi dello strumento della riscossione a mezzo ruolo.

Secondo una prima teoria, la decadenza dalla possibilità di costituire il titolo esecutivo per contributi o premi prevista dalla succitata normativa è fattispecie (esterna al merito della pretesa) che inibisce la fase satisfattiva del credito, sicché l'emissione e la notificazione dell'atto impositivo, malgrado l'intervenuta decadenza, deve ritenersi effettuata in assoluta carenza di potere ⁽⁴⁹⁾. Diversamente opinando si produrrebbe l'effetto di far risorgere un diritto decaduto; il che contrasta con tutti i principi generali in materia di decadenza.

In altri termini, l'attività impositiva per la quale è maturata la decadenza può essere contrastata da una azione di nullità per difetto assoluto di potere impositivo, avendo la decadenza non solo valore procedimentale, ma anche sostanziale. Tale soluzione sarebbe suggerita, peraltro, dal tenore letterale dell'art. 24 co. 6 del D.Lgs. 46/1999 che riferisce l'opposizione a *motivi inerenti il merito della pretesa contributiva*.

Tuttavia, la prevalente e consolidata giurisprudenza propende per un vizio della procedura esattoriale che impedisce all'Ente impositore di avvalersi di tale strumento di recupero, ma non comporta l'estinzione del credito, né preclude all'Ente medesimo la possibilità di ricorrere agli strumenti giudiziari ordinari ⁽⁵⁰⁾.

Pertanto, ove si ritenga che la decadenza di cui all'art. 25 del D.Lgs. 46/1999 rivesta natura esclusivamente procedimentale, essa non inciderà sul merito della pretesa contributiva dell'ente previdenziale. In particolare, in presenza di una specifica richiesta formulata dall'Inps nella memoria tempestivamente depositata, occorrerà verificare — a prescindere da una eventuale decadenza — la dovutezza nel merito delle somme richieste per i contributi e le somme aggiuntive ⁽⁵¹⁾.

Dunque, sotto il profilo processuale occorrerà verificare il tipo di difesa predisposta dal ricorrente.

Ove, infatti, parte ricorrente si sia limitata ad eccepire la decadenza senza alcuna censura sul merito della pretesa non residuerà alternativa

⁽⁴⁹⁾ Sul tema, Cannella, "Corso di diritto della previdenza sociale", Milano, 1970, 657 ss.; Glendi, "L'oggetto del processo tributario", Padova, 1984, 696 ss.

⁽⁵⁰⁾ Cfr. Cassazione civ., sez. lav., sentenza n. 14149/2012.

⁽⁵¹⁾ Da ultimo, Tribunale Siracusa, sez. lav., sentenza 07.04.2016, n. 269.

al giudice, in difetto di una specifica domanda riconvenzionale da parte dell'ente previdenziale, se non quella di dichiarare l'inefficacia della cartella e dell'iscrizione a ruolo.

Nel caso in cui, invece, parte ricorrente domandi anche l'accertamento dell'insussistenza del credito dell'ente previdenziale, allora il giudice, pur rilevando l'inefficacia della cartella o dell'avviso, potrà/dovrà verificare la fondatezza della pretesa fatta valere con il procedimento di riscossione esattoriale.

Sotto l'aspetto processuale, peraltro, qualche dubbio potrebbe sorgere ove il ricorrente abbia espressamente qualificato come subordinata la domanda volta all'accertamento negativo in ordine alla pretesa creditoria dell'ente di previdenza.

Come sopra detto, l'INPS, sino all'entrata in vigore delle norme sull'avviso di addebito, doveva iscrivere a ruolo i propri crediti entro i termini di cui sopra, a pena di decadenza.

Ebbene, dopo la soppressione del ruolo, si pone il problema di verificare se i termini previsti dall'art. 25 del D.Lgs. 46/1999 possano intendersi estesi alla notifica dell'avviso di addebito, vale a dire se l'INPS debba notificare detto avviso al contribuente nei termini fino ad oggi fissati per l'iscrizione a ruolo.

Sul punto, in dottrina si è osservato che per l'avviso d'addebito resterebbe esclusa l'applicazione del regime sulle scadenze previste dal citato art. 25, atteso che il nuovo sistema non prevede più l'iscrizione a ruolo del credito⁽⁵²⁾. In tal caso, l'Istituto resterebbe libero di notificare l'avviso di addebito entro i termini ampi della prescrizione del credito.

Non può sottacersi, tuttavia, che, ai sensi e per gli effetti dell'art. 30, comma 4, del D.L. 78/2010, appare preferibile considerare i termini di cui all'art. 25 citato ancora applicabili e, dunque, da intendersi riferiti alla notifica dell'avviso di addebito: la norma citata, in realtà, estende all'avviso di addebito tutti i riferimenti contenuti in norme vigenti al ruolo⁽⁵³⁾.

Rimane il problema, già dibattuto per le cartelle esattoriali, di stabilire se la mancata notifica dell'avviso di addebito entro i citati termini decadenziali comporti per l'Istituto la perdita del credito o soltanto la perdita della possibilità di utilizzare lo specifico strumento,

(52) Così, Benassi, *I giudizi di opposizione a cartella e ruolo esattoriale*, cit..

(53) In tal senso, Piovesana, *L'avviso di addebito dopo le cartelle esattoriali*, cit.

restando libero l'Istituto di agire per il recupero del credito con i normali strumenti processuali (es. decreto ingiuntivo).

L'incertezza nasce dal fatto che il dettato normativo non specifica le conseguenze del mancato rispetto di tale termine decadenziale: c'è chi propende per la natura processuale della decadenza ⁽⁵⁴⁾ e chi, invece, per la natura sostanziale di detto termine ⁽⁵⁵⁾. La giurisprudenza di legittimità tende ad assegnare alla decadenza natura meramente processuale ⁽⁵⁶⁾.

6. Conclusioni

Crede chi scrive che davvero rare siano le occasioni processuali in cui gli operatori del diritto si trovino a doversi districare tra le tante norme sostanziali e processuali quante ne ha fornito la riscossione dei crediti previdenziali; mentre le teorie del diritto proliferano nel voler sempre più fornire all'interprete i giusti canoni metodologici da seguire per perfezionare e completare un sistema normativo lacunoso, la prassi non offre molte occasioni per applicarle, cosicché si auspicava che, con il D.L. 78/2010, il Legislatore facesse un buon uso dei principi che agevolmente possono dirsi consolidati e risolvesse i numerosi problemi interpretativi sorti in passato con riguardo al sistema del ruolo e delle cartelle.

Permangono, invece, incertezze inevitabili che l'intervento della giurisprudenza e della dottrina possono solo attenuare, ma non eliminare del tutto.

Senza contare che le cause previdenziali contributive pendenti sono ormai numerosissime e costituiscono gran parte del contenzioso giudiziario del lavoro. Orbene, questo sovraccarico dei Tribunali del Lavoro, ascrivibile ad una molteplicità di fattori (enorme quantità delle suddette cause, ridotto numero dei magistrati) difficilmente potrà essere eliminato se non saranno realizzati interventi coraggiosi a tutela dei contribuenti.

⁽⁵⁴⁾ Così, Cucchi, *La nuova disciplina*; Carpuso, *Per uno studio sulle opposizioni*, cit. 197.

⁽⁵⁵⁾ In tal senso, Perina, *Questioni processuali*; Piovesana, *Sulla natura del termine di decadenza*; nella giurisprudenza di merito, v. Appello Catania, sentenza 06.11.2010, n. 857, con nota di Miranda.

⁽⁵⁶⁾ Cfr. Cassazione n. 26395/2013; Cassazione n. 18007/2014.

Sotto il profilo strettamente tecnico-legale bisognerebbe, forse, trasferire le cause contributive dall'attuale competenza dei Giudici Civili (del Lavoro) a quelle dei Giudici Tributari: *a*) da un lato si consentirebbe al contribuente di rivolgersi ad un'unica giurisdizione che, proprio in ragione della specializzazione in materia, potrebbe fornire maggiori garanzie di tutela; *b*) dall'altro lato i magistrati del lavoro, alleggeriti dalle pendenze giudiziarie contributive, potrebbero occuparsi delle controversie lavoristiche in senso stretto con conseguente definizione dei processi in tempi più ragionevoli.

Si evidenzia, tuttavia, che tale prospettazione non può nemmeno significare acritico passaggio delle cause per i contributi previdenziali dall'attuale competenza dei Giudici civili a quella dei Giudici tributari. Ovviamente, oltre ad incrementare le risorse destinate al sistema giustizia, si renderà necessario un previo adattamento del vigente processo tributario, che dovrà arricchirsi, soprattutto, della *prova testimoniale*, attualmente esclusa ma che nella materia contributiva risulta indispensabile in quanto costituisce il fulcro istruttorio per l'accertamento e la qualificazione del rapporto di lavoro, presupposto necessario di quello contributivo-previdenziale.

In conclusione, dall'analisi appena condotta si può affermare come il Legislatore, in materia di riscossione contributiva, abbia introdotto nuove regole, non sempre di facile ed immediata comprensione. In verità, il tema della riscossione dei contributi previdenziali avrebbe meritato un intervento diverso da parte del legislatore, sia per la complessità tecnica della materia, sia per il continuo e frenetico sopravvenire di norme giuridiche, che vengono ad incidere e sconvolgere, quasi sempre per motivi di cassa e di bilancio, assetti interpretativi peraltro non ancora consolidati.

Capitolo 12

LE CONSEGUENZE DELLA C.D. SENTENZA “TARICCO” SULLE FRODI INTRACOMUNITARIE IN MATERIA DI IVA

di *Costantino Palmitessa* (*)

1. Prescrizione frodi IVA: la parola alla Corte Costituzionale! — 2. Prescrizione del reato — Disciplina generale. — 3. Prescrizione dei reati tributari. — 4. Prescrizione nelle frodi IVA — la sentenza Taricco. — 5. Il caso. — 6. La decisione. — 7. Profili problematici. — 8. Questioni di legittimità costituzionale — la Corte di Appello di Milano. — 9. I dubbi della Cassazione. — 10. Conclusioni.

1. Prescrizione frodi IVA: la parola alla Corte costituzionale!

A circa un anno dalla nota sentenza *Taricco* restano irrisolte le questioni inerenti alla disciplina della prescrizione in materia di reati fiscali concernenti l'imposta sul valore aggiunto.

Dopo le questioni di legittimità sollevate dalla Corte di Appello di Milano, anche la Terza Sezione Penale della Cassazione, con ordinanza n. 28346 del scorso 8 luglio, ha, infatti, rimesso al Giudice delle Leggi l'arduo compito di stabilire se dall'applicazione della normativa comunitaria, nell'interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia UE, discenda l'obbligo del giudice nazionale di disapplicare la disciplina italiana in materia di prescrizione, nonostante dal conseguente prolungamento dei relativi termini derivino effetti sfavorevoli per l'imputato.

2. Prescrizione del reato - Disciplina generale

L'istituto in esame, disciplinato in termini generali dagli artt. 157 e ss. c.p., come modificati dalla L. 251/2005 (cd. ex Cirielli), comporta, come noto, l'estinzione del reato contestato, decorso un periodo di

(*) Camera Tributaria di Barletta, Adria e Trani.

tempo pari al massimo della pena edittale stabilita dalla legge e, comunque, un tempo non inferiore a 6 anni se si tratta di delitti e a 4 anni se si tratta di contravvenzioni, prolungato, in misura non superiore ad un quarto in presenza di fattori interruttivi (art. 160 u.c. e 161 co. 2 c.p.), ad eccezione delle ipotesi di recidiva.

3. Prescrizione dei reati tributari

Per quanto concerne gli illeciti tributari, contemplati nel D.Lgs. 74/2000, preme evidenziare come l'unica peculiarità rispetto alla disciplina dettata dal codice penale sia rappresentata dalle disposizioni introdotte dal D.L. 138/2011, convertito con modificazioni dalla L. 148/2011.

Tali disposizioni, contenute nell'art. 17 co. 1 *bis* del D.Lgs. 74/2000 hanno, infatti, inciso sul regime della prescrizione in ambito penal-tributario, elevando di un terzo i relativi termini, ma solo con riferimento ad alcune fattispecie delittuose.

Ad essere interessate dalla novella del 2011 sono state, in particolare, le condotte dichiarative disciplinate dagli artt. 2-10 del decreto in oggetto, che attualmente si prescrivono in 8 anni, estensibili fino a 10 in caso di interruzione. Nessuna peculiarità si è, invece, registrata con riferimento alle fattispecie di omesso versamento ed indebita compensazione, di cui agli artt. 10 *bis*, 10 *ter* e 11, ove i termini di prescrizione sono rimasti quelli ordinari.

Tuttavia, la particolare natura dell'accertamento tributario, che implica la comunicazione alle Procure della *notitia criminis* nonché la complessità delle indagini che sovente caratterizza i procedimenti relativi ai reati fiscali, ha rilevato nel tempo come anche la *reformatio in peius* apportata dal D.L. 138/2011 non sia sufficiente a garantire, per tali fattispecie delittuose, il soddisfacimento della pretesa punitiva da parte dello Stato.

4. Prescrizione nelle frodi IVA - La sentenza Taricco

Tale presa di coscienza ha dato vita ad un acceso dibattito che ha trovato il suo riscontro, in ambito comunitario, nella causa C-105/14, decisa dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea in data 8 settembre 2015.

5. Il caso

La controversia in esame trae origine dalla domanda di pronuncia pregiudiziale, avanzata dal Tribunale di Cuneo, nell'ambito di un procedimento penale concernente una frode fiscale "carosello", organizzata in Italia da un'associazione per delinquere dedita al commercio di champagne, che effettuava dichiarazioni IVA fraudolente tramite l'impiego di fatture per operazioni inesistenti.

A preoccupare i giudici piemontesi era l'imminente maturare dei termini di prescrizione per tutti gli imputati prima della sentenza definitiva, circostanza che avrebbe, di fatto, garantito loro l'impunità, con conseguente impossibilità per l'Amministrazione finanziaria italiana di recuperare l'importo delle imposte oggetto dei reati contestati.

6. La decisione

Con la sentenza in rassegna, meglio conosciuta come sentenza *Taricco*, i Giudici del Lussemburgo hanno sancito l'incompatibilità con il diritto dell'Unione della normativa italiana sulla prescrizione dei reati in materia di frodi IVA, ritenendo plausibile il timore che l'istituto, contrariamente alla sua finalità originaria, possa in realtà tramutarsi in una "garanzia di impunità" per coloro che strumentalizzano le norme comunitarie in tale settore e che l'Italia, in definitiva, non ottemperi ai propri obblighi.

Il riferimento è, in particolare, all'art. 325 paragrafi 1 e 2 del TFUE, la cui violazione discenderebbe principalmente dall'esistenza, nell'ordinamento italiano, di un termine di prescrizione "assoluto" e, cioè, di un periodo massimo di tempo, indipendente dagli accadimenti intervenuti, oltre che dall'impossibilità di sospendere il decorso del predetto termine prescizionale in pendenza del processo penale, circostanze queste idonee, ad avviso dei giudici europei, a pregiudicare la concreta inflizione di sanzioni dissuasive in un numero considerevole di casi di frode grave, lesivi degli interessi finanziari dell'Unione, quand'anche l'azione penale sia stata tempestivamente esercitata.

Da tali argomentazioni conseguirebbe, pertanto, per il giudice italiano, l'obbligo di disapplicare la relativa disciplina, contenuta negli artt. 160 co. 3 e 161 co. 2 c.p., in virtù del generale principio della prevalenza del diritto comunitario su quello nazionale.

7. Profili problematici

Individuato l'ambito di disapplicazione, i giudici comunitari non hanno, tuttavia, chiarito quale debba essere, invece, la disciplina effettivamente applicabile alle fattispecie in esame.

Tale lacuna, oltre a generare opinioni fortemente divergenti ⁽¹⁾, tutt'ora non appianate, solleva una questione alquanto delicata.

Nella pronuncia in oggetto la Corte europea chiede, infatti, direttamente ad un giudice di valutare se una certa norma penale interna, come effettivamente applicata nel proprio ordinamento, risponda alle caratteristiche di effettività e di dissuasività richieste dalla normativa comunitaria, e dunque se sia adeguata rispetto ai fini di prevenzione perseguiti dall'ordinamento UE.

In altri termini ciò che si chiede all'organo giudicante è un apprezzamento del tutto discrezionale circa: la "gravità" della frode, la conseguente applicabilità o meno della normativa interna sulla prescrizione, il bilanciamento di tale eventuale disapplicazione con i diritti fondamentali sanciti dalla Costituzione e dai trattati internazionali nonché l'individuazione della disciplina applicabile "in sostituzione" di quella ritenuta incompatibile con i dettami comunitari; in sostanza, una valutazione di politica criminale che non gli è propria e che rischia di ledere gravemente il principio di separazione dei poteri, espresso costituzionalmente e penalmente dai principi di legalità, tassatività e riserva di legge.

Per le considerazioni svolte, è pertanto evidente come la decisione della Corte di Giustizia ponga problematiche di preminente rilievo rispetto al diritto interno e ai principi caratterizzanti la nostra Costituzione e il nostro ordinamento penale.

8. Questioni di legittimità costituzionale - La Corte di Appello di Milano

A sollevare le prime perplessità al riguardo, è stata la Corte di

⁽¹⁾ Vi è infatti chi ipotizza la possibile applicabilità del termine di prescrizione fissato dalla disciplina anteriore alla riforma della L. 251/2005 (cfr. *ex multis* B. Cartoni, in "I nuovi reati tributari", a cura di I. Caraccioli, Giuffrè Editore, p. 20); in senso contrario alla possibile riviviscenza di una norma anteriore si è invece pronunciata Cass. 7914/2016.

Appello di Milano che, all'indomani della sentenza *Taricco* (ordinanza del 18.09.2015), ha sollevato questione di legittimità costituzionale sull'art. 2 della L. 130/2008, con cui si è data esecuzione nell'ordinamento italiano al Trattato sul Funzionamento dell'Unione europea, in ragione del contrasto di tale norma con l'art. 25 co. 2 Cost., laddove (ai sensi dell'art. 325, § 1 e 2 del TFUE) comporta l'obbligo per il giudice nazionale di disapplicare una norma anche nel caso di effetti sfavorevoli per l'imputato, quali il prolungamento del termine di prescrizione.

9. I dubbi della Cassazione

Dopo la giurisprudenza di merito, anche la Terza sezione penale della Corte di Cassazione, con due decisioni di identico contenuto, assunte consecutivamente alle udienze del 30 e 31 marzo, cui si è aggiunta di recente la n. 28346 indicata in premessa, ha deciso di chiamare in causa la Corte Costituzionale la quale, come già prospettato dai giudici meneghini, dovrà, pertanto, pronunciarsi sulla possibilità di far valere i c.d. "controlimiti" alle limitazioni di sovranità derivanti dall'adesione dell'Italia all'ordinamento dell'Unione europea, in forza di principi costituzionali, quali quello di legalità ed irretroattività della legge penale, caratterizzanti l'assetto costituzionale italiano e considerati, dalle ordinanze in commento, prevalenti rispetto agli stessi obblighi di matrice comunitaria.

Ad avviso del Giudice di legittimità, la disapplicazione delle norme di cui agli artt. 160 ultimo comma e 161 comma 2 c.p. determinerebbe, pertanto, la retroattività di una normativa più sfavorevole all'imputato, il cui effetto sarebbe, dunque, quello di allungare i tempi della prescrizione anche in relazione a fatti commessi prima della sentenza *Taricco*, non ancora divenuti definitivi ⁽²⁾.

(2) I giudici europei avevano invece escluso qualsiasi contrasto della propria decisione con il principio di legalità in materia penale così come riconosciuto dall'art. 49 della CDFUE, a sua volta da leggersi alla luce della giurisprudenza della Corte EDU (art. 7 della CEDU), specificando, in tal senso, che se il giudice nazionale dovesse decidere di disapplicare le disposizioni nazionali di cui trattasi, egli dovrà al tempo stesso assicurarsi che i diritti fondamentali degli interessati vengano rispettati.

10. Conclusioni

Tale questione, come osservato da attenta dottrina ⁽³⁾, apre due ulteriori scenari e, cioè: quello di una riforma generale dell'istituto della prescrizione, fallita in ambito penal tributario con il D.Lgs. 158/2015, e quello di un chiarimento complessivo dei rapporti tra ordinamento europeo ed ordinamento italiano.

In tal senso, non si può, infatti, non ricordare come la disciplina italiana in materia di prescrizione rappresenti un "unicum" nel panorama internazionale, specie sotto il profilo della decorrenza dei relativi termini per l'intero arco del processo, fino alla eventuale decisione definitiva dinanzi alla Corte di Cassazione.

Diversamente, nella maggior parte degli ordinamenti, l'istituto in esame rappresenta, anzitutto, uno strumento volto ad evitare che un reato possa essere perseguito ad eccessiva distanza di tempo dal momento in cui è stato commesso; tuttavia, una volta attivato il procedimento giurisdizionale, si cerca di garantire, il più possibile, un accertamento definitivo del fatto contestato ⁽⁴⁾.

In ogni caso, in attesa che si concretizzi la riforma sulla prescrizione propugnata dal Governo Renzi e considerati gli effetti estensivi e dirompenti che nelle more la sentenza in rassegna è suscettibile di generare, anche alla luce di un orientamento del giudice di legittimità ⁽⁵⁾ diverso da quello appena citato che, al contrario di quest'ultimo, ha ottemperato a quanto stabilito dalla Corte di Giustizia UE, un chiarimento della Consulta al riguardo appare oggi indispensabile.

⁽³⁾ M.F. Artusi, *Prescrizione: frodi IVA e reati tributari*, in *Eutekne, Schede di Aggiornamento*, luglio 2016, p. 1489-1508.

⁽⁴⁾ Come ad es. in Francia, attraverso l'azzeramento del tempo trascorso in presenza di ogni atto giudiziale significativo.

⁽⁵⁾ Cass. Pen. n. 2210/2016.

023100495

ISBN 978-88-28-80579-3

