

AISPDT
GRUPPO PROCESSO TRIBUTARIO

coordinato da Prof. Massimo Basilavecchia, Prof. Guglielmo Fransoni e Prof. Salvatore Muleo
componenti: Prof. Clelia Buccico, Prof. Annalisa Pace, Prof. Ludovico Nicotina
con l'assistenza del dott. Giovanni Moschetti

PROPOSTE

Articolo 4, comma 1, lett. h), legge delega
nonché

Articolo 19, comma 1, lett. a), legge delega:

*

Il criterio direttivo in esame ha il suo elemento qualificante nella nozione di “errori manifesti”.

L'errore e la sua qualificazione come “manifesto” esistono, come suol dirsi, “*in the eye of the beholder*” perché il loro accertamento ha sempre un intrinseco elemento di soggettività.

Nel dare attuazione a questo criterio direttivo occorre, pertanto, evitare il rischio di introdurre una disciplina che, in sostanza, si risolva in una rimessione in termini dei contribuenti che abbiano lasciato trascorrere inutilmente i termini per l'impugnazione dell'atto che si assuma fondato su “errori manifesti”.

Una possibile modalità per realizzare questo obiettivo – ancorché, verosimilmente, senza azzerare totalmente il rischio predetto – consiste nel definire puntualmente quali errori si considerano “manifesti” facendo riferimento, ad esempio, all'elencazione già contenuta nell'art. 1, comma 538, della l. 24.12.2012, n. 228.

Si potrebbe, cioè, formulare una disposizione definitiva ai sensi della quale «*Fermo restando quanto disposto, per gli atti della riscossione, dall'art. 1, comma 538, della l. 24.12.2012, n. 228, costituiscono errori manifesti, esclusivamente: a) l'emanazione dell'atto intervenuta successivamente al decorso del relativo termine di prescrizione o decadenza; b) l'incompatibilità dell'atto con un atto di autotutela, di accertamento con adesione o di sgravio anteriormente emesso; c) il contrasto dell'atto con una sentenza, anche emessa nei confronti dei debitori solidali, passata in cosa giudicata; d) l'intervenuto versamento delle somme indicate nell'atto, anche da parte di un debitore solidale*». [VERIFICARE SE INTEGRARE CON L'INDICAZIONE DI ALCUNI DEI VIZI ELENCATI NEL DM N. 37]

Questa definizione dovrebbe essere accompagnata, ovviamente, dalla previsione, da collocare verosimilmente nello stesso articolo 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, dell'impugnabilità del silenzio serbato dall'amministrazione finanziaria o del diniego dalla stessa opposto rispetto alle istanze di autotutela fondate sull'allegazione di tali errori.

Al fine di chiarire l'effettiva portata di questa disciplina, si dovrebbe peraltro precisare che non è neppure irrilevante il silenzio dell'ente impositore rispetto alle istanze di autotutela fondate sull'allegazione di errori non qualificabili come “manifesti”. Esso integra, piuttosto, una fattispecie di “silenzio inadempimento” avverso il quale è ammesso ricorso, entro un termine tassativo, al fine di ottenere un provvedimento di condanna dell'ente impositore all'adozione di un provvedimento espresso.

Articolo 19, comma 1, lett. b), legge delega:

*

Si propone di dare attuazione a questo principio di delega mediante la previsione delle disposizioni che seguono.

1. L'art 12, comma 7, d.lgs. 546/1992 è sostituito dal seguente:

“7. Ai difensori di cui ai commi da 1 a 6 deve essere conferito l'incarico con atto pubblico o con scrittura privata autenticata od anche in calce o a margine di un atto del processo, nel qual caso la sottoscrizione autografa è certificata dallo stesso incaricato o mediante apposizione di firma digitale da parte del conferente. La procura può anche essere rilasciata su documento informatico separato, sottoscritto con firma digitale mediante strumenti informatici, senza necessità di altra autenticazione della firma, anche prima della redazione di un atto del processo. Se la procura alle liti è stata conferita su supporto cartaceo, il difensore che si costituisce attraverso strumenti telematici ne trasmette la copia informatica autenticata con firma digitale, nel rispetto della normativa, anche regolamentare, concernente la sottoscrizione, la trasmissione e la ricezione dei documenti informatici e trasmessi in via telematica. All'udienza pubblica l'incarico può essere conferito oralmente e se ne dà atto a verbale.”

2. All'art. 25bis d. lgs. 546/1992 sono aggiunti i seguenti commi:

“6. Ogni documento presente nel processo tributario telematico non necessita di attestazione di conformità.

7. Ogni documento presente nel processo tributario telematico non necessita di produzione ulteriore nelle fasi o nei gradi successivi.”

3. All'art. 25 d. lgs. 546/1992 sono aggiunti i seguenti commi:

“1bis. Nel caso in cui, a causa delle specifiche tecniche, non sia possibile produrre in giudizio documenti, essi saranno trasmessi, nel rispetto dei termini, su supporto fisico dal difensore alla segreteria della Corte di Giustizia Tributaria di primo e secondo grado competente, che provvederà al loro inserimento nel processo tributario telematico. Ove anche questo sia eccessivamente difficoltoso, nel fascicolo informatico sono inseriti i dati essenziali e i riferimenti utili alla consultazione materiale dei documenti stessi presso la segreteria della Corte.”

1ter. La violazione delle regole fissate per le caratteristiche digitali degli atti processuali dà luogo a nullità dei relativi atti processuali.

1quater. La violazione dell'obbligo dell'utilizzo di modelli predefiniti per la redazione degli atti processuali, predisposti dal Ministro della giustizia, ferma restando la validità dei relativi atti, è oggetto di valutazione obbligatoria ai fini della determinazione delle spese di lite.”

4. All'art. 33 d. lgs. 546/1992 il comma 1 è sostituito dal seguente:

“1. La controversia è trattata in camera di consiglio salvo che almeno una delle parti non abbia chiesto la discussione in pubblica udienza, in presenza o da remoto, con apposita istanza da depositare nella segreteria e notificare alle altre parti costituite entro il termine di cui all'art. 32, comma 2. Nel caso di richiesta di discussione in pubblica udienza in presenza da una delle parti e da remoto da altra parte, si procede

alla discussione in pubblica udienza in presenza ferma restando la possibilità di partecipazione da remoto.”

5. Al comma 4 dell’art. 7 d. lgs. 546/1992 sono aggiunti i seguenti periodi:
“La notificazione dell’intimazione, del modello e delle relative istruzioni può essere effettuata anche in via telematica. In deroga all’art. 103bis disp. att. al c.p.c., il testimone in possesso di una firma digitale certificata può depositare per via telematica come documento informatico il modello debitamente compilato, le cui sottoscrizioni devono risultare in ogni caso autenticate mediante firma digitale certificata”.
6. All’art. 18 del d.lgs. n. 546 del 1992 è aggiunto il seguente comma 5: “Il certificato della firma digitale deve essere valido al momento della sottoscrizione”.
7. All’art. 53, comma 1, del d.lgs. n. 546 del 1992 dopo le parole “comma 3” sono aggiunte le parole “o comma 5”.
8. Il Ministro dell’economia e finanze è delegato a modificare i decreti sinora emessi per la disciplina dell’uso di strumenti informatici e telematici nel processo tributario al fine di adeguarne le disposizioni alle esigenze di tutela.

In sede di elaborazione dei testi unici, sarà inoltre opportuno inserire nel corpo del d.lgs. n. 546 del 1992 anche le disposizioni di carattere processuale contenute in altri testi legislativi (p.es. nel d.l. 119 del 2018).

Art. 19, primo comma, lettera c), legge delega

*

La lettera c) dell’art. 19 prevede la riscrittura dell’art. 57 d.p.r. 602/73, per tenere conto dell’evoluzione giurisprudenziale che ha stabilito l’impugnabilità davanti al giudice tributario e secondo le norme del processo tributario degli atti impositivi conosciuti in occasione del pignoramento; la delega peraltro aggiunge anche l’opposizione agli atti esecutivi, di cui all’art. 617 c.p.c.;

- sarebbe stato preferibile agire novellando l’art. 2 d.lgs. n. 546/92 per stabilire che, anche durante l’esecuzione forzata, può essere adito il giudice tributario quando si intende dedurre la mancata o invalida notificazione di atti presupposti del pignoramento;
- rispettando comunque l’indicazione del criterio di delega, la formulazione del nuovo art. 57 primo comma – da sostituire integralmente - dovrebbe recepire la sentenza della Corte Costituzionale n. 114 del 2018, e prevedere che le opposizioni di cui all’art. 615 c.p.c. e all’art. 617 rispetto ad atti dell’esecuzione forzata sono ammesse davanti al giudice ordinario ovvero, nei casi in cui sia mancata o sia invalida la notifica della cartella o di successivi atti di intimazione o cautelari anteriori all’esecuzione, davanti alle corti di giustizia tributaria e secondo il rito applicabile a tali ultimi giudici. Il riferimento alla mancata notifica degli atti cautelari (in particolare, fermo sui mobili e ipoteca) si rende necessario perché, se tali atti fossero stati notificati, avrebbero consentito di conoscere quanto meno l’esistenza della cartella di pagamento e avrebbero dovuto essere impugnati anche per la carente notifica di quest’ultima
- Il primo comma dell’art. 57 risulterebbe così sostituito:
“Avverso gli atti dell’esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento sono ammesse:

a) le opposizioni regolate dall'art. 615 del codice di procedura civile, compresa quella concernente la pignorabilità dei beni;

b) le opposizioni regolate dall'art. 617 del codice di procedura civile, relative alla regolarità formale del titolo esecutivo”.

- Andrebbe poi inserito un comma 1-bis:
“Nelle ipotesi di cui al primo comma, ove l’opponente assuma la mancata o invalida notificazione della cartella o dell’intimazione di pagamento, e degli eventuali atti cautelari anteriori all’esecuzione forzata, l’impugnazione appartiene alla giurisdizione tributaria e va proposta con le modalità e le forme previste dalle norme regolatrici del processo tributario”.

Articolo 19, comma 1, lett. d), legge delega:

*

Il gruppo ritiene che, sul punto, non sia opportuno dare attuazione alla delega perché, per un verso, la norma delegante è formulata in modo del tutto improprio, in quanto non si può rinforzare un divieto che, allo stato, non esiste secondo costante giurisprudenza e, per altro verso, non sembra coerente con i principi del giusto processo.

Articolo 19, comma 1, lett. e), legge delega:

*

Il gruppo ritiene che, sul punto, non sia opportuno dare attuazione alla delega perché, per un verso, la norma delegante, come modificata dal Senato, non risolve alcuna problematica, per altro verso, non sembra coerente con le esigenze di semplificazione del rito in attuazione dei principi di economia processuale.

Art. 19, primo comma, lettera f), legge delega

*

In merito alla lettera f), l’attuazione potrebbe consistere nell’utilizzare la medesima formulazione del comma 2 dell’art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992 come di recente riformulato, modificando l’art. 52 stesso d. lgs. comma 3 in tal senso:

- “Il presidente fissa con decreto la trattazione della istanza di sospensione per la prima camera di consiglio utile e comunque non oltre il trentesimo giorno dalla presentazione della medesima istanza, disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno cinque giorni liberi prima. L’udienza di trattazione dell’istanza di sospensione non può, in ogni caso, coincidere con l’udienza di trattazione del merito della controversia”.
- L’art. 62bis comma 2 è modificato come segue:
“2. Il presidente fissa con decreto la trattazione della istanza di sospensione per la prima camera di consiglio utile e comunque non oltre il trentesimo giorno dalla presentazione della medesima istanza disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno cinque giorni liberi prima.”

Art. 19, primo comma, lettera g), legge delega

*

In merito all’attuazione della lett. g) potrebbe essere sufficiente eliminare le parole “non impugnabile” nel comma 4 dell’art. 47;

Al contempo andrebbe modificato il primo comma dell’art. 52 d. lgs. 546/1992 come segue:

“1. La sentenza e l’ordinanza cautelare della corte di giustizia tributaria di primo grado possono essere appellate alla corte di giustizia tributaria di secondo grado competente a norma dell’articolo 4, comma 2.”

Tuttavia, appesantire il processo tributario con l’impugnazione dell’ordinanza cautelare può essere una scelta non completamente condivisibile; un’alternativa potrebbe essere quella di applicare il comma 6 dell’art. 47 che prevede che nel caso in cui l’atto sia sospeso la trattazione della controversia deve essere fissata non oltre novanta giorni dalla pronuncia) anche all’ipotesi in cui l’ordinanza non abbia sospeso l’atto impugnato svolgendo così una funzione acceleratoria della decisione di merito che avrebbe l’effetto di evitare che ciascuna delle parti subisca un *vulnus* nelle more della decisione di merito. Questo avrebbe però la controindicazione di creare una corsia preferenziale per i giudizi in cui è chiesta la misura cautelare.

Proprio per le ragioni di cui sopra, ove si optasse per l’attuazione della previsione di delega **sarebbe opportuno rinviarne l’attuazione alla presa di servizio dei nuovi giudici tributari.**

Articolo 19, comma 1, lett. h), legge delega:

*

Il gruppo rileva che la deflazione del contenzioso parte da una piena conoscenza dei fatti. Secondo quanto riconosce la Corte di Giustizia dell’Unione Europea occorre assicurare il diritto di accesso a tutti gli atti necessari alla difesa anche prima della notifica dell’accertamento. L’adeguamento della disciplina del contraddittorio preventivo dovrebbe essere orientato in tale senso.

Art. 19, primo comma, lettere l ed m, legge delega

*

Allo stato non sembrano utili suggerimenti da parte nostra, data anche la mancata conoscenza di elementi di fatto necessari a fornire indicazioni.

Sarà opportuno prevedere che la ridefinizione degli assetti territoriali e le modalità di assegnazione dei magistrati e dei giudici tributari e del personale amministrativo siano condivise nella maniera più ampia possibile con le rappresentanze istituzionali dei soggetti coinvolti e con il parere obbligatorio del Garante nazionale dei contribuenti.

Articolo 9, comma 1, lett. a), punto 4.2, legge delega:

*

La disposizione della legge delega sopra riportata è parzialmente conforme all’orientamento giurisprudenziale affermatosi a seguito della sentenza delle Sezioni Unite della Corte Suprema di Cassazione n. 11287 del 28 aprile 2023.

La citata sentenza, in effetti, ha confermato sia la necessità della notifica degli avvisi di accertamento e degli atti di diniego anche al debitore sottoposto a liquidazione giudiziale e a liquidazione coatta amministrativa, sia la legittimazione attiva “suppletiva” del debitore in questione a proporre ricorso avverso tali atti.

Tuttavia, rispetto alle statuizioni delle Sezioni Unite, si registrano tre punti di distacco, in quanto la Corte ha specificato che:

- l’obbligo di notifica degli atti impositivi anche al debitore sussiste solo con riguardo a quelli relativi a presupposti di applicazione del tributo verificatisi anteriormente all’apertura della procedura liquidatoria;
- la legittimazione attiva del debitore non attiene solo alla proposizione del ricorso avverso gli atti notificati posteriormente all’inizio della procedura, ma riguarda anche la riassunzione dei giudizi pendenti anteriormente all’inizio della procedura medesima e interrotti proprio a cagione di ciò;
- la legittimazione attiva del debitore non sussiste “in ogni caso”, come a prima vista sembrerebbe affermare la disposizione in esame, bensì solo ove gli organi della procedura siano rimasti inerti, senza necessità che tale inerzia sia “qualificata” (ed è questo, verosimilmente, il senso della locuzione “in ogni caso” inserita nella disposizione in commento).

L’interpretazione del criterio direttivo contenuto nell’articolo 9, comma 1, lett. a), punto 4.2 secondo corretti canoni ermeneutici non sembra ostare, tuttavia, all’esigenza di tener conto delle tre precisazioni appena formulate. Invero, se non si estendesse la legittimazione attiva del debitore anche alla riassunzione dei giudizi interrotti (e non riassunti dagli organi della procedura), ovvero se non la si circoscrivesse, per un verso, agli atti relativi a presupposti verificatisi anteriormente all’apertura della procedura e, per altro verso, ai casi di inerzia degli organi medesimi, ne deriverebbe l’introduzione di elementi di incoerenza della disciplina, tanto in sé stessa, quanto rispetto al sistema delle procedure liquidatorie.

Nel disciplinare questa materia sembrerebbe opportuno, peraltro, non fare riferimento alla generica nozione di “atto impositivo”, apparendo preferibile richiamare, in generale, la nozione di atto impugnabile ai sensi dell’art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992.

Infine, poiché il criterio direttivo in questione comprende, in termini generali, la disciplina della «legittimazione processuale agli organi giudiziari», sembra possibile includere nell’ambito della delega anche un intervento volto a eliminare la vistosa eccezione ai principi contenuta nell’ultimo periodo dell’art. 128, comma 3, del CCII. Quest’ultima disposizione, com’è noto, consente al curatore, in deroga al precedente periodo del medesimo comma, di assumere personalmente la veste di difensore nei giudizi tributari. Si tratta di una previsione – non contenuta nell’art. 31 l.f. (per il resto del tutto coincidente) – che sminuisce il rilievo dei giudizi tributari nella misura in cui, implicitamente, considera meno cogenti, rispetto a tali giudizi, le esigenze che giustificano il divieto generale per il curatore assumere in proprio la veste di difensore.

Articolo 18, comma 1, lett. b), legge delega:

*

La tutela dinanzi a un esercizio illegittimo dell’attività di indagine si concretizza, almeno in astratto, in quattro tipi di rimedi diversi:

- l'azione inibitoria, al fine di impedire l'avvio o la prosecuzione dell'attività illegittima;
- l'azione di annullamento – strettamente collegata, con ogni evidenza, a quella inibitoria – relativa agli atti propri dell'attività d'indagine rientranti nella categoria degli “ordini amministrativi”;
- l'azione di risarcimento del danno, al fine di tenere indenne il soggetto che ha subito l'esercizio illegittimo dei poteri istruttori dalle relative conseguenze pregiudizievoli;
- l'azione diretta a sanzionare come illegittimi gli atti di accertamento fondati su un'attività istruttoria illegittima.

La dottrina ha da tempo posto in evidenza che l'ultimo tipo di rimedi è, di per sé, sostanzialmente insufficiente. Ciò quantomeno perché lascia privi di tutela: (1) i soggetti diversi dai contribuenti che siano destinatari di atti istruttori illegittimi (e che per definizione non saranno mai destinatari degli atti di accertamento); (2) gli stessi contribuenti, là dove all'atto istruttorio illegittimo (e, in ipotesi, lesivo della sua sfera di libertà personale o patrimoniale) non sia seguito da un atto di accertamento; (3) ancora gli stessi contribuenti, quando l'attività istruttoria illegittima abbia leso diritti e interessi diversi da quelli connessi alla corretta attuazione dei tributi.

Occorre dunque riconoscere espressamente che, al di là e unitamente all'illegittimità derivata degli eventuali atti di accertamento, l'illegittimità dell'attività istruttoria consente di esercitare le forme di tutela che, in linea generale, l'ordinamento ha apprestato per tutti i casi in cui un soggetto, inclusa una pubblica amministrazione, lede i diritti di libertà o quelli patrimoniali del privato.

L'intervento normativo inteso ad attuare il criterio direttivo in esame dovrebbe quindi avere un duplice contenuto.

In primo luogo, esso dovrebbe contenere l'affermazione del principio dell'autonoma tutelabilità dei diritti di libertà o di quelli patrimoniali che si assumono lesi da un atto istruttorio asseritamente illegittimo.

In secondo luogo, esso dovrebbe individuare il giudice munito di giurisdizione ai fini dell'esercizio delle azioni conseguenti all'affermazione del principio sopra indicato.

Ovviamente, tale tutela non appartiene alla giurisdizione del giudice tributario per come essa è attualmente configurata e anche in considerazione dei limiti, di ordine costituzionale, che presiedono a una sua diversa conformazione. Questo è certamente vero per l'azione di annullamento dell'ordine amministrativo illegittimo (salvo il caso in cui questa azione venisse limitata ai soli casi di domanda di annullamento proposta dal contribuente medesimo) e per l'azione risarcitoria conseguente a un'attività istruttoria illegittimamente svolta. L'azione inibitoria, a sua volta e conseguentemente, potrebbe essere attribuita al giudice tributario solo a condizione di operarne uno “sganciamento” dalle altre due (anche in questo caso con la salvezza delle ipotesi in cui la domanda sia proposta dal contribuente stesso), il che sembra essere una soluzione discutibile sul piano pratico e su quello teorico.

Resta l'alternativa, pertanto, fra giudice ordinario e giudice amministrativo.

La soluzione in qualche modo “naturale”, anche atteso il fatto che tale tutela viene esercitata nei confronti di “atti amministrativi”, sarebbe quella di attribuire la giurisdizione al giudice amministrativo. Questa soluzione potrebbe, tuttavia, non risultare in linea con l’orientamento della Corte costituzionale che, com’è noto, tende considerare come limitate ed eccezionali le ipotesi in cui il giudice amministrativo può conoscere di situazioni di diritto soggettivo quali sarebbero, in prevalenza, quelle conseguenti alla lesione di diritti di libertà e di diritti patrimoniali.

L’attribuzione della giurisdizione al giudice ordinario appare comunque una soluzione soddisfacente per ciò che attiene alla tutela di condanna (al risarcimento del danno).

Tuttavia, essa risulta meno adeguata rispetto all’intervento in via di inibitoria. Sia per la maggiore estensione dei tempi propri di questo giudizio, sia per i limiti cui è subordinata la tutela innominata d’urgenza ex art. 700 c.p.c., la cui conformazione non è coerente con il carattere esecutivo proprio degli atti istruttori.

Infine, si dovrebbe considerare la possibilità di disciplinare il ricorso alle Corti di Giustizia Tributaria da parte del contribuente al fine di richiedere l’accertamento tecnico preventivo di talune circostanze di fatto rilevanti ai fini dell’applicazione del tributo.

Gli ampliamenti della giurisdizione o delle tecniche di tutela esperibili dinanzi alle Corti di Giustizia Tributaria appaiono coerenti con il processo di professionalizzazione dei giudici tributari in atto.

Articolo 4, comma 1, legge delega:

*

L’art. 4 lettera e) della legge delega chiede al legislatore delegato di disciplinare in via generale il diritto di accesso agli atti del procedimento tributario. In tale contesto, sarebbe utile devolvere le controversie alla giurisdizione tributaria, che, secondo la Corte di cassazione, può decidere di ogni lite che attenga alla materia tributaria, avendo carattere di giurisdizione esclusiva;

Si dovrebbe perciò stabilire, a conclusione della nuova disciplina del diritto di accesso, che, in deroga all’art. 133, comma 1, n. 6) del codice del processo amministrativo di cui al d.lgs. (diritto di accesso ai documenti amministrativi e violazione degli obblighi di trasparenza amministrativa) 2 luglio 2010, n. 104, che prevede in materia giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo, il diniego esplicito o implicito opposto all’istanza di accesso agli atti del procedimento tributario sia impugnabile davanti alle corti di giustizia tributaria, secondo forme e modalità previste dalla disciplina del processo tributario.

Sarebbe bene inserire nell’elenco di atti impugnabili di cui all’art. 19 d.lgs. 546/92, il “rifiuto espresso o tacito” opposto all’istanza di accesso agli atti: così sarebbe impugnabile nel termine di decadenza anche il silenzio sull’istanza, non essendo utile, in materia di accesso, un giudizio di accertamento del diritto soggetto a termine prescrizione. E il giudice tributario dovrebbe provvedere quanto meno disponendo il riesame, una volta constatato il rifiuto.