

## Decreto anticrisi

### L'accelerazione del contenzioso maschera un nuovo condono

*di Lavoisier*

**1 - Premessa – irragionevole durata dei processi –condono gratuito o con lo sconto del 95% per il contenzioso tributario pendente da più di 10 anni in Commissione Tributaria Centrale e in Cassazione – Amministrazione finanziaria soccombente nei primi due gradi del giudizio -** Il comma 2 bis del Dl. 40/2010, inserito in sede di conversione (L. 73/10) nell'ambito dell'art 3, che prevede misure intese a deflazionare il contenzioso, contiene due disposizioni introdotte *“Al fine di contenere la durata dei processi tributari nei termini di durata ragionevole dei processi, previsti ai sensi della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, ratificata ai sensi della Legge 4 agosto 1955, n. 848, sotto il profilo del mancato rispetto del termine ragionevole di cui all'art. 6, paragrafo 1, della predetta convenzione..”* per le controversie tributarie pendenti innanzi alla Commissione tributaria centrale e alla Corte di cassazione relative ai ricorsi iscritti a ruolo in 1° grado da oltre 10 anni, per le quali risulti soccombente in 1 e 2° grado l'Amministrazione finanziaria.

Legiferare per contenere la durata delle controversie tributarie entro termini ragionevoli costituisce senz'altro un fine meritorio e in sintonia con il dettato costituzionale<sup>1</sup> (chi mai penserebbe il contrario), ma il mero richiamo a tale finalità appare sospetto e deviante quando viene fatto al fine di giustificare un provvedimento che consente la chiusura gratuita o agevolata solo di talune controversie tributarie.

In particolare - riguardo al sospetto - appaiono illuminanti le considerazioni contenute nella relazione di accompagnamento del servizio studi del Dip. Finanze *“ Le disposizioni introdotte hanno la finalità di contenimento nei termini di durata ragionevole dei processi previsti ai sensi della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, ratificata ai sensi della Legge 4.8.1955, n. 848, sotto il profilo del mancato rispetto del termine ragionevole di cui all'art. 6, par. 1, della predetta Convenzione. In ordine ai termini processuali, il suddetto par. 1 dispone che ogni persona abbia diritto ad un'equa e pubblica udienza entro un termine ragionevole, davanti ad 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*

---

<sup>1</sup> Si fa riferimento in particolare all'art. 111 della Costituzione che prevede il principio del *giusto processo*.

*ogni accusa penale che gli venga rivolta*"<sup>2</sup>; senonché la disciplina convenzionale richiamata, da cui è scaturita la Legge Pinto<sup>3</sup>, che prevede l'equa riparazione per chi è stato danneggiato per l'irragionevole durata del processo (art. 2 della L. 89/2001), interessa solo i processi civili e penali e non è suscettibile di applicazione alle controversie tributarie<sup>4</sup>.

Difatti, La Corte dei Diritti dell'Uomo, dopo aver premesso che la nozione di controversia in materia civile e in materia penale va determinata "*in modo autonomo*" da essa stessa Corte, per evitare che si possano determinare risultati incompatibili con l'oggetto e la portata della Convenzione<sup>5</sup>, ha escluso che rientrino nella sfera di applicazione della Convenzione le controversie relative ad obbligazioni – pur di natura patrimoniale – che risultino da una legislazione fiscale e attengano a doveri civici. La stessa Corte di Strasburgo, poi, ha ribadito che "*le evoluzioni verificatesi nelle società democratiche non riguardano la natura essenziale dell'obbligazione per gli individui di pagare le tasse*" poiché "*la materia fiscale fa parte ancora del nocciolo duro delle prerogative della potestà pubblica*"<sup>6</sup>. Ne consegue che l'equa riparazione prevista dalla legge nazionale per le violazioni dell'art. 6, paragrafo 1, CEDU non è applicabile all'eventuale eccessivo protrarsi della durata delle controversie tributarie.

L'inapplicabilità in parola, inoltre, non è contraddetta neanche dalla previsione dell'art. 3 (titolato "*procedimento*"), della citata L. 89/2001, che include tra i soggetti legittimati passivi rispetto all'azione di riparazione, anche il Ministero delle Finanze quando si tratti di procedimenti tributari. Detta disposizione di natura espressamente procedimentale va letta in coerenza con la

---

<sup>2</sup> Si veda la relazione di accompagnamento al DL 40/2010 del serv. studi /Dip. Finanze

<sup>3</sup> La matrice convenzionale della legge sull'equa riparazione emerge sia dai lavori preparatori sia dalla lettera dell'art. 2, che identifica il fatto costitutivo del diritto all'indennizzo *per relationem*, facendo riferimento ad una specifica norma convenzionale. Sul punto le sezioni unite della Corte di cassazione hanno affermato che "*le ragioni che hanno determinato l'approvazione della L. 89/2001 si individuano nella necessità di prevedere un rimedio giurisdizionale interno contro le violazioni relative alla durata dei processi, in modo da realizzare la sussidiarietà dell'intervento della Corte di Strasburgo*" concludendo che "*poiché il fatto costitutivo del diritto attribuito alla L.89/2001 consiste in una determinata violazione della CEDU, spetta alla CEDU individuare tutti gli elementi di tale fatto giuridico, che pertanto finisce con l'essere conformato dalla Corte di Strasburgo, la cui giurisdizione si impone, per quanto attiene all'applicazione della L. 89/2001, ai giudici italiani*" (sent. n. 1338 del 26.1.2004).

<sup>4</sup> Cass. sent. n. 11350 del 17.6.2004, n. 17499 del 30.8.2005, n. 20675 del 25.10.2005, n. 5275 del 7.3.2007, n. 19367 del 15.7.2008, n. 4119 del 22.2.2010, n. 8131 del 2.4.2010. La Suprema Corte ha anche chiarito che "*è manifestatamente infondato il dubbio di illegittimità costituzionale della L. n. 89 del 2001, art. 2, nella parte in cui non estende la propria disciplina alle controversie in materia tributaria nelle quali sia in questione il potere impositivo dello Stato, per l'irragionevole disparità di trattamento che ne deriverebbe rispetto alle controversie di altro genere, non costituendo una scelta manifestatamente irragionevole del legislatore nazionale quella di adeguarsi ai principi e regole ed ai limiti stabiliti dalla Convenzione europea come interpretata dalla Corte di Strasburgo*"( Cass, n. 5275 del 7.3.2007)

<sup>5</sup> Sentenze Konig. C. R.F.T. del 28.6.78, Baraona c. Portogallo dell'8.7.87, Maaonia c. Francia n. 39652/98, Pierre Bloch c. Francia del 21.10.97.

<sup>6</sup> Sent. F. c. Italia del 12.7.2001

disciplina sostanziale di cui all'art. 2 della stessa legge e con la nozione di controversia in materia civile e in materia penale determinata *"in modo autonomo"* dalla Corte dei diritti dell'uomo.

In concreto, l'art. 3 cit. può interessare solo le eventuali controversie tributarie che hanno ad oggetto aspetti consequenziali alla pretesa tributaria come ad esempio, in materia civilistica, il caso del giudizio di ottemperanza di cui all'art. 70 del D.lgs. 546/92 o di rimborso non contestato di cui il contribuente chiede il pagamento, o, in materia penale, si verta su sanzioni tributarie commutabili in pene detentive ovvero assimilabili per la loro afflittività alle sanzioni penali<sup>7</sup>

In questa prospettiva la particolare sensibilità del Governo per i danni che potrebbero derivare all'erario a causa della supposta violazione della *"ragionevole durata del processo"* per talune controversie tributarie acquista un altro significato. E' evidente la necessità di assicurare una copertura ad un provvedimento di sanatoria fiscale, che riguarda solo una minima parte delle vecchie controversie giacenti presso la Commissione tributaria centrale e la Suprema Corte.

**2 - Chiusura automatica e gratuita delle controversie tributarie che hanno più di 10 anni, attualmente pendenti innanzi alla Commissione tributaria centrale** – la lettera a) del comma 2-bis prevede la definizione gratuita e automatica, mediante decreto emesso dal Presidente del collegio o da altro membro delegato, delle controversie tributarie pendenti innanzi alla Commissione tributaria centrale, con esclusione di quelle che hanno ad oggetto istanze di rimborso, che originano da ricorsi iscritti a ruolo in 1° grado da oltre 10 anni, per le quali risulti soccombente l'A.F. nei primi due gradi del giudizio.

Le modalità di chiusura delle controversie in essere innanzi alla Commissione tributaria centrale, cioè automaticità e gratuità dell'estinzione, lascerebbero pensare che la scelta risponda ad una ponderata valutazione di opportunità : l'antieconomicità e l'inutilità di mantenere in piedi vecchie controversie di oltre 10 anni, per le quali lo Stato, soccombente nei primi due gradi del giudizio, rischierebbe di rimetterci altri soldi per la loro definizione secondo il rito ordinario ( giudici, personale di collaborazione, materiale, sedi etc.etc); la convenienza, in termini di efficienza e buona amministrazione, del loro definitivo abbandono da parte dell'erario .

Ma come si dice *"il diavolo fa le pentole ma non i coperchi"*.

Meno di due anni fa lo stesso legislatore ( espressione della stessa maggioranza politica) ha previsto, ai sensi dell'art. 55 del Dl. 112/2008, modalità di accelerazione del contenzioso tributario che hanno costretto gli uffici dell'Amministrazione Finanziaria ad un enorme ma utile sforzo organizzativo per valutare la persistenza del loro interesse alla definizione in giudizio di tutte le controversie pendenti, su ricorso dell'ufficio, innanzi alla Commissione tributaria centrale. A tal fine gli uffici interessati hanno dovuto depositare entro sei mesi presso le competenti segreterie apposita dichiarazione di persistenza dell'interesse erariale alla continuazione del giudizio, pena

---

<sup>7</sup> Corte dei diritti dell'Uomo, affare Janosevic c. Suede del 23.7.2002.

l'estinzione di diritto della controversia<sup>8</sup>. Ne consegue che tutti i processi interessati dalla dichiarazione di persistenza sono relativi a controversie che gli uffici finanziari hanno ritenuto processualmente sostenibili ed economicamente non irrilevanti. A questo punto delle due l'una, o il legislatore con la disposizione in esame ha inteso sfiduciare l'A.F., ritenendo di nessun rilievo la valutazione degli uffici sulla persistenza di interesse alla continuazione dei giudizi proposti dagli stessi uffici innanzi alla CTC (ovviamente quelli che originano da ricorsi iscritti a ruolo in 1° grado da oltre 10 anni, per i quali risulti soccombente l'A.F. nei primi due gradi del giudizio) oppure - cosa molto più verosimile - è stato ritenuto politicamente preferibile (per motivi ignoti ai più) rinunciare ad un gettito che pure l'A.F. ha considerato, meno di due anni fa, probabile e economicamente non trascurabile.

**3 – Sanatoria a pagamento delle controversie, che hanno più di 10 anni, attualmente pendenti dinanzi alla Corte di Cassazione** –La lettera b) del comma 2-bis in esame consente l'estinzione dei giudizi pendenti innanzi alla Corte di cassazione (che originano da ricorsi iscritti a ruolo nel primo grado da oltre 10 anni, per i quali risulti soccombente l'Amministrazione finanziaria nei primi due gradi del processo) con il pagamento di un importo pari al 5% del valore della controversia e contestuale rinuncia ad ogni eventuale pretesa di equa riparazione (per la durata del processo oltre il termine ragionevole) ai sensi della L. 89/2002. Per valore si intende l'importo dell'imposta contestata in 1° grado al netto dell'indennità di mora e delle sanzioni<sup>9</sup>. A tal fine il contribuente interessato deve semplicemente presentare apposita istanza alla competente segreteria o cancelleria entro 90 giorni con attestazione del relativo pagamento. Tali procedimenti restano sospesi fino alla scadenza del termine dei 90 giorni e sono definiti con compensazione integrale delle spese. E' previsto, inoltre, che *“in ogni caso non si fa luogo a rimborso”*.

La rinuncia all'eventuale pretesa di equa riparazione sotto il profilo del mancato rispetto del termine ragionevole di cui all'art. 6, paragrafo 1, della predetta convenzione, non può costituire la contropartita della chiusura super-agevolata delle liti pendenti innanzi alla Suprema Corte, visto che il diritto all'equa riparazione previsto dalla legge Pinto trova applicazione solo in materia civile e penale e non per le controversie aventi ad oggetto la pretesa tributaria<sup>10</sup>.

Dunque, la finalità – richiamata nel preambolo della disposizione – *“.. di contenere la durata dei processi tributari nei termini di durata ragionevole dei processi, previsti ai sensi della*

---

<sup>8</sup> Art. 55, comma 1, Dl. 25.6.2008, n. 112, modificato dalla L. 6.8.2008, n.133 *“ Relativamente ai soli processi pendenti, su ricorso degli uffici dell'Amministrazione finanziaria, innanzi alla Commissione tributaria centrale alla data di entrata in vigore dell'art. 1, comma 351, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, per i quali non è stata ancora fissata l'udienza di trattazione alla data di entrata del presente decreto, i predetti uffici depositano presso la competente segreteria, entro sei mesi dalla data di entrata in vigore del presente decreto, apposita dichiarazione di persistenza del loro interesse alla definizione del giudizio. In assenza di tale dichiarazione i relativi processi si estinguono di diritto e le spese del giudizio restano a carico della parte che le ha sopportate.”*

<sup>9</sup> Art. 16, comma 3, lettera c), della L. 27.12.2007, n. 289.

<sup>10</sup> Si fa rinvio al consolidato orientamento giurisprudenziale riportato nell'ambito del par.1

*Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, ratificata ai sensi della Legge 4.8.1955, n. 848, sotto il profilo del mancato rispetto del termine ragionevole di cui all'art. 6, par. 1, della predetta Convenzione", appare pletorica e artificiosa.*

Si tratta, allora, di un ennesimo "condono mascherato", molto più conveniente dell'ultimo relativo alla chiusura delle liti pendenti, di cui all'art. 16 della L. 289/2002, limitato però solo a talune controversie.

**Pudore o artificio?** – Pudore, per non ammettere che si tratti di un'ennesima sanatoria fiscale a buon mercato, utile a deflazionare il contenzioso ma fortemente invisata ai "media", o abile macchinazione, intesa ad occultare il colpo di spugna di cui potranno beneficiare, gratuitamente o allo stesso prezzo dello scudo fiscale, anche vecchie controversie tributarie di rilevantissimo contenuto economico, tuttora pendenti presso la CTC o la Corte di Cass. ed ivi giacenti per i più svariati motivi, non escluso l'uso di abili difese dilatorie che hanno favorito il protrarsi nel tempo della durata di tali controversie ?

Oppure il richiamo alle alte motivazioni a cui si ispira il provvedimento (rispetto del termine ragionevole di cui all'art. 6, par. 1, CEDU) nasce dalla necessità di giustificare una norma di estinzione agevolata delle controversie tributarie, altrimenti ingiustificata e discriminante, e, dunque, ad evidente rischio di incostituzionalità ?

**4 – A chi giova la sanatoria – prime impressioni- utile un monitoraggio dell'amministrazione finanziaria** – Appena qualche giorno fa alcuni quotidiani hanno riportato la notizia che una importante società, in sede di udienza innanzi alla Suprema Corte, ha già chiesto la chiusura del contenzioso avvalendosi delle nuove norme per una controversia dal valore di circa 400 miliardi di vecchie lire<sup>11</sup>, ma sembra che la Sezione tributaria della Corte di cassazione sia orientata a ricorrere alla Corte di Giustizia di Lussemburgo per accertare un possibile contrasto con la normativa comunitaria<sup>12</sup>.

Sarebbe opportuno che l'Agenzia delle entrate verificasse il numero complessivo e la qualità delle controversie eventualmente interessate dal provvedimento di sanatoria.

Non è escluso che da tali indagini possano emergere non poche fattispecie accomunate da questioni di diritto di carattere seriale di particolare significato economico, per le quali

---

<sup>11</sup> A.Galimberti, "La sanatoria sulle liti verso il test della Corte UE", *ILsole24ore* del 29.5.2010, L.Milella, "A rischio la norma salva-Mondadori il giudice prepara il ricorso alla UE", *La Repubblica* del 29.5.2010.

<sup>12</sup> In particolare A Galimberti cit. rileva che "Tra i profili dubbi..., secondo la cassazione, ci sarebbe anche quello secondo cui cancellerebbe un obbligo tributario, comportamento non consentito dai trattati".

l'orientamento della Suprema Corte sia favorevole o, comunque, non si sia consolidato in senso sfavorevole all'A.F.<sup>13</sup>.

Si può, ad esempio, ipotizzare che potranno beneficiare del provvedimento non poche controversie, di rilevante valore, interessate dal recente orientamento favorevole all'erario assunto dalla Suprema Corte in tema di **“abuso del diritto”**, maturato sulla scia dell'affermazione - da parte dei giudici comunitari - dell'esistenza di una generale clausola antiabuso immanente nel sistema della sesta direttiva, in materia di IVA( Corte di Giustizia, sent. del 21.2.2006, emessa nella causa C-55/02 – c.d. sentenza Halifax). Com'è noto, infatti, in materia di tributi non armonizzati le Sezioni Unite della Suprema Corte con le sentenze 23 dicembre 2008 ( 2 dicembre 2008), n.30055, 30056 e 30057 <sup>14</sup>, hanno aderito all'indirizzo affermato nella giurisprudenza della Sezione tributaria ( da ultimo Cass. nn.10257/2008, 25374/2008), fondato sul **riconoscimento di un principio generale antielusivo**; con la precisazione che **la fonte di tale principio, in tema di tributi non armonizzati, quali le imposte dirette, va rinvenuta non nella giurisprudenza comunitaria quanto piuttosto negli stessi principi costituzionali che informano l'ordinamento tributario italiano.**<sup>15</sup>

---

<sup>13</sup> Si rileva, tra l'altro, che nelle controversie seriali, che hanno visto nei primi due gradi soccombere l'A.F., la possibilità di aderire o meno alla chiusura agevolata delle liti fiscali, pendenti per identiche questioni di diritto innanzi alla Corte di Cassazione, viene a dipendere dal decorso o meno di 10 anni dall'introduzione del giudizio, termine che non sembra rispondere ad alcun particolare criterio di ragionevolezza processuale, né sostanziale. Si sarebbe potuto, ad esempio, in coerenza con la chiusura automatica delle controversie pendenti innanzi alla Commissione tributaria centrale di cui alla lettera a), limitare la sanatoria alle controversie provenienti dal vecchio contenzioso tributario di cui al DPR. 636/72.

<sup>15</sup> La Suprema Corte, in particolare, rileva che i principi di capacità contributiva (art. 53, comma 1, Cost.) e di progressività ( art. 53, comma 2, Cost.), costituiscono il fondamento sia delle norme impositive in senso stretto, sia di quelle che attribuiscono al contribuente vantaggi o benefici di qualsiasi genere, essendo anche tali ultime norme evidentemente finalizzate alla piena attuazione di quei principi. Con la conseguenza che **non può non ritenersi insito nell'ordinamento, come diretta derivazione delle norme costituzionali, il principio secondo cui il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcune specifiche disposizioni, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustifichino l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale.**Viene chiarito, poi, che tale principio non può in alcun modo ritenersi contrastante con la riserva di legge in materia tributaria di cui all'art. 23 Cost., in quanto il riconoscimento di un generale principio di divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario non si traduce nella imposizione di ulteriori obblighi patrimoniali non derivanti dalla legge, bensì nel disconoscimento degli effetti abusivi di negozi posti in essere al solo scopo di eludere l'applicazione di norme fiscali.

Le Sezioni Unite della Suprema Corte, inoltre, hanno affermato che non contrasta con l'individuazione nell'ordinamento di un generale principio antielusione la constatazione del sopravvenire di **specifiche norme antielusive**, che **appaiono** anzi – come la stessa Corte ha osservato – **mero sintomo dell'esistenza di una regola generale** (Cass. 8772/2008). In particolare, la sentenza della Sezione tributaria della Suprema Corte n. 8772 del 16

Infine, anche per i giudizi pendenti innanzi alla Suprema Corte vale la considerazione che il Governo e la maggioranza parlamentare con la disposizione in esame hanno - di fatto - sfiduciato l'intera filiera dell'A.F. (nel caso dell'Agenzia delle entrate: Ufficio locale competente, Direzione regionale e Direzione centrale contenzioso) interessata dalla procedura decisionale che porta alla proposizione dei ricorsi per Cassazione, nonché l'Avvocatura dello Stato, che valuta la sostenibilità dell'azione giurisdizionale e assiste e difende l'Amministrazione finanziaria, a meno non si ritenga che il legislatore abbia considerato preferibile rinunciare ad un gettito ritenuto probabile dall'A.F. e dall'Avvocatura dello Stato, per motivi politici ancora tutti da chiarire.

---

gennaio 2008 ha precisato che **l'ottica dei rapporti elusione /norma legislativa si è così ribaltata e le singole norme antielusive vengono invocate non più come eccezioni ad una regola.**