



Newsletter n. 10/2020

## D.L. “CURA ITALIA” E TRATTAZIONE SCRITTA DEL PROCESSO TRIBUTARIO.

A causa dell'emergenza determinata dalla pandemia da COVID-19, le Commissioni tributarie sono *in primis* orientate verso la trattazione delle controversie, mediante il semplice scambio di note finali, nel periodo compreso 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 D.L. n. 18/2020 (c.d. “cura Italia”<sup>1</sup>), 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).

Ciò, giustappunto, allo scopo di “*contrastare l'emergenza epidemiologica da COVID-19 e contenerne gli effetti negativi sullo svolgimento dell'attività giudiziaria*”<sup>2</sup>.

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

STUDI  
COLLEGATI  
LINKED LAW  
FIRMS

ARGENTINA  
Buenos Aires  
Cordoba  
Mendoza  
Rosario  
Salta

AUSTRIA  
Wien

BRAZIL  
São Paulo  
Rio de Janeiro

CHILE  
Santiago de Chile

CHINA  
Beijing  
Shanghai

COLOMBIA  
Bogotá

CZECH  
REPUBLIC  
Prague

ECUADOR  
Quito

GREECE  
Athens

INDIA  
Mumbai  
New Delhi

IRELAND

MÉJICO  
Ciudad de Méjico

PANAMA  
Ciudad de Panama

PERÙ  
Lima

POLAND  
Warszawa

UNITED  
KINGDOM  
London

SWITZERLAND  
Bern  
Zurich

UKRAINA

URUGUAY  
Montevideo

VENEZUELA  
Caracas

<sup>1</sup> Il D.L. è stato convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1 della L. n. 27/2020.

<sup>2</sup> Così l'*incipit* del comma 7 ove rinvia al comma 6 della norma.



processuale dinanzi al giudice e, in generale, della difesa delle parti coinvolte, analogamente dotate di primario rilievo sistematico, con peculiare riferimento al principio europeo e nazionale del c.d. “*equo processo*” (“*fair trial*”)<sup>3</sup>.

1. In primo luogo, l’art. 83 del D.L. n. 18/2020 si applica pure “*ai procedimenti relativi alle (...) commissioni tributarie*”, “*per quanto compatibili*”<sup>4</sup>.

Proprio tale limite di “*compatibilità*” è meritevole di riflessione, giacché la distanza fra la norma emergenziale e la disciplina del processo tributario 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<sup>5</sup>.

La regola, prevista *apertis verbis* per il giudizio di primo grado, si applica anche a quelli di appello, di rinvio e di revocazione<sup>6</sup>.

Quella di trattazione è, sovente e tendenzialmente<sup>7</sup>, l’unica dedicata alla controversia fiscale, tra gli atti introduttivi del processo e la sentenza che lo conclude.

Stando così le cose, delle due, l’una.

### 2.1. 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<sup>8</sup>.

<sup>3</sup> Cfr., ad es., artt. 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea (c.d. “Carta di Nizza”), 6 CEDU; 24, comma 2 e 111 Cost.

<sup>4</sup> Art. 83 cit., comma 21.

<sup>5</sup> Art. 33, comma 1, che rinvia all’art. 32, comma 2 del D.Lgs. n. 546/1992 per la relativa preclusione processuale.

<sup>6</sup> Cfr., rispettivamente, artt. 61; 63, comma 3; 66 del D.Lgs. n. 546/1992 cit.

<sup>7</sup> Salve 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* del D.Lgs. n. 546/1992) o di anteriori udienze (per eventuale attività istruttoria nei limiti dell’art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992. Per il giudizio di appello, si applica quest’ultima norma, cui rinvia il cit. 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).

<sup>8</sup> Art. 32, commi 2 e 3 del 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) del D.L. n. 18/2020.

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

I contendenti sovente prediligono la trattazione in pubblica udienza.

In proposito, da tempo, l’amministrazione finanziaria 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.*”<sup>9</sup>.

Da questo punto di vista, appare problematico sostenere che lo scambio di note scritte circa le “*sole istanze e conclusioni*” possa sostituire il più approfondito confronto 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*”<sup>10</sup>.

**3.** D’altronde, l’art. 83, comma 7 addita 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

---

<sup>9</sup> Min. Fin., Circ. 23 aprile 1996, n. 98/E-II-3-1011, commento all’art. 33 del D.Lgs. n. 546/1992, la quale ravvisava un “*rilevante interesse economico*” per le controversie di valore superiore a cento milioni di lire (da parametrare ai valori reali monetari del 1996).

<sup>10</sup> Per quest’ultima limitazione, v., p. 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.



(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<sup>11</sup>.

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 del Ministero delle Finanze, prescritto dalla legge<sup>12</sup>.

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*”<sup>13</sup>.

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 esempio, 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.

4. 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 nella ordinanza del 21 aprile u.s., n. 2539 del Consiglio di Stato, circa l'art. 84, comma 5 del D.L. “*cura Italia*”, resa, *mutatis mutandis*, con riferimento al processo amministrativo<sup>14</sup>.

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*

<sup>11</sup> Cfr. Ag. Entrate, Circ. 16 aprile 2020, n. 10/E, par. 1.

<sup>12</sup> Art. 16, comma 4 del D.L. n. 119/2018, convertito, con modificazioni, dall'art. 1, comma 1 della L. n. 136/2018.

<sup>13</sup> Ivi. Sul tema, ora, A. Mastromatteo - B. Santacroce, *Udienza da remoto: è possibile nel giudizio tributario?*, in “*il fisco*”, 2020, n. 18, pp. 1727 ss.

<sup>14</sup> Si ringrazia il Dott. Giuliano Sartori, Commercialista in Treviso, per la cortese segnalazione.



*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 europeo e nazionale: “(...) *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’;*

- *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”*.

5. 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) dei contendenti, espressa tramite apposita istanza di trattazione in pubblica udienza.

a cura di

ROBERTO IAIA