

SCHEDA 1

MODIFICA COSTITUZIONALE

Obiettivo delle modifiche: Superare la sesta disposizione transitoria per affiancare la giurisdizione tributaria a quelle già previste dalla Costituzione. In tal modo la legge ordinaria potrebbe poi, in materie non coperte da riserve per altre giurisdizioni, stabilire materie devolute al giudice tributario che non siano strettamente limitate al profilo tributario (es. risarcimento danni da illeciti dell'A.F., esecuzione forzata). Si introduce una nuova denominazione degli organi, confermando la ricorribilità in cassazione ex art. 111 Cost.

Oggetto: profilo ordinamentale della giurisdizione tributaria

Modalità dell'intervento: sul testo costituzionale:

1. All'art. 103, dopo il comma secondo, è aggiunto il seguente: *“La giurisdizione in materia di tributi è esercitata, nelle forme regolate dalla legge, dalla magistratura tributaria, che si compone dei tribunali tributari e delle Corti d'appello tributarie. Alle sentenze emanate da tali organi si applica il comma settimo dell'art. 111”*.

2. All'art. 113, primo comma, dopo le parole *“giurisdizione ordinaria”*, sono aggiunte le seguenti: *“, tributaria”*

SCHEDA 2

ORDINAMENTO DELLE COMMISSIONI

Obiettivo delle modifiche: rendere indipendenti, anche a prescindere dalle modifiche costituzionali di cui alla scheda 1, gli organi di giurisdizione tributaria, attraverso una legge delega che preveda magistrati a tempo pieno, reclutati per concorso, non più dipendenti dal MEF ma dalla Presidenza del consiglio dei ministri, così come ogni altra giurisdizione diversa da quella ordinaria.

Oggetto: profilo ordinamentale della giurisdizione tributaria

Modalità dell'intervento: legge delega, perché sull'assetto complessivo è relativamente agevole trovare un'intesa, ma i tempi e i modi del passaggio, soprattutto la sorte degli attuali componenti, presuppongono una disciplina di dettaglio dell'assetto delle carriere della nuova magistratura.

Il gruppo di lavoro fa proprio, quale base di partenza, lo schema di legge delega approvato da gruppo di lavoro costituito presso l'Istituto per il governo societario (IGS) presentato in un convegno a Roma il 20 novembre 2019 (allegato).

SCHEDA 3

GIURISDIZIONE

Obiettivo delle modifiche: migliore precisazione dei confini della giurisdizione tributaria, confermando le linee guida attuali con alcuni ampliamenti. La formulazione non prevede che la lite debba sempre trarre origine da un atto o comportamento dell'amministrazione finanziaria, lasciando così campo aperto all'attribuzione al giudice tributario delle liti tributarie "privatistiche", soprattutto in tema di rivalsa.

Oggetto: la competenza giurisdizionale del giudice tributario

Modalità dell'intervento:

Intervento sull'art. 2 546/92, chiarendo che le controversie attribuite ai tribunali e alle Corti d'appello tributarie relative ai tributi di ogni genere e specie possono riguardare diritti soggettivi o interessi legittimi e qualsiasi conflitto – anche tra soggetti diversi dagli enti impositori - possa manifestarsi nell'ambito dell'applicazione dei tributi.

Restano escluse le controversie che riguardano gli atti dell'esecuzione forzata tributaria, che potrebbero essere attratte ma previa modifica costituzionale di cui alla scheda 1

Resta esclusa la giurisdizione su atti generali di cui può essere disposta la disapplicazione.

E' assicurata tutela in tutti i procedimenti ad istanza di parte sia in caso di diniego sia in caso di silenzio, con rimedi effettivi ed equivalenti.

E' attribuito alla giurisdizione tributaria il diniego di accesso agli atti dei procedimenti tributari. La regolazione sostanziale potrebbe essere affidata allo Statuto dei diritti del contribuente, integrando l'art. 6.

Quanto alla tutela contro atti istruttori illegittimi, due sono le soluzioni praticabili per assicurare una adeguata tutela nel caso di esercizio dei poteri di controllo da parte dell'A.F. con modalità illegittime (tipicamente, nel caso di mancanza o illegittimità degli atti autorizzatori all'accesso in abitazioni, all'effettuazione dei controlli bancari, nel caso di opposizione del segreto professionale, ecc.), superando l'orientamento giurisprudenziale per il quale non è data alcuna tutela immediata.

La prima: la disciplina espressa di tale fattispecie richiede di prendere posizione sul tipo di posizione giuridica soggettiva lesa. Si ritiene che si tratti di un diritto soggettivo. Il soggetto leso può chiedere al giudice civile, oltre al risarcimento del danno, un provvedimento d'urgenza ex art. 700 c.p.c. che obblighi a sospendere l'attività illegittima, prescrivendo, nelle more della decisione sul merito, idonee cautele a tutela dell'interesse all'accertamento tributario, ferma la possibilità di proseguire l'attività con modalità legittime (possibile inserimento di apposita previsione nello Statuto dei diritti del contribuente).

Alternativa: si può prevedere la giurisdizione tributaria se il diritto leso dall'atto istruttorio ha come titolare il contribuente, mentre se si tratta di un terzo la giurisdizione è civile.

SCHEDA 4

AZIONI ESPERIBILI E MATERIA DEL CONTENDERE

Obiettivo delle modifiche: migliore indicazione delle azioni esperibili quale completamento della disciplina degli atti impugnabili e definizione normativa della materia del contendere, secondo le indicazioni giurisprudenziali, escludendo in sede processuale il cambiamento della motivazione dell'atto impugnato

Oggetto: disciplina delle domande delle parti e delle loro prime attività difensive; funzione integrativa della disciplina degli atti impugnabili e delle azioni esperibili.

Modalità dell'intervento: intervento coordinato sulla prima parte del d.lgs. 546/92, giudizio di primo grado, secondo le seguenti linee.

Sono ammesse azioni di impugnazione di atti predeterminati a livello normativo e di quelli aventi omogeneità funzionale a questi ultimi.

In tutti i casi nei quali è impugnabile il diniego opposto a un'istanza di parte, è ammessa impugnazione anche del silenzio formatosi sull'istanza di parte.

E' ammessa azione di condanna in via sia autonoma sia accessoria a quella di annullamento di un atto impugnato.

Eventuale sub procedimento o comunque regole istruttorie per il risarcimento del danno, in caso di introduzione della modifica costituzionale

AIPSDT – Gruppo di lavoro sul processo tributario

La parte resistente non può proporre domande riconvenzionali né introdurre, con gli scritti difensivi, questioni in fatto e in diritto diverse da quelle poste a base dell'atto impugnato.

SCHEDE 5

TRATTAZIONE DELLA CAUSA

Obiettivo delle modifiche: superare la rigidità attuale, prevedendo forme di trattazione della causa più complesse, con la possibilità, in casi di particolare complessità di dare vita ad una fase istruttoria. Garantire una idonea delibazione delle prove da parte della Commissione tributaria, pur nell'ambito di una fase meramente eventuale del processo. La formalizzazione di una tale fase potrebbe altresì incentivare il ricorso all'esercizio dei poteri di cui all'art. 7 d.lgs. n. 546/1992, fermi restando i limiti di cui al comma 1 art. cit. (fatti dedotti dalle parti). Tale delibazione, in una fase antecedente a quella della discussione e decisione, può infine avere anche l'effetto di agevolare la conciliazione della controversia.

Riconoscimento di un possibile ruolo della testimonianza

Oggetto: la trattazione della causa e la disciplina dei poteri istruttori

Modalità dell'intervento: ambito di modifiche coordinato su diversi articoli del d.lgs. n. 546/92, secondo le linee guida che seguono.

i) La causa è trattata tendenzialmente in unica udienza (pubblica o camera di consiglio)

Quando ravvisa, nelle ipotesi di maggiore complessità, l'esigenza di una fase di verifica dell'istruttoria amministrativa o di una istruttoria processuale, il collegio può all'udienza designare il relatore per tali

incombenze, all'esito delle quali sarà fissata una nuova udienza collegiale. Si prevede anche la possibilità di un intervento presidenziale preventivo, quando la maggiore complessità sia evidente.

Esemplificazione:

Nell'art. 7 d.lgs. 546/1992 inserire il comma:

“3.- È applicabile, in quanto compatibile con le norme del presente decreto, la disciplina dell'istruzione probatoria di cui alla sezione III del capo II del Titolo I del libro II del c.p.c. Le funzioni del giudice istruttore sono svolte dal collegio, ovvero dal relatore, in quanto sia stato delegato con ordinanza dal collegio, in esito alla trattazione ex art. 33 o 34 o alla decisione sulla sospensione ex art. 47, ovvero con decreto motivato del presidente di sezione, adottato in fase di esame preliminare ex art. 27 d.lgs. 546/1992.”

Nell'art. 27 d.lgs. 546/1992 inserire il comma:

“2- bis Il presidente, considerando le questioni sollevate e le richieste istruttorie, può stabilire che il relatore, in funzione di giudice istruttore, sentite le parti, programmi gli adempimenti necessari prima della trattazione, in particolare per acquisire in contraddittorio i mezzi di prova di cui all'art. 7.”

ii) Introduzione della testimonianza

Questa proposta si coordina con due altre proposte del Tavolo, ed in particolare: l'acquisibilità al procedimento tributario degli atti istruttori del procedimento penale in caso di rilevanza penale del fatto, diretta al migliore coordinamento tra i due procedimenti; la formalizzazione di una fase istruttoria (comunque eventuale). Anche nei procedimenti

istruttori tributari per fatti che non hanno (diretta) rilevanza penale è comunque ammesso, anche se con efficacia probatoria non assoluta, l'ingresso di dichiarazioni scritte di natura sostanzialmente testimoniale, cosicché l'esclusione della prova testimoniale nel processo tributario appare un retaggio di un sistema non pienamente garantista.

Resta ferma l'esclusione del giuramento.

Nell'art. 7, comma 3, d.lgs. 546/1992, dopo la previsione di apposita fase istruttoria disposta dal Presidente del collegio (v. altra scheda), inserire il periodo

“Tuttavia solo il collegio può disporre ed acquisire in forma scritta la testimonianza ai sensi degli artt. 244 ss. c.p.c. in quanto, all'esito della trattazione, la ritenga necessaria per la decisione.”

iii) Si rinvia, quanto alle misure di coordinamento con il processo penale, all'apposito elaborato che inquadra complessivamente il problema e le possibili soluzioni: in questa sede è direttamente rilevante la proposta di un'ulteriore modifica dell'art. 7 d.lgs. 546/92:

b) inserire alla fine del primo periodo dell'art. 7 comma 1 d.lgs. 546/1992, la frase:

“e possono, ove necessario per la decisione, richiedere ad altri organi giudiziari informazioni sugli atti di determinati processi e copie od estratti di atti e documenti”.

SCHEMA 6

POTERI DEL GIUDICE

Obiettivo delle modifiche: nella difficoltà di fornire una soluzione condivisa quanto ai contenuti, il gruppo è però d'accordo nel proporre l'approfondimento del tema dei poteri del giudice in rapporto all'atto impugnato.

Se da un lato l'attuale assoluta laconicità delle norme processuali del punto consente un'elasticità in molti casi apprezzabile, è anche vero che il modo con il quale il giudice interviene nella controversia è lasciato del tutto in ombra, a differenza del processo amministrativo.

Andrebbero fissati, a livello di norme procedurali, i casi di rilevanza dei vizi formali in termini di annullabilità dell'atto (su ricorso entro il termine di decadenza) e i casi generatori di vera e propria nullità (da far valere – con limiti - anche a prescindere dall'impugnativa tempestiva dell'atto nullo)

Oggetto: tipologia di sentenze a disposizione del giudice tributario, rapporto tra sentenza, atto e domande del ricorrente

Modalità dell'intervento: fissare in quali casi il giudice può limitarsi all'annullamento dell'atto, in quali casi e a quali condizioni può rideterminare la pretesa o accertare direttamente il tributo. Nel caso di impugnazione di dinieghi su istanze pretensive, è probabilmente opportuno prevedere che il giudice se annulla il diniego o il silenzio può accertare la fondatezza dell'istanza e condannare l'amministrazione a provvedere entro un termine. Così come se l'atto impugnato irroga

AIPSDT – Gruppo di lavoro sul processo tributario

sanzioni, si può stabilire che il giudice può anche disapplicarle o rideterminarle, in presenza di motivi di ricorso che investano l'irrogazione di sanzioni.

SCHEDA 7

GIUDIZIO DI RINVIO

Obiettivo delle modifiche: la conseguenza attuale della mancata riassunzione del giudizio ex art. 63 è sempre e comunque la estinzione dell'intero processo, rendendo così sempre il ricorrente unico soggetto effettivamente interessato alla riassunzione e onerato del relativo incumbente. La dottrina processualcivilistica (Verde, di recente) rileva però quanto tale conseguenza sia squilibrata e distingue tra rinvio restitutorio e rinvio prosecutorio.

Oggetto: l'art. 63, la disciplina del giudizio di rinvio ed in particolare la disposizione che prevede sempre e comunque la estinzione dell'intero processo e mai il passaggio in giudicato della sentenza di primo grado.

Coordinare anche la riscossione provvisoria ex art. 68 con la nuova disciplina.

Modalità dell'intervento: Si propone di modificare l'attuale art. 63, nel senso che l'estinzione del giudizio di rinvio così come la mancata riassunzione producono il passaggio in giudicato della sentenza di primo grado e non l'estinzione dell'intero giudizio ove la sentenza di appello sia stata cassata per ragioni di ordine processuale (n. 4 del 360 c.p.c.).

Ossia, l'estinzione dell'intero giudizio viene circoscritta, secondo un orientamento presente in dottrina ma non recepito dalla Cassazione, alle ipotesi di rinvio prosecutorio (perché disposto per violazione di legge o per omesso esame di fatto decisivo), e non quando il rinvio è restitutorio.

SCHEDE 8

ESECUZIONE DELLE SENTENZE

Obiettivo delle modifiche: migliorare, rendendola più articolata ma nel contempo più omogenea tra i vari tributi, la disciplina dell'esecuzione delle sentenze, ampliando i casi di proposizione dell'azione esecutiva e restituendo il rito alla competenza collegiale.

Oggetto: Il capo del d.lgs. 546/92 relativo all'esecuzione delle sentenze ed in particolare l'art. 70

Modalità dell'intervento: Uniformare la riscossione frazionata del tributo estendendola anche ai casi in cui la disciplina della singola legge d'imposta preveda, pendente il giudizio, la riscossione integrale.

Estendere la proponibilità del giudizio di ottemperanza a tutti i casi di esecuzione della sentenza del giudice tributario per gli obblighi posti a carico del soggetto impositore o del soggetto incaricato della riscossione del tributo.

Eliminare la disposizione che individua casi in cui il giudice dell'ottemperanza è a composizione monocratica, determinando questa norma più complicazioni che utilità.

Prevedere, semmai per rinvio al c.p.c., l'esecuzione delle sentenze riguardanti rapporti privatistici (come nel caso della rivalsa).

Affrontare il problema dell'esecuzione delle sentenze che non decidono su an e quantum del tributo.

SCHEDA 9

RAPPORTI TRA PROCESSO PENALE E PROCESSO TRIBUTARIO

INTERVENTI PER UN MIGLIORE COORDINAMENTO

Obiettivo delle modifiche: superare le criticità emerse nell'applicazione pratica e segnalate dalla dottrina con riferimento ai rapporti tra processo tributario e processo penale, mantenendo il più possibile l'assetto vigente. L'aspetto essenziale della proposta è che, se da indagini penali siano stati tratti elementi impiegati a sostegno di una pretesa fiscale, il destinatario di questa debba poter accedere agli atti del procedimento penale, per sapere se quegli elementi siano stati contrastati da altri e poter acquisire questi ultimi. Dati i limiti della richiesta di copie ex art. 116 c.p.p. e 43 disp. att. c.p.p., si prevede un apposito diritto, analogo a quello di cui agli artt. 22 ss., l. 241/1990 (il quale non sembra direttamente applicabile), ad accedere agli atti di tale procedimento. Tale possibilità non va negata ai soggetti passivi che abbiano potuto difendersi nel procedimento penale, quanto meno perché i difensori e gli aspetti rilevanti per la difesa possono essere diversi in ciascuna sede. Pare opportuno dare la stessa facoltà anche all'ufficio tributario procedente, onde possa difendere con pari opportunità l'interesse erariale.

Separatamente, converrebbe prevedere che il giudice tributario, coerentemente con i limiti generali dei suoi poteri istruttori, possa disporre con ordinanza la trasmissione di documenti del procedimento penale rilevanti per la sua decisione.

Queste regole dovrebbero servire anche, nella più ristretta sfera ove opera il divieto CEDU di ne bis in idem, a rispondere all'esigenza di coerenza delle decisioni emergente dalla giurisprudenza della Corte EDU sul ne bis in idem, laddove ammette che il formarsi di un giudicato su una delle sanzioni afflittive applicabili non impedisca una successiva decisione su una sanzione di altro tipo, purché in tempi brevi e usando le prove già raccolte.

Non si ritiene tuttavia opportuno, solo per assecondare quell'esigenza di coerenza, prevedere che per la decisione della commissione tributaria sulla (sola) sanzione amministrativa gli elementi di origine penale abbiano una precisa efficacia probatoria, superando la giurisprudenza che richiede una valutazione motivata del libero convincimento del giudice. In primo luogo, non basterebbe nemmeno estendere la regola dell'art. 654 c.p.p. prevedendo un effetto vincolante del giudicato penale a prescindere dai limiti probatori risultanti da regole tributarie, perché per seguire la giurisprudenza della Corte EDU occorrerebbe anche vincolare il giudice penale, se il suo processo non fosse ancora chiuso al momento della sentenza tributaria definitiva, ad usare le prove poste a base di quest'ultima. D'altra parte, se si preferisse superare il problema, che sorge comunque solo in caso di parallelo procedimento penale a carico dello stesso soggetto passivo del tributo, diversificando le regole probatorie per l'accertamento della fattispecie concreta, ai fini della pretesa d'imposta e rispettivamente della sanzione amministrativa, o addirittura spostando la giurisdizione per le sanzioni amministrative sul giudice penale (opzioni che comunque sembrano poter provocare incoerenze sistematiche tali da

sconsigliarle), si dovrebbe intervenire piuttosto sulla disciplina delle sanzioni, non affidata al nostro gruppo (1).

Oggetto:

Si propone di prevedere che il soggetto passivo il quale sia venuto formalmente a conoscenza dell'impiego di elementi raccolti in un procedimento penale per una procedura di accertamento nei suoi confronti, possa chiedere di accedere ai fascicoli di quel procedimento penale, detenuti dalla Guardia di Finanza o dall'autorità giudiziaria, per verificare se ci siano atti di cui abbia necessità di estrarre copia ai fini della sua difesa dalla pretesa fiscale, anche in sede di contraddittorio amministrativo. L'istanza potrebbe essere presentata anche dall'ufficio tributario procedente, per conoscere gli sviluppi di quel procedimento ai fini di una corretta azione di accertamento e di una efficace difesa in giudizio.

L'istanza sarebbe ammessa anche prima della caduta del segreto sulle indagini preliminari, ma in ogni caso starebbe all'autorità giudiziaria valutare motivatamente le ragioni per differire l'accesso o, se possibile, tutelare le esigenze di riserbo con prescrizioni adeguate. Trattandosi di dati giudiziari, il diritto di estrarre copia dovrebbe comunque riguardare soltanto i dati strettamente indispensabili di cui all'art. 24 co. 7 l. 241/1990.

Essendovi esigenze di valutazione in concreto anche una volta caduto il segreto, l'a.g. (la competenza della quale può seguire le regole dell'art.

¹⁾ Tra l'altro, Cass. trib. n. 21696/2020 ha affermato che l'assoluzione con la formula "perché il fatto non sussiste" determina non l'improcedibilità del procedimento sanzionatorio, ma l'ineseguibilità definitiva della sanzione, rilevante nel giudizio sulla riscossione coattiva.

116 c.p.p.) dovrebbe provvedere sull'istanza con un decreto motivato. Per le controversie su tale decisione, sembra preferibile prevedere una richiesta di riesame davanti al tribunale, la decisione del quale potrebbe essere appellabile similmente alle misure cautelari reali, piuttosto che un ricorso al TAR ex art. 25 l. 241/1990.

Questa disciplina potrebbe essere inserita nel d.p.r. 600/1973, per sottolinearne l'utilizzabilità anche prima del processo, precisando però che è utilizzabile anche ai fini di imposte diverse da quelle sui redditi, pretese in base a fatti rilevanti per un procedimento penale. Si potrebbe inserire un art. 61-bis nel d.p.r. 600/1973.

Si dovrebbe invece inserire nell'art. 7 comma 1 d.lgs. 546/1992 la previsione del potere della commissione tributaria di richiedere informazioni su altri processi e copie ed estratti di atti e documenti di essi, ove necessario per la sua decisione. Considerando che le parti possono accedere a tali informazioni ma potrebbero non averlo fatto, condizionare questa richiesta ad una formale istanza di parte non sembra opportuno, sia perché essa non sembra in generale necessaria, sia perché tale potere dovrebbe servire a superare il dubbio sorto nel giudice che gli elementi raccolti non corrispondano ai veri risultati di quel processo.

Modalità dell'intervento: inserimento in un disegno di legge delega dei principi e criteri seguenti:

- Previsione del diritto di accedere ai fascicoli di un procedimento penale mediante istanza rivolta all'autorità giudiziaria competente ai sensi dell'art. 116 c.p.p., da chi ne abbia l'esigenza per esercitare il diritto di difesa in sede di procedimento o di processo tributario ovvero dall'ufficio

AIPSDT – Gruppo di lavoro sul processo tributario

tributario procedente per l'esercizio delle sue funzioni anche in sede di autotutela; l'autorità giudiziaria provvede sull'istanza con un decreto motivato eventualmente indicando limiti e modalità a tutela degli interessi al riserbo e decide sulle eventuali successive richieste di copie ed estratti. Avverso tali decisioni sono esperibile le tutele previste dal codice di procedura penale in materia di misure cautelari reali

- Previsione del potere della commissione tributaria, secondo i principi di cui all'art. 7 comma 1 d.lgs. 546/1992, di richiedere informazioni su altri processi e copie ed estratti di atti e documenti di essi, ove necessario per la sua decisione.

Nella normativa delegata:

a) la formula del nuovo art 61-bis d.p.r. 600/1973 potrebbe essere:

"Il contribuente o il sostituto d'imposta che sia venuto a conoscenza dell'impiego per un accertamento di un qualsiasi tributo o l'irrogazione di sanzioni nei suoi confronti di dati, notizie e informazioni acquisiti in un procedimento penale può rivolgere istanza all'autorità giudiziaria competente ai sensi dell'art. 116 del codice di procedura penale per accedere agli atti di detto procedimento e per ottenerne copie ed estratti, al fine di poter pienamente esercitare il suo diritto di difesa in sede di procedimento o di processo tributario.

Tale istanza può essere presentata anche dall'ufficio tributario procedente ai fini dell'esercizio delle sue funzioni, compresa l'autotutela.

L'autorità giudiziaria provvede sull'istanza con decreto motivato e può differire l'accesso e stabilire limiti e modalità per l'esame e per il rilascio di copie ed estratti. Avverso tale decreto sono esperibile le tutele previste dal codice di procedura penale in materia di misure cautelari reali”.

b) si potrebbe inserire alla fine del primo periodo dell'art. 7 comma 1 d.lgs. 546/1992, la frase:

“e possono, ove necessario per la decisione, richiedere ad altri organi giudiziari informazioni sugli atti di determinati processi e copie od estratti di atti e documenti”.

Alternativa:

Si è detto sopra perché si ritiene preferibile non intervenire sui rapporti tra processo tributario e processo penale con una disciplina che tenti di risolvere in via astratta il problema del ne bis in idem, anche perché questo dovrebbe spettare al gruppo che si occupa di sanzioni.

È solo per dare un riscontro di questa convinzione che si prospettano alcune ipotesi per quell'eventuale intervento di riforma. La prima consiste nel modificare gli artt. 20 e 21, d.lgs. 74/2000, nel senso di rendere più chiaro quali contenuti della decisione penale definitiva consentano di applicare la sanzione amministrativa al trasgressore il quale abbia anche la veste di indagato o imputato, nonché di prevedere una sospensione obbligatoria del processo tributario in attesa di tale decisione penale, per evitare che il giudice penale sia vincolato ad un precedente giudicato tributario. Per attenuare l'eccezionalità di questa disciplina si potrebbe prevedere che in caso di notitia criminis a carico

AIPSDT – Gruppo di lavoro sul processo tributario

di un soggetto il quale sia anche soggetto passivo di una pretesa tributaria il provvedimento sanzionatorio amministrativo sia autonomo dall'avviso di accertamento. In tal modo si renderebbe autonomo anche il processo tributario su di esso, sicché la sospensione di quest'ultimo ed il vincolo alla decisione della commissione tributaria sulla fattispecie costituente violazione amministrativa non inciderebbero sull'accertamento e la riscossione dell'imposta.

Un'ulteriore possibile riforma, anche questa da inserire nella disciplina sanzionatoria, consisterebbe nell'affidare al giudice penale che conosce del reato anche il giudizio sulla sanzione amministrativa applicabile all'indagato o imputato per la medesima condotta pratica, se la seconda restasse applicabile in seguito alla decisione sul primo. In tal modo si attenuerebbe il disagio sistematico creato da un contrasto pratico tra i criteri probatori applicati per accertare la stessa fattispecie ai fini dell'imposta e, rispettivamente, della sanzione amministrativa. In sostanza, però, questo comporterebbe riconoscere che l'accertamento della condotta colpita da sanzione amministrativa segue le regole penalistiche solo nel caso di fatti oggetto anche di denuncia penale. Se questo consentirebbe una decisione contestuale gradita alla giurisprudenza della Corte EDU sul ne bis in idem, creerebbe disparità di trattamento di assai dubbia ragionevolezza tra soggetti la cui posizione si differenzerebbe solo per l'avvio o no di un procedimento penale. Un motivo a nostro avviso sufficiente per non insistere su questa ipotesi.

SCHEDA 10 a

PROPOSTE DI RIFORMA IN TEMA DI

ACCORDI TRIBUTARI

PROCEDIMENTALI E GIUDIZIALI

Obiettivo delle modifiche: plasmare la disciplina del procedimento e del processo tributario sul carattere necessario (in senso costituzionale o internazionale) della equivalenza logico-giuridica dei tipi o delle tipologie di attuazione (unilaterale, bilaterale o imparziale) della norma tributaria o dell'adempimento tributario.

In effetti, l'equivalenza (in senso logico-matematico) è la combinante inesauribile della funzione pluralista di tipo retributivo *a ciascuno il suo*, sia di quella di tipo contributivo *da ciascuno il suo* e la cui ragione di verità è proprio l'uguaglianza proporzionale di cui all'art. 3 della Costituzione. Detto altrimenti, la funzione pluralista è infatti la traduzione logico-matematica della "uguaglianza di tutti davanti alla legge", così come della "non discriminazione di alcuno" o della "parità di tutti" etc.

Due sentenze (S_1 e S_2) si dicono equivalenti quando rendono uguali i rapporti tra se stessi e i loro casi (C_1 e C_2); così che $S_1 : C_1 = S_2 : C_2$.

Allo stesso modo due accordi processuali (AP_1 e AP_2) si dicono equivalenti quando rendono uguali i rapporti tra se stessi e i loro casi (C_1 e C_2); così che $AP_1 : C_1 = AP_2 : C_2$.

Quanto appena visto è un dato comune anche nei sistemi di Common Law, e, per quanto interessa, lo è anche nella dottrina delle ADR ove,

appunto, la sentenza (S) è diversa dall'accordo processuale (AP) perché non è possibile costruire l'eguaglianza proporzionale tra mezzi diversi, ossia $(S_1 : C_1 = S_2 : C_2) \neq (AP_1 : C_1 = AP_2 : C_2)$.

Ma in un *diritto con verità*, ossia un diritto di fonte legale, valido se, e solo se, verifica un parametro (costituzionale, europeo o internazionale) che ad esso preesiste, un diritto dunque che rende logicamente indisponibile il falso, non è possibile la disuguaglianza proporzionale (tipica di un diritto senza verità) che è invece implicata dalla dottrina delle ADR (quali *second best*).

Infatti, in un diritto con verità, tale diseguaglianza non è valida *a priori* perché il suo parametro di validità impone necessariamente: $(S_1 : C_1 = S_2 : C_2) = (AP_1 : C_1 = AP_2 : C_2)$.

In definitiva, se è l'equivalenza la regola fondamentale del diritto tributario (= diritto con verità) prescritto, dato e parametrato dagli artt. 2, 3, 24, 53, 97 e 111 Costituzione, allora quanto è a dirsi per l'accordo può (*rectius*: 'deve') dirsi per la sentenza, per il provvedimento, per il contratto, per il negozio, per l'atto giuridico, per il fatto giuridico etc. Se, infatti, unico è il metodo, unico è anche il rapporto che corre tra ciascuna di queste cose e la 'sua' attitudine a tradursi in diritto valido, ossia idoneo a render vera, di volta in volta, la relazione tra sé e il suo dato parametro di validità.

In definitiva, fissati, secondo preferibilità e possibilità, gli strumenti e i limiti della tutela da accordare all'interesse del singolo "e" a quello della collettività, se il ragionamento giuridico deve, per essere valido, basarsi sempre su due premesse (*verità della norma "e" verità del fatto*), se è imprescindibile il fine di *dare a ciascuno il suo "e" ricevere da ciascuno il suo*, allora i ragionamenti e veicoli di tali ragionamenti (ad es. la

dichiarazione, l'atto di accertamento, il ricorso, l'accordo o la sentenza) devono essere per forza di cose, tra loro 'equivalenti' (così come chiede l'art. 3 della Costituzione). Altrimenti, si perderebbe la scambiabilità e con essa l'uguaglianza.

Modalità dell'intervento

Perseguire l'obiettivo della 'equivalenza' tra differenti tipi di attuazione della norma o dell'adempimento tributario rende necessario prevedere alcune modifiche concernenti distinti ambiti dell'ordinamento giuridico vigente.

Senza cura di esaustività sono di seguito segnalate alcune propedeutiche modifiche da apportare a "leggi sostanziali" e a "leggi formali".

Di seguito solo alcune propedeutiche proposte di modifica di leggi tributarie sostanziali.

Ciascuna legge di imposta (o, in alternativa, lo Statuto dei diritti del Contribuente) dovrebbe includere una disposizione integrativa della disciplina ordinaria dettata per la determinazione della base imponibile e dell'imposta dedicata all'*imposta equa*.

Tale disposizione dovrebbe prevedere in via residuale che nei casi nei quali la determinazione della base imponibile e dell'imposta implica la soluzione di questioni controvertibili all'infinito, l'imposta è dovuta sulla base di una determinazione equitativa. La determinazione equitativa è fatta sulla base del criterio etico del male minore oggettivo (ossia il male minore per il singolo e per la collettività), tenuto conto, in modo efficiente, del grado di incertezza della questione e della

probabilità, ora scientifica ora etica, delle diverse possibili determinazioni equitative.

Le leggi di imposta che hanno ad oggetto tributi a rilevanza anche internazionale e suscettibili di divenire oggetto di convenzioni volte ad evitare doppie imposizioni dovrebbero includere una disciplina, integrativa della disciplina ordinaria dettata per la determinazione della base imponibile e dell'imposta; tale disposizione, dedicata all' *imposta equitativamente ripartita* dovrebbe prevedere, in via residuale, che la determinazione della base imponibile e dell'imposta, se implica la soluzione di questioni controvertibili all'infinito che formano oggetto di accordo internazionale raggiunto da amministrazioni fiscali, è fatta sulla base della determinazione equitativa del riparto delle imposte stabilito nell'accordo purché a base logica equivalente (Equivalent Dispute Resolution).

La disciplina delle sanzioni dovrebbe ancor più favorire l'accordo e dovrebbe conferire all'accordo tributario accertativo, in quanto equivalente, la stessa efficacia del fatto di accertamento giudiziale, perciò rilevante, nei limiti, anche a fini extratributari (ad es. penali).

Alcune propedeutiche proposte di modifica di leggi sul procedimento e sul processo tributario.

Per brevità, poiché le modifiche proposte sono numerose, pare qui opportuno soffermarsi soltanto su alcuni aspetti introduttivi e rinviare ai contenuti della proposta di articolato che segue.

In primo luogo, è forse necessario concentrare e disciplinare in modo omogeneo e tipologico i numerosi strumenti vigenti volti all'attuazione consensuale della norma e dell'adempimento tributario. Così, l'obiettivo è introdurre un corpo di norme generali idonee a delineare

una tabella tipologica inclusiva di tutti gli accordi tributari, siano essi attuativi di norme, o adempitivi di obblighi di pagamento, siano essi preventivi o successivi rispetto alla dichiarazione, siano essi liquidatori, accertativi o compositivi; una tabella, in definitiva, nella quale siano catalogati (per funzione, per efficacia, per premialità, modificabilità/integrabilità, etc.) gli accordi, espressi o impliciti, oggi esistenti (ad es., autotutela negativa da istanza, acquiescenza, mediazione, adesione, conciliazione, interpello, cooperative compliance, compensazione, accollo, rateizzazione e transazione fiscale).

In secondo luogo, occorrerebbe finalmente (tornare a) prender atto logicamente che, se la questione oggetto di attuazione consensuale è controvertibile all'infinito e le parti concordano dunque *l'imposta equa*, l'accordo, sia esso procedimentale o giudiziale, si perfeziona con l'adempimento o con un accordo adempitivo almeno parzialmente adempiuto o garantito al momento della sottoscrizione; infatti, è proprio la prontezza del tributo a costituire concorrente e necessaria ragione di validità costituzionale dell'accordo sull'imposta (sol perciò equivalente all'atto autoritativo sull'imposta o alla sentenza sull'imposta).

D'altro canto, se non vi è accordo e se la questione oggetto di attuazione giudiziale è controvertibile all'infinito, logica vuole che la decisione sia comunque assunta alla luce della verità-consenso e dell'equità-etica. In tal caso, dunque, non esistendo logicamente una soluzione giuridica predeterminata, non ha alcun senso logico un secondo grado di giudizio in appello, mentre avrebbe senso logico ampliare e rendere effettiva la partecipazione dei componenti del collegio alla decisione giudiziale in grado unico (appunto *verità-consenso*). Perciò, la lite che ha ad oggetto

una o più questioni controvertibili all'infinito dovrebbe essere decisa con procedimento speciale che si conclude con la *sentenza equa*.

La lite che, oltre a questioni controvertibili all'infinito, ha ad oggetto anche distinte ed autonome questioni di altro tipo, è decisa con procedimento speciale; questo procedimento, limitatamente alle questioni controvertibili all'infinito, si conclude con la *sentenza equa*.

La *sentenza equa* è assunta dalle *Sezioni Unite Equitative*. Le *Sezioni unite equitative* sono costituite da sei membri, tre dei quali appartenenti alla commissione tributaria provinciale e tre dei quali appartenenti alla commissione tributaria regionale. Avverso la *sentenza equa* può essere proposto ricorso per cassazione per i motivi di cui ai numeri dell'art. 360 del codice di procedura civile. La *sentenza equa* è impugnabile ai sensi dell'art. 395 del codice di procedura civile.

Inoltre, andrebbe previsto che se il controverso, previamente separato dal controvertibile non controverso, include più questioni accertabili, l'*analisi* e la *divisione* delle questioni in base alla loro natura costituiscono *regole di ragionamento* e *norme d'uso* dell'accordo; cosicché, la parzialità si affermi, in modo equivalente, come principio generale applicabile ad ogni tipo di accordo, sia esso liquidatorio o accertativo, sia esso espresso o implicito. Diversamente, per le questioni non accertabili, ma componibili, ivi inclusi i resti ottenuti dall'*analisi*, la *sintesi* e la *fusione* costituiscono regole di ragionamento e norme d'uso dell'accordo.

Infine, se l'accordo tributario fosse previsto così com'è nella realtà, ossia come modo tipico assolutamente prevalente dell'attuazione del diritto tributario, allora, come si diceva, la disciplina dell'atto

impugnabile, del ricorso e della sentenza andrebbero parametrate, *mutatis mutandis*, a quella dell'accordo tributario.

CAPO X

ATTUAZIONE CONSENSUALE EQUIVALENTE

DELLA NORMA TRIBUTARIA O DELL'ADEMPIMENTO TRIBUTARIO

I – NORME GENERALI

Art. 1. Possibilità dell'attuazione consensuale tributaria.

1. *L'attuazione della norma tributaria o dell'adempimento tributario può formare oggetto di attuazione consensuale tributaria (nel prosieguo "attuazione consensuale").*
2. *Fine ordinamentale dell'attuazione consensuale è evitare o comporre un conflitto giuridico o un conflitto economico, realizzando una pronta e perequata attuazione del tributo mediante il combinamento logico dei valori di certezza e di giustizia che assicura che ciascuno riceva il suo o dia il suo.*

Art. 2. L'attuazione consensuale amministrativa.

1. *L'attuazione consensuale realizzata in sede amministrativa è bilaterale e, se riferita al medesimo oggetto, evita o falsifica e dunque sostituisce l'attuazione unilaterale, sia essa spontanea o autoritativa.*

Art. 3. L'attuazione consensuale giudiziale.

1. *L'attuazione consensuale realizzata in sede giudiziale è bilaterale e, se riferita al medesimo oggetto, evita o falsifica e dunque sostituisce l'attuazione unilaterale, sia essa spontanea o autoritativa. Tuttavia, l'attuazione consensuale giudiziale si svolge con l'assistenza del giudice che, se ne sussistono i presupposti di validità logico-giuridica, la promuove e/o l'ammette e, senza svolgere alcun sindacato di merito, dopo averne constatato il perfezionamento, dichiara l'estinzione del giudizio per cessata materia del contendere.*

Art. 4. Validità logico-giuridica dell'attuazione consensuale.

1. *L'attuazione consensuale amministrativa e l'attuazione consensuale giudiziale sono valide ed efficaci se e solo se equivalenti, sul piano logico-giuridico, rispettivamente, all'attuazione amministrativa o all'attuazione giudiziale.*

2. Si ha equivalenza logico-giuridica quando sono rispettate tutte le disposizioni di questo capo che disciplinano i presupposti e il contenuto dell'attuazione consensuale.

Art. 5. Fonte legale della prestazione tributaria. Indisponibilità tributaria.

1. L'attuazione consensuale soggiace al principio della fonte legale della prestazione tributaria e alla conseguente indisponibilità tributaria.

2. L'indisponibilità tributaria dipende in senso inversamente proporzionale dal codice di controvertibilità indicato dalla questione tributaria controversa. L'indisponibilità tributaria presenta codice ideale, puntuale, intervallare o rovesciato se il codice indicato dalla controvertibilità logico-giuridica della questione controversa è rispettivamente: inesistente, puntuale, intervallare o infinito.

3. L'indisponibilità tributaria ideale implica verità-identità, l'indisponibilità puntuale implica verità-corrispondenza, l'indisponibilità intervallare implica verità-coerenza, l'indisponibilità rovesciata implica verità-consenso.

4. La controvertibilità logica ideale, puntuale o intervallare implica accertabilità ideale, puntuale o intervallare. La controvertibilità logica infinita implica non accertabilità ma componibilità.

5. Se la questione controversa è accertabile, l'Amministrazione finanziaria e il contribuente hanno il dovere di accertare anche in caso di attuazione consensuale. Se la questione controversa non è accertabile, l'Amministrazione finanziaria e il contribuente hanno il dovere rovesciato di fare quanto possibile per comporre, senza tentare di accertare.

6. Sono fonti di responsabilità sia la violazione del dovere di accertare, sia la violazione del dovere rovesciato di comporre.

Art. 5. Funzione dell'attuazione consensuale.

1. L'attuazione consensuale della norma tributaria può avere funzione liquidatoria, accertativa o compositiva. La funzione dell'attuazione consensuale dipende dal tipo, ideale, puntuale, intervallare o impossibile della accertabilità logico-giuridica di ogni singola questione controversa: se l'accertabilità logico-giuridica è ideale, la funzione è liquidatoria; se è puntuale o intervallare, la funzione è accertativa; se è impossibile, la funzione è compositiva.

2. L'attuazione consensuale dell'adempimento tributario, se verte su una questione giuridica, può avere funzione liquidatoria, accertativa o compositiva nei termini

indicati al comma 1. Se, invece, verte su un conflitto economico, ha funzione compositiva.

Art. 6. Unitarietà e parziarietà dell'attuazione consensuale.

1. Se la questione controversa, unitariamente intesa rispetto a una data ragione di divisibilità, è divisibile perché costituita da questioni parziali identificabili tipologicamente in base ad altra valida ragione di divisibilità, l'attuazione consensuale somma le differenti funzioni e, ove non altrimenti possibile, opera mediante prevalenza; se la questione controversa, unitariamente intesa, non è divisibile in questioni parziali identificabili tipologicamente mediante altra valida ragione di divisibilità, la funzione è necessariamente compositiva.

Art. 7. Efficacia dell'attuazione consensuale.

- 1. L'attuazione consensuale della norma tributaria e dell'adempimento tributario può raffigurare o prefigurare, trovare o stabilire.*
- 2. L'efficacia dell'attuazione consensuale è limitata al controverso che le parti devono confinare previamente, a pena di invalidità.*
- 3. L'ambito del controverso che ha formato oggetto di attuazione consensuale è premessa di applicazione del principio rebus sic stantibus, quando la funzione è accertativa o del principio pacta sunt servanda, quando la funzione è compositiva.*
- 4. L'efficacia della attuazione consensuale può essere dichiarativa-conoscitiva, dichiarativa-accertativa, costitutiva-accertativa e costitutiva-compositiva. E' dichiarativa-conoscitiva, se la questione controversa è ideale, è dichiarativa-accertativa, se la questione controversa è puntuale, è costitutiva-accertativa, se la questione controversa è intervallare, è costitutivo-compositiva, se la questione controversa è impossibile.*

Art. 8. Ragioni dell'attuazione consensuale.

- 1. Le ragioni soggettive delle parti che attuano consensualmente la norma tributaria o il pagamento tributario devono rappresentare le ragioni oggettive della stessa, sia sul piano cognitivo, sia sul piano volitivo.*
- 2. Sono ragioni oggettive di attuazione consensuale le ragioni, desumibili dalla logica della questione controversa, che spiegano la soluzione trovata o giustificano la soluzione stabilita, secondo il tipo, scientifico o etico, della concreta questione controversa ovvero la natura giuridica od economica del concreto conflitto.*

Art. 9. Partecipazione e contraddittorio.

AIPSDT – Gruppo di lavoro sul processo tributario

1. *La partecipazione in senso lato include il contraddittorio. La partecipazione in senso stretto non lo include.*
2. *La partecipazione in senso stretto è implicata da questioni idealmente non controvertibili, si fonda su mere conoscenze, e non ha efficacia confessoria.*
3. *Il contraddittorio cognitivo è implicato da questioni in pratica non controvertibili, si fonda su prove scientifiche e ha efficacia confessoria.*
4. *Il contraddittorio cognitivo/deliberativo è implicato da questioni controvertibili entro limiti dati dal legislatore, si fonda in parte maggioritaria su prove scientifiche o prove etiche nonché, in parte minoritaria, su deliberazioni e, per la parte cognitiva, ha efficacia confessoria.*
5. *Il contraddittorio deliberativo è implicato da questioni controvertibili all'infinito, si fonda su non-prove, siano esse mere conoscenze, medie o altre logiche valide a prescindere dalla loro relazione con la realtà, e non ha efficacia confessoria.*

Art. 10. Motivazione trasparente dell'attuazione consensuale.

1. *L'attuazione consensuale implica necessariamente, a pena di nullità, la motivazione trasparente.*
2. *La motivazione è trasparente quando dà conto matematico di tutti i seguenti elementi: a) contenuto e limiti oggettivi del controverso; b) tipo, ideale, puntuale, intervallare o impossibile, del controverso; c) presenza o assenza di riserve espresse dalle parti sul controvertibile non controverso; d) metodo logico e criterio di verità; e) iter logico-giuridico; f) criterio e calcolo di efficienza.*

Art. 11. Forme dell'attuazione consensuale.

1. *Se la legge non prevede diversamente, l'attuazione consensuale implica, a pena di inesistenza o di nullità, sia la manifestazione di volontà bilaterale, sia la forma scritta ed espressa in modelli di atti predefiniti da regolamento ministeriale, ancorché possa essere realizzata mediante dichiarazioni distinte.*

Art. 12. Perfezionamento degli atti che veicolano l'attuazione consensuale.

1. *Se l'attuazione consensuale ha funzione liquidatoria o accertativa, gli atti mediante i quali essa si realizza si perfezionano con la sottoscrizione.*
2. *Se l'attuazione consensuale ha funzione compositiva o adempitiva, gli atti mediante i quali essa si realizza si perfezionano con il pagamento di quanto dovuto, nel rispetto dei modi e dei termini pattuiti. In caso di pattuito pagamento rateale, l'accordo si perfeziona col pagamento dell'ultima rata ma, in caso di*

AIPSDT – Gruppo di lavoro sul processo tributario

inadempimento o di tardivo adempimento nel pagamento di almeno due rate del piano pattuito, le parti potranno novare la precedente pattuizione.

Art. 13. Mezzo tipico di attuazione consensuale.

- 1. L'attuazione consensuale si realizza per mezzo dell'accordo tributario.*
- 2. L'accordo tributario è costituito da veicolo amministrativo o giudiziale e da contenuto consensuale.*
- 3. L'accordo tributario è disciplinato da norme tributarie; in caso di lacuna, se compatibili con le norme tributarie, è disciplinato da norme di diritto pubblico e di diritto amministrativo con riguardo al veicolo e dalle norme del diritto civile con riguardo al contenuto consensuale e alla funzione.*

Art. 14. Tipi e tipologie dell'accordo tributario.

- 1. I tipi dell'accordo tributario sono riconducibili a due tipologie: la tipologia strutturale e la tipologia funzionale.*
- 2. La tipologia strutturale include due tipi: l'accordo amministrativo tributario e l'accordo giudiziale tributario. L'accordo amministrativo tributario è veicolato da un atto amministrativo e segue le regole che disciplinano direttamente o indirettamente l'attuazione amministrativa tributaria, l'accordo giudiziale tributario è veicolato da un atto giudiziale e segue le regole che disciplinano direttamente o indirettamente l'attuazione giurisdizionale tributaria.*
- 3. La tipologia funzionale dell'accordo tributario include quattro tipi: l'accordo tributario liquidatorio, l'accordo tributario accertativo, l'accordo tributario compositivo, l'accordo tributario adempitivo o estintivo. L'accordo amministrativo tributario e l'accordo giudiziale tributario possono veicolare contestualmente, distinti accordi tributari riconducibili a tipi funzionali diversi.*

II- NORME SPECIALI

II. – ACCORDO TRIBUTARIO AMMINISTRATIVO

.....

II.B - ACCORDO TRIBUTARIO GIUDIZIALE

Art. 20. Accordo tributario giudiziale.

- 1. In pendenza di giudizio, qualunque sia il grado o la fase, le parti possono svolgere trattative col fine di far cessare la lite mediante l'accordo tributario giudiziale, come disciplinato, in via generale e sistematica, dagli articoli da 1 a 14 e, in via specifica, dagli articoli seguenti.*

AIPSDT – Gruppo di lavoro sul processo tributario

2. *L'iniziativa volta a raggiungere l'accordo può essere presa da una qualunque delle parti. Può, inoltre, venir promossa dal Giudice.*
3. *L'accordo giudiziale tributario può avere ad oggetto una parte del controverso, purché logicamente divisibile e diviso dal resto. In ogni caso i resti sono individuati e disciplinati con logica modulare, ossia massimizzando l'analisi e minimizzando i resti.*
4. *Nel caso in cui parte del controverso rivesta natura internazionale e tale parte sia divisibile, trova applicazione l'accordo internazionale equivalente.*

Art. 21. Accordo giudiziale liquidatorio e accertativo.

1. *Se la questione controversa confinata dalle parti indica codice di accertabilità ideale, l'accordo tributario è liquidatorio; se invece indica codice di accertabilità puntuale, l'accordo è accertativo. Le ragioni di questi accordi sono costituite da discorsi brevi basati su mere conoscenze o fatti di accertamento scientifici che, sul piano cognitivo, implicano l'automaticità logico-scientifica ideale o pratica e, sul piano volitivo, implicano convenienza logica ideale o puntuale quale causa della doverosità di liquidazione o di accertamento puntuale.*
2. *Se la questione controversa confinata dalle parti è accertabile in modo intervallare, l'accordo tributario è accertativo. In questo caso, le ragioni sono costituite da discorsi lunghi basati anche su fatti di accertamento etici che, sul piano cognitivo, implicano discrezionalità logica nei termini imposta dal tema e, sul piano volitivo, implicano sia il ricorso a ragioni ulteriori e diverse rispetto a quelle che giustificano i limiti dell'intervallo, sia il bilanciamento efficiente e imparziale tra la logica pacta sunt servanda e la logica rebus sic stantibus.*
3. *Nell'accordo giudiziale liquidatorio o accertativo le parti descrivono e confinano la questione controversa, quindi trovano la soluzione consensuale alla luce dei fatti e delle disposizioni che regolano la determinazione unilaterale della base imponibile e/o dell'imposta.*
4. *Laddove applicabili, le sanzioni sono ridotte ad un terzo del minimo edittale.*
5. *L'accordo giudiziale liquidatorio o accertativo si perfeziona con la sottoscrizione e costituisce titolo per la riscossione.*
6. *Le parti depositano l'accordo giudiziale liquidatorio o accertativo presso la Segreteria della Commissione tributaria e domandano congiuntamente che sia dichiarata la cessata materia del contendere. In sede di udienza, alla presenza delle parti, la Commissione tributaria, se riscontra la sussistenza delle condizioni*

di ammissibilità, pronuncia sentenza di cessata materia del contendere, altrimenti, fissa con ordinanza l'udienza di trattazione.

7. *L'accordo giudiziale liquidatorio o accertativo è modificabile, integrabile e impugnabile, entro il termine di decadenza dell'azione accertativa, sia in caso di sopravvenuta conoscenza di nuovi fatti rilevanti e decisivi, sia in caso di violazione delle norme tributarie generali e speciali di cui al presente capo, sia in caso di violazione di altre norme ad esso applicabili in caso di lacuna e di compatibilità.*

Art. 21. Accordo giudiziale compositivo.

1. *Se la questione controversa confinata dalle parti indica codice di controvertibilità infinito, l'accordo tributario giudiziale è compositivo. Le ragioni di questo accordo sono costituite da discorsi lunghi ricavati dal contraddittorio deliberativo, svolto in adempimento del dovere di massima ricerca del consenso, seguendo logiche di convenienza, bilanciando prontezza e perequazione del tributo e applicando criteri di realizzazione del male minore per entrambe le parti.*

2. *Nell'accordo giudiziale compositivo le parti descrivono e confinano la questione controversa, provano l'assenza di una o di più soluzioni predeterminate dalla legge, quindi stabiliscono consensualmente l'imposta equa o il credito di imposta equo.*

3. *Le sanzioni non sono applicate e gli interessi di ritardato pagamento o rimborso dell'imposta non sono dovuti.*

4. *L'accordo giudiziale compositivo si perfeziona con il pagamento e con l'adempimento dell'accordo adempitivo ad esso eventualmente collegato. In caso di inadempimento dell'accordo adempitivo collegato all'accordo compositivo, le parti potranno novare la precedente pattuizione. In caso di assenza di nuovo accordo l'accordo giudiziale compositivo non si perfeziona.*

5. *Le parti depositano l'accordo compositivo presso la Segreteria della Commissione tributaria e domandano congiuntamente che sia dichiarata la cessata materia del contendere. In sede di udienza, alla presenza delle parti, la Commissione tributaria, se riscontra la sussistenza delle condizioni di ammissibilità, pronuncia sentenza di cessata materia del contendere, altrimenti, fissa con ordinanza l'udienza di trattazione.*

6. *L'accordo giudiziale compositivo è non modificabile e non integrabile anche in caso di sopravvenuta conoscenza di nuovi fatti rilevanti e decisivi; è tuttavia impugnabile sia in caso di violazione delle norme tributarie generali e speciali di*

AIPSDT – Gruppo di lavoro sul processo tributario

cui al presente capo, sia in caso di violazione di altre norme ad esso applicabili in caso di lacuna e di compatibilità alla luce della sua natura compositiva e definitiva.

Art. 22. Accordo giudiziale adempitivo o estintivo..(continua)

SCHEDA 10 - b

PROPOSTA DI RIFORMA IN MERITO ALLA DISCIPLINA DEL
PERFEZIONAMENTO DELL'ACCORDO CONCILIATIVO

Obiettivo delle modifiche: rendere omogenea la disciplina di tutti gli istituti deflattivi del contenzioso, di natura amministrativa e di natura giudiziale (accertamento con adesione, reclamo, mediazione e conciliazione giudiziale), con specifico riferimento all'individuazione del relativo momento di perfezionamento. Difatti, con la riforma del 2015 il legislatore ha inteso uniformare le modalità di pagamento delle somme dovute a seguito di accertamento con adesione, di reclamo, di mediazione e di conciliazione giudiziale. Pertanto, per tutti questi istituti è ammessa la possibilità di pagamento rateale delle somme dovute, mediante applicazione (pur nel rispetto del principio di compatibilità) della disciplina in tema di rateazione stabilita per l'accertamento con adesione dall'art. 8, d.lgs. n. 546 del 1992. Tuttavia, a fronte di ciò, non vi è, invece, perfetta similitudine tra questi istituti con riferimento all'individuazione del relativo momento di perfezionamento. Più precisamente, la procedura di accertamento con adesione si perfeziona non con la sottoscrizione dell'atto di adesione, ma soltanto con il pagamento (entro il termine di venti giorni dalla data di sottoscrizione del predetto atto di adesione) delle somme risultanti dall'accordo stesso (dunque, dell'intero importo oppure della prima rata nel caso di rateazione). Allo stesso modo, l'accordo di mediazione (salvo alcune eccezioni) si perfeziona solo a seguito del versamento (entro il termine di venti giorni dalla data di sottoscrizione del predetto "accordo") delle intere somme dovute o, in caso di versamento rateale, della prima rata. Diversamente, per il perfezionamento dell'accordo conciliativo non è richiesto il versamento delle somme dovute in base a

tale accordo. Difatti, la conciliazione “fuori udienza” (ex art. 48, d.lgs. n. 546 del 1992) si perfeziona “con la sottoscrizione dell’accordo” e la conciliazione “in udienza” (ex art. 48-bis, d.lgs. n. 546 del 1992) si perfeziona “con la redazione del processo verbale. Nello specifico, l’accordo conciliativo sottoscritto dalle parti e il processo verbale costituiscono “titolo per la riscossione delle somme dovute all’ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente”. Si tratta di uno degli elementi di novità della disciplina della conciliazione giudiziale (conseguenti alla riforma del 2015) rispetto alla previgente disciplina, dove, invece, vi era coincidenza tra effettuazione del versamento (delle intere somme dovute o della prima rata) e perfezionamento della conciliazione. In effetti, questo legame (tra perfezionamento e versamento) poteva creare “difficoltà processuali”, nel senso che un eventuale omesso versamento delle somme dovute, impedendo il perfezionamento della conciliazione, comportava la necessità di riattivare il processo. Pertanto, in base alla nuova disciplina della conciliazione giudiziale, l’accordo conciliativo (tanto nelle ipotesi di conciliazione fuori udienza, quanto nelle ipotesi di conciliazione in udienza) ha efficacia novativa del precedente rapporto, con la conseguenza che l’omesso versamento delle somme dovute in base a tale accordo comporta l’iscrizione a ruolo del “nuovo” credito risultante dall’accordo conciliativo, con conseguente applicazione della sanzione per omesso versamento. Più precisamente, l’art. 48-ter, 3° comma, d.lgs. n. 546 del 1992, stabilisce che in caso di mancato pagamento delle somme dovute entro il termine di venti giorni dalla sottoscrizione dell’accordo o dalla redazione del processo verbale ovvero, in caso di rateazione, di una delle rate, compresa la prima, entro il termine per il pagamento della rata successiva, vengono iscritte a ruolo le residue somme dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni,

nonché viene iscritta a ruolo anche la sanzione per omesso versamento (ex art. 13, d.lgs. n. 471 del 1997), aumentata della metà e applicata sull'importo residuo dovuto a titolo di imposta. Pertanto, nell'ambito della conciliazione giudiziale il "fatto" del regolare versamento non rileva ai fini del perfezionamento dell'accordo, ma rileva solo sotto il profilo sanzionatorio poc'anzi descritto.

Inoltre, al fine di evitare che l'Agenzia delle entrate possa essere indotta a non accettare una definizione (in via amministrativa o giudiziale) della contestazione fiscale per "timore" di un rischio di insolvenza del contribuente, potrebbe essere prevista, nei soli casi di esplicita richiesta in tal senso da parte dell'Agenzia delle entrate, la concessione di un'idonea garanzia ai fini del perfezionamento dello specifico strumento deflattivo del contenzioso per le sole contestazioni fiscali di valore superiore ad una determinata soglia, con la espressa previsione che gli oneri sopportati dal contribuente per il rilascio di tale garanzia dovranno essere immediatamente restituiti a quest'ultimo dall'Agenzia delle entrate non appena vi è prova del pagamento dell'intero importo dovuto oppure dell'ultima rata in caso di pagamento rateizzato.

Oggetto: sarebbe opportuno un intervento normativo attraverso il quale uniformare il regime di perfezionamento di tutti gli strumenti (amministrativi e giudiziali) deflattivi del contenzioso. Più precisamente, andrebbe modificata la disciplina normativa della procedura di accertamento con adesione e degli accordi di mediazione aventi ad oggetto atti impositivi o atti di riscossione, utilizzando come "modello" l'istituto della conciliazione giudiziale poc'anzi descritto. Difatti, una simile soluzione, da un lato, semplificherebbe l'iter procedurale per entrambe le parti e, dall'altro, garantirebbe, comunque, all'Ufficio un valido "titolo" per la riscossione forzata.

AIPSDT – Gruppo di lavoro sul processo tributario

Inoltre, per le contestazioni fiscali di valore superiore ad una determinata soglia, solo in caso di espressa richiesta da parte dell'Agenzia delle entrate, il perfezionamento dello strumento deflattivo del contenzioso potrebbe essere subordinato al rilascio, da parte del contribuente, di idonea garanzia per l'intero importo che risulta dovuto, con la espressa previsione che gli oneri sopportati dal contribuente per il rilascio di tale garanzia dovranno essere immediatamente restituiti a quest'ultimo dall'Agenzia delle entrate non appena vi è prova del pagamento dell'intero importo dovuto oppure dell'ultima rata in caso di pagamento rateizzato.

Modalità dell'intervento:

inserimento in un disegno di legge delega dei principi e criteri seguenti:

Modificare il momento di perfezionamento della procedura di accertamento con adesione e degli accordi di mediazione aventi ad oggetto atti impositivi o atti di riscossione sul modello dell'istituto della conciliazione giudiziale, individuandolo nella sottoscrizione dell'atto di adesione e dell'accordo di mediazione, i quali, pertanto, costituiscono titolo per il pagamento delle somme dovute all'ente impositore e delle somme dovute al contribuente. Prevedere, per i soli casi di contestazioni fiscali di valore superiore ad una determinata soglia, la possibilità che, su richiesta dell'Agenzia delle entrate, il perfezionamento dello strumento deflattivo del contenzioso sia subordinato al rilascio, da parte del contribuente, di idonea garanzia per l'intero importo che risulta dovuto, con la espressa previsione che gli oneri sopportati dal contribuente per il rilascio di tale garanzia dovranno essere immediatamente restituiti a quest'ultimo dall'Agenzia delle entrate non appena vi è prova del pagamento dell'intero importo dovuto oppure dell'ultima rata in caso di pagamento rateizzato.

SCHEDA 10 - c

Proposta di riforma in merito alle modalità di applicazione della progressione sanzionatoria agli istituti deflattivi del contenzioso

Obiettivo delle modifiche: rendere ancora più “appetibili” tutti gli istituti (amministrativi e giudiziali) deflattivi del contenzioso. Per raggiungere questo obiettivo sarebbe opportuno un intervento normativo esattamente opposto a quello che nel 2015, attraverso una riformulazione dell’art. 12, co. 8, d.lgs. n. 472 del 1997 [ex art. 16, 1° comma, lett. e), d.lgs. n. 158 del 2015], ha esteso (per ragioni di coerenza) anche alla mediazione e alla conciliazione giudiziale la previsione normativa (ivi contenuta) limitativa dell’istituto della progressione, in forza della quale le disposizioni sulla determinazione della sanzione unica in caso di progressione si applicano separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d’imposta (ex art. 12, d.lgs. n. 472 del 1997). Più precisamente, la disciplina normativa previgente alla riforma del 2015 comportava che, a determinate condizioni, il contribuente in sede di conciliazione giudiziale, a parità d’imposta definita, conseguisse un “risultato sanzionatorio” più favorevole rispetto a quello che avrebbe conseguito in sede di accertamento con adesione, per effetto del diverso meccanismo del cumulo giuridico applicabile (*ratione temporis*) ai due istituti deflattivi del contenzioso. A seguito dell’intervento modificativo del 2015, la citata disposizione limitativa si applica ora indifferentemente a tutti gli istituti deflattivi del contenzioso, tanto a

quelli amministrativi (accertamento con adesione e mediazione), quanto a quelli processuali (conciliazione giudiziale).

Oggetto: sarebbe opportuna l'abrogazione *tout court* della predetta disposizione di cui all'art. 12, co. 8, d.lgs. n. 472 del 1997, in forza della quale le disposizioni sulla determinazione della sanzione unica in caso di progressione si applicano separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta. Così facendo si consentirebbe la piena operatività dell'istituto della progressione (ivi incluse, quindi, delle disposizioni di cui ai commi 3 e 5 del medesimo articolo) con riferimento a tutti gli istituti (amministrativi e giudiziali) deflattivi del contenzioso (accertamento con adesione, mediazione tributaria e di conciliazione giudiziale).

Modalità dell'intervento:

inserimento in un disegno di legge delega dei principi e criteri seguenti:

Modificare l'istituto della progressione sanzionatoria previsto dall'art. 12, d.lgs. n. 472 del 1997, eliminando le disposizioni che permettono la determinazione della sanzione unica irrogabile solo per singolo tributo e per singolo periodo d'imposta, ciò al fine di garantire la piena operatività di tale istituto per tutti gli istituti deflattivi del contenzioso (accertamento con adesione, mediazione tributaria e conciliazione giudiziale).

SCHEDA 10 - d

Proposta di riforma in merito all'introduzione dell'istituto
dell'acquiescenza parziale

Obiettivo delle modifiche: incentivare l'acquiescenza agli atti impositivi, in un'ottica di deflazione del contenzioso, mediante l'introduzione dell'istituto dell'acquiescenza parziale che consentirebbe al contribuente di prestare acquiescenza (ossia di "accettare") l'atto impositivo limitatamente ad alcune singole violazioni dotate di valenza autonoma rispetto ad altre violazioni contenute sempre nel medesimo atto impositivo, lasciando, quindi, impregiudicata la possibilità per il contribuente di contestare queste ultime innanzi al Giudice tributario oppure di definirle mediante l'utilizzo di altri strumenti deflattivi del contenzioso. Più precisamente, nel momento in cui riceve un atto impositivo, il contribuente deve decidere se adire le vie giudiziali (mediante reclamo o ricorso, a seconda del valore della lite), oppure se presentare istanza di accertamento con adesione, oppure ancora se prestare acquiescenza *ex art. 15 del d.lgs. n. 218/1997*, con la conseguenza che, in quest'ultimo caso, accetta integralmente le contestazioni contenute nell'atto impositivo emesso e beneficia di una sostanziale riduzione delle sanzioni. Secondo un'interpretazione letterale della norma, il beneficio della riduzione delle sanzioni – legato alla rinuncia alla proposizione del ricorso – è subordinato a determinate condizioni, quali; *i*) il pagamento delle somme emergenti dall'avviso di accertamento (entro 60 giorni dalla notificazione dell'atto), *ii*) l'integrale accettazione del contenuto dell'atto impositivo e *iii*) la rinuncia alla presentazione dell'istanza per accertamento con adesione. A tal riguardo, l'Agenzia delle Entrate ha sempre sostenuto che l'acquiescenza presupponga l'accettazione integrale dell'atto impositivo. Tale prassi interpretativa, in alcune circostanze, non ha reso particolarmente "appetibile" l'istituto in esame, il quale, pertanto, non ha avuto ampio utilizzo nella platea dei contribuenti. Difatti, ben potrebbe accadere che con un unico atto impositivo l'Agenzia delle entrate formuli una pluralità di contestazioni fiscali, delle quali alcune

potrebbero essere considerate dal contribuente fondate ovvero inconfutabili e altre, invece, del tutto infondate, sicché identificare il presupposto dell'acquiescenza nell'accettazione integrale dell'atto significherebbe indurre il contribuente ad accettare contestazioni che egli stesso reputa infondate. Se l'Agenzia delle entrate, come detto, è sempre stata contraria a riconoscere la possibilità per il contribuente di prestare acquiescenza parziale agli atti impositivi, al contrario, la Corte di Cassazione si è dimostrata favorevole ad interpretare il vigente dato normativo nel senso di ammettere (appunto in via interpretativa) la possibilità di un'acquiescenza parziale agli atti impositivi. Difatti, con l'ordinanza n. 11497 dell'11 maggio 2018, la Suprema Corte ha affermato che l'acquiescenza può perfezionarsi anche in relazione a singoli addebiti dotati di rilevanza autonoma, ancorché contestati con un unico atto impositivo. D'altro canto, a conferma di tale lettura interpretativa, la Suprema Corte ha evidenziato come l'Agenzia delle entrate possa emettere arbitrariamente un unico atto impositivo per contestare più violazioni autonome, ovvero più atti impositivi contenenti le singole (autonome) contestazioni fiscali, con la conseguenza che qualora non fosse possibile prestare acquiescenza parziale, la mera scelta da parte dell'Agenzia delle Entrate di emettere un unico atto impositivo, proprio perché casuale e fuori dalla sfera di controllo del contribuente, precluderebbe a quest'ultimo la possibilità di contestare in sede contenziosa solo talune violazioni e di accedere all'istituto premiale dell'acquiescenza in relazione ad altre.

Oggetto: andrebbe modificato l'art. 15, d.lgs. n. 218 del 1997, preferibilmente mediante norma di interpretazione autentica (come tale valevole anche per il passato), nel senso di risolvere il predetto contrasto interpretativo tra prassi amministrativa e giurisprudenza di legittimità mediante il riconoscimento *expressis verbis* della possibilità per il contribuente di prestare acquiescenza parziale all'atto impositivo, ossia di prestare acquiescenza all'atto impositivo limitatamente ad alcune singole violazioni dotate di valenza autonoma rispetto ad altre violazioni contenute sempre nel medesimo atto impositivo, lasciando, quindi, impregiudicata la possibilità per il contribuente di contestare queste ultime innanzi al Giudice tributario oppure di definirle mediante l'utilizzo di altri strumenti deflattivi del contenzioso.

Modalità dell'intervento:

inserimento in un disegno di legge delega dei principi e criteri seguenti:

Modificare l'istituto dell'acquiescenza previsto dall'art. 15, d.lgs. n. 218 del 1997, mediante l'introduzione di una norma di interpretazione autentica che chiarisca che il contribuente può prestare acquiescenza all'atto impositivo anche limitatamente ad alcune singole violazioni dotate di valenza autonoma rispetto ad altre violazioni contenute sempre nel medesimo atto impositivo, lasciando impregiudicata la possibilità per il contribuente di contestare queste ultime innanzi al Giudice tributario oppure di definirle mediante l'utilizzo di altri strumenti deflattivi del contenzioso.

SCHEDA 10 - e

Proposta per l'introduzione di un meccanismo alternativo al contenzioso per la soluzione delle liti catastali e delle liti a carattere estimativo

Obiettivo delle modifiche: introdurre un meccanismo alternativo al contenzioso per la soluzione di tutte quelle liti tributarie la cui soluzione richiede peculiari conoscenze specialistiche o esperienze tecniche.

Più precisamente, il riferimento è alle seguenti tipologie di liti tributarie: *i*) liti catastali, aventi ad oggetto l'individuazione degli immobili sotto il profilo materiale, ai fini della loro rilevazione e iscrizione in catasto (in cui, quindi, le questioni dibattute sono principalmente di natura fattuale e non giuridica); *ii*) liti tributarie in cui le principali questioni dibattute hanno carattere estimativo/valutativo, quali quelle relative alla determinazione del valore venale di beni (materiali, immateriali, aziende).

Si tratta, infatti, di controversie che devono essere risolte, non tanto in applicazione di norme giuridiche o para-giuridiche, bensì, principalmente, sulla base di conoscenze specialistiche o esperienze tecniche che il Giudice tributario non è tenuto a conoscere, in quanto esperto in materie giuridiche.

Per questo motivo, con riferimento a questa peculiare tipologia di controversie tributarie, sarebbe opportuno introdurre un “metodo alternativo di risoluzione della controversia”, sul modello internazionale delle Alternative Dispute Resolution (ADR), quali tecniche o procedimenti (negoziali o arbitrali) di risoluzione di controversie di tipo legale, alternative rispetto all'ordinario procedimento giudiziale.

Peraltro, con l'attuazione in Italia della Direttiva (UE) 2017/1852, (come indicato nella relazione illustrativa dello schema di decreto legislativo di recepimento) è stato istituito un meccanismo di risoluzione delle controversie in materia fiscale nell'ambito dell'Unione

europea, “efficace, vincolante e obbligatorio”, funzionale alla risoluzione delle controversie tra Stati membri derivanti dall’interpretazione e applicazione di accordi e convenzioni per eliminare la doppia imposizione, “attraverso una procedura amichevole in combinazione con una fase arbitrale, con una scadenza chiaramente definita e un obbligo di risultato per tutti gli Stati membri. In tal modo il legislatore europeo ha inteso creare un ambiente più favorevole per imprese e soggetti con attività transfrontaliera”.

Questa disciplina potrebbe essere utilizzata come modello da cui attingere per la costruzione di un meccanismo alternativo al contenzioso per la soluzione delle liti catastali e delle liti a carattere estimativo (“ADR”).

Oggetto: andrebbe introdotta una disciplina che introduca e regolamenti la procedura di soluzione delle liti tributarie e delle liti a carattere estimativo, avente le seguenti caratteristiche essenziali: *i)* l’alternatività dell’ADR rispetto all’attivazione del giudizio innanzi al Giudice tributario ovvero la possibilità di attivare l’ADR anche dopo l’instaurazione del giudizio tributario (il quale, in tal caso, andrebbe sospeso in attesa dell’esito dell’ADR); *ii)* l’obbligo di conclusione dell’ADR entro un determinato lasso temporale, unitamente all’obbligo di risoluzione della questione controversa; *iii)* la connessa previsione di una “fase arbitrale” che si attiva *ex lege* in caso di esito negativo della iniziale “procedura amichevole”.

L’attivazione dell’ADR dovrebbe essere facoltativa per il contribuente, quale alternativa alla tutela giurisdizionale.

Con riferimento alla “fase arbitrale”, andrebbe prevista la creazione di una “Commissione tecnico-consultiva”, quale Organo arbitrale collegiale, composto da tre soggetti in possesso delle conoscenze specialistiche o esperienze tecniche all’uopo necessarie, di cui uno nominato dal contribuente, uno nominato dall’Amministrazione finanziaria e un terzo nominato dal Presidente della Commissione Tributaria Provinciale competente per la lite.

La decisione con cui si conclude l’ADR (come detto, risolutiva della controversia) dovrebbe essere vincolante per le parti e, se raggiunta in pendenza di un giudizio tributario nel frattempo sospeso, dovrebbe

condurre all'estinzione di quest'ultimo per cessata materia del contendere. La decisione dell'ADR dovrebbe essere definitiva e impugnabile innanzi al Giudice tributario solo per vizi procedurali.

Modalità dell'intervento:

inserimento in un disegno di legge delega dei principi e criteri seguenti:

- *Introdurre una procedura alternativa al contenzioso per la soluzione delle liti catastali e delle liti tributarie in cui le principali questioni dibattute hanno carattere estimativo/valutativo. La procedura deve avere i seguenti criteri:*
- *la procedura deve essere alternativa rispetto al giudizio tributario che, se già instaurato, deve essere sospeso in caso di successiva attivazione della procedura;*
- *l'attività della procedura deve rappresentare una facoltà e non un obbligo per il contribuente;*
- *la procedura, una volta attivata, deve concludersi con la soluzione della lite tributaria, con previsione di una iniziale fase amichevole e di una successiva fase arbitrale in caso di esito negativo della prima;*
- *l'eventuale fase arbitrale deve essere rimessa ad un Organo collegiale in grado di assicurare pari rappresentatività alle parti in causa, oltre che composto da soggetti in possesso delle conoscenze specialistiche o esperienze tecniche all'uopo necessarie.*