

# Consiglio di Stato

Sezione consultiva per gli atti normativi

Parere del 22/01/2001 n. 1 - parte 1

## **Intitolazione:**

Statuto del contribuente - Regolamento di attuazione dell'art. 16 della legge n. 212 del 2000 - Ricorso straordinario - Ammissibilita' contro atti tributari definitivi.

## **Massima:**

Il regolamento di attuazione della legge n. 212 del 2000 (recante disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente) prevede la possibilita' di esperire il ricorso straordinario al Presidente della Repubblica nei confronti degli atti tributari definitivi (avverso cioe' quelli di cui all'art. 19 del D.Lgs n. 546 del 1992), con la conseguenza che il contribuente puo' scegliere - allorché si tratti di questioni di mera legittimita' o di pura interpretazione normativa - di risolvere le controversie in un unico grado di contenzioso.

## **Testo:**

Consiglio di Stato  
Adunanza Generale del 22 gennaio 2001  
Sezione Consultiva per gli atti normativi

Vista la relazione senza numero, trasmessa con nota n. 3-19897 UCL del 5 dicembre 2000 con la quale il Ministero delle Finanze - Ufficio del Coordinamento legislativo - richiede il parere di competenza sullo schema di regolamento in oggetto;

Esaminati gli atti ed udito il relatore ed estensore Cons. Piermaria Piacentini;

Premesso

Con nota n. 3-19897 UCL del 5 dicembre 2000, il Ministero delle Finanze - Ufficio del Coordinamento legislativo richiede il parere di competenza sullo schema di decreto legislativo, gia' esaminato in via preliminare dal Consiglio dei Ministri nella riunione del 24 novembre 2000, con il quale si intende dare attuazione alla disposizione di cui all'art. 16, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (recante la disciplina dello Statuto del contribuente), che ha delegato il Governo ad emanare disposizioni correttive delle leggi tributarie vigenti, strettamente necessarie a garantirne la coerenza con i principi desumibili dalle norme dello statuto.

In proposito l'Amministrazione espone che la richiamata legge 27 luglio 2000, n. 212, ha comportato il riconoscimento di alcuni diritti fondamentali del contribuente, tra i quali, in particolare, quelli all'informazione e all'assistenza, alla chiarezza delle norme tributarie, alla semplificazione degli adempimenti, alla tutela dell'affidamento, alla equita' e ragionevolezza delle sanzioni, all'equo e regolare svolgimento delle procedure di accertamento.

La concreta attuazione di alcuni dei diritti sopra indicati richiede peraltro la posizione di ulteriori norme attuative che ne consentano l'inserimento nell'intero ordinamento tributario e, a tal fine l'Amministrazione, utilizzando la delega contenuta nell'art. 16 della legge, ha provveduto a predisporre lo schema di decreto in esame, finalizzato proprio a correggere le norme tributarie vigenti per renderle coerenti con i principi contenuti nello Statuto.

L'Amministrazione, in relazione alla tecnica normativa utilizzata per la

stesura del provvedimento, precisa:

a.- che non si e' ritenuto di operare interventi normativi ove la realizzazione dei diritti del contribuente risulti gia' essere conseguenza immediata di disposizioni, immediatamente operative, contenute nello Statuto;

b.- che, per rendere immediatamente percepibile per il contribuente la portata delle modifiche ai testi normativi (secondo quanto previsto dall'art. 2, comma 4 della legge), si e' proceduto apportando alle disposizioni relative ai singoli settori impositivi delle modifiche puntuali.

Il provvedimento si compone di 9 articoli che riguardano le modifiche apportate:

- art. 1: al d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 (accertamento delle imposte sui redditi);
- art. 2: al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (imposta sul valore aggiunto);
- art. 3: al d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 462 (unificazione delle procedure di liquidazione, riscossione e accertamento);
- art. 4: al d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (imposta di registro);
- art. 5: al d.lgs. 31 ottobre 1990 (imposta sulle successioni e donazioni);
- art. 6: al d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 (disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative);
- art. 7: al d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (riscossione dei tributi);
- art. 8: al d.lgs. 8 novembre 1990, n. 374 (tributi doganali);
- art. 9: al d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (disposizioni sul processo tributario).

Successivamente alla predisposizione del preavviso per l'Adunanza generale, l'Amministrazione ha provveduto a trasmettere i pareri resi sul medesimo provvedimento, dalle competenti Commissioni parlamentari della Camera e del Senato e dal Consiglio di presidenza della giustizia tributaria.

#### Considerato

Al fine dell'espressione del parere va preliminarmente chiarito che, nella specie ci si trova in presenza di un atto avente forza di legge che comporta un ampliamento delle competenze del Consiglio di Stato.

La disposizione di cui all'art. 9 del testo del decreto in esame, estende, infatti, l'esperibilita' del ricorso straordinario al Presidente della Repubblica anche nei confronti degli atti tributari definitivi.

Si tratta di una innovazione ampliativa delle competenze del Consiglio, in relazione alla quale avrebbe dovuto trovare applicazione il R.d.l. 9 febbraio 1939, n. 273 (convertito nella legge 2 giugno 1939, n. 739) recante "Provvedimenti legislativi riguardanti l'ordinamento e le funzioni del Consiglio di Stato o della Corte dei Conti, il quale all'art. 1, dispone che "i provvedimenti legislativi che importino il conferimento di nuove attribuzioni al Consiglio di Stato ....., nonche' la soppressione o la modificazione di quelle esistenti o che comunque riguardino l'ordinamento e le funzioni dei predetti Consessi in sede consultiva o di controllo, ovvero giurisdizionale, sono adottati previo parere rispettivamente del Consiglio di Stato in adunanza generale ....".

L'articolo 7, comma 4 della legge 27 luglio 2000, n. 212, prevede che "la natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrano i presupposti" e, all'art. 16, comma 1

prevede che "il Governo e' delegato ad emanare, entro centottanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, previo parere delle competenti Commissioni parlamentari, uno o piu' decreti legislativi recanti le disposizioni correttive delle leggi tributarie vigenti strettamente necessarie a garantirne la coerenza con i principi desumibili dalle disposizioni della presente legge".

L'Adunanza deve osservare che se - fin dall'origine (e cioe' fin dal momento della approvazione della legge n. 212 del 2000)- fosse stata data attuazione alla norma che impone il preventivo intervento del Consiglio di Stato, l'Istituto avrebbe potuto far rilevare come la formulaizone dell'art. 7, avrebbe potuto dare adito a controversie, e avrebbe potuto anche mettere in risalto che le attuali strutture del Consiglio troveranno gravi difficolta' a sopportare quello che, presumibilmente, sara' il carico aggiuntivo di contenzioso; problema che in ogni caso va affrontato con adeguate iniziative.

Tutto cio' premesso, il presente parere viene espresso ai sensi della richiamata legge del 1939, richiedendosi che la stessa venga espressamente citata nelle premesse del decreto legislativo in esame.

Nel merito, ferme restando le considerazioni piu' sopra svolte, va in primis presa in esame la disposizione piu' rilevante, nell'ambito dell'intero testo, e cioe' la disposizione dell'art. 9 che consente l'esperibilita' del ricorso straordinario al Presidente della Repubblica nei confronti degli atti tributari definitivi.

Con tale articolo viene cosi' consentito il ricorso straordinario al Presidente della Repubblica avverso gli atti previsti dall'art. 19 D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (Disposizioni sul processo tributario) e cioe' nei confronti de:

- a) l'avviso di accertamento del tributo;
- b) l'avviso di liquidazione del tributo;
- c) il provvedimento che irroga le sanzioni;
- d) il ruolo e la cartella di pagamento;
- e) l'avviso di mora;
- f) gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'art. 2, comma 3;
- g) il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti;
- h) il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari;
- i) ogni altro atto per il quale la legge preveda l'autonoma impugnabilita' davanti alle commissioni tributarie.

L'innovazione viene - come si e' gia' fatto notare - qualificata come attuazione della disposizione di principio contenuta nell'articolo 7, comma 4, della legge ai sensi della quale "la natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrano i presupposti".

Sull'art. 9 si sono soffermate sia le competenti Commissioni parlamentari della Camera e del Senato (nell'ambito del piu' generale parere sul testo del futuro decreto legislativo), che il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria. Tutti e tre gli organi hanno espresso parere negativo in merito all'innovazione; anzi la VI Commissione della Camera ha espressamente "condizionato" il proprio parere alla soppressione della "disposizione che prevede l'esperibilita' del ricorso straordinario al Presidente della Repubblica ....".

In astratto la norma che l'Amministrazione intende introdurre con il decreto legislativo appare condivisibile, atteso che, in tale modo, viene offerta al contribuente la possibilita' di scegliere, quando - ovviamente - si tratti di questioni di mera legittimita' o di pura interpretazione normativa, di risolvere in un unico grado di contenzioso controversie che, altrimenti, correrebbero il rischio di protrarsi per anni, con conseguenze negative sia per il contribuente, sia per la pubblica Amministrazione.

Peraltro non puo' non ribadirsi che la formulazione della disposizione di cui all'art. 9 dello schema in oggetto non possa certamente definirsi perspicua.

Con l'espressione "organi di giustizia amministrativa" si intende infatti - come del resto fa notare la stessa relazione che accompagna il testo - soprattutto il complesso "TAR - Consiglio di Stato", al quale puo' aggiungersi il Consiglio di Stato quale organo che interviene necessariamente nella decisione del ricorso straordinario al Presidente della Repubblica.

La norma dell'art. 9, limita pero' correttamente al solo ricorso straordinario la possibilita' del contribuente di rivolgersi agli "organi di giustizia amministrativa", in quanto l'art. 7, comma 4, della legge n. 212 del 2000 non comporta alcuna modificazione alla sfera di giurisdizione affidata al giudice amministrativo.

In realta', il citato art. 7 non intende certamente introdurre una giurisdizione concorrente a quella delle Commissioni tributarie, ma piuttosto, nel disegno di estendere la tutela del contribuente, intenda offrire la possibilita' di un ulteriore rimedio di carattere giustiziale per quelle questioni che non richiedano accertamenti di fatto o riesame di situazioni controverse, ma prospettino problemi di interpretazione della normativa da applicare o questioni di mera legittimita'.

Intesa in tal senso la disposizione dell'art. 9 non costituisce una limitazione ad una previsione di una inammissibile giurisdizione concorrente (limitazione che, tra l'altro, potrebbe essere anche considerata viziata da illegittimita' costituzionale per violazione della delega), ma si limita a far venir meno la preclusione, non derivante da specifiche norme di legge, ma che si e' venuta a costituire in base ad una interpretazione giurisprudenziale, basata sui principi generali, che ha finito con l'escludere un simile rimedio nell'ipotesi di materie devolute alla giurisdizione espressamente riservata di altro giudice.

La limitazione al solo ricorso straordinario al Presidente della Repubblica, puo' quindi essere considerata una norma conformativa di un principio contenuto nella legge n. 212 del 2000, e discende dalla considerazione gia' fatta sulla piena ed immediata attuabilita', ex se, della disposizione di cui al comma 4 dell'art. 7 che autorizza, in sostanza, ad eliminare una preclusione, senza fissare un principio necessitante di ulteriori norme per essere operativo.

Se questa deve essere considerata la corretta interpretazione della norma di cui all'art. 7, comma 4, si deve comunque rilevare che la formulazione adottata non appare idonea a realizzare in maniera esaustiva l'intenzione del legislatore.

In primo luogo, va ribadito (anche per rispondere alle esigenze di chiarezza e trasparenza che l'art. 2 della legge n.212 del 2000, impone per tutte le norme tributarie) che il ricorso straordinario puo' essere ammesso - secondo la sua natura - solo nei confronti di atti definitivi ed esclusivamente per motivi di legittimita', con esclusione, quindi, di ogni questione che attinga il merito della questione.

In secondo luogo, appare indispensabile una espressa previsione (e correlativa disciplina) della alternativita' del ricorso straordinario con il sistema ordinario di giustizia tributaria; in altre parole, occorre ripetere il principio contenuto nell'art. 8, secondo comma, del d.P.R. 24 novembre 1971, n. 1199, secondo cui "Quando l'atto sia impugnato con ricorso giurisdizionale, non e' ammesso il ricorso straordinario da parte dello stesso interessato".

Una simile precisazione risponde non solo al gia' richiamato principio di chiarezza delle norme tributarie, ma serve anche ad evitare la contemporanea

proposizione di un ricorso straordinario quando già si è scelta la strada del ricorso dinanzi alle Commissioni tributarie, sulla base del minor costo e della maggiore facilità di proposizione del ricorso straordinario.

Occorre inoltre anche tutelare l'Ente impositore (che può essere anche diverso dall'Amministrazione statale), consentendogli di richiedere la trasposizione del ricorso straordinario in sede di giurisdizione tributaria ordinaria: occorre cioè trasporre anche il principio sancito dall'art.10, primo comma, del richiamato d.P.R. del 1971, così come interpretato dalla Corte costituzionale, con la sentenza 9 - 29 luglio 1982, n.148.

Appare quindi necessario che il testo definitivo dell'art. 9 del decreto in esame sia riformulato come segue:

"1. Al decreto legislativo 31 dicembre 1992, n.546, concernente il processo tributario sono apportate le seguenti modificazioni:

a) all'art. 19 concernente gli atti impugnabili e l'oggetto del ricorso nel comma 1, l'alinea è sostituito dal seguente: "il ricorso può essere proposto avverso i seguenti atti aventi natura definitiva:";

b) all'art. 19 è aggiunto il seguente comma 4: "Avverso gli atti definitivi elencati al comma 1 qualora l'atto non sia stato già impugnato dinanzi alle Commissioni tributarie, è altresì ammesso, esclusivamente per motivi di legittimità, ricorso straordinario al Presidente della Repubblica, secondo la disciplina dettata dal Capo III del decreto del Presidente della Repubblica 24 novembre 1971, n. 1199".

Altre perplessità sorgono, inoltre, per quanto concerne l'esclusione (rectius: la mancata previsione) dei ricorsi amministrativi (ricorso gerarchico proprio ed improprio).

È infatti vero quanto afferma in proposito l'Amministrazione e cioè che il rimedio di carattere generale basato sulla relazione gerarchica non si allinea più non solo con l'autonomia degli enti pubblici impositori, ma neanche con l'autonomia gestionale che caratterizzerà le nuove agenzie fiscali ex art. 57 D.lgs. 30 luglio 1999, n. 300, mancando così - per quel tipo di gravame - i necessari presupposti ai quali il recupero dei ricorsi amministrativi viene subordinato dallo stesso articolo 7, comma 4, della legge n. 212 del 2000, ma quello appena riportato è un ragionamento che si fonda su un criterio di gerarchia basato su una struttura statale ormai in fase di revisione, mentre il principio gerarchico potrebbe ancora essere utilizzato nell'ambito dei nuovi soggetti operanti nel settore, secondo le strutture che gli stessi si daranno.

Del resto non può non rilevarsi come i procedimenti previsti dall'art. 1, comma 1, lett. a) e dall'art. 2, comma 1, lett. a), se posti in rapporto con il nuovo comma 2 dell'art. 2 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 462, introdotto dall'art.3 del testo in esame, in sostanza configura un vero e proprio ricorso in opposizione, fondato proprio sulla nuova struttura degli uffici finanziari.

Sotto tale profilo, una conferma di quanto sopra affermato la si riscontra proprio nello stesso art. 7, comma 2, lett. b) che prescrive l'obbligo di indicare "l'organo o l'autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell'atto, in sede di autotutela".

Si segnala quanto sopra affinché l'Amministrazione ne tenga conto in vista di una possibile riconsiderazione della esclusione totale di ogni forma di ricorso gerarchico in sede di attuazione del principio.

Per quanto riguarda il restante testo nel suo complesso non si hanno particolari osservazioni da formulare.

Appare infatti più che opportuna la previsione, che si legge in vari articoli (art.1, comma 1, lett.c; art. 2, comma 1, lett. b; art. 4, comma 1,

## Parere del 22/01/2001 n. 1 - parte 1

1 alinea; art. 5, comma 1, lett. b, primo alinea; art. 6, comma 1, lett. b; art. 8, comma 1, primo alinea) della nullità degli atti la cui motivazione non sia completa di tutti gli elementi utili ad identificare la pretesa dell'Ufficio.

Ed altrettanto opportune e significative appaiono le altre innovazioni contenute nel testo, in merito alle quali non si hanno particolari osservazioni da formulare.

Il parere può essere pertanto reso in senso favorevole a condizione che nelle premesse del testo venga espressamente richiamato l'art. 1 del R.d.l. 9 febbraio 1939, n. 273 (convertito in legge dalla L. 2 giugno 1939, n. 739), e che la previsione della possibilità di esperire il ricorso straordinario al Presidente della Repubblica anche nei confronti degli atti di natura tributaria, sia accompagnata dalle indicazioni (in particolare l'alternatività e l'opposizione dei controinteressati) segnalate in motivazione.

P.Q.M.

Nei sensi sopraesposti è il parere del Consiglio di Stato.