



**LA GIURISPRUDENZA DELLE “ALTE CORTI” E IL RUOLO DI
INDIRIZZO DEL CONSIGLIO DI PRESIDENZA DELLA GIUSTIZIA
TRIBUTARIA**

**CONSIGLIO DI PRESIDENZA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA: LE
NUOVE FRONTIERE DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA**



27 SETTEMBRE 2019

PROF. AVV. MAURIZIO LEO

PRIMA PARTE: LA GIURISPRUDENZA DELLE “ALTE CORTI”	2
1. PREMESSA	3
2. LA CORTE EUROPEA DEI DIRITTI DELL'UOMO	3
2.1. L'EQUO PROCESSO.....	4
3. LA CORTE DI GIUSTIZIA DELL'UNIONE EUROPEA	5
3.1. IL PRINCIPIO DEL CONTRADDITTORIO.....	5
3.1.1. LA GIURISPRUDENZA COMUNITARIA.....	5
3.1.2. LA GIURISPRUDENZA NAZIONALE	6
3.1.3. LA PRASSI.....	7
3.1.4. LE NOVITÀ NORMATIVE	7
4. LA CORTE DI CASSAZIONE	8
4.1. L'ABUSO DEL DIRITTO	9
4.1.1. LA GIURISPRUDENZA	9
4.1.2. LA PREVISIONE NORMATIVA	9
5. LA CORTE COSTITUZIONALE	10
5.1. L'ART. 20 DEL TUR	10
6. CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE	11
SECONDA PARTE: IL RUOLO DI INDIRIZZO DEL CONSIGLIO DI PRESIDENZA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA	12
1. PREMESSA	13
2. L'ATTIVITÀ DI FORMAZIONE.....	13
3. L'ATTIVITÀ DI VIGILANZA	13
4. CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE	15

PRIMA PARTE: LA GIURISPRUDENZA DELLE “ALTE CORTI”

1. PREMESSA

Nell'attuale quadro istituzionale i diritti fondamentali del cittadino, quando questi è considerato come "contribuente", sono tutelati su più livelli: oltre a una tutela da parte della normativa e dei giudici **nazionali** (Commissioni tributarie di merito soggette al sindacato di legittimità della Corte di Cassazione e di costituzionalità della Corte Costituzionale), **vi è una tutela derivante da norme sovranazionali** (la "Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea"¹ e la CEDU cioè la "Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo"²), il cui rispetto è assicurato da organismi giudicanti parimenti sovranazionali.

In definitiva, quelle che possono essere considerate le "Alte Corti" sono:

1. la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo;
2. la Corte di Giustizia;
3. la Corte di Cassazione;
4. la Corte Costituzionale.

Nel prosieguo si evidenzieranno le funzioni delle "Alte Corti" e correlativamente i temi affrontati in ambito tributario.

2. LA CORTE EUROPEA DEI DIRITTI DELL'UOMO

La Corte EDU è un organo giurisdizionale internazionale, istituito dalla "Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali" del 1950 (CEDU), per assicurarne l'applicazione e il rispetto. Vi aderiscono, quindi, tutti i membri del Consiglio d'Europa³. Sebbene abbia sede a Strasburgo, la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo non fa parte dell'Unione Europea, né deve essere confusa con la Corte di Giustizia dell'Unione Europea (con sede in Lussemburgo) che, invece, è un'istituzione effettiva dell'Unione Europea, la cui competenza, peraltro, è di tutt'altra natura.

¹ La "Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea" (CDFUE), in Italia anche nota come Carta di Nizza, è stata solennemente proclamata una prima volta il 7 dicembre 2000 a Nizza e una seconda volta, in una versione adattata, il 12 dicembre 2007 a Strasburgo. Con l'entrata in vigore del "Trattato di Lisbona", la Carta di Nizza **ha il medesimo valore giuridico dei Trattati** ai sensi dell'art. 6 del Trattato sull'Unione Europea e si pone, dunque, come pienamente vincolante per le Istituzioni europee e gli Stati membri e, allo stesso livello di trattati e protocolli ad essi allegati, come vertice dell'ordinamento dell'Unione europea. Pertanto, la Carta ha la stessa primazia del diritto dell'UE e, di conseguenza, il giudice nazionale, qualora rilevi un contrasto tra una nuova norma nazionale e un principio della stessa, è tenuto a disapplicare la norma interna. L'ambito di applicazione della Carta è, tuttavia, soggetto al limite imperativo delle competenze che i Trattati assegnano all'Unione Europea: in ambito tributario, le tutele della Carta sono applicabili solo nell'ambito dei tributi armonizzati, ossia iva, dazi e accise. Nel caso di lesioni dei diritti fondamentali contemplati dalla Carta Europea, il giudice nazionale può interpellare, ex art. 267 TFUE, la Corte di Giustizia, affinché valuti l'effettiva incompatibilità della norma interna rispetto al principio della Carta.

² La "Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali" (CEDU) è una Convenzione internazionale redatta e adottata nell'ambito del Consiglio d'Europa. La CEDU è considerata il testo centrale in materia di protezione dei diritti fondamentali dell'uomo perché è l'unico dotato di un meccanismo giurisdizionale permanente che consenta a ogni individuo di richiedere la tutela dei diritti ivi garantiti, attraverso il ricorso alla Corte europea dei diritti dell'uomo (Corte EDU).

³ La Corte EDU si pronuncia in merito alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo e ai 14 Protocolli che sono stati aggiunti con il passare degli anni. Sia gli Stati firmatari che i singoli cittadini possono ricorrere alla Corte EDU qualora lamentano la violazione di un diritto fondamentale, le domande però sono ammissibili solo dopo aver esaurito tutti i possibili ricorsi interni allo Stato, in Italia occorre quindi non avere avuto soddisfazione dalla Cassazione. La Corte di Strasburgo non dice agli Stati come correggere il diritto interno ma dà loro 6 mesi per adeguarsi alle sentenze emanate. Il sindacato, che la Corte EDU esercita ai sensi dell'articolo 35 della Convenzione continui a rivestire un carattere sussidiario in rapporto ai sistemi nazionali di garanzia dei diritti dell'uomo. La Corte Costituzionale italiana conferma che la natura della Convenzione europea e del sistema di garanzie da essa approntato è volta a garantire una soglia minima di tutela comune, in funzione sussidiaria rispetto alle garanzie assicurate dalle Costituzioni nazionali.

2.1. L'EQUO PROCESSO

La disposizione della CEDU (Convenzione europea dei diritti dell'uomo, firmata a Roma il 4 novembre 1950 e ratificata con legge 4 agosto 1955, n. 848) invocata più spesso in relazione alle questioni di natura fiscale ed oggetto di molte pronunce della Corte EDU è l'**articolo 6**, primo paragrafo, il quale, nell'introdurre il **principio dell'equo processo**, attribuisce a ogni persona «*il diritto ad un'equa e pubblica udienza entro un termine ragionevole, davanti a un tribunale indipendente e imparziale costituito per legge, al fine della determinazione sia dei suoi diritti e dei suoi doveri di carattere civile, sia della fondatezza di ogni accusa penale che gli venga rivolta*»⁴ (enfasi aggiunte).

In sostanza l'art. 6 riconosce il diritto di ogni persona a vedere la sua causa esaminata e decisa entro un lasso di tempo ragionevole (la Corte EDU ha stabilito che il procedimento si considera di durata irragionevole se si superano i 3 anni per grado di giudizio).

Per dare compiuta attuazione alla CEDU, il Legislatore italiano ha emanato la legge 24 marzo 2001 n. 89 (c.d. "**Legge Pinto**"), allo scopo specifico di offrire un rimedio giurisdizionale interno contro le violazioni relative alla durata dei processi innanzi alla Corte di Strasburgo⁵.

Ciò premesso, la giurisprudenza sovranazionale e nazionale si è occupata dell'applicabilità di tale diritto anche in ambito tributario.

La Corte EDU ha ribadito che il richiamo esplicito dell'articolo 6 ai "*diritti e doveri di carattere civile*" e "*all'accusa penale*" **esclude** l'applicabilità di tali norme alle **liti tributarie**, vertendo le stesse su obbligazioni che, seppur di contenuto patrimoniale, riguardano doveri civici imposti in una società democratica (*Schouten e Meldroun c. Paesi Bassi* del 9 dicembre 1994).

Tale orientamento è stato ribadito in due successive pronunce della Corte EDU, entrambe relative al sistema tributario italiano (sentenza *Ferrazzini c. Italia* e sentenza *Faccio c. Italia* del 21 luglio 2001).

In conseguenza al suindicato orientamento della Corte EDU, anche quello della **Cassazione in materia ha ritenuto non riferibile al processo tributario tale tipologia di tutela**, disciplinata, nel diritto interno, dalla cd. Legge Pinto (cfr. Cass., sent. 17 giugno 2004, n. 1135; Cass., sent. 27 agosto 2004, n. 17139, sentenze che richiamano i principi affermati dalle Sezioni Unite con le sentenze nn. 1338 e 1340 del 2004).

⁴ Dall'esame della CEDU si evince che le disposizioni che contemplano i rapporti fiscali tra lo Stato e i cittadini contribuenti sono contenute nell'**articolo 1 del Primo Protocollo Addizionale**, il quale, al secondo paragrafo, enuncia che il riconoscimento della tutela della proprietà privata non pregiudica il «*diritto degli Stati di porre in vigore le leggi da essi ritenute necessarie per disciplinare l'uso dei beni in modo conforme all'interesse generale o per assicurare il pagamento delle imposte o di altri contributi o delle ammende*». Con tale norma, per la prima volta, la tassazione è espressamente menzionata nell'ordinamento convenzionale. Secondo parte della dottrina, inizialmente i redattori del primo Protocollo si erano preoccupati di rendere compatibile il diritto di proprietà con le limitazioni ad essa imposte per garantire all'Erario la riscossione dei tributi; successivamente, tuttavia, viene affermata l'interpretazione secondo la quale tutte le misure fiscali, comprese le norme che impongono una tassazione, devono essere valutate alla luce del diritto di proprietà ed in più devono rispettare le limitazioni imposte nella seconda parte dell'articolo 1 di suddetto Protocollo.

⁵ Ai sensi dell'art. 2, comma 2-bis, della legge Pinto: "Si considera rispettato il termine ragionevole di cui al comma 1 se il processo non eccede la durata di **tre anni in primo grado, di due anni in secondo grado, di un anno nel giudizio di legittimità**".

Tuttavia, la **giurisprudenza della Corte di Cassazione più recente** prevede una **possibilità residuale** di applicazione dell'equa riparaione in materia tributaria circoscritta ai seguenti casi:

- 1) processi nei quali le pretese del contribuente non investono la determinazione del tributo, ma solo aspetti a questa consequenziali (come nel caso del **giudizio di ottemperanza**), oppure relativi all'individuazione del soggetto titolare di un credito di imposta non contestato nella sua esistenza;
- 2) processi in materia di **sanzioni tributarie** ove queste siano commutabili in misure detentive ovvero siano, per la loro gravità, assimilabili sul piano dell'afflittività ad una sanzione penale (*Cfr. Cass. 15 luglio 2008, n. 19367; Cass. 7 marzo 2007, n. 5275; Cass. 1° dicembre 2005, n. 26211*).

Peraltro, la **Corte Costituzionale, con sentenza 27 febbraio 2009, n. 58**, ha ripetutamente invitato il legislatore ordinario ad adottare tutti provvedimenti idonei a garantire la celerità dei processi, proprio traendo argomenti dalla premessa che il principio della durata ragionevole si estenda a qualunque tipo di giudizio, sia ordinario che speciale.

In conclusione, è di tutta evidenza che l'approccio della Corte EDU e della Cassazione sull'applicazione del citato articolo 6 in ambito fiscale è "limitato", nel senso di garantire una tutela, in ordine alla durata dei processi, esclusivamente riferita a quelli aventi a oggetto istanze di rimborso o di sanzioni amministrative tributarie. Ciò con la conseguenza di escludere da tale ambito la gran parte delle controversie tributarie, malgrado l'autorevole richiamo pervenuto dalla Corte Costituzionale e i tempi notoriamente dilatati imputabili alla fase di legittimità.

3. LA CORTE DI GIUSTIZIA DELL'UNIONE EUROPEA

La **Corte di Giustizia dell'Unione Europea** ("CGUE") è un'istituzione dell'Unione Europea ("UE"), con sede in Lussemburgo.

La CGUE ha il compito di garantire che il diritto dell'UE venga interpretato e applicato **allo stesso modo** in ogni paese europeo, nonché di garantire che i paesi e le istituzioni dell'Unione rispettino la normativa dell'UE.

Nell'ambito della gerarchia delle fonti normative comunitarie e della loro efficacia nel diritto interno, va rilevato che, nelle materie di matrice comunitaria, il valore attribuibile alle sentenze pronunciate dalla Corte di Giustizia è sovraordinato rispetto alle normative nazionali.

3.1. IL PRINCIPIO DEL CONTRADDITTORIO

3.1.1. LA GIURISPRUDENZA COMUNITARIA

Secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE (CGUE 29/69 *Erich Stauder c. Stadt Ulm – Sozialamt*) «il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio fondamentale del diritto dell'Unione di cui il diritto al contraddittorio in qualsiasi procedimento costituisce parte integrante». La Corte riconosce che il diritto al contraddittorio⁶ in qualsiasi procedimento è attualmente

⁶ La nozione di contraddittorio endoprocedimentale è equivalente a quella di contraddittorio giurisdizionale: prima dell'emanazione di un provvedimento, il soggetto che subirà gli effetti di quest'ultimo deve avere la possibilità d'interloquire con la Pubblica Amministrazione,

sancito, non solo negli articoli 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, che garantiscono il rispetto dei diritti della difesa, nonché il diritto ad un processo equo in qualsiasi procedimento giurisdizionale, ma anche nel precedente articolo 41, il quale assicura il diritto ad una buona amministrazione. Il paragrafo 2 di detto articolo 41 prevede che il diritto a una buona amministrazione comporti, in particolare, il diritto di ogni individuo ad essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale lesivo.

3.1.2. LA GIURISPRUDENZA NAZIONALE

Ciò premesso, in ambito nazionale si è acceso un forte contrasto giurisprudenziale riguardo l'obbligatorietà o meno dell'attivazione del contraddittorio preventivo tra i contribuenti e l'Amministrazione e, di conseguenza, sugli effetti che il mancato esperimento dello stesso abbia sugli atti adottati dall'ente impositore.

Primo orientamento giurisprudenziale: contraddittorio come principio fondamentale dell'ordinamento

Inizialmente, la Cassazione a Sezioni Unite (con le sentenze nn. 19667 e 19668 del 2014, e n. 18184 del 2013) aveva, in sintesi, affermato che “l'attivazione del contraddittorio endoprocedimentale costituisce un principio fondamentale immanente nell'ordinamento, operante anche in difetto di una espressa e specifica previsione normativa a pena di nullità dell'atto finale del procedimento per violazione del diritto di partecipazione dell'interessato al procedimento stesso”.

Secondo orientamento giurisprudenziale: contraddittorio limitato ai tributi armonizzati e ai controlli in loco

Successivamente, la **Cassazione a Sezioni Unite (con la sentenza n. 24823/2015)** perviene a conclusioni differenti, affermando che non esiste nel *“nostro ordinamento”* un diritto generalizzato al contraddittorio preventivo, salvo che lo stesso non sia espressamente previsto per legge. Pertanto, detto diritto sarebbe applicabile:

1. ai soli **tributi “armonizzati”** in quanto di competenza comunitaria (il diritto al contraddittorio preventivo è desumibile dall'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea);
2. ai **tributi non armonizzati** solo nelle ipotesi dei cd. **controlli “in loco”**, cioè effettuati tramite accessi, ispezioni o verifiche nei locali del contribuente, ma non agli accertamenti realizzati in ufficio, vale a dire i c.d. “accertamenti a tavolino” (cfr. anche ordinanza 13 luglio 2017, n. 187, 188 e 189).

manifestando il suo punto di vista, sulla base dei dati raccolti. La funzione del contraddittorio è duplice: da un lato, consente al soggetto interessato dalla procedura di esprimere le proprie ragioni, allegando elementi di fatto, prove e/o argomenti giuridici a sostegno delle stesse, dall'altro, l'organo giudiziario o amministrativo potrà acquisire ulteriori informazioni utili per l'emanazione del provvedimento.

ALCUNE TEMATICHE PARTICOLARI

Con riferimento al cd. “contraddittorio preventivo”, la giurisprudenza di legittimità ha enucleato ulteriori precisazioni in ordine alle tematiche della **illegittimità dell’atto impositivo emesso prima del termine di 60 giorni** e alla c.d. **prova di resistenza**.

a) Illegittimità dell’atto emesso prima del termine di 60 giorni

La Corte di **Cassazione**, con la **sentenza n. 4543/2015** (richiamando la sent. SS.UU. n. 18184/2013) ha affermato che l’inosservanza del termine di 60 giorni per l’emanazione dell’accertamento determina, salvo che ricorrano specifiche ragioni d’urgenza, l’illegittimità dell’atto impositivo emesso ante tempus.

b) La c.d. prova di resistenza

La citata pronuncia delle **Sezioni Unite (sent. n. 24823/2015)** ha precisato che, in tema di **tributi "armonizzati"**, la violazione dell’obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell’Agenzia delle entrate determina la nullità dell’avviso di accertamento impugnato, a condizione che in giudizio il contribuente assolva l’onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere durante il contraddittorio endoprocedimentale e che dette ragioni non risultino vacue o pretestuose (c.d. "prova di resistenza"). Diversamente, la stessa giurisprudenza di legittimità più recente (cfr., sent. n. 12482/2018), in contrasto con la dottrina, ha evidenziato la non necessità della “prova di resistenza” nell’ambito dei giudizi aventi ad oggetto i **tributi non armonizzati**.

3.1.3. LA PRASSI

L’**Agenzia delle Entrate** è intervenuta sul tema con la **Circ. n. 16/E del 2016**, precisando quanto segue: *«Il contraddittorio assume nodale e strategica centralità per la compliance e, come tale, dovrà essere considerato un momento significativamente importante del procedimento e non un mero adempimento formale. Un’attività di controllo sistematicamente incentrata sul contraddittorio preventivo con il contribuente, da un lato rende la pretesa tributaria più credibile e sostenibile, dall’altro scongiura l’effettuazione di recuperi non adeguatamente supportati e motivati perché non preceduti da un effettivo confronto»*.

La **Guardia di Finanze**, invece, è intervenuta sul tema in rassegna con la **circ. n. 1/2018**. In particolare, le istruzioni operative rivolte agli organi di verifica hanno riconosciuto che *«la valorizzazione del contraddittorio, quale mezzo di tutela delle ragioni del contribuente e strumento di garanzia del giusto procedimento»* rappresenta una *«tendenza chiara e riconoscibile dell’ordinamento tributario»*.

3.1.4. LE NOVITÀ NORMATIVE

Sulla scia delle criticità sopra rappresentate, il cd. “Decreto crescita” (cfr. D.L. 30 aprile 2019, n. 34, convertito con legge 28 giugno 2019, n. 58) ha introdotto il nuovo art. 5-ter nel D.Lgs. n. 218 del 1997, nel quale viene previsto (per gli avvisi emessi dal 1° luglio 2020) l’obbligo generalizzato di contraddittorio preventivo, mediante la notifica di un invito a comparire.

L’obbligo di attivazione del contraddittorio preventivo, tuttavia, è **escluso** nei seguenti casi:

- a) consegna del processo verbale di constatazione da parte degli organi di controllo (comma 1);
- b) particolare urgenza, specificamente motivata, ovvero fondato pericolo per la riscossione (comma 4);
- c) accertamenti “parziali” *ex art. 41-bis* del d.P.R. n. 600 del 1973 e avvisi di rettifica parziale *ex art. 54*, comma 3 e 4 del d.P.R. n. 633 del 1972 (comma 2).

Inoltre, il comma 3 dell’art. 5-*ter* prevede che, in caso di mancata adesione, l’ufficio debba specificatamente motivare l’avviso di accertamento in relazione ai chiarimenti forniti e ai documenti prodotti dal contribuente nel corso del contraddittorio.

Infine, è previsto che, salvo i casi di cui al comma 4 (*i.e.* di particolare urgenza o pericolo per la riscossione), il mancato avvio della procedura in contraddittorio determina l’invalidità dell’avviso di accertamento ma solo se, a seguito di impugnazione, il contribuente dimostri le ragioni che avrebbe potuto far valere nel corso del contraddittorio (c.d. “prova di resistenza”).

Come evidente, l’innovazione normativa citata “svuota” fortemente l’ambito di applicazione del diritto al contraddittorio. In effetti, escludendo da tale ambito gli accertamenti parziali, si evita che il contraddittorio preventivo venga attivato nella gran parte dei procedimenti istruttori avviati dall’Amministrazione finanziaria. Ciò malgrado la circostanza che, quantomeno con riferimento ai tributi armonizzati, tale diritto emerge direttamente dalla normativa comunitaria e dalle sentenze della CGUE che, come detto, vanno considerate gerarchicamente sovraordinate rispetto alle disposizioni interne.

4. LA CORTE DI CASSAZIONE

La Corte di Cassazione, nell’ordinamento giuridico vigente, rappresenta il giudice di legittimità di ultima istanza delle sentenze emesse dalla magistratura ordinaria. Tra le principali funzioni che le sono attribuite dalla legge fondamentale sull’ordinamento giudiziario del 30 gennaio 1941, n. 12 (art. 65), vi è quella di assicurare ***l’esatta osservanza e l’uniforme interpretazione della legge, l’unità del diritto oggettivo nazionale, il rispetto dei limiti delle diverse giurisdizioni***.

Una delle caratteristiche fondamentali della sua missione essenzialmente **nomofilattica** ed **unificatrice**, nell’interpretazione della legge, è costituita dal fatto che, in linea di principio, le disposizioni in vigore non consentono alla Corte di Cassazione di conoscere i “fatti” di una causa salvo risultino già acquisiti (dagli atti delle precedenti fasi del processo) e soltanto nella misura in cui sia necessario conoscerli per valutare i rimedi che la legge permette di utilizzare per motivare un ricorso presso la Corte stessa. In altri termini, di norma, **la Corte non può riesaminare della causa nel merito, ma soltanto l’attività processuale che ha portato alla sentenza impugnata**. Eccezionalmente, decide la causa nel merito, quando non sono necessari ulteriori accertamenti di fatto.

Le sue **sentenze** costituiscono una **fonte di orientamento della giurisprudenza nazionale**, che nell’assumere le proprie decisioni può, e in alcuni casi deve, tenere conto

delle sentenze emesse della Corte. A questo fine presso la Cassazione è incardinato un ufficio, noto come **Ufficio del Massimario**, che ha funzione di enucleare i **principi di diritto** espressi dalla Cassazione nelle sue pronunce.

4.1. L'ABUSO DEL DIRITTO

4.1.1. LA GIURISPRUDENZA

Prendendo spunto dalla **sentenza Halifax** (C-255/02 del 21 febbraio 2006), la **Corte di Cassazione**, con la **sentenza n. 21221/2006**, ha introdotto, nel nostro ordinamento, il **principio del divieto dell'abuso del diritto** (cfr. *slides*).

Di rilievo, è la posizione assunta dalla Cassazione che tendeva ad estendere il principio di abuso del diritto, sancito dalla Corte di Giustizia nella sentenza *Halifax*, anche al settore dei **tributi non armonizzati**. Ne discendeva, dunque, la possibilità di applicare il divieto di abuso del diritto anche al settore delle imposte sui redditi e, conseguentemente, anche alle operazioni non contemplate nell'art. 37-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973.

L'affermazione di questo principio di natura pretoria in ambito interno, ha posto l'ulteriore problematica relativa al ruolo svolto dall'art. 37 -*bis cit.*. **Secondo la Corte tale norma costituirebbe un "mero sintomo dell'esistenza di una regola generale"** (cfr. Cassazione n. 8772/2008), **dando così origine ad un "doppio binario" ed a risultati paradossali**, atteso che le **garanzie procedurali previste dall'art. 37-*bis* sarebbero state applicate solo alle operazioni ivi cristallizzate e non a quelle ad esse estranee**.

A seguito delle numerose critiche all'indirizzo sopracitato, **le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno sostenuto che il principio di abuso del diritto per i tributi non armonizzati provenisse direttamente dal principio costituzionale di capacità contributiva** (cfr. le sentenze "gemelle" n. 30055, n. 30056 e n. 30057 del 23 dicembre 2008). **Diversamente, per i tributi armonizzati la fonte era rinvenibile nella giurisprudenza europea**.

Successivamente, la **Corte di Cassazione** è tornata a pronunciarsi in materia di elusione fiscale con la **sentenza n. 12042/2009** che ha:

- 1. confermato il pregresso indirizzo** relativo alla fonte del principio di abuso del diritto per i tributi armonizzati e non armonizzati;
- 2. sancito che il divieto di abuso del diritto è principio immanente del sistema giuridico**, derivando direttamente dalla Costituzione;
- 3. dichiarato che l'inopponibilità del negozio abusivo all'Erario è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del processo**, pur riconoscendo l'onere in capo all'**Amministrazione finanziaria** di far valere la **pretesa tributaria** nell'atto impositivo.

4.1.2. LA PREVISIONE NORMATIVA

La riconduzione dell'abuso del diritto al principio di capacità contributiva ha posto incertezze negli operatori economici soprattutto per la non chiara individuazione degli elementi costitutivi della fattispecie abusiva (es., spesso la Corte ha fatto leva sull'assenza

di valide ragioni economiche extrafiscali dell'operazione per giustificare la ripresa a tassazione dei vantaggi fiscali invocati dal contribuente). Incertezze che hanno cessato di esistere con l'entrata in vigore dell'art. 10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente.

Il D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128 (in attuazione alla legge delega 23/2014) ha introdotto, nel nostro ordinamento, **l'istituto dell'abuso del diritto**, disciplinato **dall'art. 10-*bis* della legge 27 luglio 2000, n. 212** (di seguito, "**art. 10-*bis***")⁷, con l'obiettivo dichiarato di restituire maggior certezza al rapporto tra Fisco e contribuenti, recependo le ricostruzioni giurisprudenziali, comunitarie e nazionali.

5. LA CORTE COSTITUZIONALE

La Corte Costituzionale ha il compito di **sindacare l'operato del legislatore ordinario**, al fine di verificarne **la conformità alla Costituzione**. Difatti, uno tra i compiti spettanti alla Corte Costituzionale è quello di "*giudicare sulle controversie relative alla **legittimità costituzionale delle leggi e degli atti aventi forza di legge dello Stato e delle Regioni***" (art. 134 della Costituzione).

5.1. L'ART. 20 DEL TUR

La **Corte di Cassazione**, con la recentissima **ordinanza n. 2354 del 23 settembre 2019**, ha rimesso alla **Corte Costituzionale il giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 20 del Dpr n. 131 del 1986** (di seguito, TUR). In sostanza, la Corte di Cassazione chiede alla Corte Costituzionale se la nuova e più ristretta formulazione dell'art. 20 del TUR, così come interpretata autenticamente dall'art. 1, comma 1084, legge 145/2018, violi il **principio di capacità contributiva** (art. 53 della Cost.) e il **principio di eguaglianza** (art. 3 della Cost.).

In particolare, secondo gli Ermellini, la circostanza che l'imposta di registro non possa essere applicata tenendo conto di atti collegati o di elementi "extratestuali" violerebbe il **principio di capacità contributiva**. Ciò in quanto impedirebbe l'applicazione del principio fondamentale, immanente all'interno del sistema fiscale, della "prevalenza della sostanza sulla forma". Inoltre, sarebbe violato il **principio di uguaglianza**, in quanto la stessa manifestazione economica risulterebbe tassata diversamente se realizzata con un solo atto giuridico o con più atti collegati.

⁷ L'Art. 10-*bis* della legge 212 del 2000, ai primi 4 commi dispone testualmente che: "*1. Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni.*

2. Ai fini del comma 1 si considerano:

a) operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Sono indici di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato;

b) vantaggi fiscali indebiti i benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.

3. Non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente.

4. Resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale⁸.

6. CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

Nell'arco degli ultimi anni, si è sostanzialmente invertito il rapporto insistente tra il legislatore e la giurisprudenza delle "Alte Corti".

Fisiologicamente, nel passato, il legislatore, attraverso la produzione normativa, forniva un indirizzo di politica fiscale che veniva successivamente interpretato e applicato dai giudici (di merito, prima, e delle alte Corti, poi). Sempre più spesso accade, invece, che i giudici stimolino la produzione normativa, indirizzandola in maniera più o meno sistematica e significativa. Il caso dell'abuso del diritto, in questo senso, è emblematico. Dapprima la Corte di Giustizia e successivamente la Suprema Corte hanno condotto all'introduzione del principio del divieto dell'abuso del diritto, fenomeno più ampio di quello dell'elusione disciplinato dal previgente 37-*bis* del d.P.R. n. 600 del 1973. Allo stesso modo anche con riferimento al contraddittorio preventivo il contributo della giurisprudenza è stato decisivo e ha preceduto un intervento normativo che può essere considerato senza dubbio tardivo e parziale. Insomma, sempre più spesso è il legislatore, che privo di visione e lungimiranza, "insegue" i giudici delle "Alte Corti", rinunciando al potere/dovere di attuare una politica fiscale efficace e organica. Anzi, il legislatore interviene per emendare o precisare orientamenti giurisprudenziali, prendendone atto e non determinandoli. Una riflessione particolare merita la questione della legittimità costituzionale dell'art. 20 (come autenticamente interpretato). Come anticipato, la Corte di Cassazione ha posto una opinabile questione di legittimità costituzionale. Un discorso in parte analogo può essere riferito alle nuove norme sul contraddittorio preventivo che appaiono, in parte, in contrasto con gli orientamenti giurisprudenziali comunitari.

Anche in questi casi emerge una sorta di "confusione di ruoli" per cui la giurisprudenza individua diritti non scritti esplicitamente nelle leggi e le leggi intervengono successivamente per perimetrare esattamente detti diritti. A volte esponendosi a censure di carattere comunitario e costituzionale.

Tutto questo a svantaggio della certezza del diritto che deve tutelare il contribuente ma anche la stessa Amministrazione finanziaria.

**SECONDA PARTE: IL RUOLO DI INDIRIZZO DEL CONSIGLIO DI
PRESIDENZA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA**

1. PREMESSA

Come disciplinato dall'art. 24 del D.Lgs. del 31 dicembre 1992, n. 545, il **Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria** - in qualità di **organo di autogoverno** dei giudici delle commissioni tributarie - esercita una serie di **funzioni** riconducibili, nella sostanza, alla gestione del rapporto con il personale di segreteria e i Giudici tributari.

Più nel dettaglio, e per quel che è di interesse in questa sede, si evidenzia che il Consiglio di Presidenza svolge **due fondamentali e specifiche funzioni**:

- A. DI FORMAZIONE:** poiché “*promuove iniziative tese a perfezionare la **formazione e l'aggiornamento** professionale dei giudici tributari*” (art. 24, comma 1, lett. h);
- B. DI VIGILANZA:** poiché “*vigila sul funzionamento dell'attività giurisdizionale delle commissioni tributarie e può disporre **ispezioni** nei confronti del personale giudicante affidandone l'incarico ad uno dei suoi componenti*” (art. 24, comma 2).

2. L'ATTIVITÀ DI FORMAZIONE

Il Consiglio di Presidenza, da sempre consapevole che la **professionalità del giudice tributario**, presupposto indispensabile per un efficiente ed autorevole esercizio della funzione giurisdizionale, persegue una politica di capillare **formazione professionale** ed un **aggiornamento** costante, reso indispensabile dalla **particolarità della materia tributaria** nei suoi aspetti sostanziali e processuali. Detto organo di autogoverno si è impegnato, nel corso degli anni, ad offrire a tutti i **Giudici Tributari** un adeguato piano formativo, in adempimento al proprio compito istituzionale come disciplinato dall'art. 24 del D.Lgs. 545/92.

In questa ottica il Consiglio di Presidenza, tenuto conto della **diversa estrazione professionale dei Giudici Tributari**, **organizza percorsi di formazione** in stretta **collaborazione** con gli **organi di autogoverno delle altre Magistrature**, la Corte Costituzionale, la Corte di Cassazione, la Scuola Superiore della Magistratura, le associazioni di categoria dei Giudici Tributari e gli ordini/associazioni professionali.

3. L'ATTIVITÀ DI VIGILANZA

Al pari degli altri organi di autogoverno e nell'ambito delle proprie funzioni di indirizzo, organizzazione e vigilanza, al Consiglio di Presidenza spetta l'esercizio del **potere disciplinare** nei confronti dei componenti delle Commissioni tributarie.

L'esercizio di tale funzione, oltre a essere disciplinato dagli **artt. 15 e 16 del D.Lgs. n. 545 del 1992** è, altresì, regolamentato da uno specifico **regolamento interno** (“*Regolamento per il procedimento disciplinare nei confronti dei componenti delle commissioni tributarie regionali e provinciali*” - Delibera n.1279/2014).

Ebbene, qualora il **giudice tributario** ponga in essere **comportamenti non conformi** ai doveri o alla dignità del proprio Ufficio può essere sottoposto a **procedimento disciplinare** (per lo svolgimento di detto procedimento *cfr.*, art. 16, D.Lgs. n. 545 del 1992⁸).

⁸ Art. 16, D.Lgs. n. 545 del 1992: “1. Il procedimento disciplinare è promosso dal Presidente del Consiglio dei Ministri o dal presidente della commissione tributaria regionale nella cui circoscrizione presta servizio l'incolpato.

Si riportano, di seguito, alcuni degli **illeciti disciplinari** posti in essere dai Giudici e che maggiormente influenzano il corretto andamento della giustizia tributaria:

MOTIVAZIONE
ASSENTE-
APODITTICA-
CONTRADDITTORIA

RITARDO NEL
DEPOSITO DEGLI
ATTI

1. la ripetuta **emissione di provvedimenti privi di motivazione**, ovvero la cui motivazione consiste nella **sola affermazione della sussistenza dei presupposti di legge** o in altre considerazioni di tenore palesemente **apodittico**, **senza indicazione degli elementi di fatto** dai quali tale sussistenza risulti;
2. l'adozione ripetuta di **provvedimenti affetti da palese incompatibilità tra la parte dispositiva e la motivazione**, tali da manifestare una inequivocabile **contraddizione sul piano logico, contenutistico ed argomentativo**;
3. il **reiterato ed ingiustificato ritardo nel compimento degli atti relativi all'esercizio delle funzioni**, protrattosi oltre il termine fissato in sede di sollecito.

È di tutta evidenza come la funzione di vigilanza e, di conseguenza, l'esercizio del potere disciplinare, sia posto in essere nei confronti di giudici tributari che commettono **illeciti "palesi"** quali, appunto, l'emissione di provvedimenti privi di motivazione ovvero, pur sussistendo una motivazione, questa risulta del tutto apodittica o, ancora, qualora il giudice non rispetti i termini fissati dalla legge per il deposito degli atti relativi all'esercizio delle proprie funzioni (ad esempio, i termini per il deposito delle sentenze).

Tra le principali **sanzioni disciplinari** irrogabili ai giudici tributari all'esito del procedimento disciplinare vi sono (cfr., comma 2, **art. 15 del D.Lgs. n. 545 del 1992**):

- i. **l'ammonimento**, per trasgressioni giudicate lievi;
- ii. **la censura**, per il **mancato deposito di una decisione dopo un primo sollecito**, o per recidiva in lievi trasgressioni dopo che è stata irrogata la sanzione dell'ammonimento;
- iii. **la sospensione delle funzioni, da tre a sei mesi**, per **omesso o tardivo deposito** più di 3 volte in un anno delle decisioni dopo la scadenza dell'ulteriore termine fissato per iscritto dal presidente della Commissione dopo l'inosservanza del termine prescritto di 60 giorni (...).

2. **Il consiglio di presidenza**, nel termine di dieci giorni dalla richiesta di apertura del procedimento disciplinare, **affida ad un suo componente l'incarico di procedere agli accertamenti preliminari** da svolgersi entro trenta giorni.

3. **Il consiglio di presidenza**, sulla base delle risultanze emerse **provvede a contestare i fatti all'incolpato con invito a presentare entro trenta giorni le sue giustificazioni**, a seguito delle quali, **se non ritiene di archiviare gli atti, incarica un proprio componente di procedere alla istruttoria**, che deve essere conclusa entro novanta giorni col deposito degli atti relativi presso la segreteria. Di tali deliberazioni deve essere data immediata comunicazione all'incolpato.

4. **Il presidente del consiglio di presidenza**, trascorso comunque il termine di cui al comma 3, fissa la data della discussione davanti allo stesso con decreto da notificare almeno quaranta giorni prima all'incolpato, il quale può prendere visione ed estrarre copia degli atti e depositare le sue difese non oltre dieci giorni prima della discussione.

5. Nella seduta fissata per la discussione, il componente del consiglio di presidenza di cui al comma 3 svolge la relazione. L'incolpato ha per ultimo la parola e può farsi assistere da altro componente di commissione tributaria.

6. **La sanzione disciplinare deliberata dal consiglio di presidenza è applicata con decreto del Ministro delle finanze.**

7. Per quanto non contemplato dalla presente legge si applicano le disposizioni sul procedimento disciplinare vigenti per i magistrati ordinari in quanto compatibili."

4. CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

In conclusione, il ruolo del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria assume particolare rilevanza con riferimento **alla funzione di formazione della professionalità** del giudice tributario. Detta funzione assume carattere prioritario poiché è solo mediante una adeguata formazione e preparazione che possono essere recepiti e applicati correttamente, dai giudici di merito, i principi sanciti dalle “Alte Corti”. Ciò assume particolare importanza anche allo scopo di garantire **equità** nell’esercizio giurisdizionale, nonché l’**uniforme applicazione del diritto**, la quale, a sua volta, conferisce al contribuente (e all’Erario) **certezza e tutela**.

In effetti, i tempi particolarmente “dilatati” per addivenire alla definizione del giudizio (soprattutto per il giudizio di legittimità) rendono necessaria una preparazione tempestiva e attuale dei giudici di merito, con riferimento ai principi dettati dalle “Alte Corti”. Diversamente, come spesso accade, si rischia di non avere correlazione e uniforme applicazione del diritto, nell’ambito dei giudizi di merito. La funzione nomofilattica verrebbe sostanzialmente frustrata in considerazione dei tempi particolarmente lunghi riferiti alla Corte di Cassazione.

Ciò detto è evidente la necessità di una riforma del contenzioso tributario che miri ad una ulteriore professionalizzazione, anche nell’ottica della specializzazione dei giudici di merito in materia tributaria.

Probabilmente il momento è opportuno per una riforma del contenzioso vista la deflazione attuata con gli ultimi provvedimenti normativi.

Preme sottolineare anche l’importanza e la “delicatezza” del potere di vigilanza esercitato dal Consiglio di Presidenza. Potere, quest’ultimo, che non può certamente estendersi ad un concreto ed effettivo sindacato inerente il giudizio espresso dal collegio giudicante di riferimento - il quale si tradurrebbe in una illegittima surrogazione dell’autorità giudiziaria investita - ma si deve spingere a intervenire laddove si commettano palesi e reiterati illeciti che pregiudicano sia il corretto svolgimento della funzione giurisdizionale che i diritti del contribuente.