

Giudicato esterno e strategie di gestione amministrativa del contenzioso

– Intervento del Dott. Vincenzo Busa –

Direttore della Direzione centrale Affari legali e contenzioso

dell'Agenzia delle entrate

È noto come l'elevata propensione al contenzioso costituisca una palese anomalia del nostro sistema tributario e, assieme, un obiettivo ostacolo al corretto funzionamento della giustizia tributaria.¹

Ciò preoccupa i Giudici, ma anche l'Agenzia delle entrate, parte in causa in 735.000 controversie e presente nei giudizi tributari circa sette volte su dieci.

Il piano dell'Agenzia per la riduzione del contenzioso

I soggetti che si occupano delle vicende tributarie e del relativo contenzioso – legislatore, giudici, parte pubblica e privata del processo – dovrebbero analizzare, tutti indistintamente, le cause di tale fenomeno e, se del caso, rimettere in discussione il proprio ruolo. All'interno dell'Agenzia delle entrate l'analisi critica è in atto da alcuni anni e, sull'abbrivio delle prime riflessioni, sono state individuate alcune linee di azione ed è stato avviato un impegnativo progetto che innova i criteri di gestione del contenzioso, con l'obiettivo mirato di ridurre le numerose pendenze giudiziarie.

Trattandosi di un progetto di interesse comune, in quanto concorre a realizzare, attraverso il deflazionamento del contenzioso, le condizioni necessarie per amministrare proficuamente la giustizia e dare compiuta attuazione al principio del giusto processo, credo possa risultare utile evidenziarne le prerogative di massima, anche perché – come si dirà in appresso – l'applicazione del giudicato esterno va a impattare direttamente sulla sua attuazione.

¹ Il massiccio rinvio alla fase contenziosa delle questioni tributarie non ha riscontri negli altri Stati europei: a fronte di circa 170.000 controversie instaurate mediamente all'anno in Italia avverso atti dell'Agenzia, in Francia, ad esempio, se ne registrano non più di 20.000.

Si elencano qui di seguito i punti più qualificanti del progetto:

- definizione di appositi programmi annuali che prevedono obiettivi strumentali (tempestività delle costituzioni in giudizio, sistematica partecipazione alle udienze, tempestiva esecuzione delle sentenze, ecc.) e di efficacia della gestione (centrati sul miglioramento degli indici di vittoria grazie all'affinamento delle strategie difensive e all'abbandono di controversie dal prevedibile esito sfavorevole);
- informatizzazione di tutte le fasi e degli atti del processo;
- riclassificazione dei ricorsi e delle decisioni (e quindi delle controversie) in base all'oggetto del contendere;
- realizzazione di *report* evidenzianti la diffusione e l'esito delle questioni controverse, i motivi della soccombenza, gli indici di impugnazione, di vittoria, di condanna alle spese di lite, ecc;
- calcolo automatico del *rating* di sostenibilità della controversia, basato su una serie di dati e riferimenti pertinenti (efficacia del supporto probatorio, presenza di giurisprudenza e di prassi amministrativa, valori economici in contestazione, solvibilità del contribuente, ecc.);
- individuazione e segnalazione ai Giudici di determinate questioni alla base di numerose controversie ai fini della trattazione anticipata di "cause pilota" e del tempestivo consolidamento della giurisprudenza (in attesa di tale consolidamento, una stessa questione non di rado viene posta a base di centinaia e, a volte, migliaia di giudizi tributari);
- definizione di un articolato sistema di controllo interno di gestione;
- rilevanza degli obiettivi programmati come indicatori di risultato per i dirigenti responsabili della gestione.

Più in generale, si vuole favorire il superamento della logica gestionale dell'adempimento a favore di un approccio di tipo manageriale, secondo la logica della pianificazione e del continuo miglioramento organizzativo, volto ad incrementare la produttività e i risultati.

Della credibilità del sistema tributario

La riduzione dei livelli di conflittualità non può prescindere, in particolare, dalla preventiva eliminazione dei profili di illegittimità e infondatezza degli atti suscettibili di impugnazione, indicata nei piani annuali come operazione volta al miglioramento del rapporto con i contribuenti, all'aumento della *tax compliance* e del livello di credibilità del sistema tributario.

In coerenza con questa premessa, gli uffici sono stati ripetutamente invitati a non coltivare in giudizio questioni di tipo formale, se non nella concreta prospettiva di accreditare soluzioni legittime sotto l'aspetto sostanziale; ad abbandonare controversie relative ad atti illegittimi o infondati, anche quando vi sia una concreta prospettiva di vittoria dovuta a preclusioni o vizi formali.

Funzionale a tale esigenza è, peraltro, l'attivazione obbligatoria, a partire dal 2 aprile 2012, di un procedimento amministrativo che, prima della costituzione in giudizio, chiama l'Agenzia a confrontarsi sistematicamente con il contribuente sulla base dei motivi del ricorso e degli orientamenti della giurisprudenza.²

Giudicato esterno e principio di economicità della gestione

Nel corso dei precedenti interventi sono state messe a fuoco le problematiche giuridiche che ostano all'applicazione generalizzata dell'articolo 2909 c.c. nei rapporti giuridici tributari, che tengono conto del principio dell'autonomia dell'obbligazione tributaria e della particolare natura del processo tributario (di tipo impugnatorio, nel quale il ricorrente chiede l'annullamento totale o parziale dell'atto)

A questo punto preme, invece, esaminare l'impatto economico-gestionale dell'istituto e, in particolare, occorre capire in che termini esso si inserisce nel piano di riduzione della conflittualità tributaria e nello sforzo di incrementare il tasso di credibilità della funzione amministrativa di controllo, così come percepita dai contribuenti, la quale

² L'articolo 17-bis, comma 1, del D.Lgs. n. 546 del 1992 prevede che "Per le controversie di valore non superiore a ventimila euro, relative ad atti emessi dall'Agenzia delle entrate, chi intende proporre ricorso è tenuto preliminarmente a presentare reclamo secondo le disposizioni seguenti ed è esclusa la conciliazione giudiziale di cui all'articolo 48".

costituisce il presupposto fondamentale della riduzione delle controversie. È questo un profilo di completamento dell'interpretazione sistematica della norma di cui al citato articolo 2909 c.c., finora poco esplorato dagli studiosi del diritto.

Non vi è dubbio che il giudicato esterno corrisponda, in prima approssimazione, proprio all'esigenza, rilevante sotto il profilo economico, di evitare inutili costi processuali, mettendo in condizione la parte vittoriosa (in un periodo d'imposta) di non riprospettare la medesima questione (nei periodi d'imposta successivi). L'opportunità di definire *una tantum* il medesimo rapporto tributario, così come si presenta nei diversi periodi d'imposta, impedendone la riproposizione in giudizio, costituisce una indubbia prerogativa dell'istituto che contribuisce efficacemente, oltre che alla certezza del diritto, anche alla riduzione del contenzioso. E' utile tuttavia indagare su possibili controindicazioni che potrebbero revocare in dubbio gli apparenti vantaggi rilevanti sul piano della economicità dell'azione .

Al riguardo si profila, invero, un'esigenza di segno opposto, ancora più aderente al principio di economicità dell'azione amministrativa e molto sentita dagli Uffici dell'Agenzia, che il giudicato esterno non aiuta a soddisfare.

Ci si riferisce all'esigenza di soprassedere alla impugnazione di sentenze in sé censurabili, con le quali vengono decise controversie di esiguo valore.

Infatti, all'idea che la decisione possa produrre effetti a tempo indeterminato, coinvolgendo interessi che, sommati nei diversi periodi d'imposta, da esigui diventino consistenti, gli uffici si vedono costretti a proporre gravame proprio per evitare il giudicato esterno, con conseguente effetto inflativo del contenzioso e violazione del principio di economicità.

In proposito occorre evidenziare che il principio di economicità dell'azione amministrativa, enunciato espressamente per il procedimento di mediazione tributaria, deve guidare le strategie processuali dell'Agenzia, assieme ai criteri della certezza della questione controversa e della sostenibilità della pretesa.³ È questa un'affermazione di grande portata, introdotta per deflazionare il contenzioso, di cui l'Agenzia deve tener conto.

³ L'articolo 17-bis, comma 8, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 prevede che "L'organo destinatario, se non intende accogliere il reclamo volto all'annullamento totale o parziale dell'atto, nè l'eventuale proposta di mediazione, formula d'ufficio una proposta di mediazione avuto riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa".

Giudicato esterno e principi di imparzialità e proficuità dell'azione amministrativa

Altra non meno rilevante implicazione del giudicato esterno attiene alla credibilità del sistema tributario (già messa in dubbio dalla complessità delle norme e dalla numerosità dei rinvii alla fase contenziosa) e - di riflesso - all'attuazione dei principi di imparzialità di buon andamento della pubblica amministrazione.

Sotto tale aspetto, desta obiettiva preoccupazione l'eventualità che un giudicato esterno favorevole all'Agenzia possa perpetuare a tempo indeterminato soluzioni ingiuste. Non sarebbe conforme agli obiettivi istituzionali e, quindi, agli interessi dell'Agenzia, ad esempio, assoggettare "per sempre" a tassazione un vitalizio non imponibile (in quanto erogato per risarcire il danno dipendente da invalidità permanente⁴), per effetto di un fatale giudicato esterno (formatosi su un periodo d'imposta per il quale la questione della imponibilità sia stata dedotta in giudizio) favorito da un errore giudiziario e dalla susseguente distrazione del contribuente che abbia omissis di proporre tempestivo gravame.

In ipotesi del genere, la cui diffusione è tutt'altro che trascurabile a motivo della difficoltà di orientarsi correttamente nella complessità delle norme tributarie, non sarebbe consentito sterilizzare gli effetti del giudicato esterno neppure con un intervento in via di autotutela amministrativa che, come è noto, proprio nel giudicato trova un limite insuperabile.⁵

Parimenti inaccettabile, per gli stessi motivi, sarebbe un giudicato esterno sfavorevole all'Agenzia formatosi in relazione ad atti legittimi che non potrebbero, pertanto, essere riproposti nei successivi periodi d'imposta. Si pensi al giudicato formatosi sulla non imponibilità di un trattamento pensionistico la cui tassazione sia invece pacifica: il contribuente potrebbe rivendicarne la detassazione vita natural durante.

⁴ L'articolo 6, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 prevede che "*I proventi conseguiti in sostituzione di redditi, anche per effetto di cessione dei relativi crediti, e le indennità conseguite, anche in forma assicurativa, a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi, esclusi quelli dipendenti da invalidità permanente o da morte, costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti. Gli interessi moratori e gli interessi per dilazione di pagamento costituiscono redditi della stessa categoria di quelli da cui derivano i crediti su cui tali interessi sono maturati*".

⁵ L'articolo 2, comma 2, del decreto ministeriale 11 febbraio 1997, n. 37 prevede che "*Non si procede all'annullamento d'ufficio, o alla rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento, per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria*".

Il giudicato esterno nella giurisprudenza della Corte di Giustizia

Da ultimo, una breve riflessione sulla reale portata della sentenza Olimpiclub⁶. In quella circostanza la Corte di giustizia, sia pure richiamandosi al principio di effettività del diritto comunitario, ha tratto la inequivocabile conclusione, non colta o non chiaramente evidenziata in alcuni commenti, secondo cui il diritto comunitario osta ad una interpretazione estensiva dell'articolo 2909 c.c., che affermi l'ultrattività del giudicato nei periodi d'imposta successivi a quello per il quale si è formato. Di fatto, è stata sostanzialmente esclusa l'applicazione del giudicato esterno in materia di IVA.

Da notare che la sentenza Olimpiclub non ha ribaltato le statuizioni della sentenza Kapferer del 16 marzo 2006, n. 234 laddove la Corte di giustizia ha affermato che *“Il diritto comunitario non impone al giudice nazionale di disapplicare le norme che attribuiscono ad una decisione autorità di cosa giudicata, anche quando ciò comportasse una violazione del diritto comunitario”*. Fatta eccezione infatti per il recupero degli aiuti di stato (sentenza Lucchini del 18 luglio 2007, n. 277), il diritto comunitario non osta all'adozione di una norma nazionale che afferma l'efficacia del giudicato. Il giudicato non può tuttavia opporsi laddove *“non si sia avuta una decisione definitiva”* ossia quando si presenti in forma di giudicato esterno. Quest'ultimo, in breve, non può trovare applicazione se non per favorire soluzioni conformi al diritto comunitario.

Ma un giudicato esterno “condizionato”, subordinato cioè alla legittimità comunitaria della soluzione, non ha più le prerogative del giudicato.

La Corte di Giustizia ha affermato di fatto il principio della frammentazione delle controversie in riferimento alle singole annualità d'imposta che esprimono obbligazioni tributarie autonome; si può quindi ritenere che la preoccupazione poc'anzi rappresentata (ossia che il giudicato possa coprire soluzioni illegittime) è stata rimossa dalla Corte di Giustizia per le controversie in materia di tributi armonizzati.

Residuerebbe invero un giudicato esterno limitato ai rapporti giuridici relativi a tributi non armonizzati, che comporterebbe un doppio binario di soluzioni in ogni caso difficile da gestire e, forse, anche da giustificare.

⁶ Corte di giustizia europea, sentenza del 3 settembre 2009, n. 2 (causa C-2/08 - Fallimento Olimpiclub)

Sintesi conclusiva

Almeno tre sono i profili critici che, comparativamente con gli innegabili vantaggi indotti dalla ultrattività degli effetti del giudicato in successivi periodi d'imposta, suggeriscono una approfondita disamina dell'istituto. Come si è accennato, infatti, il giudicato esterno:

1. induce l'Amministrazione finanziaria a proporre gravame anche nei casi in cui, per parità di materia, essa intenderebbe prestare acquiescenza a sentenze in sé censurabili;
2. potrebbe favorire soluzioni percepite come sostanzialmente inique in un settore che, come quello tributario, deve recuperare ampi margini di credibilità;
3. nel settore IVA (e in quelli armonizzati in genere) troverebbe applicazione limitatamente alle norme nazionali di attuazione compatibili con la direttiva 28 novembre 2006, n. 112.

L'auspicio è che queste preoccupazioni vengano fugate in occasione di un prossimo intervento che faccia definitiva chiarezza sull'ambito di applicazione del giudicato.