

Decreto “Cura Italia” e trattazione scritta del giudizio tributario nella prospettiva sovranazionale e domestica

Art. 83 D.L. n. 18/2020 e principi del processo tributario



Roberto Iaia

Avvocato cassazionista in Padova
Cultore di diritto tributario,
Università degli studi di Padova
Componente del Comitato scientifico nazionale
dell'A.N.T.I. (Associazione Nazionale Tributaristi Italiani)

Con l'art. 83 D.L. n. 18/2020, il legislatore italiano ha previsto una disciplina speciale per i processi nella fase dell'emergenza in corso, determinata dalla pandemia per Covid-19. In tutta la Penisola, molte Commissioni tributarie attribuiscono prioritario o addirittura esclusivo rilievo a una trattazione scritta del giudizio fiscale di merito in sostituzione dell'udienza di trattazione dei ricorsi. Simile approccio non appare del tutto allineato ai principi dell'ordinamento internazionale, europeo e italiano.

| | |
|---|----|
| I. Introduzione..... | 78 |
| II. L'art. 83 D.L. n. 18/2020 e la trattazione del ricorso nel D.Lgs. n. 546/1992 | 79 |
| III. Le soluzioni alternative additate dall'art. 83, comma 7..... | 79 |
| IV. L'Ordinanza n. 2539/2020 del Consiglio di Stato..... | 80 |
| V. Conclusioni..... | 81 |

I. Introduzione

A causa dell'emergenza determinata dalla pandemia da Covid-19, le Commissioni tributarie italiane sono in primis orientate verso la trattazione delle controversie, mediante il semplice scambio di note finali, in luogo delle udienze previste tra il 12 maggio e il 31 luglio 2020.

Sovente, contemplanò la possibilità di trattazione orale, solo a fronte di un'esplicita richiesta di parte, senza la quale troverebbe esclusivo adito il descritto scambio di brevi atti difensivi.

In altre ipotesi, invece le Commissioni additano la trattazione in forma scritta addirittura quale unica ed esclusiva modalità espressiva delle fasi conclusive del giudizio, immediatamente anteriori alla sentenza.

La soluzione riposerebbe sull'art. 83, comma 7, del Decreto Legge (D.L.) n. 18/2020 (cd. “Cura Italia”^[1]), il quale prevede che “i capi degli uffici giudiziari possono adottare [...] misure” di varia natura per la gestione dell'attività processuale nel periodo emergenziale.

Fra tali misure, appunto, è contemplata la possibilità di “svolgimento delle udienze civili che non richiedono la presenza di soggetti diversi dai difensori delle parti mediante lo scambio e il deposito in telematico di note scritte contenenti le sole istanze e conclusioni, e la successiva adozione fuori udienza del provvedimento del giudice” (lett. h), allo scopo di “contrastare l'emergenza epidemiologica da Covid-19 e contenerne gli effetti negativi sullo svolgimento dell'attività giudiziaria”^[2].

Occorre, tuttavia, interrogarsi se e in quali termini una trattazione esclusivamente scritta del processo sia pienamente rispettosa della disciplina del processo tributario e della pienezza dei diritti al confronto processuale dinanzi al giudice e, in generale, della difesa delle parti coinvolte, analogamente dotate di primario rilievo sistematico, con peculiare riferimento al principio internazionale, europeo e domestico del cd. “equo processo” (“fair trial”)^[3].

[1] Il D.L. è stato convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, della Legge (L.) n. 27/2020.

[2] Così l'incipit del comma 7 ove rinvia al comma 6 della norma.

[3] Cfr. art. 6 della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo (CEDU), ritenuto applicabile anche alle contestazioni amministrative sanzionatorie, siccome equiparate a quelle “penali” (cui allude la norma), ove caratterizzate dal perseguimento di finalità preventive-punitiva di illeciti: Corte EDU, 8 giugno 1976, nn. 5100/71 e a., *Engel e a. c. Paesi Bassi*, spec. punti 81 ss.; più di recente, *Id.*, 6 novembre 2018, nn. 55391/13 e a., *Ramos Nunes de Carvalho e a. c. Portogallo*, punto 122. Inevitabile, poi, è l'estensione della garanzia anche ai processi aventi ad oggetto pretese impositive alle quali quelle sanzionatorie siano inscindibilmente correlate: cfr., ad es., Corte EDU, 23 novembre 2006, n. 73053/01, *Jussila c. Finlandia*, punto 45. Cfr., inoltre, l'art. 14 del Patto internazionale relativo ai diritti civili e politici dell'Organizzazione delle Nazioni Unite (ONU), sottoscritto a New York il 16 dicembre 1966, ratificata ed eseguita in Italia dalla L. n. 881/1977. Nell'ordinamento europeo, cfr. l'art. 6, par. 3 del Trattato sull'Unione europea (TUE); il diritto all'“equo processo” di cui all'art. 6 CEDU è oggetto di un principio generale dell'Unione; cfr., ad es., Corte di giustizia, sentenza del 3 settembre 2008, cause riunite C-402/05 P e C-415/05 P, *Kadi e a.*, punti 283 ss.

II. L'art. 83 D.L. n. 18/2020 e la trattazione del ricorso nel D.Lgs. n. 546/1992

In primo luogo, l'art. 83 D.L. n. 18/2020 si applica pure "ai procedimenti relativi alle [...] commissioni tributarie", "per quanto compatibili" (art. 83, comma 21).

Proprio tale limite di "compatibilità" è meritevole di riflessione, giacché la distanza fra la norma emergenziale e la disciplina del processo tributario italiano appare piuttosto sensibile.

Nel processo tributario, la "controversia è trattata in camera di consiglio salvo che almeno una delle parti non abbia chiesto la discussione in pubblica udienza, con apposita istanza da depositare nella segreteria e notificare alle altre parti costituite" entro dieci giorni liberi prima dell'udienza (art. 33, comma 1, che rinvia all'art. 32, comma 2, del Decreto Legislativo [D.Lgs.] n. 546/1992 per la relativa preclusione processuale).

La regola, prevista *apertis verbis* per il giudizio di primo grado, si applica anche a quelli di appello, di rinvio e di revocazione[4].

Quella di trattazione è, sovente e tendenzialmente[5], l'unica dedicata alla controversia fiscale, tra gli atti introduttivi del processo e la sentenza che lo conclude. Stando così le cose, si apre l'alternativa fra due percorsi rituali. Il processo è trattato in camera di consiglio. Qui, le parti possono depositare memorie illustrative e brevi repliche scritte alle difese finali altrui, rispettivamente, entro dieci e cinque giorni liberi prima dell'udienza (art. 32, commi 2 e 3, D.Lgs. n. 546/1992).

Si tratta di scritti difensivi che appaiono dal contenuto potenzialmente ben più ampio delle mere e "sole istanze e conclusioni" di cui all'art. 83, comma 7, lett. h, D.L. n. 18/2020[6].

Sebbene rappresenti il percorso normativamente ordinario, la trattazione in camera di consiglio trova rara applicazione pratica.

nonché l'art. 47, par. 2 della "Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea", la cd. "Carta di Nizza". Per l'ordinamento italiano, cfr. art. 24, comma 2, della Costituzione (Cost.); il principio dell'"equo processo", nell'accezione sovranazionale, trova addentellati nell'art. 117, comma 1 Cost., il quale assoggetta il legislatore ai vincoli dell'ordinamento internazionale ed europeo; cfr., poi, l'art. 111 Cost., la cui portata rispecchia quella del citato art. 6 CEDU.

[4] Cfr., rispettivamente, artt. 61; 63, comma 3; 66 D.Lgs. n. 546/1992.

[5] Salvo, le ipotesi di una precedente udienza di trattazione delle istanze di sospensione, a seguito del ricorso di primo grado, di appello, di cassazione, di revocazione (artt. 47, 52, commi 2 ss., 62-bis, 65, comma 3-bis, D.Lgs. n. 546/1992) o di anteriori udienze (per eventuale attività istruttoria nei limiti dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992. Per il giudizio di appello, si applica quest'ultima norma, cui rinvia l'art. 61, ma entro gli ulteriori confini dell'art. 58, comma 1, che inibisce nuove prove "salvo che" il giudice "non le ritenga necessarie ai fini della decisione o che la parte dimostri di non averle potute fornire nel precedente grado di giudizio per causa ad essa non imputabile", pur facendo salva la produzione di ulteriori documenti).

[6] Invero, si potrebbe ventilare che le note previste dalla nota emergenziale, siccome sostitutive della sola udienza, si aggiungano alla memoria e alla replica. Tuttavia, una simile esegesi condurrebbe al risultato irragionevole (e, perciò, contrario all'art. 3, comma 1, della Costituzione) di dare adito a un nuovo scambio di difese scritte, per quanto ridotte, che si sovrapporrebbero inutilmente a quelle contemplate dalla disciplina del processo tributario.

I contendenti sovente prediligono la strada del confronto in pubblica udienza.

In proposito, da tempo, l'amministrazione finanziaria italiana è dell'avviso "che la discussione orale in pubblica udienza possa garantire una difesa più completa", con la raccomandazione agli "uffici resistenti di avanzare comunque la relativa istanza in presenza di opposti indirizzi giurisprudenziali su presupposti di fatto o questioni di diritto, quando le controversie siano di rilevante interesse economico [...] o quando riguardino società con personalità giuridica"[7].

Da questo punto di vista, appare problematico sostenere che uno scambio, scandito da note scritte circa le "sole istanze e conclusioni" possa sostituire la più approfondita dialettica, esplicita tramite le memorie illustrative e la pubblica udienza.

Non sembra, quindi, che l'art. 83, comma 7, lett. h possa, sempre e comunque, superare agevolmente il vaglio di "compatibilità" di cui al comma 21 della norma.

La conclusione si prefigura almeno per le ipotesi nelle quali la mancata celebrazione dell'udienza orale determini la nullità della sentenza, ossia ove la parte interessata possa indicare, dinanzi al giudice di grado superiore, "gli specifici aspetti che la discussione avrebbe consentito di evidenziare o di approfondire, colmando lacune e integrando gli argomenti ed i rilievi già contenuti nei precedenti atti difensivi"[8].

III. Le soluzioni alternative additate dall'art. 83, comma 7

D'altronde, l'art. 83, comma 7, indica lo scambio di note sintetiche quale uno dei possibili, vari scenari processuali per la fase di emergenza.

Alla luce di quanto dianzi illustrato, si ritiene più consona al regime del processo tributario, la "strada maestra" del rinvio a data posteriore al 31 luglio 2020 delle udienze (comma 7, lett. g, con l'eccezione di "tutti i" e dei soli "procedimenti la cui ritardata trattazione può produrre grave pregiudizio alle parti" (comma 3, lett. a), quali i giudizi incidentali di sospensione dell'efficacia esecutiva delle pretese fiscali controverse o quelli afferenti misure cautelari[9].

Quale *extrema ratio*, per tali ipotesi, si può pensare a "collegamenti da remoto" (art. 83, comma 7, lett. f), in relazione ai quali difetta, tuttavia, il necessario provvedimento del Direttore generale delle Finanze, prescritto dalla legge (art. 16, comma 4, D.L. n. 119/2018, convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, L. n. 136/2018).

[7] Ministero delle finanze, Circolare del 23 aprile 1996, n. 98/E-II-3-1011, commento all'art. 33 D.Lgs. n. 546/1992, la quale ravvisava un "rilevante interesse economico" per le controversie di valore superiore a cento milioni di lire italiane (da parametrare ai valori reali monetari del 1996).

[8] Per quest'ultima limitazione, cfr., ad es., Cass., Sez. trib., 17 gennaio 2018, n. 969; in termini, anche Id., 25 settembre 2019, n. 23847; Id., Sez. VI-5, 6 maggio 2016, n. 9277.

[9] Cfr. Agenzia delle Entrate, Circolare del 16 aprile 2020, n. 10/E, par. 1.

Pertanto, in alternativa, occorre interrogarsi sulla possibilità di riferirsi a quello del "Direttore generale dei sistemi informativi e automatizzati del Ministero della giustizia", cui allude la stessa disciplina del Decreto "Cura Italia", giacché il provvedimento è proprio di un dicastero non competente *ratione materiae* e, perciò, non indicato dalla normativa fiscale per disegnare il regime attuativo del processo tributario telematico (art. 16, comma 4, D.L. n. 119/2018, convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1, L. n. 136/2018)^[10].

In ogni caso, il collegamento da remoto dovrebbe comunque articolarsi "con modalità idonee a salvaguardare il contraddittorio e l'effettiva partecipazione delle parti".

Pertanto, ad es., non dovrebbero ritenersi consentite udienze celebrate e pronunce adottate nei confronti di parti regolarmente convocate, ma la cui effettiva partecipazione sia stata resa impossibile o significativamente menomata da problematiche tecnico-informatiche.

IV. L'Ordinanza n. 2539/2020 del Consiglio di Stato

Almeno per l'organizzazione dei processi di merito, l'esclusione di una trattazione scritta del processo tributario dell'emergenza, quale percorso esclusivo di attuazione della giustizia, trova avallo nell'Ordinanza del 21 aprile 2020, n. 2539 del Consiglio di Stato, circa l'art. 84, comma 5, D.L. "Cura Italia", relativo, *mutatis mutandis*, al processo amministrativo^[11].

La norma prevede, tra l'altro, che "fino al 31 luglio 2020 [...] tutte le controversie fissate per la trattazione, sia in udienza camerale sia in udienza pubblica, passano in decisione, senza discussione orale, sulla base degli atti depositati [...]. Le parti hanno facoltà di presentare brevi note sino a due giorni liberi prima della data fissata per la trattazione".

Ebbene, queste sono state le conclusioni del Consiglio di Stato circa il rapporto fra detto regime e le garanzie processuali sancite dall'ordinamento sovranazionale e domestico: "[...] il contraddittorio cartolare «coatto» – cioè non frutto di una libera opzione difensiva, bensì imposto anche contro la volontà delle parti che invece preferiscano differire la causa a data successiva al termine della fase emergenziale, pur di potersi confrontare direttamente con il proprio giudice – non appare una soluzione ermeneutica compatibile con i canoni della interpretazione conforme a Costituzione".

Difatti, "l'interpretazione conforme non è [...] un mero argomento persuasivo per la risoluzione delle antinomie normative, bensì una vera e propria regola precettiva per l'ascrizione di significato a una determinata disposizione primaria nel confronto con la fonte gerarchicamente superiore;

- su queste basi, il contraddittorio cartolare «coatto» costituirebbe una deviazione irragionevole rispetto allo «statuto» di rango costituzionale che si esprime nei principi del "giusto processo";

[10] Sul tema, cfr., ALESSANDRO MASTROMATTEO/BENEDETTO SANTACROCE, *Udienza da remoto: è possibile nel giudizio tributario?* In: *il fisco*, 2020, n. 18, p. 1727 ss.

[11] Si ringrazia il Dott. Giuliano Sartori, Commercialista in Treviso, per la cortese segnalazione dell'ordinanza.

- il comma 2 dell'art. 111 della Costituzione, nello stabilire che il «giusto processo» – qualsiasi processo – debba svolgersi «nel contraddittorio delle parti, in condizioni di parità», impone, non solo un procedimento nel quale tutti i soggetti potenzialmente incisi dalla funzione giurisdizionale devono esserne necessariamente «parti», ma anche che queste ultime abbiano la possibilità concreta di esporre puntualmente (e, ove lo ritengano, anche oralmente) le loro ragioni, rispondendo e contestando quelle degli altri;
- lo stesso art. 24 della Costituzione – comprendendo, oltre al diritto di accesso al giudizio, anche il diritto di ottenere dal giudice una tutela adeguata ed effettiva della situazione sostanziale azionata – non può che contenere anche la garanzia procedurale dell'interlocuzione diretta con il giudice; [...]
- ebbene, il processo cartolare «coatto» si porrebbe in contrasto con la citata norma convenzionale, così come interpretata dalla Corte europea dei diritti, sotto un duplice aspetto;
- in primo luogo, il divieto assoluto di contraddittorio orale potrebbe rilevarsi un ostacolo significativo per il ricorrente che voglia provocare la revisione in qualsiasi punto, in fatto come in diritto, della decisione resa dall'autorità amministrativa.
- sotto altro profilo, sarebbe evidente il contrasto con il principio della pubblicità dell'udienza: è noto che la Corte europea ha ritenuto che alcune situazioni eccezionali, attinenti alla natura delle questioni da trattare (quale, ad esempio, il carattere «altamente tecnico» del contenzioso) possano giustificare che si faccia a meno di un'udienza pubblica, purché l'udienza a porte chiuse, per tutta o parte della durata, deve essere «strettamente imposta dalle circostanze della causa» (ex plurimis, sentenza 13 novembre 2007, *Bocellari e Rizza contro Italia* e sentenza 26 luglio 2011, *Paleari contro Italia*); anche, secondo la Corte Costituzionale la pubblicità del giudizio non ha valore assoluto, potendo cedere in presenza di particolari ragioni giustificative, purché, tuttavia, obiettive e razionali (sentenze n. 212 del 1986 e n. 12 del 1971);
- senonché, l'imposizione dell'assenza forzata, non solo del pubblico, ma anche dei difensori, finirebbe per connotare il rito emergenziale in termini di giustizia «segreta», refrattaria ad ogni forma di controllo pubblico;
- per le ragioni anzidette, l'art. 84, comma 5, del D.L. n. 18 del 2020, va interpretato nel senso che: ciascuna delle parti ha facoltà di chiedere il differimento dell'udienza a data successiva al termine della fase emergenziale allo scopo di potere discutere oralmente la controversia, quando il Collegio ritenga che dal differimento richiesto da una parte non sia compromesso il diritto della controparte ad una ragionevole durata del processo e quando la causa non sia di tale semplicità da non richiedere alcuna discussione potendosi pur sempre, nel rito cartolare, con la necessaria prudenza, far prevalere esigenze manifeste di economia processuale (e ciò in particolare nella fase cautelare, mentre la pretermissione della discussione nel giudizio di merito va valutata anche alla luce di potenziali effetti irreversibili sul diritto di difesa che andrebbero per quanto possibile evitati stante la necessaria temporaneità e proporzionalità delle misure processuali semplificate legate alla situazione pandemica «acuta»).

Ha ritenuto, *"quindi, che un rinvio della causa in un arco temporale che non superi l'anno in corso [...] può costituire un giusto contemperamento delle posizioni delle parti ed evitare di ledere il diritto di difesa"*.

V. Conclusioni

A differenza di quanto sostenuto dal Consiglio di Stato, si ritiene che le stesse conclusioni dovrebbero imporsi anche per la trattazione di udienze di sospensione, particolarmente rilevanti per la (e incisive sulla) sfera dei contribuenti interessati, soprattutto in frangenti di generalizzata tensione economico-sociale qual è il presente.

Riguardo alle udienze di trattazione dei ricorsi, invece, le affermazioni del Supremo Collegio amministrativistico possono essere estese al contenzioso tributario.

Alla luce delle enunciate garanzie sovranazionali e costituzionali, non si ritiene consentita una trattazione scritta del processo tributario quale unica soluzione, da adottare sempre e in senso assoluto, a dispetto della volontà (anche di uno solo) dei contendenti, espressa tramite apposita istanza di trattazione in pubblica udienza