

## LA MOBILITAZIONE DEI COMMERCIALISTI ITALIANI

### I GIUDICI TRIBUTARI IN SINTONIA CON LA MANIFESTAZIONE DEL 14 DICEMBRE 2016

di *Mario Cicala\**

È mia profonda convinzione che siano ben fondate le ragioni che animano l'azione dei commercialisti, proposte all'attenzione del Governo e del Parlamento con la forte iniziativa politica del 14 dicembre<sup>1</sup>, sostenuta da tutte le Associazioni sindacali di categoria e condivisa dal CNDCEC, e sottolineata dalla prospettiva di uno sciopero nazionale della categoria.

Si legge nel comunicato che annuncia l'incontro del 14 dicembre:

*è profonda la delusione della nostra categoria nei confronti di misure che, puntualmente, non solo disattendono le numerose e continue promesse di semplificazione, ma addirittura contribuiscono a complicare ulteriormente il funzionamento del sistema fiscale del Paese. Tutto ciò in spregio non solo del rispetto dei diritti del contribuente, ma anche del lavoro svolto dai professionisti economici.*

Questa delusione è di tutti gli operatori del settore, compresi i giudici tributari; che il giorno 2 e il 3 dicembre hanno tenuto un convegno a Firenze; polemicamente intitolato alla "Giustizia Tributaria: la giurisdizione 'Cenerentola'".

Non è questa la sede per ripercorrere tutte le lagnanze di Cenerentola per l'ingiusto trattamento subito dalla matrigna, per il penoso confronto con la ben diversa considerazione accordata alle sorellastre (che speriamo diventino presto sorelle). Accenno solo al ridicolo sistema dei compensi; all'inserimento della giurisdizione tributaria all'interno di un sistema burocratico ed amministrativo (il Mef) che ha come scopo istituzionale il perseguimento degli interessi fiscali che stanno su uno dei due piatti della bilancia che la giustizia tributaria deve amministrare; con la conseguenza che la giurisdizione tributaria rischia di apparire meno attenta agli interessi dei contribuenti, che occupano il secondo piatto dell'ideale bilancia.

Ritengo che questo sia il momento per sottolineare soprattutto quei segnali negativi nei confronti della giurisdizione tributaria che si traducono in una minor tutela del contribuente: quali la formazione delle prove essenziali per giudizio ad opera di organi amministrativi, con un limitato, limitatissimo potere di iniziativa e di intervento da parte del difensore tecnico

---

\*Componente Comitato Scientifico Fondazione Nazionale dei Commercialisti

<sup>1</sup> Per ragioni organizzative questo scritto è stato consegnato alla Fondazione Nazionale Commercialisti il giorno 12 dicembre.

del contribuente; la curiosa e singolare disciplina delle sentenze favorevoli al contribuente che possono contenere (sembra sia auspicato contengano) garanzie patrimoniali in favor dell'erario, per cui il giudice apparirà in contrasto con se stesso: esprime una convinzione ma la tempera chiedendo al vincitore di prestare idonea garanzia. Con una ingiustificata discriminazione rispetto alle sentenze del giudice civile, del giudice amministrativo<sup>2</sup>.

Occorre cioè che i lamenti di Cenerentola non restino solo lamenti, ma si integrino e si coordinino con le aspirazioni e gli interessi che sono propri di altre categorie, di tutto il mondo economico e sociale; e che il comunicato delle associazioni dei commercialisti sintetizza in una parola "semplificazione". Una semplificazione che può discendere solo dalla applicazione dei principi, in primo luogo dal criterio della capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., che dovrebbe costituire il cardine di tutta la legislazione in materia.

Assistiamo invece al proliferare di norme che perseguono uno scopo specifico, delimitato e settoriale. In genere (ma non sempre, non esclusivamente) di interesse della Amministrazione<sup>3</sup>; che di fatto, attraverso i decreti legislativi delegati, attraverso i decreti legge, attraverso i maxi emendamenti approvati con voto di fiducia, è il principale legislatore tributario; di guisa che appare esatto quanto scritto in una sentenza delle Sezioni Unite della Cassazione che ha parlato di "amministrazione finanziaria "vestita" da legislatore"<sup>4</sup>.

È una sorta di ribaltamento di ruoli; abbiamo sentenze che sembrano quasi supplire alle leggi inserendo nel "diritto vivente" principi e valori in passato trascurati; e leggi che sembrano voler far le veci di sentenze risolvendo problemi specifici, sovente ribaltando massime giurisprudenziali. Ho perciò parlato di "leggi sentenza", e redatto in proposito un piccolo massimario, inserito in questo sito.

Di fronte a questa miriade di disposizioni di dettaglio, alle centinaia di commi che compongono le leggi finanziarie, si appanna lo stesso principio "iura novit curia" essendo difficile anche per il giudice più esperto districarsi in una intricata foresta in continua crescita; si incrina sempre più la certezza del diritto, affogata in un fiume di norme di difficile interpretazione in cui la giurisprudenza legge sovente una voluntas legis le mille miglia distante dall'intentio legislatoris cioè dallo scopo concreto che perseguiva colui che materialmente ha redatto la norma; basti qui ricordare le vicende della recente disposizione

---

<sup>2</sup> La Sezione Consultiva per gli Atti Normativi del Consiglio di Stato ha espresso nella adunanza di Sezione del 17 novembre 2016 il parere numero 02529/2016 datato 2 dicembre 2016, favorevole con osservazioni schema di decreto recante regolamento di attuazione dell'art. 69, comma 2 del decreto legislativo del 31 dicembre 1992, n. 546 sulla garanzia per l'esecuzione delle sentenze di condanna a favore del contribuente. Il parere si pronuncia anche su parecchi interessanti profili della disciplina e contiene l'affermazione, che non ritengo di condividere, secondo cui "in definitiva la garanzia assicura, nell'applicazione dei principi europei e nazionali sul giusto processo, la parità ed eguaglianza delle parti nel processo tributario".

<sup>3</sup> Le disposizioni in favore del contribuente in genere rispondono alle esigenze di una fascia piuttosto ristretta di interessati; ma non mancano norme di dettagli che giovano ad una platea più vasta di contribuenti. La natura di questo intervento mi impedisce di procedere ad una esemplificazione.

<sup>4</sup> Cass. sez. un. 30 novembre 2006, n. 25506, pres. Carbone, rel. Merone.

che nelle intenzioni di chi l'ha scritta intendeva probabilmente eliminare con efficacia retroattiva il raddoppio dei termini di accertamento per le evasioni costituenti reato<sup>5</sup>.

In tale situazione si smarriscono gli stessi principi enunciati dalle leggi di origine parlamentare.

Formulo un primo pertinente esempio, il Parlamento con la legge 23/2014, aveva previsto l'introduzione del principio del contraddittorio invitando il legislatore delegato a "rafforzare il contraddittorio nella fase di indagine e la subordinazione dei successivi atti di accertamento e di liquidazione all'esaurimento del contraddittorio procedimentale" (art.9 primo comma lettera b).

Era l'occasione per pronunciare una parola chiara e puntuale su un tema tanto importante e delicato: magari formulando opportune disposizioni transitorie che rendessero meno dolorosa per il fisco l'introduzione di un principio di civiltà, quale la formazione della prova nel contraddittorio che a me pare balzi nitido dalla lettura dell'art. 24 della Costituzione.

La delega è stata lasciata scadere è così è toccato alle Sezioni Unite della Cassazione "fotografare l'esistente" con la sentenza n. 24823 del 9 dicembre 2015, prendendo atto della esistenza di un sistema legislativo frastagliato e privo - a mio credere - di intima coerenza.

Si continua dunque a procedere con disposizioni sporadiche; e così la legge n. 225 del 1° dicembre 2016, di conversione del D.L. 193/2016, in riferimento agli accertamenti in materia di accise, dispone: "nel rispetto del principio di cooperazione di cui all'articolo 12 della legge 27 luglio 2000, n. 212, anche per le ipotesi in cui sono esaminati in ufficio atti e dichiarazioni, entro sessanta giorni dalla notificazione del processo verbale di constatazione al destinatario, quest'ultimo può comunicare all'ufficio dell'Agenzia precedenti osservazioni e richieste che, salvi i casi di particolare e motivata urgenza, sono valutate dallo stesso ufficio prima della notificazione dell'avviso di pagamento di cui all'articolo 15 del presente testo unico e dell'atto di contestazione o di irrogazione delle sanzioni di cui agli articoli 16 e 17 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472" .

Norma sacrosanta ma specifica, che apre un ulteriore campo di incertezza alla riflessione dei giuristi: si deve applicare il principio "ubi voluit dixit" e quindi sottolineare la eccezionalità della disposizione (seguendo lo schema logico indicato dalla citata sentenza delle Sezioni Unite n. 24823 del 9 dicembre 2015); o non piuttosto trarre da queste norme apparentemente di dettaglio un principio applicabile anche ove il legislatore non ha parlato?, secondo la linea seguita dalle sentenze, pur sempre delle Sezioni Unite, n. 19667 e 19668/2014, indubbiamente "disarmoniche" rispetto alla sentenza 24823.

---

<sup>5</sup> Cfr. la sentenza della Cassazione n. 16728 del 9 agosto 2016.

Ed - ancora - l'art. 8 dello Statuto del Contribuente ha sancito al suo primo comma un altro evidente principio di civiltà "l'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione". Questa regola che al buon senso appare ovvia è però a tutt'oggi appesa in aria perché si attendono i regolamenti di attuazione emanati ai sensi dell'articolo 17, comma 2, della legge 23 agosto 1988, n. 400<sup>6</sup>.

C'è da domandarsi se esista un qualche rimedio giurisdizionale contro così prolungata inerzia. Forse potrebbero soccorrere gli artt. 31 e 117 del codice del processo amministrativo che prevedono il ricorso avverso l'inerzia della pubblica amministrazione, ed in ultima ipotesi la nomina di un commissario ad acta che si sostituisca alla Amministrazione stessa<sup>7</sup>.

L'inerzia ed i ritardi nella affermazione dei principi attraverso lo strumento più congruo, la legge, si contrappongono dunque ad una alluvionale produzione legislativa di dettaglio, una legislazione cioè che mira a realizzare scopi specifici talvolta comprensibili se non condivisibili (come il sollecito incasso attraverso la "rottamazione" dei ruoli). Ma spesso anche inutilmente oppressivi, accenno solo al moltiplicarsi di scadenze ed adempimenti a

---

<sup>6</sup> Cass. civ. [ord.], sez. VI, 09-07-2013, n. 17001: in materia tributaria, la compensazione è ammessa, in deroga alle comuni disposizioni civilistiche, soltanto nei casi espressamente previsti, non potendo derogarsi al principio secondo cui ogni operazione di versamento, riscossione e rimborso ed ogni deduzione sono regolate da specifiche e inderogabili norme di legge; tale principio non può considerarsi superato per effetto dell'art. 8, 1<sup>o</sup> comma, l. 27 luglio 2000 n. 212 (c.d. statuto dei diritti del contribuente), il quale, nel prevedere in via generale l'estinzione dell'obbligazione tributaria per compensazione, ha lasciato ferme, in via transitoria, le disposizioni vigenti, demandando ad appositi regolamenti l'estensione di tale istituto ai tributi per i quali non era contemplato, a decorrere dall'anno di imposta 2002. Però Cass. civ. [ord.], sez. VI, 15-07-2016, n. 14615: l'amministrazione finanziaria può eccepire in compensazione il proprio credito tributario nei confronti del fallito, anche qualora non sia stato oggetto di ammissione al passivo (nella specie, per tardività della domanda d'insinuazione), al solo scopo di conseguire il rigetto della domanda della curatela diretta ad ottenere il rimborso d'imposta, sussistendo la competenza fallimentare, ai sensi dell'art. 56 l.fall., solo nel caso in cui sia chiesta la condanna del fallimento al pagamento di un'eventuale differenza. Invece l'art. 8, comma 4, della legge n. 212 del 2000 (cd. statuto del contribuente), che impone all'Amministrazione finanziaria di rimborsare il costo delle fidejussioni richieste dal contribuente per ottenere la sospensione del pagamento o la rateizzazione o il rimborso dei tributi, ha natura immediatamente precettiva, attribuendo al contribuente un diritto soggettivo perfetto a tutela della sua integrità patrimoniale, a prescindere dell'emanazione dei decreti ministeriali d'attuazione, e ricomprende anche i costi delle fidejussioni stipulate prima della sua entrata in vigore (Cass. 5 agosto 2015, n. 16409)

<sup>7</sup> Esiste in proposito qualche precedente di notevole interesse. Segnalo in particolare la sentenza della Sezione Quarta del Consiglio di Stato n. 4713 del 13 ottobre 2015, che in riforma della pronuncia di primo grado ha accolto il ricorso della Dirpubblica (Federazione del Pubblico Impiego) ed ha "ordinato all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, all'Agenzia delle Entrate e al Ministero dell'Economia e delle Finanze di provvedere all'adozione del Sistema di misurazione e valutazione della performance organizzativa ed individuale e del Piano della performance nel termine di giorni 180 dalla comunicazione o notificazione della sentenza". Minacciando esplicitamente la nomina di un commissario ad acta in caso di inadempimento (tanto che la Amministrazione ha adempiuto all'obbligo evidenziato). In termini analoghi è la sentenza del TAR Sicilia – sez. II 1361/2016 che ha censurato l'inerzia del Comune nella emanazione di un regolamento necessario per consentire l'accesso degli avvocati comunali al compenso tratto dalle propine.

Quanto ai soggetti legittimati a promuovere simile controversia, a me sembra che l'interesse a ricorrere debba essere riconosciuto agli ordini professionali abilitati alla difesa avanti alla giustizia tributaria). La legittimazione spetta poi anche ai singoli contribuenti in contenzioso con la Amministrazione ed interessati, ad esempio, a conseguire sentenze esecutive o ad ottenere la esecuzione coattiva delle sentenze che già abbiano in mano.

carico dei commercialisti, previsto dal DL 193/2016 e che la legge di conversione 225/2016 - se ben vedo - non ha eliminato ma solo assoggettato a sanzioni molto più modeste; quasi un incoraggiamento a non tenere conto della disposizione legislativa (salvo domandarci se la sua violazione non possa incidere sulla regolare tenuta della contabilità e quindi giustificare accertamenti induttivi)<sup>8</sup>. E, di nuovo, un mero cenno aggiungo sull'art. 28 del D. legs. 175/2014 il cui quinto comma che rende più difficile l'opera dei liquidatori di soggetti sottoposti ad Irpeg; tali liquidatori sono divenuti, con una discutibile inversione dell'onere probatorio<sup>9</sup>, responsabili delle imposte “se non provano di aver soddisfatto i crediti tributari anteriormente all'assegnazione di beni ai soci o associati, ovvero di avere soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari”. Mentre l'art. 6 del medesimo decreto istituisce una responsabilità tributaria diretta del professionista che apponga erroneamente il visto di conformità.

Da ultimo ricordo che la legge 225/2016 ha reintrodotto, nel Testo Unico delle Accise, il raddoppio dei termini per l'accertamento delle evasioni costituenti reato. Con un ulteriore esempio delle oscillazioni legislative che hanno coinvolto vari settori del diritto tributario (si pensi alle modifiche del regime degli “imbullonati” ai fini della individuazione della rendita catastale<sup>10</sup>).

---

<sup>8</sup> Per l'omissione o l'errata trasmissione dei dati delle fatture emesse e ricevute, prevista dall'articolo 21 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, si applica la sanzione amministrativa di euro 2 [anziché 25] per ciascuna fattura, comunque entro il limite massimo di euro 1.000 [anziché 25.000] per ciascun trimestre. La sanzione è ridotta alla metà, entro il limite massimo di euro 500, se la trasmissione è effettuata entro i quindici giorni successivi alla scadenza stabilita ai sensi del periodo precedente, ovvero se, nel medesimo termine, è effettuata la trasmissione corretta dei dati.

<sup>9</sup> La situazione precedente è fotografata nella ordinanza della Cassazione n. 16373 del 17 luglio 2014 secondo cui l'art. 36 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, secondo cui i liquidatori dei soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche che non adempiono all'obbligo di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute per il periodo della liquidazione medesima e per quelli anteriori rispondono in proprio del pagamento delle imposte se soddisfano crediti di ordine inferiore a quelli tributari o assegnano beni ai soci o associati senza avere prima soddisfatto i crediti tributari. Tale responsabilità è commisurata all'importo dei crediti di imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti, la disposizione si applica agli amministratori in carica all'atto dello scioglimento della società o dell'ente se non si sia provveduto alla nomina dei liquidatori”, costituisce una disposizione specifica che enuncia ed esprime un principio generale: ciascuno risponde di un evento nella misura in cui ha concorso a cagionarlo. E presupposto essenziale perché si possa parlare di un concorso a determinare il mancato pagamento di un'imposta è che tale mancato pagamento sia effetto di un comportamento contra legem del liquidatore (nel caso di specie curatore fallimentare) e non della mera incapienza dell'attivo. Quest'esigenza assume un particolare rilievo nel caso specifico in esame, in quanto il curatore e l'amministratore giudiziale gestiscono sì un patrimonio altrui, ma in adempimento di una funzione pubblica inderogabile. Occorre quindi, che nell'atto impositivo - che deve assumere la veste di avviso d'accertamento - siano enunciate le circostanze che determinano il cattivo utilizzo dell'attivo fallimentare (quali il “soddisfacimento di crediti di ordine inferiore a quelli tributari”); e tali circostanze siano provate nel giudizio. Quindi ove la Amministrazione ritenga di affermare una responsabilità solidale del curatore fallimentare per i debiti tributari del fallimento (maturati o meno nel corso della procedura fallimentare) deve indicare nell'atto di addebito le ragioni che determinano tale responsabilità che deve nascere da un cattivo utilizzo dell'attivo fallimentare (ad esempio a seguito del pagamento di crediti di ordine inferiore a quelli tributari); ponendo il curatore in condizione di esercitare le sue difese anche adducendo - se del caso - l'intervento determinante degli organi di controllo della procedura.

<sup>10</sup> Cfr. la sentenza n. 24924 del 6 dicembre 2016 nonché le sentenze 25138 e 25140 del 7 dicembre 2016.

**Una considerazione finale:**

A conclusione della mia breve riflessione mi permetto di sottolineare come la confusione ed i ritardi alimentino un'economia contenziosa e perciò malata a scapito della economia sana e produttiva di beni per la collettività.

Ad esempio, se la Amministrazione versa immediatamente ad un' azienda la somma dovuta in base alla normativa vigente, la contesa finisce; e la azienda può utilizzare la somma ai propri fini commerciali o produttivi.

Se invece i tempi si allungano, la azienda potrà promuovere un contenzioso, chiederà i danni, che risulteranno magari cospicui, come ci testimonia la sentenza della Corte di Cassazione n. 16797 del 9 agosto 2016 secondo cui l'omesso o ritardato versamento di rimborsi dovuti può dar luogo a una condanna della Amministrazione stessa al risarcimento del danno ex art. 1224 del codice civile<sup>11</sup>. Ma nel frattempo la impresa in bonis verrà probabilmente rimpiazzata dal curatore fallimentare.

Forse il PIL non ne avrà pregiudizio, posto che nel calcolo del prodotto interno entrano anche le spese legali (come quelle mediche ed ospedaliere) ma l'economia reale non ne avrà un adeguato beneficio.

Questo mi pare lo snodo essenziale della nostra riflessione, la causa prima delle nostre preoccupazioni a fronte dello stato dell'odierna realtà tributaria italiana; una realtà composta da un insieme di leggi, provvedimenti giurisdizionali, prassi ed atti amministrativi in cui è sempre più difficile ravvisare l'organicità propria di un vero, coerente sistema giuridico.

---

<sup>11</sup> La sentenza, nella sostanza, respinge il ricorso avverso la condanna della Amministrazione ad oltre sei milioni di euro di danni (€ 6.124.797,31) per un mancato tempestivo rimborso.