

Position Paper

Riflessioni e proposte per un nuovo corso della Giustizia Tributaria

COORDINATORE

Dott. Alessandro Savorana (Presidente Comitato Tecnico Scientifico Centro Studi ODCEC Milano)

Gruppo di Lavoro - Autori

Avv. Stefano Carmini (Commissione Giustizia Tributaria COA Milano)

Avv. Claudio Cosa (Commissione Giustizia Tributaria COA Milano)

Avv. Giorgio Emanuele Degani (Centro Studi ODCEC Milano)

Avv. Pietro Faranda (Commissione Giustizia Tributaria COA Milano)

Avv. Prof. Alberto Gaffuri (Commissione Giustizia Tributaria COA Milano)

Dott. Enrico Holzmler (Centro Studi ODCEC Milano)

Avv. Angela Monti (Commissione Giustizia Tributaria COA Milano)

Avv. Giovanna Oddo (Commissione Giustizia Tributaria COA Milano)

Dott. Alessandro Savorana (Centro Studi ODCEC Milano)

Dott.ssa Nancy Saturnino (Consigliere ODCEC Milano)

Milano, 8 luglio 2021

Sommario

Premessa	pag. 2
Istituti deflattivi del contenzioso	pag. 4
Esecutività dell'atto impugnato e riscossione provvisoria, in pendenza di giudizio	pag. 7
Un procedimento ad armi pari	pag. 9
Proporzionalità delle sanzioni	pag.12

Premessa.

La giustizia tributaria soffre da molto tempo, al pari dei contribuenti, degli operatori professionali e dell'amministrazione finanziaria, dell'*iperemia* di un ordinamento tributario complesso, disorganico, confuso e, conseguentemente, di difficile interpretazione. Un sistema estremamente "stratificato e articolato" per tematiche, che impone un costante impegno di aggiornamento tecnico, che spesso si traduce in una "rincorsa" affannata, visto il profluvio di leggi, regolamenti e documenti di prassi che vengono emanati.

La prima e impellente riforma sarebbe, dunque, quella di cambiare radicalmente il "sistema tributario", innanzitutto con una codificazione sistematica, che lo renda non solo più semplice ed equo, ma soprattutto comprensibile, poiché la conseguenza, altrimenti, è che, "a valle", l'amministrazione della giustizia, e quindi le sentenze, scontano le difficoltà sopra indicate. Più che una tregua fiscale, serve un nuovo "fisco", improntato al riconoscimento del principio di parità dei diritti tra Stato e contribuenti, che faccia perno sulla certezza del diritto.

La giustizia tributaria patisce, al pari di quella civile, il fattore "tempo" dei giudizi, per la scarsa struttura organizzativa che sconta limiti di organico, sia dei giudici, sia del personale di supporto (specie in Cassazione). Così come opportunamente delineato nel PNRR, occorrerebbe, anche per l'amministrazione della giustizia tributaria, "*...il potenziamento dello staff del magistrato con professionalità in grado di collaborare in tutte le attività collaterali al giudicare (ricerca, studio, monitoraggio, gestione del ruolo, preparazione di bozze di provvedimenti)*".

Indipendentemente dalla scelta che si vorrà operare sul reclutamento dei giudici tributari, offrire un concreto ausilio alle Commissioni tributarie, non potrà che migliorare tempi e qualità delle decisioni, con positivi riflessi sulle impugnative e quindi sul funzionamento dei successivi gradi di giudizio. In simile contesto sarebbe appropriato prevedere per i giudici tributari, oltre a una retribuzione maggiormente consona al ruolo e all'impegno, seminari obbligatori di aggiornamento professionale, organizzati in comune dal MEF e dai Consigli nazionali degli ordini professionali, così da sviluppare, già in quella sede formativa, un confronto più approfondito e costruttivo, e, auspicabilmente, una condivisione, sugli argomenti di maggiore difficoltà interpretativa.

Andrebbe valutata anche l'introduzione di sezioni specializzate, avanti gli organi giudicanti di secondo grado, e quindi su basi regionali, poiché oggi la normativa è a tal punto "parcellizzata" e settoriale, tenendo conto anche dei tributi locali, da richiedere specifiche competenze e collegati sostegni organizzativi, per raggiungere gli obiettivi di cui sopra.

Nelle more di un auspicato riordino dell'impalcatura del nostro ordinamento fiscale, con questo documento si vuole portare all'attenzione di tutti gli addetti coinvolti nel processo tributario, un contributo di idee, sicuramente non esaustivo delle problematiche, con lo scopo di avviare un dibattito costruttivo su tematiche al momento non pienamente trattate e, a nostro avviso, di rilevante impatto nella costruzione di un virtuoso rapporto tra fisco e contribuente.

Il gruppo di lavoro ha cercato, in sostanza, di individuare alcuni punti critici sui quali è possibile intervenire con specifici aggiustamenti tecnici della normativa attuale. Nel merito, lo scopo sotteso alle riflessioni condivise nel documento è quello di suggerire l'instaurazione di un nuovo rapporto tra le parti in causa, più equilibrato ed equo, per conseguire una giustizia più efficiente.

Un rispettoso rapporto tra fisco e contribuente, passa anche dalla fase contenziosa, al fine di evitare la violazione dei principi costituzionali di legalità, capacità contributiva e difesa nel "giusto processo", consentendo così alla giustizia tributaria di diventare uno strumento di efficace correzione di eventuali asimmetrie.

Le riflessioni e proposte avanzate nel presente Position Paper hanno dunque l'obiettivo di contribuire alla discussione in corso, fornendo anche nuovi spunti, perché – fondamentalmente - tutti abbiamo a cuore una giustizia efficiente, efficace, ma anche più "giusta".

"Iudex secundum alligata et probata iudicare debet."

Il gruppo di lavoro.



A) Istituti deflattivi del contenzioso

Come ricordato dal Ministro Cartabia, in occasione della presentazione delle sue linee programmatiche sulla giustizia, la Costituzione richiede che il processo sia giusto e breve.

L'efficienza della giustizia è fondamentale poiché la durata dei processi incide negativamente sulla percezione della qualità della giustizia resa e ne offusca il valore (conformemente vedasi l'annotazione contenuta nel Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza).

Il problema della durata del processo è inscindibilmente collegato al numero dei ricorsi che ogni anno vengono depositati.

Nel 2019 (il 2020 è un anno scarsamente significativo, vista la sospensione disposta *ex lege*), risultavano depositati avanti le Commissioni Tributarie Provinciali oltre 142.000 ricorsi e l'82% di tali ricorsi risultava avere per oggetto cause il cui valore risultava inferiore a 5.000 euro, con il residuo 18% che rappresentava il 97% del valore complessivo dei giudizi instaurati il medesimo anno.

In un simile quadro, è più che concreto il rischio che l'attenzione che meritano giudizi il cui valore è in grado di determinare le sorti di un'impresa venga pregiudicata dall'esigenza di far fronte ad un sovraccarico di giudizi di esiguo valore e/o ripetitivi, la cui soluzione dovrebbe essere ricercata mediante il ricorso a strumenti *extra o preprocessuali*.

Attualmente è previsto nel sistema della giustizia tributaria il procedimento di reclamo e mediazione, reso obbligatorio, come condizione di procedibilità, per le controversie catastali e per quelle il cui valore è non superiore a 50.000 euro. Tale strumento, tuttavia, soffre di un vizio di origine, esiziale, l'assenza di indipendenza del soggetto cui viene rivolto il reclamo e l'eventuale proposta di mediazione, in quanto mera struttura solo (formalmente) diversa e autonoma, rispetto a quella che ha svolto l'istruttoria e predisposto l'atto contro cui è rivolto il reclamo, ma pur sempre appartenente all'Agenzia delle Entrate, della Dogana, del Territorio, della Riscossione e/o degli altri enti impositori.

Ciò rende troppo spesso inefficace tale procedimento precontenzioso, creando un inutile sovraccarico agli uffici degli enti impositori, che magari già erano stati coinvolti, senza positivo esito (seppure attraverso il coinvolgimento di altre, proprie, articolazioni) in tentativi di definizione precontenziosa, in via amministrativa, mediante attivazione del procedimento di accertamento con adesione e/o di annullamento in via di autotutela.

Viene quindi avvertita l'esigenza che il tentativo di mediazione venga affidato ad un organo, professionalizzato, totalmente indipendente dalle parti in lite.

Potrebbe ipotizzarsi la creazione di una struttura (che potrebbe denominarsi "*Organismo di Mediazione Tributaria*"), con organi monocratici (i "*Mediatori Tributar*"), che potrebbero essere costituiti da giudici onorari, a termine, il cui

organico potrebbe essere (quantomeno inizialmente) popolato attingendo dalle categorie dei giudici non togati, attualmente in servizio nelle Commissioni Tributarie di merito, cui si debba obbligatoriamente fare ricorso per le controversie di valore fino a 50.000 Euro (in termini di maggiore imposta pretesa) con valida ed efficace impugnativa dell'atto contestato, che non diventa così definitivo.

Al Mediatore Tributario dovrebbe essere affidata l'oggettiva ed autonoma valutazione, in diritto e nel merito, delle controversie ad esso sottoposte, alla luce dei precedenti di merito e di legittimità formati su casi analoghi, da prospettare come applicabili al caso concreto.

L'individuazione dei precedenti applicabili al caso dovrebbe essere facilitata e oggettivizzata mediante accesso ad una banca dati (il "*Massimario Tributario Nazionale*"), da formare e organizzare, nella prospettiva della creazione di uno strumento di giustizia predittiva, con il coinvolgimento di tutti i soggetti coinvolti nell'amministrazione della Giustizia Tributaria, comprese le categorie professionali ammesse all'assistenza dei contribuenti, e da aggiornare con cadenza periodica, quantomeno trimestrale. Il Massimario dovrebbe essere accessibile non solo per gli enti impositori, i giudici ed i Mediatori, ma anche per i contribuenti e loro difensori, con forte valenza deflattiva del contenzioso, già in fase di accertamento e amministrativo precontenzioso, con possibile eliminazione di accertamenti o ricorsi manifestamente infondati o non adeguatamente motivati e/o con incentivazione alla definizione in via di autotutela o mediante accertamenti per adesione.

Per le medesime ragioni di cui sopra, come da provvedimento del Garante del Contribuente della Lombardia¹, sin da subito, il libero accesso a tutte le sentenze delle Commissioni tributarie (tramite il portale della giustizia tributaria, oppure con altra banca dati), dovrebbe essere consentito non solo agli enti impositori, ai giudici ed ai mediatori, ma anche ai contribuenti e loro difensori, per garantire la necessaria trasparenza e "parità di armi" nelle liti fiscali, dando così piena attuazione ai principi di collaborazione e buona fede cui, secondo lo Statuto del Contribuente, vanno improntati i rapporti tra contribuente ed Amministrazione finanziaria.

Nella trattazione avanti il Mediatore Tributario ciascuna parte sarebbe dunque precipuamente tenuta a valorizzare gli elementi di allineamento rispetto ai precedenti ad essa favorevoli, ovvero gli elementi distintivi rispetto ai precedenti ad essa favorevoli e consolidati, al fine di supportare l'eventuale, propria, richiesta di diverso esito della controversia nel caso prospettato.

Il Mediatore Tributario, alla conclusione del procedimento, la cui durata potrebbe essere mantenuta entro il termine di 90 giorni (prorogabile, una sola volta, per ulteriori 90 giorni), e che dovrebbe sempre prevedere quantomeno un'udienza (fisica o virtuale), per lo sviluppo del contraddittorio diretto (in presenza o da remoto) tra le parti in lite, sarebbe tenuto a formulare una proposta di definizione, che, se accettata, possa acquisire titolo di provvedimento

¹ Il Garante del contribuente della Lombardia ha così disposto, con proprio provvedimento in data 6.5.2021, alla sollecitazione in tal senso formulata da AIDC Sezione di Milano.

esecutivo, definitivo. Diversamente, in caso di rigetto della proposta da parte di una o più delle parti in lite, il contenzioso potrebbe proseguire mediante riassunzione, con deposito di ricorso all'organo giurisdizionale di primo grado, il quale, tuttavia, in funzione dell'esito del giudizio, dovrebbe anche tenere conto, ai fini della condanna alle spese, sia della mancata partecipazione alla mediazione, sia delle motivazioni (da richiedersi obbligatoriamente) adottate dalle parti nel rifiuto della proposta formulata dal Mediatore Tributario (in analogia e/o con possibile revisione ed evoluzione delle regole già applicabili nel giudizio civile).

Il ricorso al Mediatore Tributario dovrebbe essere incentivato sia con mantenimento della possibilità di partecipazione diretta del contribuente (e quindi senza costi di assistenza tecnica), per controversie di valore elevabile fino a 5.000 euro (rispetto agli attuali 3.000 euro), e con applicazione di esigui contributi unificati/oneri di mediazione, da compensare tra le parti, per la fase di mediazione, sia con la possibilità di ottenere, in via automatica *ex lege*, la sospensione della riscossione provvisoria, fino al termine del procedimento di mediazione, e la riduzione delle sanzioni sulla cui misura anche il Mediatore Tributario potrebbe esprimersi, facendo applicazione dei criteri di determinazione di cui all'apposita scheda.

Nei due gradi di merito dovrebbe, poi, essere mantenuta e potenziata la possibilità di conciliazione giudiziale, con prospettazione, da parte del giudice, in udienza, di proposte conciliative, le quali, se accolte, diano titolo a benefici, in termini di riduzioni delle sanzioni (maggiori in primo grado, per favorire una più celere conclusione della lite) e/o dilazioni nel pagamento dei debiti, e, diversamente, se rifiutate (sempre con obbligo di motivazione del rigetto), diventino oggetto di valutazione, da parte del giudice, in sede di condanna alle spese di lite².



² Sicché il contribuente cui venga notificato un accertamento di maggior imposta fino a 50.000 euro, qualora ritenga infondata la pretesa, avrebbe, innanzitutto, la possibilità di chiedere l'annullamento in via di autotutela o attivare la procedura di accertamento con adesione; in caso di esito negativo di tali procedure deflative amministrative, potrebbe ricorrere al Mediatore Tributario e, in caso di esito negativo della mediazione, ricorrere al Giudice tributario di 1° grado, potendo godere della sospensione dell'esecutività dell'accertamento fino alla sentenza di primo grado (come da proposta illustrata nella scheda A), avendo, poi, altresì la possibilità di conciliare la lite avanti al Giudice sia di primo grado, che di secondo grado. In caso di accertamento di maggior imposta superiore a 50.000 euro, le due procedure deflative amministrative resterebbero le medesime, mentre la fase giudiziale di contestazione vedrebbe il coinvolgimento diretto del giudice tributario, con possibilità di sospensione cauzionata (come da apposita scheda).

B) Esecutività dell'atto impugnato e riscossione provvisoria, in pendenza di giudizio

L'art. 29, DL n. 78 del 2010 convertito nella legge n. 122 del 2010 ha reso immediatamente esecutivi gli atti impositivi, prevedendo "l'intimazione ad adempiere entro il termine di presentazione del ricorso, all'obbligo di pagamento degli importi negli stessi indicati, ovvero, in caso di tempestiva proposizione del ricorso ed a titolo provvisorio, degli importi stabiliti dall'articolo 15 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602". L'esecutività degli atti di accertamento e la riscossione provvisoria di imposte ed interessi, anche in caso di contestazione giudiziale del debito, da parte del contribuente, comporta non solo obblighi di pagamento, ma anche, in caso di inadempienza rispetto a tali obblighi di pagamento, rischi di esclusione nelle procedure di appalto (art. 8, c. 4, D.Lgs. 30/2016), sospensione dei rimborsi erariali (art. 23 DPR. 472/97) ed anche blocco dei pagamenti da parte della Pubblica Amministrazione (art. 48 bis DPR 602/73).

L'esecutività degli atti impositivi, retaggio della ormai superata presunzione di legittimità dell'amministrativo e dell'altrettanto superata concezione del giudizio tributario come giudizio di annullamento/sostituzione dell'atto impugnato, può essere sospesa, in presenza di ricorso, con istanza motivata rivolta alla Commissione Tributaria Provinciale competente dimostrando non solo che il ricorso proposto è fondato (e che conseguentemente la pretesa fiscale, *prima facie*, non sussiste), ma anche che l'esecuzione dell'atto può provocare al contribuente un danno grave e irreparabile (art. 47, d. lgs. n. 546/1992).

La sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato è, dunque, l'unico strumento – ad oggi – concesso al contribuente per opporsi alla pretesa di pagamento anticipato – con le ulteriori gravi conseguenze in caso di inadempimento sopra evocate - di una imposta ancora da verificare in punto fondatezza/legittimità, con conseguente pregiudizio del principio di imposizione secondo l'effettiva ed attuale capacità contributiva, da accertare previamente in giudizio, in caso di contestazione, come normalmente avviene allorché la disputa ha per oggetto il rapporto di imposta ed i conseguenti diritti soggettivi delle parti in lite.

Partendo da tale considerazione, e ritenendo che la riforma del processo tributario debba portare ad un riequilibrio delle contrapposte posizioni Fisco-Contribuente, che si concretizzi, tra l'altro, nell'attenuazione dell'utilizzo di presunzioni negli accertamenti (come da apposita scheda), la proposta potrebbe essere la seguente:

- 1) introduzione di una sospensione "automatica" dell'esecuzione degli atti di rettifica e/o di accertamento di valore complessivo fino all'importo di euro 50.000, anche dopo la fase di ricorso – reclamo, oggi prevista dall'art. 17bis, d. lgs. n. 546/1992, e da sostituire con la creazione del Mediatore Tributario (come da proposta illustrata alla scheda sub A), fino alla decisione di primo grado.

L'importo di euro 50.000 – in considerazione del consolidato orientamento giurisprudenziale di merito – attualmente ben difficilmente ottiene la sospensione della riscossione, trattandosi di importo non particolarmente rilevante, in termini assoluti, ai fini del *periculum*, ma molto spesso esiziale, in termini relativi, per un contribuente, persona fisica o giuridica, in difficoltà, che – in mancanza di sospensiva – rischia di subire un serio ed irrimediabile pregiudizio in relazione ad una pretesa la cui sussistenza deve ancora essere accertata;

2) introduzione di una sospensione “cauzionata o garantita”, per atti impositivi di valore complessivo superiore all’importo di euro 50.000, da versare dopo la fase di ricorso/reclamo (la futura fase di mediazione), in caso di negativo esito della mediazione e di riassunzione avanti il giudice tributario, da trattenere fino alla decisione di primo grado.

In tali casi, contestualmente all’iscrizione a ruolo del ricorso, il contribuente interessato ad ottenere la sospensione dovrebbe costituire, presso la stessa Commissione Tributaria, un deposito cauzionale pari al 20% dell’imposta accertata, che rimarrebbe ivi bloccato fino all’esito del giudizio di primo grado.

In caso di esito positivo del giudizio, con dichiarazione di insussistenza del credito erariale, il contribuente si vedrebbe restituire celermente il deposito cauzionale, senza dover attendere i tempi di rimborso dell’amministrazione finanziaria; mentre, in caso di esito negativo del giudizio, con riconoscimento in tutto o in parte del credito erariale, l’importo verrebbe versato all’amministrazione finanziaria, quale acconto e fino a concorrenza del dovuto da parte del contribuente, come stabilito in sentenza.

Rimarrebbe ferma la possibilità per il contribuente di richiedere l’esonero dalla sospensione “cauzionata o garantita” e quindi di invocare la sospensione dell’esecutività degli atti di accertamento, dimostrando la sussistenza del solo “*fumus boni juris*”, dovendosi considerare sussistente “*in re ipsa*” il presupposto del “*periculum in mora*”, qualora si discuta di tributi giudizialmente contestati nell’*an* e nel *quantum*, per importi superiori a euro 50.000.

La sospensiva “automatica-cauzionata” potrebbe essere esclusa, allorché l’Amministrazione finanziaria si opponga, dimostrando la sussistenza di oggettive ragioni di particolare pericolo di riscossione del credito erariale.

Attraverso il sistema sopra illustrato, ed in particolare con la sospensiva “automatica-cauzionata”, si favorirebbe una riduzione delle udienze, soprattutto quelle relative alla sospensione dell’atto di rettifica ed accertamento esecutivo, con conseguente ottimizzazione dei tempi di giustizia; si creerebbe un meccanismo in grado di garantire al contribuente di evitare di essere inciso nell’immediato dal tributo e dai relativi accessori (contestati), i quali si renderebbero dovuti, così come avviene nei rapporti tra privati, solo in presenza di un pronunciamento giudiziale di merito (anche non definitivo), che abbia verificato la fondatezza della pretesa tributaria; verrebbe garantita la stessa amministrazione finanziaria, che ne otterrebbe un beneficio in punto di recupero delle somme accertate, potendo incamerare le somme versate dal contribuente quale deposito - cauzione, per ottenere la sospensiva, senza ricorso alla riscossione coattiva, in caso di esito del giudizio di primo grado ad esso favorevole.



C) Un procedimento ad armi pari

Uno degli aspetti più delicati e meritevoli di attenzione, è quello di far sì che la riforma della giustizia tributaria raggiunga non solo l'obiettivo dell'efficienza, ma anche quelli dell'imparzialità ed equità nella gestione dei procedimenti. È concreto il rischio che il "nuovo" processo tributario nasca già vecchio se non si pone attenzione al fatto che, attualmente, l'ordinamento tributario non pone su un piano di parità sostanziale Stato e contribuenti, nonostante siano in gioco diritti soggettivi costituzionalmente tutelati. È un rapporto sbilanciato a favore dell'Amministrazione finanziaria la quale si può avvalere nell'accertamento di numerose disposizioni presuntive che pongono a carico dei contribuenti l'inversione dell'onere della prova, spesso a tal punto difficile da soddisfare, da risultare "diabolica".

La deriva "patologica" che ne consegue è quella di consentire agli organi preposti all'accertamento un'ampia discrezionalità di valutazione dei fatti e delle prove fornite dal contribuente, con il pericolo che questa discrezionalità si traduca, mediante l'uso delle presunzioni, in una messa in opera del "libero convincimento" del funzionario preposto al controllo.

Ciò di cui ci si lamenta, in sostanza, è l'automatismo creato da queste disposizioni presuntive, che si traducono nell'equazione "presunzione (salvo prova contraria) = evasione/elusione", spesso senza che l'amministrazione finanziaria fornisca la concreta ed oggettiva prova di frode, abuso, e/o evasione, essendo per lei sufficiente avvalersi del dettato delle disposizioni vigenti fondate, come detto, su presunzioni generali di evasione. E tutto questo, malgrado l'enorme flusso di documentazione ed informazioni a disposizione dell'amministrazione finanziaria, i penetranti poteri d'indagine di cui la stessa dispone, l'abolizione del segreto bancario e il costante rafforzamento dello scambio d'informazioni in ambito internazionale e comunitario.

In una realtà imparziale ed equa, come dovrebbe essere secondo il costante orientamento interpretativo della Corte di Giustizia dell'Unione Europea³, spetterebbe all'amministrazione finanziaria **dimostrare**, in base a elementi e circostanze probanti, che contribuente ha eluso/evaso l'obbligo tributario.

A quanto sopra va aggiunto che non si è ancora arrivati ad un pieno (e quindi accettabile) grado di contraddittorio preventivo⁴, inteso come confronto tra pubblica amministrazione e destinatario dell'atto impositivo prima della sua emanazione, malgrado questo diritto trovi specifica affermazione nella Carta dei diritti fondamentali dell'unione (art. 41)⁵, che dal 2009, a seguito dell'entrata in vigore del trattato di Lisbona, ha lo stesso effetto giuridico vincolante dei Trattati,

³ Sentenze: 21 febbraio 2006, Halifax e a., C-255/02; 8 marzo 2017, Euro Park Service, C-14/16; 17 luglio 1997, Leur-Bloem, C-28/95; 5 luglio 2007, Kofoed, C-321/05; 7 settembre 2017, Eqiom SAS, C-6/16; 12 settembre 2006, Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04; 5 luglio 2012, SIAT, C-318/10; Sentenza 9 luglio 2009, causa C-397/07 Commissione – Spagna; Sentenza 17 settembre 2009, Glaxo Wellcome GmbH & Co; 20 dicembre 2017, Deister Holding et Juhler Holding, C-504/16 e C-613/16; cause riunite C-116/16 e C-117/16 del 26 febbraio 2019, e C-115/16, C 118/16, C 119/16, C 299/16, sempre del 26 febbraio 2019, le c.d. sentenze "Danesi"; nonché, l'Ordinanza della Corte del 14 giugno 2018 (Causa C-440/17) sul caso GS.

⁴ Sul punto si richiamano le sentenze della Corte di Giustizia: 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13, Kamino International Logistics BV, punti 29 e 73; 18 dicembre 2008; causa C-349/07, Sopropé; 17 dicembre 2015, causa C-419/14, WebMindLicenses Kft., punto 91.

⁵ Carta europea dei diritti fondamentali 7 dicembre 2000, entrata in vigore il 1° dicembre 2009.

e si aggiunge ai principi e diritti derivanti dalle tradizioni costituzionali degli Stati membri, tra cui l'Italia, come sancito nel Preambolo. Non di meno va osservato che non sempre le disposizioni vigenti impongono l'obbligo per l'amministrazione finanziaria di indicare nell'atto di accertamento i motivi che l'hanno portata a disattendere le prove e i chiarimenti forniti dal contribuente. L'impegno assunto dal nostro Paese, in quanto parte sottoscrittore dei Trattati, di vincolarsi alla Carta dei diritti fondamentali non può non comportare il riconoscimento del contraddittorio anticipato come fondamentale diritto derivante dalla nostra stessa Carta Costituzionale, che a tali Trattati rinvia, sicché negarne un'applicazione piena, a tutte le fattispecie, risulta incompatibile sia con i Trattati, sia con la nostra Costituzione.

In attesa di un necessario "riequilibrio" dell'ordinamento positivo, già nella fase di accertamento dei tributi, la questione si riverbera anche sul processo tributario, nel cui ambito deve essere consentito al contribuente di contraddire e addurre ogni mezzo di prova, senza limitazione di mezzi e contenuto, per contrastare la pretesa erariale, soprattutto in merito ai fatti assunti a base delle presunzioni, inducendo il giudice a fare pieno esercizio dei poteri previsti dall'art. 7 del D.Lgs 31 dicembre 1992, n. 546.

La disparità di trattamento nella gestione contenziosa del rapporto fisco/contribuente risulta acuita dall'orientamento giurisprudenziale consolidato per il quale l'esclusione espressa della prova testimoniale di cui al citato art. 7 non comporterebbe l'inutilizzabilità delle cosiddette "dichiarazioni di terzi", raccolte in sede di accessi, ispezioni e verifiche della Guardia di Finanza o dell'Agenzia delle Entrate, che, pur non venendo considerate come piena prova, troppo spesso vengono ritenute come indizi sufficienti a fondare presunzioni, a cui il contribuente spesso non riesce a replicare, anche perché il valore indiziario a controprova delle dichiarazioni da esso raccolte raramente viene riconosciuto in giudizio.

Con l'aggravante che l'interpretazione giurisprudenziale ha ormai eroso la drastica applicazione del principio dell'autonomia fra il procedimento tributario e il processo penale, disattendendo frequentemente la regola dell'indipendenza e della non interferenza tra i due procedimenti. Tra i due sistemi processuali sembra piuttosto esistere un rapporto "osmotico" che vede un continuo travaso di materiale probatorio, con dichiarazioni e informazioni di terzi raccolte in sede di indagini amministrative che vengono poste alla base degli atti di accusa nel giudizio penale, e risultanze istruttorie penali favorevoli al contribuente che vengono assunte nel giudizio tributario con blanda efficacia indiziaria e liberamente valutabili dal giudice tributario, che spesso fa prevalere la prova presuntiva.

Affinché anche il contribuente possa essere posto nella condizione di espletare una compiuta difesa, risulta necessario che anche al medesimo sia consentita la produzione con pari efficacia di analoghe attestazioni di terzi.

Al Giudice tributario, conseguentemente, dovrà essere consentita, anche prima dell'udienza, oltre alla verifica dei fatti allegati dalle parti e/o oggetto di dichiarazioni dalle stesse prodotte, anche la possibilità, laddove lo ritenesse opportuno e necessario, di invitare le parti a fornire specifica documentazione e chiarimenti per iscritto sulle attestazioni rese da terzi e prodotte in giudizio, dando termine per rispondere, sulla falsariga di quanto dispone l'art. 257 bis c.p.c..

Dovrà inoltre farsi spazio a un maggior utilizzo della consulenza tecnica, pur prevista dall'Art. 7 del d.lgs. n. 546/1952. Per quanto sia corretto ritenere che si tratta di uno strumento utilizzabile dal giudice solo nel caso in cui, ai fini della decisione, siano necessari elementi conoscitivi ulteriori rispetto alle proprie competenze tecniche, la complessità e varietà delle questioni rilevanti ai fini della decisione è spesso tale da farne auspicare un utilizzo più frequente nei procedimenti ove il giudizio tecnico sia di particolare difficoltà.

Ampliata l'istruttoria nel processo tributario con le procedure dianzi indicate, potranno ritenersi superati i vincoli che oggi si frappongono all'automatica valenza di cosa giudicata nel processo tributario alla ricostruzione dei fatti operata nella sentenza penale in tutti i casi in cui i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'Amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente.



D) Proporzionalità delle sanzioni

La sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea nella causa C-935/19 del 15 aprile 2021 ripropone l'annosa questione sul principio di proporzionalità delle sanzioni.

Il giudice del rinvio ha chiesto se in forza del principio di proporzionalità fosse conforme al diritto unionale la comminazione di una sanzione fissa (minima) pari al 20% dell'imposta concernente un'operazione ritenuta irregolare, senza tenere conto della natura e della gravità dell'irregolarità, dell'assenza di indizi secondo cui tale errore costituisca una frode/evasione e dell'assenza di perdite di gettito fiscale per l'Erario.

La Corte, nel censurare la norma domestica incompatibile con i principi del diritto dell'unione, ha ribadito⁶ che la sanzione non deve mai eccedere quanto necessario per raggiungere l'obiettivo di assicurare l'esatta riscossione dell'imposta e assicurare il contrasto delle frodi ed evitare evasioni. Per cui, secondo le circostanze del caso, va prevista la riduzione graduata della sanzione per garantire, in linea di principio, il rispetto del principio di proporzionalità.

Quanto sopra introduce la nostra proposta di attribuire al giudice tributario, in ogni grado del giudizio, il potere di rideterminare la sanzione allorché, valutati tutti i fatti e le circostanze del caso, la ritenga non proporzionata in relazione alla violazione contestata, fino ad arrivare a deciderne la non applicazione allorché non vi sia stato alcun danno per lo Stato, così come avviene per le violazioni meramente formali, oltre che nel caso in cui sussistano obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle norme (art. 10, L. 212/2000 "Statuto del Contribuente").

L'attuale sistema sanzionatorio tributario è disciplinato dalle norme contenute nei D.Lgs. n. 471-472-473 del 1997, norme che oggi rappresentano il riferimento ai fini interpretativi di qualsivoglia norma diretta a regolare le sanzioni amministrative tributarie per le quali non vi sia stata espressa abrogazione.

Il problema principale è dato dal fatto che le attuali misure sanzionatorie appaiono per vero di entità del tutto sproporzionate, laddove si pensi che la sola sanzione "base" per la dichiarazione infedele, va dal **90% al 180%** della maggiore imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato, aumentabile da un terzo alla metà a seconda delle fattispecie considerate più gravi.

A questo si aggiunge che l'amministrazione finanziaria, cui è demandata l'irrogazione delle sanzioni tributarie, spesso non valuta adeguatamente la condotta dell'autore della violazione, l'opera svolta per eliminarne o attenuarne le conseguenze, la sua personalità, le condizioni economico sociali, i precedenti specifici, e le eventuali cause di non punibilità, adottando procedure pressoché standardizzate sulla base di un minimo e massimo tabellare.

⁶ Vedasi la precedente sentenza del 26 aprile 2017, Farkas, C-564/15

In particolare, sono davvero rarissimi i casi di disapplicazione della sanzione da parte degli uffici impositori ai sensi del 2° comma dell'art. 6 del D.Lgs. 472/1997, cioè in caso di violazione determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni o di adozione del precetto di cui al 4° comma dell'art. 7 del D.Lgs. 472/1997, che consente la riduzione della sanzione fino alla metà del minimo, nel caso in cui concorrano circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione.

Se il legislatore ha un ampio potere discrezionale in ordine alla determinazione della natura e della entità delle sanzioni da irrogare in relazione alle diverse violazioni, è altrettanto vero, però, che questo potere va esercitato nel rispetto del principio non solo di uguaglianza dei cittadini di fronte alla legge, ma anche di proporzionalità fra gravità della violazione ed entità della sanzione; principio *“che è alla base della razionalità che informa il principio di uguaglianza”* (Corte costituzionale, 21 gennaio 1999, n. 2). Diversamente risulterebbe violato l'art. 3, terzo comma, della Costituzione, oltre che, come detto, la normativa unionale.

La presente proposta, stante il contesto nel quale è formulata, non vuole entrare nel merito di una revisione dell'intero impianto sanzionatorio di cui, per vero, se ne sente davvero la necessità. Ciò che preme è proporre un rapido e pragmatico correttivo, consentendo alla magistratura tributaria di valutare, sin dalla fase di mediazione, nel merito la sanzione secondo un equo principio di proporzionalità, in linea con il precetto comunitario.

Occorre infatti ricordare che, pur in mancanza di armonizzazione della normativa dell'Unione nel settore delle sanzioni applicabili, gli Stati membri, competenti a scegliere le sanzioni che sembrano loro appropriate, sono tuttavia tenuti ad esercitare la loro competenza nel rispetto del diritto dell'Unione e dei suoi principi generali e, di conseguenza, nel rispetto del principio di proporzionalità. Quest'ultimo principio assume la funzione limitativa del potere sanzionatorio al fine di evitare sproporzioni ed incoerenze del sistema repressivo nel suo complesso e nella sua interezza. Pertanto, come detto, le sanzioni non devono mai eccedere quanto necessario al fine di garantire l'esatta riscossione dell'imposta e di evitare la frode. Al fine di valutare se una sanzione sia conforme al principio di proporzionalità, occorre tener conto, in particolare, della natura e della gravità dell'infrazione che detta sanzione mira a penalizzare, nonché delle modalità di determinazione dell'importo della sanzione stessa⁷.

Allo stato attuale i giudici tributari, ai sensi dell'art. 8 del D.Lgs. n. 546/1992, si limitano a disapplicare le sanzioni previste dalle leggi tributarie, solo quando la violazione è giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce. Un perimetro davvero molto circoscritto e spesso controverso.

⁷ In particolare, vedasi le sentenze CGUE: *i*) 7 dicembre 2000, de Andrade, C-213/99, punto 20; *ii*) 6 febbraio 2014, Fatorie, C-424/12, punto 50; *iii*) 26 aprile 2017, Tibor Farkas, C-564/15, punti 59 e 60; *iv*) 15 aprile 2021, Grupa Warzywna, C-935/19, punti 26 e 27); *v*) 8 maggio 2008, Ecotrade, C-95/07 e C-96/07, punti da 65 a 67; *iv*) 20 giugno 2013, Rodopi-M 91, C-259/12, punto 38; *v*) 12 giugno 2012, EMS Bulgaria Transport, C-284/11, punto 67; *vi*) 12 luglio 2001, Paraskevas, C-262/99, par. 67

Questo limite va superato.

Innanzitutto alle Commissioni tributarie la materia del contendere è delimitata, da un lato, dalla motivazione dell'accertamento e, dall'altro, dai motivi di impugnazione proposti nel ricorso, ma non si vedono motivi ostativi, atteso che oggetto del contendere è il rapporto tra fisco e contribuente, per attribuire al giudice tributario, oltre al potere di rideterminare la pretesa entro il perimetro tracciato dall'atto impositivo, da un lato, e dall'atto di impugnazione, dall'altro, anche di valutare e decidere sull'equità e proporzionalità della sanzione comminata. Occorre, dunque, attribuire espressamente al giudice tributario, valutate tutte le circostanze pertinenti, di decidere anche sulla sanzione applicabile nel caso di specie, stabilendone la misura financo arrivando a non applicarla, laddove non vi sia stato danno per l'erario, indipendentemente dal fatto che l'errore commesso dal contribuente risulti o meno meramente formale.

Si propone, pertanto, di inserire all'art. 8 del D.Lgs. n. 546/1992, un ulteriore comma replicando la disposizione, qui già ricordata, prevista dal 4° comma dell'art. 7 del D.Lgs. 472/1997, da estendersi fino alla non applicazione della sanzione quando non vi sia stato alcun danno per l'erario.

