

#50 1.2019



approfondimento
in materia di
fiscaltà e diritto tributario

tributo

- › Il paradigma economico alla base della “manovra 2019”
- › La riforma della giustizia tributaria approda alla Camera
- › Direttiva ATAD: Lo schema del Decreto Legislativo – Parte 4°
- › Al via il saldo e stralcio dei debiti tributari e previdenziali dei contribuenti in difficoltà economica
- › La sentenza della Consulta sull’indennità dei licenziamenti ingiustificati
- › Mancata considerazione delle osservazioni del contribuente sul p.v.c. e conseguenze sull’atto impositivo. Un approccio non condivisibile da parte della Suprema Corte.
- › PROPOSTA DI LEGGE Centemero - RIFORMA GIUSTIZIA TRIBUTARIA



#50.2019

Approfondimento *online* - Anno 5

iltributo.it
associazione
per l'approfondimento e la diffusione

Raccolta di approfondimenti e commenti liberamente curati da "iltributo.it" -
Associazione culturale per l'approfondimento e la diffusione dell'informazione fiscale.

Si rende noto che l'Associazione "iltributo.it" non ha alcun rapporto contrattuale con gli autori della raccolta che contribuiscono in forma del tutto liberale con l'invio occasionale di propri articoli o commenti. I contenuti e i pareri espressi sono da considerarsi opinioni personali degli autori e devono pertanto ritenersi estranei all'Associazione che non ne è in alcun modo responsabile. La periodicità dell'Approfondimento è funzionale alla raccolta dei contributi di interesse pervenuti.

Poiché i contributi e il lavoro di impaginazione sono effettuati da associati e da professionisti esterni su base volontaria saranno sempre gradite vostre segnalazioni qualora abbiate individuato refusi o riferimenti inesatti a giurisprudenza, prassi e dottrina.

Per inviare i vostri contributi visitateci a www.iltributo.it o contattateci al seguente indirizzo:

Via dei della Robbia, 54 - 50132 Firenze - Tel. 055.572521

E-mail: redazione@iltributo.it - info@iltributo.it



Iscriviti subito alla NOSTRA NEWSLETTER,
per leggere l'approfondimento e le *news*
gratuitamente per sempre!

Collegati su www.iltributo.it o compila qui di seguito:

Il sottoscritto
professione Via
Città C.A.P.
Tel. E-Mail

CHIEDE DI RICEVERE DEL TUTTO GRATUITAMENTE:

- l'approfondimento "iltributo" in .pdf
- la Newsletter della Associazione iltributo

RESTA INTESO CHE:

- l'Associazione non richiederà alcun pagamento per il servizio

data Firma

Consenso al trattamento dei dati personali ai sensi dell'art. 23 D.Lgs. 196 del 30.06.2003.

I dati forniti vengono registrati in appositi registri, predisposti su supporto cartaceo e/o elettronico dall'Associazione Culturale ILTRIBUTO con sede in Via dei Della Robbia, 54 a Firenze che ne è anche responsabile per il trattamento.

Per dati si intendono quelli forniti al momento della richiesta di invio della rivista online e le successive modifiche e/o integrazioni fornite da parte dell'utente. In conformità con l'art. 13 del decreto legislativo 30 giugno 2003 n. 196, recante il Codice in materia di protezione dei dati personali, desideriamo informarLa che i dati personali da Lei volontariamente forniti all'Associazione suddetta saranno trattati, da parte dell' Associazione Culturale ILTRIBUTO, adottando le misure idonee a garantirne la sicurezza e la riservatezza, nel rispetto della normativa sopra richiamata.

Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Associazione ILTRIBUTO Via dei Della Robbia, 54 Firenze, o inviando un fax al numero 055.5002282.

In conseguenza di quanto scritto sopra, all'atto della presente, si dichiara di avere ricevuto le informazioni di cui l'art. 13 del decreto legislativo 30 giugno 2003 n. 196, recante il Codice in materia di protezione dei dati personali.

data Firma

INVIA SUBITO QUESTA PAGINA SCANNERIZZATA VIA E-MAIL A: info@iltributo.it o collegati al ns sito

RC PROFESSIONALE Filippi Broker - studiata per i Commercialisti

Scegliere il meglio sul Mercato assicurativo per PREMIO e CONDIZIONI

Dopo **oltre 15 anni di esperienza** maturati nella gestione della Convenzione Nazionale con l'Unione Giovani Dottori Commercialisti la Filippi Broker, già dal 2013, è stata **scelta da importanti Ordini Professionali** - fra i quali quello di Roma e Verona - per mettere a disposizione dei propri Iscritti la **copertura per il Rischio PROFESSIONALE**.

La Polizza RC PROFESSIONALE in Filippi Broker srl ha oggi un Suo ufficio dedicato, gestito da un Team di persone specializzate, competenti e professionali.

Le principali **CARATTERISTICHE** che differenziano la nostra proposta dalle altre assicurazioni professionali:

- Retroattività
- Franchigia in forma fissa, anche per attività di sindaco e/o revisore
- Visto di conformità gratuito, nuovo massimale € 3.000.000
- Nessuna regolazione di premio

Alcuni esempi indicativi di **tariffazione di PREMI RC PROFESSIONALE**:

Fatturato fino a € 50.000 Massimale € 250.000	Fatturato fino a € 100.000 Massimale € 250.000	Fatturato fino a € 50.000 Massimale € 500.000	Fatturato fino a € 100.000 Massimale € 500.000
Premio annuo lordo:		Premio annuo lordo:	
Senza incarichi sindacali - € 265,00	Senza incarichi sindacali - € 415,00	Senza incarichi sindacali - € 305,00	Senza incarichi sindacali - € 470,00
Con incarichi sindacali - € 350,00	Con incarichi sindacali - € 560,00	Con incarichi sindacali - € 399,00	Con incarichi sindacali - € 635,00

Fatturato fino a € 100.000 Massimale € 1.000.000	Fatturato fino a € 150.000 Massimale € 1.000.000
Premio annuo lordo:	
Senza incarichi sindacali - € 520,00	Senza incarichi sindacali - € 730,00
Con incarichi sindacali - € 702,00	Con incarichi sindacali - € 985,00

Scopri anche la polizza Filippi Broker **dedicata esclusivamente al CYBER RISK** - studiata e coordinata con una primaria compagnia assicurativa con **Premio Annuo Lordo di € 320,00**.

Nata nel 1963, la FILIPPI BROKER SRL costituisce l'evoluzione dell'attività di consulenza in campo assicurativo ed è oggi un'azienda di riferimento nel settore. I suoi principali Clienti sono Aziende medio- grandi e Dottori Commercialisti. L'esperienza, la serietà nel rapporto con il Cliente sono armonicamente integrate con la competenza tecnica, la specializzazione, l'aggiornamento.

CONTATTACI SENZA IMPEGNO

PER ULTERIORI INFORMAZIONI O FISSARE UN APPUNTAMENTO





Il paradigma economico alla base della “manovra 2019” 02

di Luca Mariotti

Approfondimento

La riforma della giustizia tributaria approda alla Camera 06

di Maurizio Villani

Direttiva ATAD: Lo schema del Decreto Legislativo – Parte 4° 16

di Paolo Soro

**Al via il saldo e stralcio dei debiti tributari e previdenziali
dei contribuenti in difficoltà economica** 25

di Federica Attanasi

Giurisprudenza - Commento

Corte Costituzionale

La sentenza della Consulta sull'indennità dei licenziamenti ingiustificati 34

(Corte Costituzionale, Sentenza n. 194 del 8 novembre 2018)

commento di Paolo Soro


Corte di Cassazione


Mancata considerazione delle osservazioni del contribuente sul p.v.c. e conseguenze sull'atto impositivo. Un approccio non condivisibile da parte della Suprema Corte. 43

(Corte di Cassazione, Sentenza n. 1778 del 23 gennaio 2019)

commento di Luca Mariotti

Giurisprudenza - Fonti

 Corte Costituzionale, Sentenza n. 194 del 8 novembre 2018 58

 Corte di Cassazione, Sentenza n. 1778 del 23 gennaio 2019 79

Allegato

PROPOSTA DI LEGGE Centemero - RIFORMA GIUSTIZIA TRIBUTARIA 83

Il Punto

Il paradigma economico alla base della “manovra 2019”(*)

di Luca Mariotti



Se mi si chiedesse di introdurre un approfondimento alla Legge di Bilancio 2019 (Legge 30 dicembre 2018, n. 145) e al decreto collegato (d.l. 23 ottobre 2018, n. 119 convertito dalla Legge n. 136 del 13 dicembre 2018) dovrei probabilmente, per esprimere le questioni più interessanti per il sottoscritto, prescindere un attimo dalle mere analisi giuridiche. Sulle quali dovranno poi concentrarsi il nostro studio e la nostra operatività professionale, certamente. Ma, almeno un attimo, vorrei soffermarmi sulle nozioni economiche alla base della “manovra”.

Rivolgendomi a dei giuristi in qualità di commercialista, infatti, mi sento autorizzato a proporre qualche riflessione ispirata all’economia e, conseguentemente, ai modelli econometrici che hanno dato vita, prima che alla Legge di bilancio, alla nota di aggiornamento del DEF Deliberata dal Consiglio dei Ministri il 27 Settembre 2018. Il gruppo di lavoro costituito all’uopo dal Presidente del Consiglio Conte, dal ministro dell’economia Tria, dal Ministro per gli Affari Europei Savona, dal Ministro degli Affari Esteri Moavero e dai due vicepremier Di Maio e Salvini, ha infatti varato un programma che esplicita queste intenzioni:

L’obiettivo primario della politica economica del Governo è di promuovere una ripresa vigorosa dell’economia italiana, puntando su un incremento adeguato della produttività del sistema paese e del suo potenziale di crescita e, allo stesso tempo, di conseguire una maggiore resilienza rispetto alla congiuntura e al peggioramento del quadro economico internazionale. Ciò richiede un cambiamento profondo delle strategie di politica economica e di bilancio che negli anni passati non hanno consentito di aumentare significativamente il tasso di crescita, ridurre il tasso di disoccupazione e porre il rapporto debito/PIL su uno stabile sentiero di riduzione.

Sempre a proposito di citazioni vorrei allora menzionare un altro politico che rendeva pubbliche qualche tempo fa le proprie intenzioni in ambito politico-sociale con le seguenti affermazioni:

1 Relazione introduttiva al convegno “Decreto fiscale e nuova legge di bilancio: le novità più significative per gli Avvocati e per i professionisti in generale”, Firenze, Auditorium della Cassa di Risparmio di Firenze, 30 gennaio 2019.

Ovunque nella nazione, uomini e donne, dimenticati dalla filosofia politica del nostro governo, ci guardano in attesa di guida e di opportunità per ricevere una più equa distribuzione della ricchezza nazionale. Io mi impegno a sancire un nuovo patto con il popolo

E, a proposito dello sviluppo economico da assicurare, ebbe a dire:

“Il solo limite alle nostre realizzazioni di domani saranno i nostri dubbi di oggi.”

Non si tratta di nessuno dell'attuale Governo. Non è neppure un politico italiano nè è un politico di adesso. Le frasi sono di Franklin Delano Roosevelt al momento in cui nel 1932 accettò la *nomination del partito democratico per correre come candidato presidente*. Il “nuovo patto” a cui si fa riferimento nella citazione sarà per la storia il “*new deal*” roosveltiano.

La citazione non è casuale. Il Ministro Savona, nel Discorso alla Camera del 13 ottobre 2018, illustrando proprio la nota di variazione del DEF di cui si è detto, così si esprimeva:

“Come l'onorevole Di Maio sa, io insisto molto che è necessario ripetere, ovviamente a distanza di cento anni, ciò che fece Roosevelt col new deal e le riforme”

Che cosa fece il Presidente Roosevelt ce lo dicono i libri di storia. Egli entrò in carica all'inizio del 1933, in un contesto nel quale la crisi valutaria aveva dato avvio a una crisi delle banche, che fallivano una dopo l'altra sotto il peso di un'insostenibile corsa agli sportelli. La precedente amministrazione Hoover aveva come riferimento i valori dell'economia liberista e le relative teorie come il pareggio del bilancio e la stabilità monetaria.

Roosevelt sconvolse questo modello economico, uscendo dal *Gold Standard*, adottando una politica di forti investimenti pubblici in deficit, consentì alla FED di aumentare la quantità di moneta in circolazione. Con il *Glass-Steagall Banking Act (1933)* vietò alle banche commerciali di operare nel settore finanziario. Questi ed altri provvedimenti si basarono, in buona parte, sulle idee di John Maynard Keynes, che, considerato uno dei più grandi economisti del XX secolo, sostenne dal lato liberale e non ideologico la necessità dell'intervento pubblico nell'economia, con misure di politica fiscale e monetaria, quando la domanda aggregata insufficiente non riesca a garantire la piena occupazione dei lavoratori.

E nelle interviste del Ministro Savona (famosa quella alla giornalista televisiva Lucia Annunziata nei giorni successivi alla presentazione della “manovra” in Parlamento) il riferimento alle idee keynesiane risulta esplicito. Egli afferma che un avanzo della bilancia commerciale di 50 miliardi crea di fatto un eccesso di risparmio (viene in mente il modello keynesiano di domanda aggregata in economia aperta). Vuole immettere nel 2019 già 16 miliardi di nuovi investimenti e 50 miliardi negli anni successivi. Quando gli domandano come intenda spenderli dice che “occorre rifare i tetti delle scuole prima che cadano sulla testa dei nostri studenti”. Investimenti pubblici, quindi. Calcola che i 50 miliardi di investimenti genereranno 460 miliardi di nuovo prodotto in Italia ed in Europa. Siccome il Ministro non ha certo in mente I semina di Pinocchio nel campo dei miracoli ci viene da pensare che i modelli econometrici che utilizza e nei quali è maestro si basino sul moltiplicatore keynesiano.

Dunque un elemento di interesse nel varo della “manovra” non può che risiedere nelle idee e nei modelli economici che ne sono alla base.

La principale opera di Keynes ovvero la “Teoria generale dell’occupazione, dell’interesse e della moneta” è del 1936. Già due anni dopo una riunione di economisti a Parigi, presenti Ludwig von Mises e Friedrich Hayek viene coniato il termine “Neoliberismo”. Da allora molte organizzazioni, tutte ben finanziate, avrebbero diffuso la dottrina del neoliberalismo, dalla Mont Pèlerin Society, alla Heritage Foundation, all’Adam Smith Institute e altre ancora fino ai giorni nostri. Tutte orientate alla stabilità dei prezzi, alla fluidità dei fattori della produzione (manodopera inclusa), alla libera circolazione dei prodotti e degli investimenti, alla deregulation dell’attività finanziaria. Organizzazioni che avranno non poca influenza in ambito accademico. Altri economisti come Milton Friedman si collocarono su questo versante della teoria economica nei decenni successivi. Accadde allora che alla fine degli anni ’70 quando la recessione colpì dai due lati dell’Atlantico, le vecchie dottrine che avevano fallito nel 1929, opportunamente ammodernate e rispolverate, tornarono in auge perché tutto era stato preparato per questo. E per quasi quarant’anni le abbiamo percepite come scienza, come un dogma incontrovertibile.

Non è bastato neppure nel 2007-2008 l’ennesimo fallimento del neoliberalismo. Non c’era una dottrina economica pronta a soppiantare quelle che si erano arenate.

Il fatto che adesso si torni a parlare in termini keynesiani non può non destare un vivo interesse in chi si occupa di economia. Per cinquant’anni quelle teorie hanno assicurato un benessere diffuso nel nostro Paese. L’articolo 41 della nostra costituzione è keynesiano, molti nostri politici, soprattutto del partito che ha retto i governi ai tempi del “boom” economico, erano di impostazione keynesiana. Il sistema delle partecipazioni statali del dopoguerra aveva certo una percezione keynesiana di come lo Stato possa/debba intervenire in economia.

Un cambio di paradigma della politica economica in quella direzione potrà anche forse fallire, ma visti i tempi e lo stato della nostra economia, cambiare percorso e modelli di riferimento non pare del tutto sbagliato.

Sappiamo bene che i desideri e i programmi sono stati ricalibrati in fase attuativa della “finanziaria”. I 16 miliardi di investimenti si sono ridotti a 3. Gli interventi maggiormente onerosi non sono da ascrivere al settore degli investimenti ma a quello del sostegno al reddito. Rimangono a nostro giudizio un metodo e una impostazione da incoraggiare e verificare nell’immediato futuro.

**Stanco di programmi
lontani anni luce
dalla tua mentalità?**



GBSOFTWARE[®]
L'evoluzione semplice

**Nata dall'idea di un commercialista, GBsoftware S.p.A.
porta ai professionisti l'esperienza di uno studio attivo
dal 1977.**

**Siamo specializzati in software per Contabilità,
Bilancio Europeo, Fiscale e Paghe.**

PER SAPERNE DI PIÙ:

www.gbsoftware.it - 06 97626328 - info@gbsoftware.it

*GBsoftware S.p.A. - Via B. Oriani 153, 00197 Roma
Rea: Rm-1065349 - C.F. e P.Iva 07946271009*



La riforma della giustizia tributaria approda alla Camera

di Maurizio Villani

Avvocato tributarista

1. Premessa

A seguito dell'ampia discussione parlamentare in materia di "riforma fiscale" che ha deflazionato il contenzioso tributario e posto delle ottime basi per portare avanti la tanto auspicata riforma della giustizia tributaria, chiesta a gran voce dal mondo professionale, ancor più forte è la necessità di porre al centro del processo tributario il binomio contribuente-cittadino.

Per tale ragione, il 23 Gennaio alle ore 11.30, presso la sala conferenza della Camera dei Deputati, è stata presentata una proposta di legge (primi firmatari Giulio Centemero e Alberto Gusmeroli) che riprende in gran parte la riforma legislativa dell'Avv. Maurizio Villani e che si pone l'obiettivo di garantire al contribuente un'efficace difesa davanti a un giudice tributario veramente terzo e imparziale, nel pieno rispetto dei dettami dell'art. 111, secondo comma della Costituzione, come è stato più volte rilevato dalla stessa Consulta e dalla Suprema

Corte.

In tal senso si è espressa, recentemente, l'**Autorità Nazionale Anticorruzione** che, nel documento di aggiornamento 2018 al Piano Nazionale Anticorruzione, con riferimento alle Commissioni Tributarie, evidenziandone le criticità, ha auspicato un intervento legislativo "volto a rideterminare l'ambito delle professionalità idonee a esercitare la funzione giurisdizionale attribuita" alle stesse; in tale documento, altresì, si afferma che: *"una riflessione più ampia potrebbe riguardare la riforma dell'intero sistema della giurisdizione tributaria, al fine di riservare tale funzione a giudici in possesso di una preparazione specifica, a garanzia dell'imparzialità e dell'indipendenza dell'organo giudicante e di ridefinire le regole del processo nel rispetto dei principi fissati dall'art. 111 della Costituzione, anche con riferimento alle procedure deflative del contenzioso"*.

Prima di esaminare la predetta proposta di legge, giova inquadrare i principi costituzio-

nali, cardini della riforma in oggetto, e fare un breve excursus della giurisprudenza costituzionale e di legittimità che ha da sempre auspicato l'intervento del legislatore.

2. Normativa di riferimento

E' opportuno evidenziare che le Commissioni tributarie provinciali e regionali si sono insediate il 1° aprile 1996, con il decreto ministeriale 26 gennaio 1996; dopo oltre 20 anni, pertanto, è giunto il momento di modificare radicalmente il sistema della giustizia tributaria, affidandolo a **una magistratura specialistica e autonoma**, per completare la parziale riforma del processo tributario, attuata con il D.lgs n.156 del 24 settembre 2015.

Per riformare strutturalmente tali Commissioni, la proposta di legge ha osservato scrupolosamente i principi della seguente normativa di riferimento:

Art. 111, comma secondo, della Costituzione:

“Ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti a giudice terzo e imparziale. La legge ne assicura la ragionevole durata”.

Pertanto, non potendosi considerare terzo e imparziale un giudice tributario nominato su proposta del Ministro delle finanze (art. 9, primo comma, D.Lgs. n. 545/92), la proposta di legge citata ha previsto, come si vedrà nei paragrafi seguenti, che l'organizzazione e la gestione dei giudici tributari sia affidata esclusivamente alla Presidenza del Consiglio dei Ministri, onde assicurare terzietà e imparzialità dell'organo giudicante.

Art. 106, comma primo, della Costituzione:

“Le nomine dei magistrati hanno luogo per concorso”.

Art. 108, comma secondo, della Costituzione:

“La legge assicura l'indipendenza dei giudici delle giurisdizioni speciali, del pubblico ministero presso di esse, e degli estranei che partecipano all'amministrazione della giustizia”.

Art. 6, paragrafo primo, della Convenzione europea dei diritti dell'uomo (CEDU) del 04/11/1950, ratificata dall'Italia con Legge n. 848 del 04/08/1955 (art. 117 della Costituzione):

“Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge....”.

Essendo la CEDU una norma interposta, la sua applicazione nell'ordinamento interno è mediata dalla norma costituzionale dell'art. 117, primo comma della Costituzione che subordina, appunto, l'esercizio della potestà legislativa dello Stato ai vincoli derivanti dagli obblighi internazionali assunti. Inoltre, anche le principali Carte internazionali dei diritti, nel garantire ad ogni persona il cosiddetto diritto di “accesso alla giustizia”, affermano che tale diritto deve essere esercitato dinanzi al giudice - lato sensu - “competente” secondo le leggi nazionali (cfr., ad esempio, l'art. 8 della Dichiarazione universale dei diritti dell'uomo: “Ogni individuo ha diritto ad una effettiva possibilità di ricorso ai competenti tribunali nazionali [...]”; l'art. 14, prf. 1, secondo periodo, del Patto internazionale sui diritti civili e politici, reso esecutivo dalla legge 25 ottobre 1977, n. 881: “Ogni individuo ha diritto ad un'equa e pubblica udienza dinanzi a un tribunale competente, indipendente e imparziale stabilito dalla legge[...];” l'art. 47, prf. 2, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea: “Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubbli-

camente [...] da un giudice indipendente e imparziale, precostituito per legge”).

Art. 39, comma primo, D.L. n. 98 del 06/07/2011, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 111 del 15/07/2011 (in G.U. n. 164 del 16/07/2011) <<Disposizioni in materia di riordino della giustizia tributaria>>:

“Al fine di assicurare una maggiore efficienza del sistema della giustizia tributaria, garantendo altresì imparzialità e terzietà del corpo giudicante, sono introdotte disposizioni volte a:

- *rafforzare le cause di incompatibilità dei giudici tributari;*
- *incrementare la presenza nelle Commissioni tributarie regionali di giudici selezionati tra i magistrati ordinari, amministrativi, militari, e contabili in servizio o a riposo ovvero tra gli avvocati dello Stato a riposo (Lettera così modificata, in sede di conversione, dalla Legge n. 111 del 15 luglio 2011);*
- *ridefinire la composizione del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria in analogia con le previsioni vigenti per gli organi di autogoverno delle magistrature.”*

Art. 10 della Legge delega n. 23 dell’11/03/2014:

“Il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all’articolo 1, norme per il rafforzamento della tutela giurisdizionale del contribuente, assicurando la terzietà dell’organo giudicante...” (primo comma);

“rafforzamento della qualificazione professionale dei componenti delle commissioni tributarie, al fine di assicurarne l’adeguata preparazione specialistica” (primo comma, lett. b), n. 8).

Norma citata dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite con la sentenza n. 8053 del 07

aprile 2014 e totalmente ignorata e disattesa dall’odierno legislatore.

3. La Consulta e la Suprema Corte richiedono l’intervento del legislatore

La Corte Costituzionale, nel corso degli anni, è più volte intervenuta sollecitando il legislatore a riformare strutturalmente la giustizia tributaria.

Già a partire dagli anni ’80, la Consulta auspicava l’intervento del legislatore con due pronunce, la n. **154/1984** e la n. **212/1986**; rispettivamente nella prima sentenza (n. **154/1984**) la Suprema Corte ha affermato che *“...rimangono le molte deficienze del contenzioso tributario, ampiamente segnalate in dottrina e dagli operatori del settore, per le quali il Parlamento è ora chiamato a porre rimedio”* e nella seconda (n. **212/1986**) ha ribadito che *“...risultando definitivamente consolidati l’opinione dottrinale e l’orientamento della giurisprudenza sulla natura giurisdizionale delle predette commissioni, non potrebbe ritenersi consentita un’ulteriore protrazione della disciplina attuale: per contro, è assolutamente indispensabile, al fine di evitare gravi conseguenze, che il legislatore intervenga onde adeguare il processo tributario all’art. 101 della Costituzione, correttamente interpretato”*.

Successivamente la Consulta, con ordinanza n. **144/1998**, sollecitata dalla CTP di Lecce con **ordinanza del 24 febbraio 1997**, su eccezione dell’Avv. Maurizio Villani, ha statuito che *“L’obbligo di procedere alla revisione delle anzidette giurisdizioni speciali preesistenti ha consentito l’intervento del legislatore con leggi posteriori a Costituzione attraverso mutamenti gradualmente (v., per tutte, le disposizioni integrative e correttive emanate in base all’art. 17, secondo com-*

ma, della legge 9 ottobre 1971, n. 825, i cui termini sono stati ripetutamente prorogati) e con parziali adeguamenti, anche per colmare **“le molte deficienze del contenzioso tributario”** sottolineate dalla Corte con invito a **“riordino legislativo dell’intera materia”** (sentenze n. 154 del 1984 e n. 212 del 1986).

Che allo stesso modo l’intervenuta revisione non vincola il legislatore ordinario a mantenere immutati nell’ordinamento e nel funzionamento le commissioni tributarie come già revisionate”; “per le preesistenti giurisdizioni speciali, una volta che siano state assoggettate a revisione, non si crea una sorta di immodificabilità nella configurazione e nel funzionamento, né si consumano le potestà del legislatore ordinario; **che questi conserva il normale potere di sopprimere ovvero di trasformare, di riordinare i giudici speciali, conservati ai sensi della VI disposizione transitoria, o di ristrutturarli nuovamente anche nel funzionamento e nella procedura, con il duplice limite di non snaturare (come elemento essenziale e caratterizzante la giurisprudenza speciale) le materie attribuite alla loro rispettiva competenza e di assicurare la conformità a Costituzione, fermo permanendo il principio che il divieto di giudici speciali non riguarda quelli preesistenti a Costituzione e mantenuti a seguito della loro revisione”** (sull’obbligo di non snaturare la competenza tributaria dei giudici speciali, si rinvia anche alla sentenza della Corte Costituzionale n. 238 del 24/07/2009).

Inoltre, anche la Suprema Corte in numerose sentenze ha ribadito la necessità di un intervento legislativo che garantisca un’adeguata tutela al contribuente dinanzi a un giudice terzo, imparziale e specializzato.

Precisamente, nella decisione n.44/2016 i giudici di legittimità hanno sottolineato che in altre loro pronunce, con riferimento all’art. 24 Cost., è stato chiarito che **“«tale**

precetto costituzionale “non impone che il cittadino possa conseguire la tutela giurisdizionale sempre nello stesso modo e con i medesimi effetti [...] purché non vengano imposti oneri tali o non vengano prescritte modalità tali da rendere impossibile o estremamente difficile l’esercizio del diritto di difesa o lo svolgimento dell’attività processuale” (sentenza n. 63 del 1977; analogamente, cfr. sentenza n. 427 del 1999 e ordinanza n. 99 del 2000)» (ordinanza n. 386 del 2004).

Alla luce di questi principi, deve ritenersi che nella disciplina in esame il legislatore, nell’esercizio della sua discrezionalità, abbia individuato un criterio attributivo della competenza che concretizza «quella condizione di **“sostanziale impedimento all’esercizio del diritto di azione garantito dall’art. 24 della Costituzione”** suscettibile **“di integrare la violazione del citato parametro costituzionale”** (così, nuovamente, la sentenza n. 237 del 2007)» (ordinanza n. 417 del 2007)“.

In riferimento alle sentenze manipolative della Consulta, la Suprema Corte nell’ordinanza **n. 227 del 21.09.2016** ha statuito che **“interventi di questo tipo – manipolativi di sistema – sono in linea di principio estranei alla giustizia costituzionale, poiché eccedono i poteri di intervento della Corte, implicando scelte affidate alla discrezionalità del legislatore (ex plurimis, sentenze n. 248 del 2014 e n. 252 del 2012; ordinanze n. 269 del 2015, n. 156 del 2013, n. 182 del 2009, n. 35 del 2001 e n. 117 del 1989)”**.

In ultimo, con le due pronunce a Sezioni Unite, la Suprema Corte ha richiamato i suesposti principi della Corte Costituzionale, con la sentenza **n. 13902 del 05 giugno 2007**.

Ancora, con la sentenza **n.8053/2014**, le **Sezioni Unite**, in riferimento alla **professionalità** del giudice tributario, hanno precisato che: **“Mentre resta nel limbo del “non**

giuridico” ogni discorso sulla (mancanza di adeguata) “professionalità” del giudice tributario, che non reclama come ineludibile corollario logico **una specialità del controllo di legittimità, ma semmai pone l’accento sulla irrinunciabile professionalizzazione del giudice quale elemento determinante della tutela giurisdizionale dei diritti** (e in ciò sembra rientrare, a pieno titolo, la previsione dell’art. 10, comma 1, lettera b), n. 8), della ricordata legge n. 23 del 2014, circa la doverosa ispirazione del legislatore delegato all’adozione di misure volte al “rafforzamento della qualificazione professione dei componenti delle commissioni tributarie, al fine di assicurarne l’adeguata preparazione specialistica” nel quadro di una prospettiva di crescita dello spessore della tutela giurisdizionale del contribuente con l’assicurata terzietà dell’organo giudicante”.

Altresì, nelle **sentenze nn.29 e 30**, pronunciate a Sezioni Unite e depositate il **5 gennaio 2016**, il Supremo Consesso, ha aggiunto che “...come per la giurisdizione ordinaria (cfr., in generale, artt. da 7 a 36, 39 e 40, nonché da 42 a 50 cod. proc. civ.), così anche per la giurisdizione amministrativa e per ciascuna altra **giurisdizione “speciale”** - non la Costituzione, che non detta disposizioni sulla “competenza in senso stretto”, **ma la legge ordinaria non soltanto distingue nettamente “giurisdizione” e “competenza”** (come, del resto, fa l’art. 117, secondo comma, lettera l, Cost., che riserva allo Stato la legislazione esclusiva nelle materie «giurisdizione e norme processuali»), ma detta proprie e specifiche regole processuali, che stabiliscono sia criteri per la distribuzione delle controversie tra i vari organi appartenenti a ciascuna giurisdizione (competenza in senso stretto, appunto), sia forme e modi per il promovimento e per la risoluzione delle questioni e dei conflitti concernenti l’applicazione di detti criteri (cfr., ad esempio: per la giurisdizione amministrativa, gli artt. 4, da 7 a 12, da 13 a 16 cod. proc. amm.,

il quale ultimo articolo ha introdotto anche nella giustizia amministrativa l’istituto del regolamento di competenza, deciso dal Consiglio di Stato; per la giurisdizione della Corte dei conti, l’art. 1, comma 7, del d.l. 15 novembre 1993, n. 453, convertito in legge, con modificazioni, dall’art. 1, comma 1, della legge 14 gennaio 1994, n. 19, che attribuisce alle sezioni riunite della Corte, tra l’altro, la decisione sui «conflitti di competenza»; per la giurisdizione tributaria, gli artt. da 2 a 5 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, e successive modificazioni)”.

Infatti, la Corte Costituzionale ha costantemente riconosciuto che spetta sempre al legislatore ordinario decidere discrezionalmente la sorte delle giurisdizioni speciali preesistenti(Corte Costituzionale sentenza n. 17/1965), come corollario della ritenuta legittimità della sopravvivenza delle stesse dopo il compimento del quinquennio fissato per la loro revisione (orientamento costante fin da Corte Costituzionale n. 41/1957)”.

In conclusione, pertanto, sia la Corte Costituzionale sia la Corte di Cassazione a Sezioni Unite, hanno da sempre sollecitato il legislatore a riformare strutturalmente la giustizia tributaria con legge ordinaria e non costituzionale, come sopra esposto.

4. La proposta di legge che riforma la giustizia tributaria

4.1. Gli organi della giurisdizione tributaria

La proposta di legge prevede che la giurisdizione tributaria è esercitata in forma autonoma e indipendente sull’intero territorio nazionale- dal giudice onorario tributario, dai Tribunali Tributari, dalle Corti d’Appello tributarie, con le relative sedi distaccate, e dalla sezione tributaria della Corte di Cassazione, secondo criteri di efficienza e di professionalità.

I giudici tributari applicano le norme processuali di cui al D.lg.s n.546/1992, così come modificato dal D.lgs n. 156/2015, per l'uniformità del rito come strumento di semplificazione e celerità.

Inoltre, per quanto non disposto dal citato D.lgs n.546/1992, il giudice tributario applica le disposizioni del codice di procedura civile, qualora siano compatibili con il giudizio tributario.

La novità di rilievo della proposta di legge di riforma della giustizia tributaria è che, per rendere effettiva l'indipendenza dei giudici tributari, ai sensi dell'art.111 comma 2 Cost, ha sottratto al Ministero dell'Economia e delle Finanze la loro gestione e organizzazione, in quanto esso stesso parte interessata nel contenzioso, per affidare tale organizzazione e gestione alla **Presidenza del Consiglio dei Ministri**, organismo terzo per eccellenza, affinché la giustizia tributaria sia nella sostanza, ma anche nell'apparenza, indipendente e autonoma.

La proposta di legge in questione, che è stata presentata alla Camera il **23 gennaio scorso**, istituisce la **quinta magistratura**, quella tributaria, speciale e indipendente rispetto a quella ordinaria, amministrativa, contabile e militare.

Giova mettere in evidenza, altresì, che la proposta di legge prevede un numero massimo nazionale di giudici tributari, fissato in **800 unità**, al fine di realizzare in maniera efficiente e concreta, tenendo presente le risorse economiche dello Stato, la riforma della giustizia tributaria.

4.2.1 giudici onorari tributari

La proposta di legge introduce la figura del giudice onorario tributario per le controversie di minore rilevanza economica.

E invero, sebbene dalla relazione MEF di

giugno 2018 il *trend* del contenzioso tributario risulta in diminuzione; di converso, si evidenzia che il dato relativo al deposito dei ricorsi con **valore inferiore a € 3.000,00** è pari a 65.786(44, 3%), con valore complessivo di €57.784.885(0,35%) e con valore medio di €878,00.

Pertanto, in presenza di un numero così elevato di ricorsi di valore modesto, la figura del giudice onorario potrebbe smaltire i giudizi pendenti di tale importo, che altrimenti appesantirebbero i giudici togati, così consentendo a un congruo numero di magistrati professionali di occuparsi delle cause di più elevato valore; così facendo la figura del giudice onorario tributario consentirebbe di non disperdere le indiscusse professionalità di cui il sistema si pregia.

Così articolato, la presente proposta di legge si pone l'obiettivo ambizioso di riformare la giustizia tributaria prima ancora che nella struttura territoriale, creando un sistema tributario autonomo e indipendente, caratterizzato da forte professionalità e tecnicismo.

Ciò posto, tale proposta di legge prevede, precisamente, che le controversie tributarie di cui all'art. 2 del Dlgs n.546/1992, il cui valore ai sensi dell'art. 12 comma 2 del citato D.lgs, **non superi tremila euro**, vengano decise **dal giudice onorario tributario**; l'ufficio di tale giudice può essere articolato in sezioni e ha sede presso ogni tribunale tributario.

E' disposto, altresì, che i giudici onorari tributari vengano nominati con decreto del Presidente del Consiglio, in conformità alla deliberazione del Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria; laddove non sia diversamente ordinato, ai giudici onorari tributari si applicano le disposizioni di cui al D.lgs n. 116 del 23 luglio 2017, in quanto compatibili.

Tale decreto del presidente del Consiglio,

per di più, disciplina le modalità per il procedimento di nomina, per le incompatibilità, per lo svolgimento del tirocinio e i criteri di attribuzione del titolo di preferenza.

Ai giudici onorari tributari è corrisposta l'indennità di cui all'art.23, comma 2 del D.lgs n. 116/2017.

4.3.1 giudici dei Tribunali Tributari e delle Corti d'Appello

La proposta di legge in oggetto dispone che la selezione dei giudici dei tribunali tributari e delle Corti di appello deve avvenire **mediante concorso pubblico, a base regionale**, per titoli ed esami orali, ex art. 97 ultimo comma della Costituzione; le prove orali avranno ad oggetto il diritto tributario e il diritto processuale civile.

Per quanto riguarda le specifiche modalità di svolgimento del concorso a base regionale, dovrà essere emanato un successivo regolamento attuativo.

Per quanto riguarda i **requisiti per la partecipazione al concorso per giudici dei Tribunali Tributari** è previsto che i candidati devono essere in possesso di laurea magistrale in **giurisprudenza o in economia e commercio**. La Commissione giudicatrice per il concorso di giudici dei tribunali tributari sarà formata da :

- ✓ un magistrato, consigliere della Cassazione, che la presiede;
- ✓ un professore ordinario di diritto tributario;
- ✓ un avvocato tributarista , in base alla legge n. 247 del 31 dicembre 2012 e decreto del Ministero della Giustizia n. 144 del 12 agosto 2015, iscritto all'albo dei cassazionisti da almeno vent'anni;
- ✓ un dottore commercialista iscritto all'albo da almeno vent'anni.

E' anche previsto che, a parità di votazione, rappresenta titolo preferenziale la partecipazione alla cessate commissioni provinciali e, ad ogni modo, nel corso degli anni deve essere previsto il rafforzamento della qualificazione professionale dei giudici tributari, al fine di assicurarne un'adeguata preparazione specialistica.

Per quanto riguarda i **requisiti di partecipazione per il concorso per la selezione dei giudici di Corte d'Appello**, è necessario essere in possesso della **laurea magistrale in giurisprudenza o in economia e commercio, conseguita da almeno dieci anni**.

La Commissione giudicatrice è formata dagli stessi componenti della commissione per la selezione dei giudici dei tribunali tributari.

Per di più, presso ogni Corte d'appello tributaria è istituito un ufficio del massimario che provvede a rilevare, a classificare e ordinare in massime le sentenze pronunciate nel distretto.

Al Tribunale Tributario e alla Corte d'appello tributaria è preposto un Presidente, che presiede anche la prima sezione; tale incarico ha durata **quinquennale** a decorrere dalla data di esercizio effettivo e non è rinnovabile.

La proposta di legge dispone, inoltre, che a ciascuna sezione venga assegnato un presidente, un vicepresidente e due giudici tributari, per un totale di quattro giudici tributari; il collegio, se non è a composizione monocratica, è presieduto dal Presidente della sezione o dal vicepresidente e giudica con un numero variabile di tre votanti.

Il presidente di ciascun Tribunale Tributario e di ciascuna Corte d'Appello tributaria, all'inizio di ogni anno, stabilisce con proprio decreto la composizione delle sezioni in base ai criteri fissati dal consiglio di presidenza della giustizia tributaria per assicurare l'avvicendamento dei componenti tra le stesse.

La proposta di legge, prevede che il Tribunale e la Corte d'Appello giudicano in **composizione monocratica** nelle seguenti controversie:

- ✓ di valore non superiore a 30.000 euro, secondo le disposizioni di cui all'art. 12, comma 2, secondo periodo, del decreto legislativo n.546 del 31 dicembre 1992 e successive modificazioni e integrazioni;
- ✓ relative alle questioni catastali di cui all'art. 2 comma 2, D.lgs n.546/1992 e successive modifiche e integrazioni;
- ✓ giudizi di ottemperanza senza alcun limite d'importo;
- ✓ negli altri casi tassativamente previsti dalla legge.

Inoltre, il Tribunale Tributario e la Corte d'Appello giudicano in composizione monocratica le controversie per le quali la legge prevede il previo esperimento del reclamo-mediazione.

In riferimento alla **difesa tecnica innanzi al giudice collegiale e monocratico, sono abilitati tutti i professionisti che attualmente difendono dinanzi alle Commissioni Tributarie, ex art. 12 D.lgs. n.546/1992.**

I giudici tributari, invece, secondo la proposta di legge dovranno cancellarsi dai rispettivi albi professionali; così facendo potrà essere garantita la loro **imparzialità**.

Con tale tipo di reclutamento dei giudici dei Tribunali Tributari e della Corte d'Appello, ossia tramite concorso pubblico, per titoli ed esami, si darebbe vita a una classe di giudici altamente professionale e specializzata, competente per decidere questioni giuridiche caratterizzate da elevato tecnicismo.

La normativa vigente, allo stato attuale, prevede giudici a tempo parziale e questo, certamente, non ne tutela la loro pro-

fessionalità, atteso il delicato e complesso tecnicismo della materia tributaria in cui si trovano a operare, nonché il valore spesso elevato delle questioni trattate.

Per quanto riguarda il **trattamento economico**, per i giudici tributari si devono prevedere criteri di determinazione del trattamento economico congruo e dignitoso, tenendo in considerazione la delicatezza del lavoro svolto e la professionalità richiesta.

La proposta di legge, a tal proposito, dispone che oltre al trattamento economico, al giudice tributario si applichi il trattamento previdenziale, assistenziale, comprensivo di ferie e permessi, e del sistema di garanzie del magistrato ordinario di prima nomina al momento del conferimento delle funzioni giurisdizionali; invece, per gli aumenti successivi del trattamento economico, tenendo conto dell'anzianità di servizio, si rinvia a un successivo regolamento.

La **professionalizzazione dei giudici tributari** consentirebbe, pertanto, di riconoscere agli stessi una retribuzione congrua al ruolo e alle responsabilità, come è stato adeguatamente previsto dalla proposta di legge in questione; ad oggi, invece, i giudici tributari, pagati in ritardo dal MEF, **non percepiscono nulla per le sospensive, 15 euro nette a sentenza depositata e 1,50 euro a sentenza per rimborso spese** (art. 13 D.Lgs. n. 545/92 e Decreto Ministeriale 05 febbraio 2016, in attuazione della sentenza del Consiglio di Stato n. 6086/2014) **indipendentemente dal valore della causa.**

E' di tutta evidenza che, solo attraverso una retribuzione proporzionata alla professionalità dei giudici, richiesta per le controversie tributarie aventi ad oggetto questioni giuridiche delicate e altamente tecniche, si potrà garantire il tanto auspicato giusto processo, con la parità processuale tra cittadino-contribuente e Fisco, senza limiti d'istruttoria nella difesa.

4.4. La Corte di Cassazione, Sezione Tributaria

La proposta di legge dispone, per l'ultimo grado di giudizio che, salva la competenza delle sezioni unite della Corte di Cassazione relativamente alle sole questioni di giurisdizione, la sezione tributaria della Corte di Cassazione giudica le impugnazioni delle sentenze delle Corti d'Appello Tributarie.

Il Supremo Consesso è composto da **trentacinque giudici**, ripartiti in cinque sotto sezioni, in ragione della materia (imposta sui redditi, imposta sul valore aggiunto, altri tributi, riscossione, rimborsi). Inoltre, il presidente della sezione tributaria è anche presidente della prima sottosezione. Le altre sotto sezioni sono presiedute da uno dei loro componenti. I collegi sono composti da un numero fisso di tre membri.

4.5. Il Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria

La proposta di legge *de qua* dispone che il Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria esercita la vigilanza su tutti gli uffici e su tutti i magistrati e ha autonoma sede in Roma; pertanto, il Presidente del Consiglio dei Ministri ha facoltà di chiedere direttamente al predetto Consiglio informazioni circa il funzionamento della giurisdizione tributaria.

Inoltre, i componenti del Consiglio della giustizia tributaria sono:

1. il Presidente della sezione tributaria della Corte di Cassazione, componente di diritto *ratione officii* ;
2. quattro magistrati delle Corti di Appello Tributarie, componenti eletti;
3. nove magistrati dei tribunali tributari, componenti eletti;

4. quattro esperti eletti dal Parlamento; due dalla Camera dei Deputati e due dal Senato della Repubblica, con votazione distinta per ciascuno esperto, a maggioranza dei due terzi dei componenti di ciascuna camera nelle prime tre votazioni e, quindi, con ballottaggio tra i due candidati più votati nella terza votazione.

Precisamente, ogni Camera elegge un esperto tra i professori di università in materia tributaria e un altro tra i soggetti abilitati alla difesa dinanzi ai Tribunali Tributarie e alle Corti d'Appello Tributarie, che risultano iscritti nei rispettivi albi professionali da almeno dieci anni.

La proposta di legge prevede, inoltre, la **durata di cinque anni** per il Consiglio di Presidenza e che le sue elezioni hanno luogo entro i tre mesi anteriori alla scadenza del precedente Consiglio e sono indette con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri pubblicato nella Gazzetta Ufficiale almeno trenta giorni prima della data stabilita.

Per l'elezione di tale Consiglio i magistrati tributari possono esprimere il proprio voto personale, diretto e segreto, per un solo candidato.

La proposta di legge in esame, per di più, individua le seguenti attribuzioni del Consiglio di Presidenza:

- ✓ verifica i titoli di ammissione dei propri componenti e decide sui reclami atinenti alle elezioni;
- ✓ disciplina con regolamento di organizzazione il proprio funzionamento;
- ✓ formula al Presidente del Consiglio dei Ministri, sentiti i presidenti dei Tribunali Tributarie e delle Corti d'Appello Tributarie, proposte per l'adeguamento e l'ammodernamento delle strutture e dei servizi;

- ✓ predispone la relazione annuale;
- ✓ promuove, avvalendosi dell'Ufficio e di specialisti esterni, iniziative volte a perfezionare la formazione e l'aggiornamento tecnico-professionale;
- ✓ esprime parere sugli schemi di regolamento e di convenzioni previsti dal presente codice o che comunque riguardano il funzionamento dei Tribunali e Corti d'Appello Tributarie dei fondi stanziati per le spese di loro funzionamento;
- ✓ esprime parere sulla ripartizione tra Tribunali Tributarie e Corti di Appello Tributarie dei fondi stanziati per le spese di loro funzionamento;
- ✓ delibera su ogni altra materia a esso attribuita dalla legge.

5. Conclusioni

Dopo aver esposto i punti essenziali in cui si articola la presente proposta di legge, può ritenersi con certezza che questo sia il momento favorevole per avviare la riforma della giustizia tributaria, anche perché si sono creati degli spazi attuativi sia grazie alle misure deflattive della pace fiscale, che grazie al minor contenzioso registratosi, come emerge dalla relazione annuale del MEF.

Invero, l'obiettivo ambizioso e lungimirante che si pone la citata proposta di legge è riformare, come anzidetto, la giustizia tributaria prima ancora che nella struttura territoriale, nei principi ispiratori, proponendo un sistema tributario autonomo e indipendente, caratterizzato da forte professionalità e tecnicismo, nel pieno rispetto del giusto processo *ex art. 111 Cost.*

Solo un sistema giudiziario più equo, efficiente e trasparente può determinare un diverso rapporto tra lo Stato e il Cittadino, basato sulla parità processuale e sull'adeguata difesa, prima ancora che tra il Fisco e il Contribuente.

In allegato infra il progetto di legge di riforma della Giustizia Tributaria depositato alla Camera dei Deputati dal Gruppo Lega mercoledì 23 gennaio 2019, primi firmatari On. Giulio Centemero ed On. Alberto Gusmeroli.



Direttiva ATAD: Lo schema del Decreto Legislativo – Parte 4°

di Paolo Soro

Dottore Commercialista

Schema di decreto legislativo recante attuazione della Direttiva (UE) 2016/1164, riguardante le norme contro le pratiche di elusione fiscale che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno, come modificata dalla Direttiva (UE) 2017/952, concernente la variazione della Direttiva (UE) 2016/1164, relativamente ai disallineamenti da ibridi con i Paesi terzi.

Nella quarta parte analizziamo il Capo III “Disposizioni In materia di società controllate non residenti”, Sezione II “Disposizioni in materia di dividendi e plusvalenze”, art. 5 “Modifiche alle disposizioni del Testo unico riguardanti dividendi e plusvalenze relativi a partecipazioni in soggetti non residenti”.

La disposizione in argomento prevede numerose variazioni ai differenti attuali articoli del Testo unico, in modo che gli stessi risultino alla fine essere coordinati fra loro.

1. Al testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono apportate le seguenti modificazioni:

A - all’articolo 47, il comma 4 è sostituito dal seguente: “4. Nonostante quanto previsto dai commi precedenti, concorrono integralmente alla formazione del reddito

imponibile gli utili provenienti da imprese o enti residenti o localizzati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato individuati in base ai criteri di cui all’articolo 47-bis, comma 1; a tali fini, si considerano provenienti da imprese o enti residenti o localizzati in Stati o territori a regime privilegiato gli utili relativi al possesso di partecipazioni dirette in tali soggetti o di partecipazioni di controllo, ai sensi del comma 2 dell’articolo 167, in società residenti all’estero che conseguono utili dalla partecipazione in imprese o enti residenti o localizzati in Stati o territori a regime privilegiato e nei limiti di tali utili. Le disposizioni di cui al periodo precedente non si applicano nel caso in cui gli stessi utili siano già stati imputati al socio ai sensi del comma 6 dell’articolo 167 o sia dimostrato, anche a seguito dell’esercizio dell’interpello di cui al comma 3 dell’articolo 47-bis, il rispetto, sin dal primo periodo di possesso della partecipazione, della condizione

di cui al comma 2, lettera b), del medesimo articolo. Ove la dimostrazione operi in applicazione della lettera a) del comma 2 del medesimo articolo 47-bis, per gli utili di cui ai periodi precedenti, è riconosciuto al soggetto controllante, ai sensi del comma 2 dell'articolo 167, residente nel territorio dello Stato, ovvero alle sue controllate residenti percipienti gli utili, un credito d'imposta ai sensi dell'articolo 165 in ragione delle imposte assolte dall'impresa o ente partecipato sugli utili maturati durante il periodo di possesso della partecipazione, in proporzione degli utili conseguiti e nei limiti dell'imposta italiana relativa a tali utili. Ai soli fini dell'applicazione dell'imposta, l'ammontare del credito d'imposta di cui al periodo precedente è computato in aumento del reddito complessivo.

Se nella dichiarazione è stato omesso soltanto il computo del credito d'imposta in aumento del reddito complessivo, si può procedere d'ufficio alla correzione anche in sede di liquidazione dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione dei redditi. Qualora il contribuente intenda far valere la sussistenza, sin dal primo periodo di possesso della partecipazione, della condizione indicata nella lettera b) del comma 2 dell'articolo 47-bis ma non abbia presentato l'istanza di interpello prevista dal comma 3 del medesimo articolo, ovvero, avendola presentata, non abbia ricevuto risposta favorevole, la percezione di utili provenienti da partecipazioni in imprese o enti residenti o localizzati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato individuati in base ai criteri di cui all'articolo 47-bis, comma 1, deve essere segnalata nella dichiarazione dei redditi da parte del socio residente; nei casi di mancata o incompleta indicazione nella dichiarazione dei redditi si applica la sanzione amministrativa prevista dall'articolo 8, comma 3-ter, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471. Le disposizioni di cui al

periodo precedente si applicano anche alle remunerazioni di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b), relative a contratti stipulati con associanti residenti nei predetti Paesi o territori.”

B - dopo l'articolo 47 è inserito il seguente: “Art. 47-bis (Disposizioni in materia di regimi fiscali privilegiati).

1. I regimi fiscali di Stati o territori, diversi da quelli appartenenti all'Unione europea, ovvero da quelli aderenti allo Spazio economico europeo con i quali l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni, si considerano privilegiati:

1) nel caso in cui l'impresa o l'ente non residente o non localizzato in Italia sia sottoposto a controllo ai sensi dell'articolo 167, comma 2, da parte di un partecipante residente o localizzato in Italia, laddove si verifichi la condizione di cui al comma 4, lettera a), del medesimo articolo 167;

2) in mancanza del requisito del controllo di cui al punto 1), laddove il livello nominale di tassazione risulti inferiore al 50 per cento di quello applicabile in Italia. A tali fini, tuttavia, si tiene conto anche di regimi speciali che non siano applicabili strutturalmente alla generalità dei soggetti svolgenti analoghe attività dell'impresa o dell'ente partecipato, che risultino fruibili soltanto in funzione delle specifiche caratteristiche soggettive o temporali del beneficiario e che, pur non incidendo direttamente sull'aliquota, prevedano esenzioni o altre riduzioni della base imponibile idonee a ridurre il prelievo nominale al di sotto del predetto limite e sempreché, nel caso in cui il regime speciale riguardi solo particolari aspetti dell'attività economica complessivamente svolta dal soggetto estero, l'attività ricompresa nell'ambito di applicazione del regime speciale risulti prevalente, in termini di ricavi ordinari, rispetto alle altre attività svolte

dal citato soggetto.

2. Ai fini dell'applicazione delle disposizioni del presente testo unico che fanno riferimento ai regimi fiscali privilegiati di cui al comma 1, il soggetto residente o localizzato nel territorio dello Stato che detenga, direttamente o indirettamente, partecipazioni di un'impresa o altro ente, residente o localizzato in Stati o territori a regime fiscale privilegiato individuati in base ai criteri di cui al comma 1, può dimostrare che:

a) il soggetto non residente svolga un'attività economica effettiva, mediante l'impiego di personale, attrezzature, attivi e locali;

b) dalle partecipazioni non consegua l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori a regime fiscale privilegiato di cui al comma 1.

3. Ai fini del comma 2, il contribuente può interpellare l'amministrazione ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera b), della legge 27 luglio 2000, n. 212."

C - all'articolo 68, comma 4:

1) il primo periodo è sostituito dal seguente: "Le plusvalenze realizzate mediante la cessione dei contratti stipulati con associanti non residenti che non soddisfano le condizioni di cui all'articolo 44, comma 2, lettera a), ultimo periodo, nonché le plusvalenze di cui alle lettere c) e c-bis) del comma 1 dell'articolo 67, realizzate mediante la cessione di partecipazioni al capitale o al patrimonio, titoli e strumenti finanziari di cui all'articolo 44, comma 2, lettera a), e contratti di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b), emessi o stipulati da imprese o enti residenti o localizzati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato individuati in base ai criteri di cui all'articolo 47-bis, comma 1, salva la dimostrazione, anche a seguito dell'esercizio dell'interpello secondo le modalità del comma 3 dello stesso articolo 47-bis, del rispetto della condizione indicata

nella lettera b) del comma 2 del medesimo articolo, concorrono a formare il reddito per il loro intero ammontare".

2) nel secondo periodo le parole "di cui alla citata lettera c-bis) del comma 1, dell'articolo 67, sono soppresse;

3) il quarto periodo è sostituito dai seguenti periodi: "Qualora il contribuente intenda far valere la sussistenza della condizione indicata nella lettera b) del comma 2 dell'articolo 47-bis, ma non abbia presentato l'istanza di interpello prevista dal comma 3 del medesimo articolo, ovvero, avendola presentata, non abbia ricevuto risposta favorevole, la percezione di plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni in imprese o enti residenti o localizzati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato individuati in base ai criteri di cui all'articolo 47-bis, comma 1, deve essere segnalata nella dichiarazione dei redditi da parte del socio residente; nei casi di mancata o incompleta indicazione nella dichiarazione dei redditi si applica la sanzione amministrativa prevista dall'articolo 8, comma 3-ter, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471. Ai fini del presente comma, lo condizione indicata nell'articolo 47-bis, comma 2, lettera b), deve sussistere, ininterrottamente, sin dal primo periodo di possesso; tuttavia, per i rapporti detenuti da più di cinque periodi di imposta e oggetto di realizzo con controparti non appartenenti allo stesso gruppo del dante causa, è sufficiente che tale condizione sussista, ininterrottamente, per i cinque periodi d'imposta anteriori al realizzo stesso. Ai fini del precedente periodo si considerano appartenenti allo stesso gruppo i soggetti residenti o non residenti nel territorio dello Stato tra i quali sussiste un rapporto di controllo ai sensi del comma 2 dell'articolo 167, ovvero che, ai sensi del medesimo comma 2, sono sottoposti al comune controllo da parte di altro soggetto residente o non residente nel territorio dello Stato."

D - all'articolo 68, comma 4-bis, il primo periodo è sostituito dal seguente: *“Per le plusvalenze realizzate su partecipazioni in imprese o enti residenti o localizzati in Stati o territori o regime fiscale privilegiato individuati in base ai criteri di cui all'articolo 47-bis, comma 1, per i quali sussiste la condizione di cui al comma 2, lettera a), del medesimo articolo, al cedente controllante, ai sensi del comma 2 dell'articolo 167, residente nel territorio dello Stato, ovvero alle cedenti residenti sue controllate, spetta un credito d'imposta ai sensi dell'articolo 165 in ragione delle imposte assolte dall'impresa o ente partecipato sugli utili maturati durante il periodo di possesso della partecipazione, in proporzione delle partecipazioni cedute e nei limiti dell'imposta italiana relativa a tali plusvalenze.”*

E - all'articolo 86, comma 4-bis, il primo periodo è sostituito dal seguente: *“Per le plusvalenze realizzate su partecipazioni in imprese o enti residenti o localizzati in Stati o territori o regime fiscale privilegiato individuati in base ai criteri di cui all'articolo 47-bis, comma 1, per i quali sussiste la condizione di cui al comma 2, lettera a), del medesimo articolo, al cedente controllante, ai sensi del comma 2 dell'articolo 167, residente nel territorio dello Stato, ovvero alle cedenti residenti sue controllate, spetta un credito d'imposta ai sensi dell'articolo 165 in ragione delle imposte assolte dall'impresa o ente partecipato sugli utili maturati durante il periodo di possesso della partecipazione, in proporzione delle partecipazioni cedute e nei limiti dell'imposta italiana relativa a tali plusvalenze”.*

F - all'articolo 87:

1) al comma 1, la lettera c) è sostituita dalla seguente: *“c) residenza fiscale o localizzazione dell'impresa o ente partecipato in Stati o territori diversi da quelli a regime fiscale privilegiato individuati in base ai*

criteri di cui all'articolo 47-bis, comma 1, o, alternativamente, la dimostrazione, anche a seguito dell'esercizio dell'interpello di cui allo stesso articolo 47-bis, comma 3, della sussistenza della condizione di cui al comma 2, lettera b), del medesimo articolo. Qualora il contribuente intenda far valere la sussistenza di tale ultima condizione ma non abbia presentato la predetta istanza di interpello, ovvero, avendola presentata, non abbia ricevuto risposta favorevole, la percezione di plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni in imprese o enti residenti o localizzati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato individuati in base ai criteri di cui all'articolo 47-bis, comma 1, deve essere segnalata nella dichiarazione dei redditi da parte del socio residente; nei casi di mancata o incompleta indicazione nella dichiarazione dei redditi si applica la sanzione amministrativa prevista dall'articolo 8, comma 3-ter, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471. Ai fini della presente lettera, la condizione indicata nell'articolo 47-bis, comma 2, lettera b), deve sussistere, ininterrottamente, sin dal primo periodo di possesso; tuttavia, per i rapporti detenuti da più di cinque periodi d'imposta e oggetto di realizzo con controparti non appartenenti allo stesso gruppo del dante causa, è sufficiente che tale condizione sussista, ininterrottamente, per i cinque periodi d'imposta anteriori al realizzo stesso. Ai fini del precedente periodo si considerano appartenenti allo stesso gruppo i soggetti residenti o meno nel territorio dello Stato tra i quali sussiste un rapporto di controllo ai sensi del comma 2 dell'articolo 167 ovvero che, ai sensi del medesimo comma 2, sono sottoposti al comune controllo da parte di altro soggetto residente o meno nel territorio dello Stato.

2) il comma 2 è sostituito dal seguente: *“2. Il requisito di cui al comma 1, lettera c) deve sussistere, ininterrottamente, sin dal primo periodo di possesso; tuttavia, per i rapporti*

detenuti da più di cinque periodi d'imposta e oggetto di realizzo con controparti non appartenenti allo stesso gruppo del dante causa, è sufficiente che tale condizione sussista, ininterrottamente, per i cinque periodi d'imposta anteriori al realizzo stesso. Al fini del precedente periodo si considerano appartenenti allo stesso gruppo i soggetti residenti a meno nel territorio dello Stato tra i quali sussiste un rapporto di controllo ai sensi del comma 2 dell'articolo 167 ovvero che, ai sensi del medesimo comma 2, sono sottoposti al comune controllo da parte di altro soggetto residente o non residente nel territorio dello Stato. Il requisito di cui al comma 1, lettera d) deve sussistere ininterrottamente, al momento del realizzo, almeno dall'inizio del terzo periodo d'imposta anteriore al realizzo stesso.

G - all'articolo 89, il comma 3 è sostituito dal seguente: "3. Verificandosi la condizione dell'articolo 44, comma 2, lettera a), ultimo periodo, l'esclusione del comma 2 si applica agli utili provenienti dai soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d), e alle remunerazioni derivanti dai contratti di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b), stipulati con tali soggetti se diversi da quelli residenti o localizzati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato individuati in base ai criteri di cui all'articolo 47-bis, comma 1, o, se ivi residenti o localizzati, sia dimostrato, anche a seguito dell'esercizio dell'interpello di cui al medesimo articolo 47-bis, comma 3, il rispetto, sin dal primo periodo di possesso della partecipazione, della condizione indicata nel medesimo articolo, comma 1, lettera b).

Gli utili provenienti dai soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d), residenti o localizzati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato individuati in base ai criteri di cui all'articolo 47-bis, comma 1, e le remunerazioni derivanti dai contratti di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b), stipulati con tali soggetti, non concorrono a formare il

reddito dell'esercizio in cui sono percepiti in quanto esclusi dalla formazione del reddito dell'impresa o dell'ente ricevente per il 50 per cento del loro ammontare, a condizione che sia dimostrata, anche a seguito dell'esercizio dell'interpello di cui all'articolo 47-bis, comma 3, la sussistenza della condizione di cui al comma 1, lettera a) del medesimo articolo; in tal caso, è riconosciuto al soggetto controllante, ai sensi del comma 1 dell'articolo 167, residente nel territorio dello Stato, ovvero alle sue controllate residenti percipienti gli utili, un credito d'imposta ai sensi dell'articolo 165 in ragione delle imposte assolte dall'impresa o ente partecipato sugli utili maturati durante il periodo di possesso della partecipazione, in proporzione alla quota imponibile degli utili conseguiti e nei limiti dell'imposta italiana relativa a tali utili. Ai soli fini dell'applicazione dell'imposta, l'ammontare del credito d'imposta di cui al periodo precedente è computato in aumento del reddito complessivo. Se nella dichiarazione è stato omissso soltanto il computo del credito d'imposta in aumento del reddito complessivo, si può procedere d'ufficio alla correzione anche in sede di liquidazione dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione dei redditi. Ai fini del presente comma, si considerano provenienti da imprese o enti residenti o localizzati in Stati o territori a regime privilegiato gli utili relativi al possesso di partecipazioni dirette in tali soggetti o di partecipazioni di controllo, ai sensi del comma 1 dell'articolo 167, in società residenti all'estero che conseguono utili dalla partecipazione in imprese o enti residenti o localizzati in Stati o territori a regime privilegiato e nei limiti di tali utili. Qualora il contribuente intenda far valere la sussistenza, sin dal primo periodo di possesso della partecipazione, della condizione indicata nella lettera b) del comma 2 dell'articolo 47-bis ma non abbia presentato l'istanza di interpello prevista dal comma 3 del medesimo articolo ovvero, avendola presentata, non abbia ricevuto ri-

sposta favorevole, la percezione di utili provenienti da partecipazioni in imprese o enti residenti o localizzati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato individuati in base ai criteri di cui all'articolo 47-bis, comma 1, deve essere segnalata nella dichiarazione dei redditi da parte del socio residente; nei casi di mancata o incompleta indicazione nella dichiarazione dei redditi si applica la sanzione amministrativa prevista dall'articolo 8, comma 3-ter, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471. Concorrono in ogni caso alla formazione del reddito per il loro intero ammontare gli utili relativi ai contratti di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b), che non soddisfano le condizioni di cui all'articolo 44, comma 2, lettera a), ultimo periodo.

H - all'articolo 168-ter:

1) il comma 3 è sostituito dal seguente: "3. Quando la stabile organizzazione soddisfa le condizioni di cui al comma 4 dell'articolo 167, l'opzione di cui al comma 1 si esercita, relativamente a tali stabili organizzazioni, a condizione che ricorra l'esimente di cui al comma 5 del citato articolo 167."

2) al comma 4, le parole "delle esimenti richiamate" sono sostituite dalle parole "dell'esimente richiamata";

3) al comma 5 le parole "sono state disapplicate" sono sostituite dalle parole "risulti integrato il requisito del comma 1 dell'art. 47-bis e non si siano rese applicabili".

2. All'articolo 27, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, il primo periodo della lettera b) è sostituito dal seguente: "sull'intero importo delle remunerazioni corrisposte, in relazione a partecipazioni, titoli, strumenti finanziari e contratti non relativi all'impresa ai sensi dell'articolo 65, da imprese o enti residenti o localizzati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato individuati in base ai criteri di cui all'articolo 47-bis, com-

ma 1 del citato testo unico, salvo che sia avvenuta la dimostrazione, anche a seguito dell'esercizio dell'interpello di cui al comma 3 dell'articolo 47-bis detto stesso testo unico, che è rispettata, sin dal primo periodo di possesso della partecipazione, la condizione di cui alla lettera b) del comma 2 del medesimo articolo 47-bis."

3. All'articolo 8, comma 3-ter, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, le parole: "esteri localizzati in Stati o territori inclusi nel decreto o nel provvedimento di cui all'articolo 167, comma 4", sono sostituite dalle seguenti: "residenti o localizzati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato individuati in base ai criteri di cui all'articolo 47-bis, comma 1".

4. All'articolo 1, comma 1007, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, le parole: "società residenti o localizzate", sono sostituite dalle seguenti: "imprese o enti residenti o localizzati" e le parole "167, comma 4" sono sostituite dalle seguenti: "47-bis, comma 1".

5. All'articolo 1, comma 143, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, le parole: "il riferimento si intende agli Stati o territori individuati in base ai criteri di cui all'articolo 167, comma 4, del citato testo unico, come da ultimo modificato dal comma 142 del presente articolo", sono sostituite dalle seguenti: "ovvero agli Stati o territori individuati in base ai criteri di cui al medesimo articolo 167, comma 4; il riferimento si intende agli Stati o territori a regime fiscale privilegiato individuati in base ai criteri di cui all'articolo 47-bis, comma 1, del citato testo unico".

Le note della Relazione di accompagnamento

Preliminarmente, occorre rilevare che le disposizioni della presente Sezione II si applicano a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre

2018, nonché agli utili distribuiti e alle plusvalenze realizzate a decorrere dal medesimo periodo d'imposta (art. 13, comma 6, Capo VI – Disposizioni transitorie e finali).

Tra le modifiche intervenute, è di particolare rilevanza quella relativa alla nozione di controllo che sussiste quando:

- ✓ l'impresa, la società o l'ente è controllato da un soggetto residente, direttamente o indirettamente, anche tramite società fiduciaria o interposta persona, ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile;

ovvero

- ✓ la quota di partecipazione agli utili è detenuta per oltre il 50%, direttamente, o indirettamente mediante una o più società controllate.

La nuova nozione di controllo ha rilevanza anche ai fini della disciplina della tassazione dei dividendi e delle plusvalenze provenienti da Paesi a fiscalità privilegiata.

La Relazione afferma in particolare che:

“Il nuovo articolo 47-bis introduce un diverso requisito per l'individuazione dei Paesi a fiscalità privilegiata, facendo riferimento al livello di tassazione effettiva o a quello nominale, a seconda che la partecipazione sia o non sia di controllo, secondo la stessa nozione valevole ai fini della disciplina CFC. Tale diverso trattamento deriva dall'opportunità di prevedere un criterio semplificato, quello dell'aliquota nominale, per l'individuazione del livello di tassazione in caso di partecipazioni non di controllo per le quali risulta più complesso, per il partecipante, reperire le informazioni necessarie a determinare il livello di tassazione effettivo.”

Orbene, forse, questa era solo l'intenzione iniziale; se, però, andiamo a leggere il testo della disposizione, tale affermazione espressa nella Relazione non trova alcun riscontro normativo.

Le condizioni per individuare i Paesi a fiscalità privilegiata sono distinte tra partecipazioni:

- ✓ di controllo, per le quali il test per l'individuazione del regime fiscale privilegiato è basato sul confronto tra la tassazione effettiva estera e il 50% della tassazione effettiva italiana;
- ✓ non di controllo, per le quali il test è basato sul confronto tra la aliquota nominale estera e il 50% dell'aliquota nominale italiana. A tali fini, tuttavia, si tiene conto anche di regimi speciali che non siano applicabili strutturalmente alla generalità dei soggetti svolgenti analoga attività dell'impresa o dell'ente partecipato, che risultino fruibili soltanto in funzione delle specifiche caratteristiche soggettive o temporali del beneficiario e che, pur non incidendo direttamente sull'aliquota, prevedano esenzioni o altre riduzioni della base imponibile idonee a ridurre il prelievo nominale al di sotto del predetto limite e sempreché, nel caso in cui il regime speciale riguardi solo particolari aspetti dell'attività economica complessivamente svolta dal soggetto estero, l'attività ricompresa nell'ambito di applicazione del regime speciale risulti prevalente, in termini di ricavi ordinari, rispetto alle altre attività svolte dal citato soggetto.

Sinceramente, non si comprende bene che tipo di minore complessità potrebbe mai dovere affrontare un soggetto che detiene partecipazioni non di controllo nel compiere una simile attività investigativa estera.

In ogni caso, la distinzione appare in realtà puramente teorica e, dunque, del tutto priva di senso: tenere conto dell'eventuale presenza di regimi speciali, significa di fatto considerare comunque la tassazione effettiva e non quella meramente nominale.

Insomma, sicuramente una disposizione che un Legislatore oculato dovrebbe abbondantemente rivedere prima che la stessa possa diventare legge dello Stato, con tutte le inevitabili conseguenze negative che da ciò ne deriverebbero.

È, altresì, modificata la tassazione delle plusvalenze originate dalla cessione, non infragrupo, delle partecipazioni, per le quali è stato previsto un ridotto periodo di osservazione, ai fini dell'applicazione del regime di esenzione e della verifica della nota "seconda" esimente: *"dalle partecipazioni non consegua l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori a regime fiscale Privilegiato"*.

La reintroduzione di tale seconda esimente (correttamente abbandonata nella nuova versione dell'art. 167, posto che nella pratica è risultata essere dimostrazione sostanzialmente non utilizzabile), desta non poche perplessità.

Sempre con riferimento alla tassazione delle plusvalenze, le modifiche inserite nell'articolo 68 del TUIR prevedono l'equiparazione del trattamento fiscale delle plusvalenze che derivino da partecipazioni in società quotate, a prescindere che le stesse siano qualificate o non qualificate, sulla base della nuova nozione di controllo introdotta.

Come anticipato, ai fini della disapplicazione della suddetta disciplina, il contribuente può dimostrare, anche tramite interpello, che la partecipazione, sin dal primo periodo di possesso, non consegue l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori a regime fiscale privilegiato. Tale esimente deve essere dimostrata con riferimento ai soli periodi d'imposta per i quali gli utili si considerano provenienti da regimi fiscali privilegiati. Cionondimeno, resta il fatto che detta dimostrazione non costituisce, in realtà, una strada praticamente percorribile. Pertanto, ancora una volta si deve osservare che non ha davvero alcun senso conti-

nuare a mantenere in vita questa seconda inutile esimente.

In sostanza, ai fini dell'esimente in parola, per le cessioni effettuate nei confronti di controparti non appartenenti allo stesso gruppo del cedente, non è più richiesta la dimostrazione degli elementi costituenti l'esimente sin dall'inizio del periodo di possesso, ma è introdotto una sorta di monitoraggio pari, al massimo, a cinque periodi d'imposta.

Pertanto, se la partecipazione riguarda una società localizzata in un Paese non considerato a fiscalità privilegiata nei cinque periodi d'imposta precedenti, la plusvalenza è tassata con gli ordinari criteri previsti per la tassazione in ambito nazionale delle predette plusvalenze; se, invece, il Paese in cui è localizzata la società partecipata è considerato a fiscalità privilegiata in uno o più dei cinque periodi d'imposta precedenti alla cessione, la plusvalenza non è esente, a meno che non si dimostri, con riguardo ai soli periodi d'imposta in cui il Paese è considerato a fiscalità privilegiata, la nota seconda esimente (che, però, evidentemente, non potrà mai verificarsi nella pratica in tali fattispecie).

Idem, con riferimento al regime delle plusvalenze esenti.

La dimostrazione della seconda esimente consente (peraltro, come anzidetto, solo a un livello teorico) di ottenere l'applicazione sui dividendi della tassazione ordinaria. Il contribuente può sempre ricorrere anche all'interpello, cosa che nel caso di specie, appare comunque controproducente, attesa la – pressoché – impossibile dimostrazione richiesta dalla norma.

Per quanto riguarda i dividendi percepiti dai soggetti IRES, resta invariata la disciplina vigente in presenza della prima esimente, che comporta la tassazione al 50%, in relazione a tutte le partecipazioni di controllo e non di controllo, con riconoscimento di un

credito d'imposta indiretto per le sole partecipazioni di controllo.

Continuando nell'analisi, si rileva che è stato unificato il regime di tassazione delle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni in società quotate, localizzate in Paesi a fiscalità privilegiata, a prescindere dal fatto che siano partecipazioni qualificate o meno.

Infine, relativamente all'opzione per la branch exemption, nel caso in cui sussistano le condizioni per l'applicazione della disciplina CFC, detta scelta è subordinata alla dimostrazione della nuova (prima) esimente relativa allo svolgimento di un'effettiva attività economica, mediante l'impiego di personale, attrezzature, attivi e locali.

Fine IV Parte



Al via il saldo e stralcio dei debiti tributari e previdenziali dei contribuenti in difficoltà economica

Articolo 1, Commi 184-199, Legge 30 dicembre 2018, n. 145

di Federica Attanasi

Avvocato tributarista

1. Premessa

Il c.d. **“saldo e stralcio delle cartelle”** è senza dubbio una delle principali misure fiscali contenute nella legge n. **145/2018** (in G.U. n. 302 del 31 dicembre 2018).

Di fatto, è l'ultimo tassello della c.d. pace fiscale 2019, e rappresenta una sorta di «super rottamazione» **rivolta alle persone fisiche che abbiano un Isee fino a 20mila euro**.

Si tratta di un nuovo pezzo di un puzzle che si aggiunge ai numerosi interventi di pacificazione fiscale introdotti dal D.L. n.119/2018 e che **consente lo stralcio di specifici carichi affidati all'agente della riscossione tra il 1° gennaio 2000 e il 31 dicembre 2017**.

Più nel dettaglio, la **legge di bilancio 2019** ha introdotto, **solo per le persone fisi-**

che, che versano in una grave e comprovata situazione di difficoltà economica, il cosiddetto **“saldo e stralcio”** dei debiti fiscali e previdenziali, ossia una **riduzione delle somme dovute** nelle ipotesi di carichi tributari. L'adesione a quest'ultima sanatoria consente, infatti, **l'abbattimento integrale delle sanzioni e degli interessi di mora e il versamento del capitale in misura ridotta e variabile a seconda della classe di Isee¹ del debitore** (il valore dell'imposta da versare può essere ridotto sino all'84%).

2. Tipologie di debiti definibili

Il provvedimento oggetto del presente stu-

¹ Acronimo di “Indicatore della situazione economica equivalente”.

dio riguarda i soli **debiti² intestati a persone fisiche, che versano in una grave e comprovata situazione di difficoltà economica**, derivanti dall'**omesso versamento**:

- ✓ **di imposte risultanti dalle dichiarazioni annuali e dalle attività previste dall'articolo 36-bis del D.P.R. 600/1973 e dall'articolo 54-bis del D.P.R. 633/1972**, a titolo di tributi e relativi interessi e sanzioni, con esclusione di quelli richiesti a seguito di accertamento (art. 1, comma 184 legge 30 dicembre 2018, n. 145);
- ✓ **dei contributi dovuti dagli iscritti alle casse previdenziali professionali o alle gestioni previdenziali dei lavoratori autonomi dell'INPS**, con esclusione di quelli richiesti a seguito di accertamento (art. 1, comma 185, legge 30 dicembre 2018, n. 145).

Nel perimetro di quest'ultima sanatoria rientrano, dunque, le cartelle riguardanti i contributi non versati alle casse professionali o a quelle separate dei lavoratori autonomi, e quelle riguardanti non solo il semplice omesso versamento di Irpef e Iva, ma anche la correzione dei dati dichiarati.

Ebbene, il richiamo specifico della norma alle attività di cui agli artt. **36-bis del D.P.R. 600/1973** e **54-bis del D.P.R. 633/1972** (entrambi definibili come "controlli automatizzati" nel primo caso, relativi ai dati reddituali e nel secondo, inerenti l'imposta sul valore aggiunto) consente di individuare *prima facie* lo spirito del legislatore che sembra aver voluto, appunto, destinare questo tipo di sanatoria alle sole persone fisiche che hanno regolarmente presentato

la dichiarazione e che poi, per diversi motivi, non hanno provveduto al pagamento delle imposte e dei contributi. Il requisito implicito pare, quindi, essere quello della regolarità della presentazione della dichiarazione.

Da tanto, però, ne discende che sarebbero esclusi dalla sanatoria le iscrizioni a ruolo derivanti dai controlli formali, di cui all'articolo 36-ter del Dpr 600/1973, che hanno natura sostanzialmente accertativa e che consistono in controlli veri e propri compiuti dall'Ufficio sulla veridicità dei dati inseriti nella dichiarazione.

Peraltro, oltre ai debiti derivanti dalle rettifiche dei controlli formali delle dichiarazioni (*ex art. 36-ter del Dpr 600/1973*) sembrerebbero esclusi dalla sanatoria anche:

- ✓ i debiti relativi ai tributi locali;
- ✓ le cartelle emesse per violazione del codice della strada;
- ✓ i cosiddetti «mini ruoli», vale a dire gli importi non superiori a mille euro, affidati nel periodo tra il 1° gennaio 2000 e il 31 dicembre 2010, in quanto già azzerati d'ufficio alla data del 31 dicembre 2018, in base all'articolo 4 del decreto legge 119/2018.

Ciò posto, è evidente come il c.d. "*condono del saldo e stralcio*", così come strutturato, abbia tracciato un perimetro applicativo fortemente ridotto a poche tipologie di debiti, oltre al quale non è concesso andare.

3. Requisito per beneficiare del "saldo e stralcio"

Come già rilevato, **affinché si possa accedere alla c.d. "super-rottamazione" è necessario che sussista "una grave e comprovata situazione di difficoltà economi-**

² È necessario chiarire che il debito deve essere stato iscritto a ruolo e, pertanto, pur non essendo necessaria la notifica della relativa cartella, non è sufficiente il semplice avviso bonario recapitato al contribuente, poiché la fase qui regolata precede l'affidamento all'agente della riscossione.

ca”, che la norma dichiara esserci qualora l’Isee del nucleo familiare del debitore non superi i **20.000 euro**. L’art.1, co. **186**, L. 145/2018 dispone, infatti, che: << *Ai fini del comma 184 e del comma 185, sussiste una grave e comprovata situazione di difficoltà economica qualora l’indicatore della situazione economica equivalente (ISEE) del nucleo familiare, stabilito ai sensi del regolamento di cui al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 5 dicembre 2013, n. 159, non sia superiore ad euro 20.000.*>> L’estinzione del debito, in questo caso, interessa quindi solo i soggetti che versano in una grave e comprovata situazione di difficoltà economica.

Rientrano nell’agevolazione anche i contribuenti che, nel rispetto dei requisiti in termini di ISEE e per le sole tipologie di debiti previste dalla legge, hanno aderito alle precedenti “rottamazioni” delle cartelle previste dal DL n. 193/2016 e dal DL n. 148/2017 e non hanno perfezionato integralmente e tempestivamente i pagamenti delle somme dovute.

L’unica eccezione, rispetto al parametro Isee, riguarda i soggetti in stato di sovraindebitamento (articolo 14-ter della legge 3/2012); quest’ultimi, infatti, ai sensi dell’art.1, co. 188, L. 145/2018 potranno estinguere i debiti iscritti a ruolo, indipendentemente dal valore Isee del proprio nucleo familiare.

In buona sostanza, **saranno ammessi di diritto alla sanatoria del “saldo e stralcio”, anche i contribuenti (solo persone fisiche) per i quali, indipendentemente dal valore ISEE del proprio nucleo familiare, alla data di presentazione della dichiarazione di adesione alla definizione, sia stata aperta la procedura di liquidazione dei beni di proprietà, nell’ambito della disciplina della composizione della crisi da sovraindebitamento, secondo l’articolo 14-ter, legge n. 3 del 2012.** Invero, in questo caso, per i soggetti rientranti in tale fattispecie, l’im-

porto da pagare a titolo di capitale e interessi da ritardata iscrizione sarà pari al 10% di quello dovuto. Allo scopo, dovrà essere allegata alla dichiarazione di adesione copia del decreto di apertura della liquidazione.

In definitiva, il debitore in stato da sovraindebitamento, e per il quale non ricorrano le condizioni di inammissibilità, potrà chiedere la liquidazione di tutti i suoi beni e in questo caso, qualora volesse aderire alla sanatoria del “saldo e stralcio” delle proprie cartelle, potrà farlo versando esclusivamente il 10% del debito residuo dopo aver sottratto sanzioni e interessi di mora. In conclusione, in tale eventualità, lo stralcio sarà pari al 90% del totale affidato.

4. Somme da corrispondere

L’art.1, co. **187**, L. 145/2018, chiarisce che i contribuenti che hanno accesso alla sanatoria e che quindi risultano avere un Isee non superiore a **20 mila euro**, possono estinguere i propri debiti in forma agevolata:

- ✓ senza corrispondere sanzioni e interessi di mora di cui all’articolo 30, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, ovvero le sanzioni e le somme aggiuntive di cui all’articolo 27, comma 1, del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46;
- ✓ e pagando solo una percentuale ridotta a titolo di capitale e interessi da ritardata iscrizione a ruolo.

In particolare, la quota agevolata per il pagamento è stata così differenziata:

- 1. 16% delle somme dovute a titolo di capitale e interessi di ritardata iscrizione a ruolo in presenza di ISEE non superiore a 8.500 euro;**

2. 20% delle somme dovute a titolo di capitale e interessi di ritardata iscrizione a ruolo con ISEE da 8.500,01 a 12.500 euro;

3. 35% delle somme dovute a titolo di capitale e interessi di ritardata iscrizione a ruolo con ISEE da 12.500,01 a 20.000 euro.

Di fatto, gli sconti sul capitale sono scaglionati in funzione dell'indicatore della situazione economica e la riduzione dell'importo da pagare è tanto maggiore quanto più basso è l'indicatore della situazione economica. Tale riduzione, peraltro, si aggiunge all'azzeramento delle sanzioni e degli interessi di mora.

Tra gli importi da versare sono da aggiungere, inoltre, le somme maturate a favore dell'Agente della riscossione a titolo di **aggio e spese per procedure esecutive e diritti di notifica** (legge 30 dicembre 2018, n. 145, Articolo 1, Commi 187, let. b).

5. Adesione e modulistica

È necessario chiarire che ai sensi del co. 189 dell'art. 1 cit., i contribuenti con pendenze aperte di natura tributaria e previdenziale, potranno decidere di aderire alla sanatoria, e manifestare all'agente della riscossione la volontà di avvalersene, compilando **entro il 30 aprile 2019** un'apposita dichiarazione, con le modalità e in conformità alla modulistica che lo stesso agente della riscossione ha già pubblicato sul proprio sito internet³.

Lo schema ricalca a evidenza quello della rottamazione-*ter*, pertanto, in tale dichiarazione/modulo, il debitore dovrà indicare:

- ✓ i carichi (o il singolo carico) che intende "stralciare";
- ✓ il numero di rate con cui intende effet-

tuare il pagamento (come nelle normali domande di rottamazione, se il debitore omette l'indicazione del numero di rate prescelto, si considererà valida il periodo massimo di dilazione - numero 5-, ferma restando la facoltà di eseguire il versamento in un'unica soluzione entro il 30 novembre 2019);

- ✓ la presenza dei requisiti di cui al comma 186 o 188 cit..

Ebbene, **la suddetta domanda di adesione (MODELLO-SA-ST)**, debitamente compilata in ogni sua parte, con particolare attenzione alla sezione relativa all'attestazione della situazione di grave e comprovata difficoltà economica (valore Isee), unitamente alla copia del documento di identità, **dovrà essere:**

- ✓ o inviata tramite posta elettronica certificata alla casella pec della Direzione Regionale di Agenzia delle entrate-Riscossione di riferimento;
- ✓ o depositata presso gli Sportelli di Agenzia delle entrate-Riscossione presenti su tutto il territorio nazionale (esclusa la regione Sicilia).

Conseguentemente, ai sensi del co. 192 dell'art. 1 cit., **entro il 31 ottobre 2019, l'agente della riscossione dovrà comunicare ai contribuenti che hanno presentato la dichiarazione di adesione alla sanatoria l'ammontare complessivo delle somme dovute, nonché quello delle singole rate, il giorno e il mese di scadenza di ciascuna di esse.** Entro la stessa data, l'agente della riscossione comunicherà, altresì, ove sussistenti, il difetto dei requisiti prescritti dai commi 186 e 188 o la presenza nella predetta dichiarazione di debiti diversi da quelli di cui al comma 184 e al comma 185 e la conseguente impossibilità di estinguere il debito mediante la sanatoria del "saldo e stralcio". Sul punto, inoltre, la legge prevede che, nel motivare il mancato accoglimento l'Agente

³ <https://www.agenziaentrateriscossione.gov.it/files/it/gruppo/MODELLO-SA-ST-MODELLO-ADESIONE-SALDO-E-STRALCIO.pdf>

delle entrate-Riscossione dovrà avvertire, il contribuente **della sua automatica inclusione** nella c.d. “rottamazione-ter” fornendo, al contempo, l’importo da pagare e le relative scadenze di pagamento.

6. Procedura di pagamento

Come previsto dal co. 190 dell’art.1 cit., ai fini di un corretto ed efficace “saldo e stralcio”, è necessario che **il pagamento del debito venga effettuato:**

a) in un’unica soluzione entro il 30 novembre 2019;

b) oppure in 5 rate così suddivise:

- 35% dell’importo dovuto entro il 30 novembre 2019;
- 20% dell’importo dovuto entro il 31 marzo 2020;
- 15% dell’importo dovuto entro il 31 luglio 2020;
- 15% dell’importo dovuto entro il 31 marzo 2021;
- il restante 15% entro il 31 luglio 2021.

In caso di pagamento rateale si applica un tasso d’interesse pari al 2% annuo a decorrere dal 1° dicembre 2019. Inoltre, così come disposto per la terza rottamazione, anche in questa ipotesi per chi paga a rate, nel caso di pagamento tardivo, è prevista al massimo una tolleranza di cinque giorni. Si tratta della c.d. misura del “lieve inadempimento”, **in base alla quale la sanatoria continuerà a ritenersi efficace, solo laddove il ritardo nel pagamento delle rate non superi i 5 giorni.** Si tratta di una vera e propria clausola di salvaguardia contro la perdita dei benefici del “saldo e stralcio” per le ipotesi di lievi ritardi nel pagamento delle rate. Diversamente, sarà sufficiente anche un ritardo di soli 6 giorni per perdere tutti i benefici ottenuti e decadere così dalla sanatoria *de qua*.

7. Legame con le precedenti rottamazioni

La normativa del “saldo e stralcio” si interseca in diversi punti con la disciplina della “rottamazione”. Possono, infatti, essere oggetto di sanatoria anche i debiti contenuti nelle istanze presentate in base all’articolo 6 del D.L. n.193/2016 (prima rottamazione), nonché dell’articolo 1 del D.L. n.148/2017 (rottamazione bis).

Sul punto, il co. 194, art. 1 cit., chiarisce che: *<< I debiti relativi ai carichi di cui al comma 184 e al comma 185 possono essere estinti anche se già ricompresi in dichiarazioni rese ai sensi dell’articolo 6, comma 2, del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225, e dell’articolo 1, comma 5, del decreto-legge 16 ottobre 2017, n. 148, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 dicembre 2017, n. 172, per le quali il debitore non ha perfezionato la relativa definizione con l’integrale e tempestivo pagamento delle somme dovute. I versamenti eventualmente effettuati a seguito delle predette dichiarazioni restano definitivamente acquisiti e non ne è ammessa la restituzione; gli stessi versamenti sono comunque computati ai fini della definizione di cui ai commi 184 e 185.>>*

Ne consegue, che tutti i decaduti dalla prime edizioni della rottamazione (inclusi coloro che non hanno rispettato la scadenza del 7 dicembre scorso), potranno, senza limiti di sorta, avere accesso alla sanatoria del saldo e stralcio. Inoltre, con riferimento ai carichi affidati al 31 dicembre 2016, qualora vi fossero dilazioni pendenti alla data del 24 ottobre 2016, non occorrerà pagare alcun importo a titolo di rate scadute. I pagamenti già effettuati saranno acquisiti a titolo definitivo e non saranno, dunque, rimborsabili. Gli stessi saranno, però, computati in deduzione dal costo dello stralcio.

Ma vi è di più.

Il legislatore, con il co. 193 dell'art. 1 cit., ha disciplinato, **per i casi di rigetto della richiesta di "saldo e stralcio"**, un'ipotesi di **confluenza automatica nella rottamazione-ter**. Più nel dettaglio, è stato disposto che: *<< Nei casi previsti dal secondo periodo del comma 192, l'agente della riscossione avverte il debitore che i debiti inseriti nella dichiarazione presentata ai sensi del comma 189, ove definibili ai sensi dell'articolo 3 del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136, sono automaticamente inclusi nella definizione disciplinata dallo stesso articolo 3 e indica l'ammontare complessivo delle somme dovute a tal fine, ripartito in diciassette rate, e la scadenza di ciascuna di esse. La prima di tali rate, di ammontare pari al 30 per cento delle predette somme, scade il 30 novembre 2019; il restante 70 per cento è ripartito nelle rate successive, ciascuna di pari importo, scadenti il 31 luglio e il 30 novembre di ciascun anno a decorrere dal 2020. Si applicano, a partire dal 1° dicembre 2019, gli interessi al tasso del 2 per cento annuo.>>*

Più semplicemente, **in ipotesi di rigetto della richiesta di "saldo e stralcio"** (stante il difetto dei requisiti prescritti dalla legge per il riconoscimento di grave difficoltà economica, ovvero in presenza di debiti diversi da quelli definibili ai sensi delle norme in esame, con conseguente impossibilità di estinguere il debito), **l'agente della riscossione avvertirà il debitore che i suoi debiti, ove possibile, saranno automaticamente inclusi d'ufficio non già nella sanatoria del "saldo e stralcio", bensì in quella della rottamazione-ter**. Quindi, per chi resta fuori si apre automaticamente la porta d'ingresso della rottamazione-ter e la presentazione della domanda di adesione al "saldo e stralcio", come previsto dalla legge, sarà considerata in automatico come richiesta di accesso alla definizione agevolata prevista dall'art. 3 del

D.L. n. 119/2018. In questo caso, il meccanismo di rateazione sarà, però, leggermente diverso rispetto a quello previsto per la rottamazione-ter: l'ammontare sarà, infatti, ripartito in 17 rate, la prima delle quali, pari al 30% del dovuto da saldare entro il 30 novembre 2019 e le restanti (pari al 70%) ripartite in rate di pari importo, da saldare il 31 luglio e il 30 novembre di ciascun anno a decorrere dal 2020 e con scadenza nel 2027 (si applicano, comunque, a partire dal 1° dicembre 2019, gli interessi al tasso del 2% annuo).

Ebbene, è evidente che, rispetto alla scadenza ultima della rottamazione-ter "ordinaria" (prevista per il 30 novembre 2023), in ipotesi come questa, vi è un allungamento di quattro anni. Al riguardo, è curiosa questa rateazione per i "bocciati" dalla rottamazione a saldo e stralcio, che, pur essendo "rinviati" alla rottamazione-ter, beneficeranno di un calendario più lungo sia della stessa rottamazione-ter, sia della rottamazione a saldo e stralcio. Sotto il profilo letterale emerge un'irragionevole disparità di trattamento rispetto ai debitori "ordinari" che hanno fatto richiesta di adesione alla rottamazione-ter. Insomma, una rateazione lunga 8 anni, dal 30 novembre 2019 al 30 novembre 2027. Sul punto, si attendono chiarimenti ufficiali.

8. Deposito della dichiarazione: rinuncia ai giudizi in corso ed estinzione del processo

È consentito l'ingresso alla procedura agevolata anche alle cartelle oggetto di contenzioso tributario, purché il contribuente coinvolto rinunci al procedimento in corso.

In buona sostanza, presentando la dichiarazione di sanatoria "saldo e stralcio", il contribuente dovrà rinunciare al contenzioso in corso, di qualsiasi natura e in qualunque

grado esso si trovi.

Sulla falsa riga di quanto già previsto per le precedenti rottamazioni, si ritiene che tali giudizi verranno sospesi dal giudice, fino al pagamento di quanto dovuto, dietro presentazione di copia della stessa dichiarazione.

Successivamente, il giudizio si estinguerà a seguito della produzione, a cura di una delle parti, della documentazione attestante i versamenti eseguiti per perfezionare la definizione. Se, invece, le somme dovute non saranno integralmente pagate, la sospensione del giudizio sarà revocata dal giudice su istanza di una delle predette parti.

Ciò posto, è necessario rilevare che, non trattandosi di una “rottamazione” delle liti pendenti, ma dei ruoli, potrà essere definito solo ciò che è iscritto a ruolo; sarà fondamentale, quindi, che il contribuente, ai fini della valutazione della convenienza della “super-rottamazione”, tenga in debita considerazione le regole sulla riscossione provvisoria in pendenza di giudizio.

Pertanto, prima di inoltrare la propria dichiarazione di adesione è bene che i contribuenti valutino con molta attenzione la convenienza sia processuale che finanziaria dell’operazione.

9. Controlli delle dichiarazioni a fini isee

I commi da 195 a 197 dell’art. 1 cit., disciplinano le procedure di controllo delle autodichiarazioni rese a fini ISEE. Nel dettaglio:

- ✓ ai sensi del co. 195, ai fini dei controlli sulle autodichiarazioni dei contribuenti rese a fini ISEE, l’Agente della riscossione, in collaborazione con l’Agenzia delle entrate e con la Guardia di finanza, procederà al controllo sulla

veridicità dei dati dichiarati solo nei casi in cui sorgano fondati dubbi sulla veridicità dei medesimi. Tale controllo può essere effettuato fino alla trasmissione degli elenchi dei debitori che si sono avvalsi della “rottamazione 2018” di cui all’articolo 3, comma 19, del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119 (comma 195 dell’art. 1);

- ✓ ai sensi del co. 196, all’esito del controllo, di cui al comma che precede, in presenza di irregolarità o omissioni non costituenti falsità, il debitore sarà tenuto a fornire, entro un termine di decadenza non inferiore a 20 giorni dalla relativa comunicazione, la documentazione atta a dimostrare la completezza e veridicità dei dati indicati nella dichiarazione (comma 196 dell’art. 1);
- ✓ ai sensi del co. 197, nell’ipotesi di mancata, tempestiva produzione della documentazione, ovvero nei casi di irregolarità o omissioni costituenti falsità, non si determinano gli effetti di definizione agevolata e l’ente creditore, qualora sia già intervenuto il discarico automatico, procederà, a seguito di segnalazione dell’agente della riscossione, nel termine di prescrizione decennale, a riaffidare in riscossione il debito residuo. Restano fermi gli adempimenti conseguenti alle falsità rilevate (comma 197 dell’art. 1).

In definitiva, **l’agente della riscossione, in collaborazione con l’agenzia delle Entrate e la Guardia di Finanza, verificherà la correttezza dei dati indicati dal debitore ai fini della certificazione Isee, solo in caso di «fondati dubbi sulla veridicità dei medesimi»**. La verifica potrà essere eseguita entro il 31 dicembre 2024, termine entro il quale l’agente della riscossione dovrà trasmettere agli enti creditori l’elenco dei contribuenti che hanno presentato la domanda, ai fini

del discarico dai ruoli. Qualora nel corso dei controlli emergessero omissioni o irregolarità, il debitore sarà invitato a trasmettere la documentazione richiesta entro 20 giorni. In difetto, l'istanza non produrrà gli effetti di legge. Stesse conseguenze in caso di omissioni del debitore che si traducano in falsità, fermi restando gli aspetti penali che tale comportamento determina.

Infine, si segnala, che il co. 198 dell'art.1 cit., in quanto norma di chiusura, chiarisce che, per quanto riguarda tutto ciò che non è regolamentato dalla norma della legge di Bilancio 2019, si rimanda a quanto previsto per la rottamazione-*ter* (il rimando è ai commi 6, 7, 8, 9, 10, 12, 13, 14, 14-*bis*, 18, 19 e 20 dell'art. 3 del D.L. n. 119/2018).

COMMENTARIO DI GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA



UN'INIZIATIVA EDITORIALE DE ILTRIBUTO.IT
TRATTA DAI PRIMI QUATTRO ANNI DELLE SUE NEWS ON-LINE

**564 PAGINE DIVISE IN TRE E-BOOK
IN FORMATO PDF INTERATTIVO PER SEMPLIFICARE
STUDIO E CONSULTAZIONE**

*sentenze commentate raccolte per macro-argomenti
con specifica introduzione tematica*

**LINK AL TESTO INTEGRALE DELLE SENTENZE
STAMPABILE PER ESSERE PRONTAMENTE UTILIZZATO**

**OGNI SINGOLO E-BOOK A 9,99€
I TRE E-BOOK IN OFFERTA A SOLE €19,99 (IVA 4% esclusa)**

SCOPRI DI PIÙ - SCARICA UN ESTRATTO GRATUITO

VISITA IL NOSTRO E-SHOP

www.iltributo.it

La sentenza della Consulta sull'indennità dei licenziamenti ingiustificati

Commento a Corte Costituzionale, Sentenza n. 194 del 8 novembre 2018



di Paolo Soro
Dottore Commercialista

Spetta sostanzialmente al giudice quantificare l'indennità dovuta al lavoratore licenziato ingiustamente, tenendo conto non solo degli anni di lavoro prestati, ma anche del numero di dipendenti dell'azienda, della dimensione, del comportamento e delle condizioni delle parti.

Lo scorso 8 novembre è stata depositata la sentenza 194 della Corte Costituzionale, che ha dichiarato l'illegittimità parziale dell'art. 3, comma 1, del DLGS 23/2015, suscitando un acceso dibattito giuridico (oltre che politico). Oggi, possiamo finalmente leggerne le motivazioni, evidenziando i principi di diritto costituzionale affermati dalla Consulta.

In premessa, giova ricordare che, con Ordinanza del 26/07/2017, il Tribunale Ordinario di Roma, III Sezione Lavoro, aveva sollevato varie questioni di Legittimità Costituzionale dell'art. 1, comma 7, lettera c), della Legge 10 dicembre 2014, n. 183 (Deleghe al Governo in materia di riforma degli ammortizzatori sociali, dei servizi per il lavoro e delle politiche attive, nonché in materia di riordino della disciplina dei rapporti di lavoro e dell'attività ispettiva e di tutela e conciliazione delle esigenze di cura, di vita e di lavoro), e degli artt. 2, 3 e 4 del Decreto Legislativo 4 marzo 2015, n. 23 (Disposizioni in materia di contratto di lavoro a tempo indeterminato a tutele crescenti, in attuazione della legge 10 dicembre 2014, n. 183), il tutto con riferimento agli artt. 3, 4, primo comma, 35, primo comma, 76 e 117, primo comma, della Costituzione.

La questione nasce dal ricorso presentato contro un provvedimento di licenziamento per giustificato motivo oggettivo ritenuto illegittimo, e concernente una lavoratrice assunta dopo il

6 marzo 2015; ossia, rientrando nella tutela di cui agli artt. 3 e 4 del citato DLGS 23/2015 e, in particolare, nel comma 1, dell'art. 3 e nel comma unico, dell'art. 4.

Il Giudice rimettente, osserva che se la lavoratrice fosse stata assunta prima del 7 marzo 2015, avrebbe usufruito, a seconda delle condizioni di lavoro accertate, della tutela reintegratoria e di un'indennità commisurata a dodici mensilità, ovvero della tutela indennitaria tra dodici e ventiquattro mensilità. Viceversa, poiché è stata assunta a decorrere dal 7 marzo 2015, *“ha diritto soltanto a quattro mensilità, e solo in quanto la contumacia del convenuto consente di ritenere presuntivamente dimostrato il requisito dimensionale, altrimenti le mensilità risarcitorie sarebbero state due”*.

In particolare, a parere di tale Organo Giudicante, esistono quattro questioni, nelle quali si evidenzerebbero altrettanti profili di incostituzionalità *“per contrasto con gli artt. 3, 4, 76 e 117, comma 1, della Costituzione, letti autonomamente e anche in correlazione tra loro”*.

Quanto alla prima, il Giudice lamenta che le disposizioni denunciate violano il principio di eguaglianza perché tutelano i lavoratori assunti a decorrere dal 7 marzo 2015 in modo ingiustificatamente deteriore rispetto a quelli assunti, anche nella stessa azienda, prima di tale data – i quali continuano a godere del più favorevole regime di tutela previsto dall'art. 18, L. 300/1970 – considerato che *“la data di assunzione appare come un dato accidentale ed estrinseco a ciascun rapporto che in nulla è idoneo a differenziare un rapporto da un altro a parità di ogni altro profilo sostanziale”*.

Con il secondo profilo, viene dedotto che le stesse disposizioni violano il principio di eguaglianza anche perché, nell'ambito degli assunti a decorrere dal 7 marzo 2015, tutelano i lavoratori privi di qualifica dirigenziale in modo ingiustificatamente deteriore rispetto ai dirigenti, i quali, *“non soggetti alla nuova disciplina, continueranno a godere di indennizzi di importo minimo e massimo ben più consistente”*.

Con il terzo profilo, viene osservato che le disposizioni censurate violano, ancora una volta, il principio di eguaglianza, perché il carattere fisso e crescente solo in base all'anzianità di servizio dell'indennità da esse prevista, comporta anche che situazioni molto dissimili nella sostanza (quanto, in particolare, alla gravità del pregiudizio subito dal lavoratore), vengano tutelate in modo ingiustificatamente identico.

Con il quarto profilo, è dedotta l'irragionevolezza delle disposizioni censurate perché l'indennità da esse prevista, in quanto modesta, fissa e crescente solo in base all'anzianità di servizio, non costituisce, né un adeguato ristoro del concreto pregiudizio subito dal lavoratore a causa del licenziamento illegittimo, né un'adeguata dissuasione del datore di lavoro dal licenziare illegittimamente, sicché non è soddisfatto il test del bilanciamento dei contrappo-

sti interessi in gioco.

Prima di passare all'esposizione delle motivazioni della Consulta, occorre dar conto che, nello stesso Giudizio costituzionale, si è costituita anche la lavoratrice ricorrente del processo principale, chiedendo che le questioni siano dichiarate fondate.

È, inoltre, intervenuta nel Giudizio pure la Confederazione Generale Italiana del Lavoro (CGIL), parimenti chiedendo che le questioni sollevate siano dichiarate fondate.

Viceversa, il Presidente del Consiglio dei Ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura Generale dello Stato, ha chiesto che le questioni sollevate siano dichiarate non fondate.

La Corte, in via preliminare, rileva che, successivamente all'Ordinanza di rimessione, è entrato in vigore il DL 87/2018 (Disposizioni urgenti per la dignità dei lavoratori e delle imprese), il quale ha modificato una delle disposizioni oggetto del presente Giudizio Costituzionale (art. 3, comma 1, DLGS 23/2015), limitatamente alla parte in cui stabilisce il limite minimo e il limite massimo entro cui è possibile determinare l'indennità da corrispondere al lavoratore ingiustamente licenziato, innalzando tali limiti, rispettivamente, da quattro a sei mensilità (limite minimo) e da ventiquattro a trentasei mensilità (limite massimo), dell'ultima retribuzione di riferimento per il calcolo del TFR.

Peraltro, il rimettente non censura il *quantum* delle soglie minima e massima entro cui può essere stabilita l'indennità, ma il meccanismo di determinazione della medesima. Dunque, poiché il contenuto della nuova Legge non modifica la norma eccepita quanto alla parte oggetto delle censure di Legittimità Costituzionale, non mutano i termini essenziali della questione posta dal Giudice rimettente e non vi è necessità di restituire allo stesso gli atti di causa.

Prima di esaminare le questioni di Legittimità Costituzionale sollevate, la Corte dichiara inammissibile l'intervento della CGIL (come da specifica Ordinanza acclusa alla Sentenza), atteso che la stessa non è parte del Giudizio a quo e che non è nemmeno titolare di un interesse qualificato, immediatamente inerente al rapporto sostanziale dedotto in giudizio, che ne legittimi l'intervento.

Viene, altresì, dichiarata inammissibile la censura dedotta dalla lavoratrice ricorrente del processo principale, posto che detta censura si traduce in una questione non sollevata dal Giudice rimettente.

Analizzando i quesiti posti, la Corte dichiara inoltre l'irrilevanza delle questioni eccepite dal rimettente con riferimento all'art. 2, all'art. 3 (comma 2 e comma 3) e all'art. 4, del DLGS 23/2015, in quanto inapplicabili nel Giudizio a quo, o comunque non sufficientemente moti-

vate in Sede Costituzionale.

Inoltre, anche le questioni di Legittimità Costituzionale dell'art. 1, comma 7, lettera c), L. 183/2014, devono essere dichiarate inammissibili per difetto di motivazione sulla non manifesta infondatezza.

Infine, dall'inidoneità della Convenzione OIL 158/1982 (l'Organizzazione Internazionale del Lavoro delle Nazioni Unite) sul licenziamento, non ratificata dall'Italia, a integrare i parametri degli artt. 76 e 117, primo comma, Cost., discende l'inammissibilità della questione sollevata dal rimettente in relazione all'art. 10 della stessa.

Pertanto, da quanto esposto risulta che, tra le disposizioni denunciate, l'unica che necessita di un approfondito esame costituzionale è l'art. 3, comma 1, DLGS 23/2015; detta norma stabilisce che:

“Nei casi in cui risulta accertato che non ricorrono gli estremi del licenziamento per giustificato motivo oggettivo o per giustificato motivo soggettivo o giusta causa, il Giudice dichiara estinto il rapporto di lavoro alla data del licenziamento e condanna il datore di lavoro al pagamento di un'indennità non assoggettata a contribuzione previdenziale di importo pari a due mensilità dell'ultima retribuzione di riferimento per il calcolo del trattamento di fine rapporto per ogni anno di servizio, in misura comunque non inferiore a quattro e non superiore a ventiquattro mensilità”.

Il Giudice rimettente, in riferimento all'art. 3 Cost., deduce innanzitutto che tale norma viola il principio di eguaglianza, perché tutela i lavoratori assunti a decorrere dal 7 marzo 2015 in modo ingiustificatamente deteriore rispetto a quelli assunti, anche nella stessa azienda, prima di tale data.

Per la Corte, la questione non è fondata.

Denunciando la disparità di trattamento tra nuovi e vecchi assunti, il rimettente non censura la disciplina sostanziale del primo di tali regimi, ma il criterio di applicazione temporale della stessa, costituito dalla data di assunzione del lavoratore a decorrere dall'entrata in vigore del decreto.

Orbene, sul punto occorre ricordare che:

“Non contrasta, di per sé, con il principio di eguaglianza un trattamento differenziato applicato alle stesse fattispecie, ma in momenti diversi nel tempo, poiché il fluire del tempo può costituire un valido elemento di diversificazione delle situazioni giuridiche. Spetta difatti alla discrezionalità del Legislatore, nel rispetto del canone di ragionevolezza, delimitare la sfera temporale

di applicazione delle norme." (Ordinanze: 25/2012; 224/2011; 61/2010; 170/2009; 212/2208; 77/2008. Sentenze: 254/2014; 273/2011; 104/2018).

In proposito, considerata la non irragionevolezza del contestato regime temporale, non spetta alla Corte addentrarsi in valutazioni sui risultati che la politica occupazionale perseguita dal Legislatore può aver conseguito.

Con la seconda delle questioni sollevate in riferimento all'art. 3 Cost., il rimettente deduce che l'art. 3, comma 1, DLGS 23/2015, viola il principio di eguaglianza perché, nell'ambito degli assunti a decorrere dal 7 marzo 2015, tutela i lavoratori privi di qualifica dirigenziale in modo ingiustificatamente deteriore rispetto ai dirigenti, i quali, *"non soggetti alla nuova disciplina, continueranno a godere di indennizzi di importo minimo e massimo ben più consistente"*.

Anche tale questione, a giudizio della Corte, non è fondata.

I dirigenti, pur rientrando (primo comma, art. 2095, C. C.) tra i lavoratori subordinati, si caratterizzano per alcune significative diversità rispetto alle altre figure dei quadri, degli impiegati e degli operai, di guisa che non sono equiparati a tali ultime tre categorie di lavoratori dipendenti. Pertanto, l'esclusione dei dirigenti dall'applicazione della generale disciplina legislativa sui licenziamenti individuali, compresa la regola della necessaria giustificazione del licenziamento, non contrasta con l'art. 3, Cost.

Neppure è fondata per la Corte, la prima delle questioni sollevate in riferimento agli artt. 76 e 117, primo comma, Cost., con cui il Giudice rimettente deduce che l'art. 3, comma 1, DLGS 23/2015, viola tali disposizioni costituzionali per il tramite del parametro interposto dell'art. 30 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea.

Considerato, infatti, che non vi sono disposizioni del diritto dell'Unione che impongano specifici obblighi agli Stati membri nella materia disciplinata dal censurato articolo, si deve escludere che la CDFUE sia applicabile alla fattispecie, e che l'art. 30 della stessa Carta possa essere invocato, quale parametro interposto, nella presente questione di Legittimità Costituzionale.

Viceversa, risultano fondate le questioni con cui il rimettente lamenta che la norma in questione, prevedendo una tutela contro i licenziamenti ingiustificati rigida e inadeguata, viola gli artt. 3, 4, primo comma, 35, primo comma, e 76 e 117, primo comma, Cost.

Al riguardo, richiamando alcuni suoi precedenti, la Corte premette che:

"Il diritto al lavoro esige che il Legislatore adegui la disciplina dei rapporti di lavoro a tempo indeterminato al fine ultimo di assicurare a tutti la continuità del lavoro, e circondi di doverose garanzie e di opportuni temperamenti i casi in cui si renda necessario far luogo a licenziamenti.

Deve essere garantito il diritto a non essere estromesso dal lavoro ingiustamente o irragionevolmente, e a non subire un licenziamento arbitrario” (Sentenza 541/2000; Ordinanza 56/2006).

La Corte prosegue, poi, affermando che:

“I limiti posti al potere di recesso del datore di lavoro correggono un disequilibrio di fatto esistente nel contratto di lavoro. Il forte coinvolgimento della persona umana – a differenza di quanto accade in altri rapporti di durata – qualifica il diritto al lavoro come diritto fondamentale, cui il Legislatore deve guardare per apprestare specifiche tutele.”

Dopo di che, come già affermato in precedenza:

“Il legislatore ben può, nell’esercizio della sua discrezionalità, prevedere un meccanismo di tutela anche solo risarcitorio-monetario (Sentenza 303/2011), purché un tale meccanismo si articoli nel rispetto del principio di ragionevolezza. Il diritto alla stabilità del posto, infatti, non ha una propria autonomia concettuale, ma è nient’altro che una sintesi terminologica dei limiti del potere di licenziamento sanzionati dall’invalidità dell’atto non conforme (Sentenza 268/1994).”

Si tratta, in pratica, di una tutela dell’interesse del lavoratore all’adempimento del contratto di lavoro a tempo indeterminato da assicurarsi per equivalente; e, quindi, soltanto economica (la reintegrazione è preclusa). Questo meccanismo di tutela sorregge l’intero impianto della disciplina delineata dal Legislatore, anche nei casi in cui non ricorrono gli estremi del licenziamento per giustificato motivo soggettivo o per giusta causa. Peraltro, tale meccanismo di quantificazione connota l’indennità come rigida, in quanto non graduabile in relazione a parametri diversi dall’anzianità di servizio; e la rende uniforme per tutti i lavoratori con la stessa anzianità. Viceversa, è un dato di comune esperienza, ampiamente comprovato dalla casistica giurisprudenziale, che il pregiudizio prodotto, nei vari casi, dal licenziamento ingiustificato dipende da una pluralità di fattori.

L’indennità assume così i connotati di una liquidazione legale forfetizzata e standardizzata, proprio perché ancorata all’unico parametro dell’anzianità di servizio, a fronte del danno derivante al lavoratore dall’illegittima estromissione dal posto di lavoro a tempo indeterminato. Una tale predeterminazione forfetizzata del risarcimento del danno da licenziamento illegittimo non risulta incrementabile pur volendone fornire la relativa prova.

Occorre considerare che il Legislatore ha sempre valorizzato la molteplicità dei fattori che incidono sull’entità del pregiudizio causato dall’ingiustificato licenziamento e, conseguentemente, sulla misura del risarcimento (cfr. art. 8, L 604/1966; art. 18, quinto comma, L 300/1970). Contrariamente a ciò, la disposizione censurata si discosta da tale percorso; e questo accade proprio quando viene meno la tutela reale, esclusa per i lavoratori assunti dopo il 6 marzo 2015, salvo che nei casi di cui al comma 2, art. 3, DLGS 23/2015.

Ebbene, a parere della Corte, anche in linea con tale precedente normativa, una vicenda che coinvolge la persona del lavoratore nel momento traumatico della sua espulsione dal lavoro, non può che prevedere una tutela risarcitoria fondata su molteplici criteri da offrire alla prudente discrezionale valutazione del Giudice, seppure entro i confini tracciati dal Legislatore, per garantire una calibrata modulazione del risarcimento dovuto, entro una soglia minima e una massima. Tale situazione non è rispettata dalla disposizione in esame, nella parte in cui determina l'indennità in un *"importo pari a due mensilità dell'ultima retribuzione di riferimento per il calcolo del trattamento di fine rapporto per ogni anno di servizio"*, così contrastando, anzitutto, con il principio di eguaglianza, sotto il profilo dell'ingiustificata omologazione di situazioni diverse.

Sotto altro profilo, la Corte ricorda che *"la regola generale di integralità della riparazione e di equivalenza della stessa al pregiudizio cagionato al danneggiato non ha copertura costituzionale, purché sia garantita l'adeguatezza del risarcimento"* (Sentenze: 199/2005; 420/1991; 303/2011). Pertanto, il risarcimento, ancorché non necessariamente riparatorio dell'intero pregiudizio subito dal danneggiato, deve essere necessariamente equilibrato. Deve, in sostanza, realizzare un: *"adeguato contemperamento degli interessi in conflitto"* (Sentenze: 235/2014; 482/2000).

Appare chiaro che, specie nei casi in cui l'anzianità di servizio non è elevata, la rigida dipendenza dell'aumento dell'indennità alla sola crescita di tale anzianità mostra la sua incongruenza, risultando inadeguato il ristoro del pregiudizio causato dal licenziamento illegittimo, senza che a ciò possa ovviare la previsione della misura minima dell'indennità (quattro / sei mensilità). Risulta, inoltre, di tutta evidenza, come venga minata anche la funzione dissuasiva della stessa indennità risarcitoria nei confronti del datore di lavoro, allontanandolo dall'intento di licenziare senza valida giustificazione.

La Corte, dunque, conclude al riguardo che la disposizione qui oggetto di censura, nella parte in cui determina l'indennità in un *"importo pari a due mensilità dell'ultima retribuzione di riferimento per il calcolo del trattamento di fine rapporto per ogni anno di servizio"*, contrasta altresì con il principio di ragionevolezza, sotto il profilo dell'inidoneità dell'indennità medesima a costituire un adeguato ristoro del concreto pregiudizio subito dal lavoratore a causa del licenziamento illegittimo, nonché un'adeguata dissuasione del datore di lavoro dal licenziare illegittimamente, oltre a non realizzare un equilibrato componimento degli interessi in gioco (la libertà di organizzazione dell'impresa da un lato, e la tutela del lavoratore ingiustamente licenziato dall'altro). Comprimeando l'interesse del lavoratore in misura eccessiva, al punto da risultare incompatibile con il principio di ragionevolezza, il Legislatore finisce così per tradire la finalità primaria della tutela risarcitoria, che consiste nel prevedere una compensazione adeguata del pregiudizio subito dal lavoratore ingiustamente licenziato.

Da tale irragionevolezza, discende anche il vulnus recato agli artt. 4, primo comma, e 35, primo

comma, Cost., posto che una siffatta debole tutela dell'interesse del lavoratore alla stabilità dell'occupazione non può ritenersi rispettosa delle norme costituzionali che, viceversa, hanno il compito di proteggere detto interesse, necessario al pieno sviluppo della personalità umana.

Il «diritto al lavoro» (art. 4, primo comma, Cost.) e la «tutela del lavoro in tutte le sue forme ed applicazioni» (art. 35, primo comma, Cost.) comportano infatti la garanzia dell'esercizio nei luoghi di lavoro di altri diritti costituzionalmente garantiti: i principi fondamentali di libertà sindacale, politica e religiosa. Tanto che il timore del recesso – *rectius*, licenziamento – spinge, o può spingere, il lavoratore sulla via della rinuncia a una parte dei propri diritti.

Infine, la disposizione censurata viola anche gli artt. 76 e 117, primo comma, Cost., in relazione alla previsione di cui all'art. 24 della Carta Sociale Europea, la quale stabilisce che, per assicurare l'effettivo esercizio del diritto a una tutela in caso di licenziamento, le Parti contraenti si impegnano a riconoscere: *“Il diritto dei lavoratori licenziati senza un valido motivo, a un congruo indennizzo o ad altra adeguata riparazione”*.

In proposito, il Comitato Europeo dei Diritti Sociali ha per l'appunto già avuto modo di chiarire che l'indennizzo è congruo solo se è tale da assicurare un adeguato ristoro per il concreto pregiudizio subito dal lavoratore licenziato senza un valido motivo, e nel contempo dissuadere il datore di lavoro dal licenziare ingiustificatamente.

Orbene, per quanto non vincolante per i Giudici nazionali, in generale, la Corte ha in passato rilevato l'idoneità della Carta Sociale Europea a integrare il parametro dell'art. 117, primo comma, Cost., e ha anche riconosciuto l'autorevolezza delle decisioni del menzionato Comitato (Sentenza 120/2018). In tal modo, si realizza infatti un'integrazione tra fonti e – soprattutto – tra le tutele da esse garantite. Per il tramite dell'art. 24 della Carta Sociale Europea, risultano pertanto violati sia l'art. 76 – nel riferimento operato dalla Legge Delega rispetto alle Convenzioni internazionali – sia l'art. 117, primo comma, Cost.

In conclusione, a parziale accoglimento delle questioni sollevate, la Corte dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 3, comma 1, DLGS 23/2015, sia nel testo originario che in quello oggi modificato dall'art. 3, comma 1, DL 87/2018, limitatamente alle parole:

“Di importo pari a due mensilità dell'ultima retribuzione di riferimento per il calcolo del trattamento di fine rapporto per ogni anno di servizio”.

Da ciò consegue che, nel rispetto dei limiti minimo e massimo dell'intervallo in cui va quantificata l'indennità spettante al lavoratore illegittimamente licenziato, il Giudice terrà conto, innanzitutto, del criterio dell'anzianità di servizio, e, in secondo luogo, anche degli altri criteri già prima richiamati, desumibili in chiave sistematica dall'evoluzione della disciplina limitativa dei licenziamenti; vale a dire: il numero dei dipendenti occupati, le dimensioni dell'attività economica, il comportamento e le condizioni delle parti.

Pur ovviamente astenendoci dall'esprimere qualunque commento relativamente a una sentenza della Consulta, non possiamo esimerci dall'osservare come detta decisione, nella pratica, comporterà inevitabilmente delle disuguaglianze ancora più marcate fra casi sostanzialmente simili, posto che è inimmaginabile pensare a una sorta di uniformità di giudizio tra i Giudici nazionali, quando a volte tale uniformità non si riscontra nemmeno all'interno dello stesso Tribunale. Possiamo, dunque, solo auspicare un nuovo immediato intervento da parte del Legislatore, sperando che questa volta risulti, non solo chiaro, ma anche e soprattutto rispettoso dei principi costituzionali.

Mancata considerazione delle osservazioni del contribuente sul p.v.c. e conseguenze sull'atto impositivo. Un approccio non condivisibile da parte della Suprema Corte.

Commento a Corte di Cassazione, Sentenza n. 1778 del 23 gennaio 2019



di Luca Mariotti
Dottore Commercialista

Come i nostri lettori sanno è nostra abitudine avere il massimo rispetto per le pronunce relativamente alle quali esprimiamo le nostre modestissime valutazioni e per i Giudici che le elaborano. E anche in questo caso rinnoviamo tale rispettoso apprezzamento.

Ma al tempo stesso non possiamo non notare, avendo da tempo posto l'attenzione sulla questione del contraddittorio preventivo tributario, come nella Sentenza 23 gennaio 2019, n. 1778 della Sezione Tributaria (Pres. Bruschetta, Rel. Catalozzi) si faccia strage dei principi alla base di questo istituto, addirittura con riferimento alla principale norma interna di garanzia, ovvero l'articolo 12 comma 7 dello Statuto dei diritti del contribuente (Legge 212/2000).

La questione riguarda lo svolgimento del contraddittorio attraverso la presentazione della memoria su p.v.c. e la successiva emissione dell'atto di accertamento.

In che modo il successivo atto impositivo deve riferirsi alle motivazioni adottate dal contribuente? Il Prof. Alberto Marcheselli ha ben sintetizzato la questione, con uno scritto pubblicato anche su "Il Tributo"¹, con un parallelo tra motivazione dell'atto impositivo post contraddittorio e motivazione della sentenza. Così come una sentenza non deve riportare tutte le argomentazioni e le eccezioni di parte, ma non può esimersi dal considerare adeguatamente tali argomentazioni ponendole alla base del percorso logico-giuridico che viene riportato in motivazione, allo stesso modo non è necessario che la motivazione dell'accertamento elabori tutte le argomentazioni del contribuente, ma deve comunque dimostrare di averne

¹ <https://www.iltributo.it/gli-otto-pilastri-del-principio-del-contraddittorio-nel-procedimento-tributario-nella-giurisprudenza-italiana-ed-europea/>

tenuto conto o, viceversa, di averle superate per delle ragioni precise che vanno esplicitate.

Quanto alla conseguenza del mancato rispetto dell'obbligo del contraddittorio normativamente previsto essa può essere solo quella della nullità dell'atto impositivo. L'affollamento di sentenze delle Sezioni Unite sull'argomento, negli anni 2013-2014-2015 almeno ha fornito questo esito sicuro. Esito legato sì al caso dell'atto emanato ante tempus, ma da estendere a tutti i casi in cui il contraddittorio preventivo non sia assicurato, se è vero come è vero che parliamo della norma interna a garanzia di tale principio. Anche la sentenza delle Sezioni Unite più restrittiva (24823/2015) parla, con riferimento ai sessanta giorni previsti dall'articolo 12, comma 7, di "*... decorrenza del termine dilatorio, destinato all'espletamento del contraddittorio*".

La corte oggi risolve invece la questione con il seguente passaggio motivazionale "*...è principio consolidato, cui questo Collegio intende prestare adesione, quello per cui l'avviso di accertamento che non menzioni le osservazioni del contribuente ex art. 12, settimo comma, l. n. 212 del 2000, è valido, atteso che, da un lato, la nullità consegue solo alle irregolarità per le quali sia espressamente prevista dalla legge oppure da cui derivi una lesione di specifici diritti o garanzie tale da impedire la produzione di ogni effetto e, dall'altro lato, l'Amministrazione ha l'obbligo di valutare tali osservazioni, ma non di esplicitare detta valutazione nell'atto impositivo (cfr. Cass., ord., 31 marzo 2017, n. 8378; Cass. 24 febbraio 2016, n. 3583)*".

Va fatta quindi una ricostruzione delle regole dell'articolo 12, comma 7, delle letture della giurisprudenza, per poter trarre, alla fine, qualche motivo di riflessione sulla sentenza in commento.

- La norma

È la disposizione sul contraddittorio endoprocedimentale più nota, più dibattuta per i molteplici aspetti interpretativi e anche quella, come vedremo, che ha in qualche modo "veicolato" nel nostro paese le sentenze della Corte UE in materia.

Cominciamo allora col riportarne un passaggio del testo integralmente, perché dovremo fare, nei paragrafi successivi, qualche considerazione letterale su di esso: "*Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza. Per gli accertamenti e le verifiche aventi ad oggetto i diritti doganali di cui all'articolo 34 del testo Unico delle*

disposizioni legislative in materia doganale approvato con del decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, si applicano le disposizioni dell'articolo 11 del decreto legislativo 8 novembre 1990, n. 374".

- L'ambito di applicazione

La regola riguarda dunque le verifiche in azienda. Infatti l'articolo 12 dello "Statuto" è rubricato "*Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*" e il comma 1 del citato articolo, nell'individuare la sfera di applicazione della disposizione, menziona espressamente "*Tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali*". La giurisprudenza recente ha chiarito questa lettura, divenuta ormai consolidata nelle elaborazioni della Suprema Corte. Proprio ad un'attenta lettura del primo comma si richiama l'Ordinanza 10989 del 5 maggio 2017 che espressamente individua l'azione delle tutele in tutte le situazioni "*caratterizzate dall'autoritativa intromissione dell'Amministrazione nei luoghi di pertinenza del contribuente alla diretta ricerca, quivi, di elementi valutativi a lui sfavorevoli: peculiarità, che specificamente giustifica, quale contro bilanciamento, il contraddittorio al fine di correggere, adeguare e chiarire, nell'interesse del contribuente e della stessa Amministrazione, gli elementi acquisiti presso i locali aziendali*".

Un passaggio interessante della motivazione è quello per cui le garanzie fissate nell'art. 12, comma 7, 1. 212/2000, pur applicandosi esclusivamente in relazione agli accertamenti conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali ove si esercita l'attività imprenditoriale o professionale del contribuente, prescindono "*dal fatto che l'operazione abbia o non comportato constatazione di violazioni fiscali (cfr.: Cass. 15010/14, 9424/14, 5374/14, 2593/14, 20770/13, 10381/11)*". Rileva invero, al fine di giustificare, come controbilanciamento, la necessità del contraddittorio, che si sia trattato di verifiche, tipizzate, caratterizzate dall'autoritativa intromissione dell'Amministrazione nei luoghi di pertinenza del contribuente alla diretta ricerca, quivi, di elementi valutativi a lui sfavorevoli.

Quindi occorre necessariamente che, conclusa la verifica presso il contribuente, i risultati della stessa vengano verbalizzati. E che sia attribuito al soggetto verificato un termine di almeno sessanta giorni per presentare le proprie osservazioni. In caso contrario l'avviso emesso prima del decorso di tale termine diviene, in linea generale, nullo per violazione di un principio dello "Statuto". Riguardo le conseguenze vanno infatti anticipate le conclusioni di una celeberrima sentenza delle Sezioni Unite (che sarà meglio analizzata in un contesto "internazionalista" del principio di contraddittorio preventivo, ma che, poggiando su una norma interna, regge anche alle interpretazioni più restrittive del criterio); sentenza secondo cui "*in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000,*

n. 212 deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento – termine decorrente dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni – determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso ante tempus, poiché detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva..." (Cass. sez. unite 18184/2013).

- Il computo del termine

Da quando parte il computo dei sessanta giorni di legge?

Prima di tutto va ricordato che, malgrado le tante disposizioni abrogate nei quasi novant'anni di vigenza del testo normativo, l'articolo 24 della Legge 7 gennaio 1929 n. 4 rubricata "Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie" prevede ancora che le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie siano constatate mediante processo verbale. Alla fine di ogni verifica si dovranno quindi formalizzare le violazioni riscontrate attraverso il processo verbale di constatazione e, secondo il comma 7 citato, le "osservazioni e richieste" potranno essere comunicate dal contribuente, appunto, *"dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo"*.

In caso di cosiddetto "accesso breve" le garanzie predette non cessano di aver effetto. Infatti per la Corte di Cassazione, Sentenza 10 maggio 2017, n. 11471, va considerato che le dette garanzie statutarie operano già in fase di accesso, concludendosi anche tale attività con la sottoscrizione e consegna del processo verbale di chiusura delle operazioni svolte, e ciò alla stregua delle prescrizioni dell'art. 52, comma 6, del decreto IVA ovvero dell'art. 33 del decreto sull'accertamento delle imposte sui redditi. Le garanzie dell'articolo 12, comma 7, si applicano anche agli atti di accesso istantanei finalizzati all'acquisizione di documentazione, sia perché la citata disposizione non prevede alcuna distinzione in ordine alla durata dell'accesso, ed è, comunque, necessario, anche in caso di "accesso breve), redigere un verbale di chiusura delle operazioni (in senso conf. Cass. 2593/14 e Cass. 15624/14), sia perché, anche in caso di "accesso breve", si verifica quella peculiarità che, secondo Cass. sez. unite n. 24823/2015, giustifica, quale controbilanciamento, le garanzie di cui al citato articolo 12. Peculiarità consistente, ancora, nell'autoritativa intromissione dell'Amministrazione nei luoghi di pertinenza del contribuente alla diretta ricerca di elementi valutativi a lui sfavorevoli.

Tornando alle verifiche in linea generale e alla redazione del p.v.c. prevista dall'articolo 24 del-

la Legge 4/1929, nonché alle verbalizzazioni, sopra menzionate, previste dalla normativa IVA e da quella sull'accertamento delle dirette, c'è inoltre da chiedersi cosa succeda se il verbale di fine operazioni non venga redatto. Qui si incrociano due diverse letture, nelle sentenze (non moltissime) sull'argomento.

Il primo aspetto è legato alla semplice emissione del verbale, a prescindere da ogni successivo sviluppo. La Corte Suprema, nella pronuncia della Sezione Tributaria, 11 settembre 2013, n. 20770, si è espressa, infatti, *“per la necessità della redazione del processo verbale anche in mancanza di indagini istruttorie e di accesso finalizzato al solo reperimento di documentazione”*. Ancora la quinta sezione nella sentenza 12 maggio 2011, n. 10381, ha precisato che *“in tema di IVA, qualora ai fini dell'accertamento dell'imposta sia stato effettuato un accesso nei locali destinati all'esercizio dell'attività o negli altri luoghi indicati dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n.633, art. 52, i funzionari che hanno proceduto sono tenuti a redigere processo verbale secondo le indicazioni contenute nel comma sesto del medesimo art.52, che non prescrive affatto, tantomeno a pena di nullità, che nello stesso debbano essere formulati rilievi o addebiti, essendo tale fase del procedimento finalizzata soltanto all'acquisizione di dati, elementi notizie, successivamente utilizzabili dall'Amministrazione per l'emanazione dell'eventuale avviso di accertamento”*.

Il secondo è quello che troviamo nell'ordinanza 14 settembre 2016 n. 18110 della VI Sezione della Corte di Cassazione, e che lega la redazione del p.v.c. alle tutele dell'articolo 12 dello “statuto”. Nel caso esaminato, Secondo la Corte, l'art. 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 impone la redazione del processo verbale di chiusura delle operazioni, in ogni caso di accesso o ispezione nei locali dell'impresa, ivi compresi gli atti di accesso finalizzati alla raccolta di documentazione. Proprio dal rilascio di copia del predetto verbale decorre il termine di sessanta giorni, trascorso il quale può essere emesso l'avviso di accertamento ai sensi dell'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (v. anche Cass. 7843/2015). In questo contesto, poiché al contribuente devono essere assegnati i predetti sessanta giorni di legge, nel caso che il verbale non venga redatto, è la data dell'ultimo accesso che dovrà essere considerata come quella dell'ultima attività svolta nei confronti del contribuente. Dovrà allora computarsi da tale data il termine di 60 gg. per l'avviso di accertamento ex art. 12 L. 212/00. La particolare forma di tutela prevista dall'art. 12 comma 7 L. 212/00, infatti, in quanto diretta a garantire il pieno dispiegarsi del contraddittorio, attribuendo al contribuente l'intero lasso di tempo previsto dalla legge per garantirgli la piena partecipazione del procedimento, esprimendo le proprie osservazioni (che l'Ufficio è tenuto a valutare) (Cass. SS.UU. 18184/2013), non può che postulare il completamento della verifica e dunque la completezza degli elementi dalla stessa risultanti.

A ciò si somma una ulteriore considerazione nel caso in cui non si debba solo redigere il verbale delle operazioni svolte, ma sia necessario invece contestare delle violazioni tributarie. In tale situazione infatti vale sempre l'articolo 24 della L. 7 gennaio 1929, n. 4 che prevede appunto la constatazione di queste con apposito verbale. Ecco che allora la memoria del contribuente avrà

una funzione di replica e di spiegazione relativamente a tale contestazione. Quindi forse più che concentrarsi sull'aspetto cronologico (i sessanta giorni dall'ultimo accesso e dal relativo verbale di svolgimento delle operazioni ex art. 52) in casi come questo andrebbe focalizzata, a nostro modestissimo avviso, la mancanza di una preventiva constatazione su cui il contribuente possa fare osservazioni. Mancanza che, qualora rilevata, sarebbe destinata a travolgere inevitabilmente tutto l'accertamento successivo.

- La "particolare" urgenza

Come si è visto la regola non si applica in caso di "particolare e motivata urgenza". Cioè ricorrendo queste condizioni è possibile emanare l'atto impositivo anche prima dei sessanta giorni di legge.

Vale allora la pena di precisare cosa si intenda per urgenza o, meglio, i casi nei quali questa eccezione alla regola generale possa dirsi esistente e motivata.

A volte vale la pena di richiamare direttamente un precedente giurisprudenziale particolarmente illuminante per risolvere una questione interpretativa. A nostro avviso in questo contesto tale funzione è ben svolta dalla Sentenza 17 aprile 2017 n. 18184 della Sezione Tributaria.

La Corte al riguardo richiama il principio di diritto sancito dalle Sezioni Unite con la sentenza del 29 luglio 2013, n. 18184: perché l'avviso di accertamento emesso prima del decorso del termine dilatorio previsto dall'art. 12, comma 7, della L. n. 212 del 2000 sia valido non è certamente sufficiente che l'atto rechi la motivazione sul perché l'Amministrazione finanziaria abbia emesso il provvedimento prima del decorso del termine, ma occorre che l'adozione del provvedimento ante tempus sia realmente giustificata da "particolare" ragione di urgenza. Se questa ragione ricorre la tempestiva adozione del provvedimento è legittima anche se essa non sia enunciata nel provvedimento.

Nella specie la ragione di urgenza indicata nel provvedimento era identificata nella imminente scadenza dei termini per l'accertamento. E' quindi da chiedersi se tale ragione, configurando un interesse generale alla corretta imposizione, rientri o meno nella deroga. La Corte nega tale eventualità sulla base di una lettura della norma che ha ampi riscontri nella giurisprudenza su casi simili.

La norma richiede particolare urgenza. E secondo la Cassazione "particolare" vuol dire che la ragione deve essere riferita specificamente al contribuente e al rapporto tributario in questione.

In ordine ai requisiti richiesti per la configurabilità della deroga, la elaborazione giurisprudenziale successiva ha esattamente chiarito che il requisito dell'urgenza, al fine di preservare

l'avviso intempestivo dalla sanzione di nullità, deve rimanere agganciato a specifici elementi di fatto che esulano dalla sfera dell'ente impositore e fuoriescono dalla sua diretta responsabilità nell'accertamento delle pretese fiscali (Cass. n. 22786/2015). La giurisprudenza della Corte è ferma nel ritenere *“che le specifiche ragioni di urgenza non possano identificarsi con l'imminente spirare del termine di decadenza per l'accertamento (tra varie, vedi Cass. 12 agosto 2015, n. 16707; 7 agosto 2015, n. 16602; 15 luglio 2015, n. 14803; 28 marzo 2014, n. 7315; 5 febbraio 2014, n. 2592; 3 febbraio 2014, n. 2279; 3 febbraio 2014, n. 2281; 29 gennaio 2014, n. 1869), giacché è dovere dell'amministrazione attivarsi tempestivamente per consentire il dispiegarsi del contraddittorio procedimentale”*. Con una convincente argomentazione retorica, ragionando a contrario, si giunge alla conclusione che *“Altrimenti, si è rimarcato, si verrebbero a convalidare, in via generalizzata, tutti gli atti in scadenza, in contrasto col principio secondo cui il requisito dell'urgenza deve essere riferito alla concreta fattispecie e, cioè, al singolo rapporto tributario controverso; fermo restando, hanno rimarcato le sezioni unite, che spetta all'ufficio l'onere di provare in giudizio la sussistenza della situazione urgente. Qualora l'amministrazione deduca, quale circostanza di «particolare e motivata urgenza», il fatto di non aver potuto rispettare il termine dilatorio di sessanta giorni allegando giustappunto l'imminente scadenza dei termini previsti per l'azione di accertamento, l'oggetto della prova va individuato nella oggettiva impossibilità di adempimento dell'obbligo, traducendosi nella deduzione che l'imminente scadenza del termine di decadenza, che non ha consentito di adempiere l'obbligo di legge, sia dipesa da fatti o condotte all'ufficio non imputabili a titolo di incuria, negligenza o inefficienza”* (Cass. 16 marzo 2016, n. 5149).

In altri termini va precisato dunque che, consistendo l'urgenza in un fatto impeditivo della osservanza del termine dilatorio e dunque in un fatto impeditivo dell'adempimento di un obbligo di condotta che la legge pone a carico della parte pubblica del rapporto tributario, la conseguenza non può che essere quella per cui, in applicazione del generale principio di responsabilità degli effetti delle condotte giuridicamente rilevanti, il fatto-urgenza allegato non deve essere stato determinato da condotte imputabili alla stessa Amministrazione finanziaria che lo invoca come *“oggettiva impossibilità”* di adempimento dell'obbligo di osservanza del termine di legge.

Nel caso di imminente scadenza del termine di accertamento, pertanto, non è sufficiente ad assolvere all'onere che grava sulla Amministrazione finanziaria, la mera allegazione dell'impedimento costituito dalla tale scadenza, ma occorre altresì la prova che la circostanza in questione non sia stata determinata da fatto imputabile alla stessa pubblica amministrazione.

Nel caso in cui, poi, l'Amministrazione finanziaria allegghi, quale fatto di *“particolare e motivata urgenza”*, di non aver potuto rispettare il termine dilatorio indicato, essendosi chiuse le operazioni di verifica in data successiva al sessantesimo giorno antecedente la

scadenza del termine di decadenza per l'esercizio del potere di accertamento dell'imposta, l'oggetto della prova va individuato nella oggettiva impossibilità di adempimento all'obbligo *ex lege* e dunque spetta all'Amministrazione dimostrare che la imminente scadenza del termine di decadenza, che non ha consentito di adempiere all'obbligo di legge, sia dipesa da fatti o condotte ad essa non imputabili a titolo di incuria, negligenza od inefficienza².

L'urgenza deve quindi riferirsi ad una specifica condizione del contribuente o, almeno, ad un fatto anche riferibile all'amministrazione che non poteva rientrare sotto il controllo della stessa e, soprattutto, mai a cause da essa dipendenti che legittimino il venir meno di una garanzia, proprio a vantaggio di chi ha causato o non evitato il ritardo.

A titolo esemplificativo, in riferimento alla giurisprudenza più recente, si ricorda che la "particolare urgenza" è stata ravvisata nella imminenza della dichiarazione del fallimento del contribuente. Con la conseguenza che nel caso specifico era indispensabile per l'ente impositore emettere l'accertamento e procurarsi così il titolo per l'ammissione al passivo del credito tributario³.

- Atto emanato ed atto notificato

Altra questione su cui vale la pena di soffermarsi, nel contesto della regola di cui parliamo, è il significato da attribuire alla preclusione che opera non consentendo che l'atto sia "emanato" prima del decorso dei sessanta giorni di legge.

Un'interpretazione letterale è stata fornita, al riguardo, dalla Corte di Cassazione nella sentenza 17 marzo 2016, n. 5361.

Nel caso specifico l'atto di accertamento era stato emesso prima dei sessanta giorni anche se era stato notificato al contribuente dopo tale termine. Ma il giudice di appello, attenendosi alla lettera del termine "emanato", aveva annullato l'accertamento per violazione della norma in questione.

L'Agenzia nel ricorso lamentava la violazione e falsa applicazione dell'art. 12 c.7 l. n. 212/2000. Deduceva che ai fini del rispetto del termine dilatorio indicato dalla disposizione anzidetta occorre fare riferimento alla data in cui l'atto di accertamento viene portato a conoscenza del contribuente, a nulla rilevando l'epoca di emissione dello stesso - peraltro non risultando nello specifico caso che il contribuente avesse fatto pervenire all'ufficio alcuna memoria difensiva tra la data di emissione e quella di notifica dell'avviso.

2 Sentenza n. 25759 del 5 dicembre 2014.

3 Si veda al riguardo la Sentenza n. 13294 del 28 giugno 2016 della V Sezione.

Ma per la Cassazione la censura è manifestamente infondata. La stessa corte aveva infatti già recentemente chiarito, con sentenza n. 11088/2015 che la violazione del contraddittorio endo-procedimentale garantito dall'art. 12 c.7 l. n. 212/2000 sussiste quando l'avviso di accertamento risulta emesso prima della scadenza dei sessanta giorni dalla data del rilascio del processo verbale di constatazione indipendentemente dalla circostanza che la notifica sia avvenuta successivamente.

In questa direzione è da leggere la disposizione di cui all'art. 12, comma 7 della L. 212/2000 che non può essere intesa come equivalente a *“può essere notificato o, comunque, altrimenti portato a conoscenza legale del contribuente”*. A tali conclusioni si giunge per due ordini di considerazioni. In primo luogo perché la notificazione è una mera condizione di efficacia, e non un elemento costitutivo, dell'atto amministrativo di imposizione tributaria. In secondo luogo, perché la norma in esame tende a garantire il contraddittorio procedimentale, ossia a consentire al contribuente di far valere le proprie ragioni nel momento stesso in cui la volontà impositiva si forma quando l'atto impositivo è ancora in itinere.

L'Ufficio in altri termini deve attendere il decorso del termine previsto dalla legge per la formulazione delle osservazioni e richieste del contribuente, prima di chiudere il procedimento di formazione dell'atto, ossia prima che lo stesso venga redatto in forma definitiva e, quindi, datato e sottoscritto dal funzionario che ha il potere di adottarlo. Ragionare in modo diverso, consentendo che l'atto sia definitivamente formato prima dei sessanta giorni di legge, equivarrebbe a legittimare il mancato rispetto del termine da questa assegnato per il confronto fisco-contribuente. Non c'è allora dubbio che la regola vada intesa con riferimento al momento in cui l'atto viene definitivamente firmato e licenziato: vale a dire, come appunto la legge recita, *“emanato”*.

- L'obbligo di proporre specifiche eccezioni

In ultimo va precisato che il termine dilatorio di cui all'art. 12, comma 7, della l. n. 212 del 2000, in caso della sua inosservanza da parte dell'Amministrazione, comporta sì la nullità dell'atto emanato in violazione, ma senza che si configuri una rilevanza d'ufficio del vizio dell'atto stesso. Sarà quindi onere del contribuente di contestare la violazione nel ricorso introduttivo.

Si palesa infatti nel caso la violazione di una norma posta a difesa del diritto dello stesso contribuente al pieno dispiegarsi del contraddittorio con l'Amministrazione finanziaria. Va allora considerata la natura recettizia dell'atto impositivo tributario, da porsi in relazione con il suo duplice scopo di impedire la decadenza dell'Amministrazione predetta dalle potestà di accertamento e di riscossione dei tributi e di porre la parte in grado di contestare, anche in sede giudiziaria, la pretesa tributaria. Ne consegue che, poiché il tema dei vizi delle notificazioni degli atti impositivi risulta strettamente correlato a quello del tempestivo e regolare

esercizio dell'azione tributaria entro i termini decadenziali previsti dalla legge, e che l'inutile decorso di tali termini non estingue il potere impositivo ma obbliga l'Amministrazione finanziaria a non esercitarlo, il vizio dell'atto impositivo non è rilevabile d'ufficio, ma deve essere eccepito dal contribuente.

Lo ha precisato recentemente la Cassazione⁴. Ma ciò è vero a maggior ragione perché, in una vicenda molto nota, quella dei cosiddetti "dirigenti illegittimi" (a seguito della sentenza n. 37 del 2015 della Corte Costituzionale), cioè quando gli atti firmati da chi non aveva titolo per farlo erano palesemente incorsi in una nullità da inesistenza, la Cassazione ha ribadito con decisione il principio per cui ogni forma di nullità va comunque eccepita e questa è una caratteristica del processo tributario⁵. Per la Corte la sanzione della nullità non è direttamente derivabile dalle regole che sottendono al regime dei vizi di nullità dell'atto amministrativo, caratterizzato dall'autonoma azione di accertamento della nullità sottoposta a termine di decadenza e dall'attribuzione del potere di rilevazione *ex officio* da parte del giudice amministrativo.

L'ordinamento tributario costituisce quindi un sottosistema del diritto amministrativo, con il quale è in rapporto di *species ad genus*, potendo trovare applicazione le norme generali sugli atti del procedimento amministrativo soltanto nei limiti in cui non siano derogate da norme specifiche o non risultino incompatibili con esse. Nel caso specifico le norme a cui far riferimento esistono, e sono quelle del processo tributario.

Quindi tutti i vizi ritenuti tali da inficiare la validità dell'atto tributario devono essere tempestivamente fatti valere dal contribuente mediante impugnazione da proporsi, con ricorso, entro il termine di decadenza di cui al D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21, in difetto del quale il provvedimento tributario, pur se affetto da vizio di "nullità", si consolida, divenendo definitivo e legittimando l'Amministrazione finanziaria alla riscossione coattiva dell'imposta, senza alcuna possibilità di rilievo *ex officio* della nullità in sede di procedimento giurisdizionale.

Sul piano pratico ciò significa che anche quando la giurisprudenza prevalente non tuteli il principio del contraddittorio in tutte le sue forme ed anche quando, nello specifico momento, la posizione del contribuente possa apparire al difensore debole e difficilmente tutelabile, è comunque necessario, finché il panorama interpretativo non si definisca, formulare rituali eccezioni. Magari precisando che lo si fa proprio per non cadere nelle preclusioni che le recenti interpretazioni della Suprema Corte hanno evidenziato. Preclusioni che forse rischiano davvero di appesantire inutilmente i ricorsi tributari, con particolare riferimento a quelle materie nelle

4 Sentenza n. 14395 del 9 giugno 2017

5 Prima con la sentenza n. 18448 del 18 settembre 2015, poi, in maniera ancor più dettagliata e confermando la precedente, nella sentenza n. 20984 del 16 ottobre 2015.

quali una chiarezza interpretativa sia in qualche modo di là da venire.

- Il corretto contraddittorio

Da ultimo torniamo al tema da cui siamo partiti, dopo aver ripercorso i vari aspetti della regola. Ovvero quello delle conseguenze della mancata considerazione assoluta delle ragioni del contribuente.

Nella norma di cui parliamo non viene esplicitato alcunché riferito al caso nel quale le osservazioni del contribuente non siano valutate, considerate e magari superate in maniera motivata. Ma di fatto siano semplicemente ignorate.

Ma per quanto sin qui esposto dobbiamo forse cercare di derivare le conseguenze di un simile comportamento dai seguenti presupposti: 1) stiamo parlando di una norma che non va letta isolandola dal contesto generale dell'obbligo del contraddittorio preventivo tributario; più volte infatti la giurisprudenza la ricollega a tali principi; 2) per tale motivo possiamo forse cercare dei criteri in altri comparti dove si applica il principio della difesa endoprocedimentale; 3) rimane il fatto che l'atto emesso ante tempus viene considerato nullo. E ciò anche se la sanzione della nullità non è espressamente prevista dalla norma.

Nella circonare 24/E del 31 luglio 2013, in tema di contraddittorio sugli accertamenti sintetici, si afferma testualmente: *“Particolare rilevanza assumono nel rinnovato accertamento sintetico, le modifiche consistenti nell'istituzionalizzazione del contraddittorio preventivo obbligatorio”*.

Al riguardo, l'Agenzia dedica un intero paragrafo della circolare (il 2.3, rubricato “L'attività istruttoria. Il contraddittorio”) alla questione del confronto preventivo con il contribuente. Ribadisce che esiste un vero e proprio obbligo di invitare il contribuente a comparire di persona, o per mezzo di rappresentanti, per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento..., in conformità quanto già previsto dall'articolo 32, primo comma, n. 2) dello stesso d.P.R. n. 600/73, che disciplina gli ordinari poteri istruttori dell'ufficio. Norma che per la verità non configura un obbligo di contraddittorio, ad avviso di chi scrive, ma una modalità di acquisizione di dati e notizie potenzialmente rilevanti ai fini dell'accertamento.

I passaggi successivi del predetto paragrafo della circolare attengono alla valutazione delle prove che il contribuente dovrà fornire e tutto sommato poco hanno a che vedere con il contraddittorio obbligatorio. L'Agenzia comunque ricorda che esiste un obbligo per l'ufficio di attivare l'accertamento con adesione ai sensi dell'articolo 5 del d.lgs. n. 218/97.

Un altro elemento da sottolineare è il fatto che nella motivazione dell'eventuale atto di accertamento devono essere evidenziate le vicende dell'intero iter accertativo risultante dalle

verbalizzazioni dei momenti di confronto con il contribuente ed, in particolare, i motivi del mancato accoglimento delle proposte avanzate dalla parte.

Quindi nel contraddittorio in materia di redditometro la stessa Agenzia delle Entrate precisa che è necessaria una motivazione in ordine alle ragioni del contribuente.

Nel titolo I del decreto contenente “Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente” (D.Lgs 5 agosto 2015 n. 128) vengono apportate, con l’articolo 1, delle modifiche allo statuto dei diritti del contribuente, con la creazione dell’articolo 10-*bis*. In particolare al comma 6 si dice che, senza pregiudizio dell’ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti per i singoli tributi, l’abuso del diritto è accertato con apposito atto, preceduto, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di sessanta giorni, in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto. L’espressione “a pena di nullità” merita di essere sottolineata.

Secondo il comma 8 dello stesso articolo, poi, fermo quanto disposto per i singoli tributi, l’atto impositivo è specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alla condotta abusiva, alle norme o ai principi elusi, agli indebiti vantaggi fiscali realizzati, nonché ai chiarimenti forniti dal contribuente nel termine di cui al comma 6. Nuovamente troviamo l’espressione “a pena di nullità”, con riferimento, per quanto ci riguarda, all’obbligo di motivazione, tra l’altro, relativamente ai chiarimenti forniti dal contribuente.

Si rileva quindi che, come abbiamo già visto per la circolare del 2013 sul nuovo redditometro, non solo va assegnato al contribuente un termine preciso per fornire chiarimenti. Ma di questi ultimi si dovrà tener conto nella motivazione dell’atto di accertamento. Come insegnano i Maestri, infatti, contraddittorio non vuol dire solo redigere un verbale con le osservazioni del contribuente, ma piuttosto, qualora esse non siano condivise dall’ufficio, motivare in ordine alla loro doverosa considerazione e al loro eventuale superamento, analogamente a quanto fa il Giudice in relazione alle diverse eccezioni delle parti⁶.

Spostiamoci agli studi di settore e alle regole giurisprudenziali sull’obbligo di contraddittorio preventivo distillate dalle Sezioni Unite nelle celeberrime sentenze del 18 dicembre 2009⁷.

6 “Il problema, in questa sede, si propone, mutatis mutandis, analogamente a come si propone in sede giurisdizionale per quanto attiene la motivazione della sentenza, laddove non si richiede, nello sviluppo logico-discorsivo di questa, che al superamento delle eccezioni delle parti corrisponda una serie analitica di censure espresse, ma è sufficiente che ciò emerga dal complessivo argomentare della motivazione stessa, laddove le osservazioni, opposizioni od eccezioni, benché non distintamente menzionate, appaiano implicitamente, ma sicuramente, confutate secondo un discorso che giustifichi le conclusioni in modo coerente ed accessibile alla comprensione di tutti, nonché da tutti ragionevolmente condivisibile” Alberto Marcheselli – <<Gli “otto pilastri” del principio del contraddittorio nel procedimento tributario nella giurisprudenza italiana ed europea>>. Relazione tenuta al Seminario di aggiornamento professionale per magistrati delle commissioni tributarie del Piemonte e della Valle D’Aosta, Torino 16-17 gennaio 2015. La citazione richiama a sua volta un passaggio di MAZZARELLA, “Analisi del giudizio civile di Cassazione”, Padova, 1983, pag. 59.

7 Sent. n. 26635, 26636, 26637 e 26638 del 18 dicembre 2009 della Corte Cass., SS.UU. civ. – Pres. Carbone, Rel. Botta.

Cionondimeno è da sottolineare che ben prima della predetta evoluzione dell'interpretazione delle regole di accertamento, erano state introdotte delle modifiche all'articolo 10 della L. 8 maggio 1998, n. 146, rubricato "Modalità di utilizzazione degli studi di settore in sede di accertamento".

Al comma 1 del citato articolo si legge che gli accertamenti basati sugli studi di settore, di cui all'articolo 62-sexies del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito con modificazioni dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, sono effettuati nei confronti dei contribuenti (con periodo d'imposta pari a dodici mesi) qualora l'ammontare dei ricavi o compensi dichiarati risulta inferiore all'ammontare dei ricavi o compensi determinabili sulla base degli studi stessi.

Dopo il comma 3, l'art. 1, comma 409, lett. b), L. 30 dicembre 2004, n. 311, ha inserito un comma *3-bis*, in vigore dal 1° gennaio 2005. Esso prevede che nelle ipotesi di cui al comma 1 l'ufficio, prima della notifica dell'avviso di accertamento, invita il contribuente a comparire, ai sensi dell'articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218. Cioè si devono seguire, prima di emettere l'atto di accertamento, le regole della procedura di accertamento con adesione, prevista in genere dopo la notifica dell'accertamento. Ciò evidentemente per assicurare un confronto fisco-contribuente sulla base di regole già codificate a cui far riferimento.

La giurisprudenza successiva ha analizzato l'aspetto della motivazione dell'atto in relazione alle ragioni del contribuente. E siamo in un contesto a) in cui il richiamo al contraddittorio è molto più sfumato rispetto all'articolo 12, comma 7 della Legge 212/2000 b) non all'interno di un testo normativo come lo "Statuto" che contiene, per riferimenti normativi e giurisprudenziali, i principi immanenti dell'ordinamento giuridico tributario in diretta attuazione delle regole costituzionali.

Un esempio delle conseguenze della mancata elaborazione delle osservazioni del contribuente nel contraddittorio sugli studi di settore e sul fatto che tale carenza configuri un vizio di motivazione dell'atto è contenuto in una recente sentenza della Sezione Tributaria⁸. In essa la Corte accoglie una eccezione del contribuente, in relazione all'art. 360, comma primo, n. 3 c.p.c. ("insufficiente motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio").

La censura concerne il giudizio positivo dato dalla Ctr sulla motivazione dell'avviso di accertamento in ordine alle ragioni per le quali non furono recepite le giustificazioni del contribuente.

Per la Corte, una volta ricordati i principi espressi sull'obbligatorietà del contraddittorio preventivo nel caso di accertamenti basati sugli "standard" (Cass., S.U., nn. 26635, 26636, 26637, 26638 del 2009), il principio dell'obbligatorietà del contraddittorio produce effetti anche sulla

⁸ sentenza del 20 settembre 2017 n. 21570 della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione (Pres. Bruschetta, Rel. Tedesco)

motivazione dell'avviso di accertamento.

Essa, per essere congrua, non può esaurirsi nel mero rilievo del predetto scostamento, ma deve dimostrare la concreta applicabilità dello studio di settore e deve essere integrata (anche sotto il profilo probatorio) con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni del contribuente: «è da questo più complesso quadro che emerge la gravità, precisione e concordanza attribuibile alla presunzione basata sui parametri e la giustificabilità di un onere della prova contraria (senza alcuna limitazione di mezzi e di contenuto) a carico del contribuente (Cass. n. 19767/2013; conf. Cass. n. 6929/2013; Cass. n. 12558/2010).

Il contribuente aveva eccepito che la motivazione del provvedimento non dava conto delle ragioni per cui l'Amministrazione aveva disatteso le giustificazioni fornite in sede di contraddittorio - trascritte nel motivo ricorso in ossequio al principio di autosufficienza del ricorso per cassazione. Ma su questa specifica obiezione la sentenza impugnata si esaurisce nel rilievo che l'applicazione dello studio aveva fatto *«emergere un notevole scostamento delle dichiarazioni relative all'ammontare dei ricavi rispetto al livello "normale" previsto dallo studio di settore in relazione alla specifica attività svolta dal dichiarante e risulta pertanto sufficientemente motivato, anche in considerazione della circostanza che il contribuente ha potuto approntare un'ampia, ancorché generica, difesa delle proprie ragioni sia nel primo grado che nel secondo grado di giudizio»*.

Al riguardo ricordiamo un passaggio delle Sezioni Unite del 2009: *“la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel rilievo dello scostamento, ma deve essere integrata con la dimostrazione dell'applicabilità in concreto dello “standard” prescelto e con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente”*.

La sentenza del 20 settembre 2017 quindi ci ricorda un principio importante in materia di contraddittorio già presente nella sentenza *Sopropè*. Oltre alla violazione del diritto di difesa garantito dalla Carta dei Diritti, l'assenza di contraddittorio si traduce altresì in un vizio di motivazione dell'atto se non viene consentita la difesa procedimentale e/o non vengono considerate ed elaborate le osservazioni del contribuente.

- Conclusioni

La sentenza in commento non appare dunque minimamente convincente.

Se la regola dell'articolo 12 comma 7 della L. 212/2000 costituisce la norma interna cardine del principio di contraddittorio preventivo obbligatorio, essa non si può sottrarre alle regole appena viste che valgono per altre ipotesi di contraddittorio preventivo. Ipotesi che non hanno il rango dello “Statuto”.

Se l'atto emesso *ante tempus* è sanzionato con la nullità e se ciò è vero a causa del mancato svolgimento del contraddittorio preventivo - una sanzione in tal senso non è esplicitata dalla norma - non si vede come si possa considerare assolto l'obbligo di consentire al contribuente una difesa procedimentale semplicemente consentendogli di proporre osservazioni ed ignorandole completamente.

I riferimenti citati non fanno cenno a regole normative che prevedano una sanzione in caso di mancata considerazione delle ragioni del contribuente. Eppure le conseguenze sono quelle di una nullità dell'atto. Non appare pertanto corretto affermare che *"la nullità consegue solo alle irregolarità per le quali sia espressamente prevista dalla legge"*. Se anche non volessimo fare riferimento alle regole della Carta di Nizza (ma dovremmo porci in relazione all'articolo 41 se l'accertamento trattasse tributi armonizzati) le regole del contraddittorio endoprocedimentale sono ormai stabili nella giurisprudenza interna e comunitaria. E la specifica sanzione di nullità non è necessario che sia normativamente prevista. Né nel caso del citato articolo 41 né per le norme interne. E' sufficiente focalizzarsi sull'effettivo svolgimento della fase di contraddittorio. La conseguenza viene da sé.

Corte Costituzionale, Sentenza n. 194 del 8 novembre 2018

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori: Presidente: Giorgio LATTANZI; Giudici : Aldo CAROSI, Marta CARTABIA, Giuliano AMATO, Silvana SCIARRA, Daria de PRETIS, Nicolò ZANON, Franco MODUGNO, Augusto Antonio BARBERA, Giovanni AMOROSO, Francesco VIGANÒ, Luca ANTONINI,

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nel giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 7, lettera c), della legge 10 dicembre 2014, n. 183 (Deleghe al Governo in materia di riforma degli ammortizzatori sociali, dei servizi per il lavoro e delle politiche attive, nonché in materia di riordino della disciplina dei rapporti di lavoro e dell'attività ispettiva e di tutela e conciliazione delle esigenze di cura, di vita e di lavoro) e degli artt. 2, 3 e 4 del decreto legislativo 4 marzo 2015, n. 23 (Disposizioni in materia di contratto di lavoro a tempo indeterminato a tutele crescenti, in attuazione della legge 10 dicembre 2014, n. 183), promosso dal Tribunale ordinario di Roma, terza sezione lavoro, nel procedimento vertente tra Francesca Santoro e Settimo senso s.r.l., con ordinanza del 26 luglio 2017, iscritta al n. 195 del registro ordinanze 2017 e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 3, prima serie speciale, dell'anno 2018.

Visti l'atto di costituzione di Francesca Santoro, nonché gli atti di intervento della Confederazione generale italiana del lavoro (CGIL) e del Presidente del Consiglio dei ministri;

udito nella udienza pubblica del 25 settembre 2018 il Giudice relatore Silvana Sciarra;

uditi gli avvocati Amos Andreoni per la Confederazione generale italiana del lavoro (CGIL), Carlo de Marchis e Amos Andreoni per Francesca Santoro e l'avvocato dello Stato Vincenzo Nunziata per il Presidente del Consiglio dei ministri.

Ritenuto in fatto

1.– Con ordinanza del 26 luglio 2017 (reg. ord. n. 195 del 2017), il Tribunale ordinario di Roma, terza sezione lavoro, ha sollevato, in riferimento agli artt. 3, 4, primo comma, 35, primo comma, 76 e 117, primo comma, della Costituzione – questi ultimi due articoli in relazione all'art. 30 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (CDFUE), proclamata a Nizza il 7 dicembre 2000 e adattata a Strasburgo il 12 dicembre 2007, alla Convenzione sul licenziamento n. 158 del 1982 (Convenzione sulla cessazione della relazione di lavoro ad iniziativa del datore di lavoro), adottata a Ginevra dalla Conferenza generale dell'Organizzazione internazionale del lavoro (OIL) il 22 giugno 1982 (e non ratificata dall'Italia) e all'art. 24 della Carta sociale europea, riveduta, con annesso, fatta a Strasburgo il 3 maggio 1996, ratificata e resa esecutiva con la legge 9 febbraio 1999, n. 30 – questioni di legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 7, lettera c), della legge 10 dicembre 2014, n. 183 (Deleghe al Governo in materia di riforma degli ammortizzatori sociali, dei servizi per il lavoro e delle politiche attive, nonché in materia di riordino della disciplina dei rapporti di lavoro e dell'attività ispettiva

e di tutela e conciliazione delle esigenze di cura, di vita e di lavoro) e degli artt. 2, 3 e 4 del decreto legislativo 4 marzo 2015, n. 23 (Disposizioni in materia di contratto di lavoro a tempo indeterminato a tutele crescenti, in attuazione della legge 10 dicembre 2014, n. 183).

Va precisato che l'ordinanza di rimessione aveva indicato quali disposizioni censurate (in particolare, al secondo rigo del punto 2. e al secondo rigo del dispositivo), oltre all'art. 7, comma 1, lettera c), della legge n. 183 del 2014, gli «artt. 2, 4 e 10» del d.lgs. n. 23 del 2015. Su richiesta della ricorrente nel giudizio a quo, il giudice rimettente, con provvedimento del 2 agosto 2017, rilevato che l'ordinanza di rimessione «indica erroneamente sia a pag. 4 che a pag. 10 gli articoli del D.Lgs. n. 23/2015 sospettati di incostituzionalità, come si evince chiaramente dal resto della parte motiva dell'ordinanza, che invece li riporta con esattezza anche nel contenuto», ha disposto la correzione di questa «nel senso che, nella seconda riga del par. 2 e nella seconda riga dopo il "P.Q.M.", in luogo delle parole "artt. 2, 4 e 10" debbano intendersi scritte le parole "artt. 2, 3 e 4"». Il provvedimento di correzione di errore materiale è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica, prima serie speciale, n. 3 del 17 gennaio 2018, insieme con l'ordinanza di rimessione.

Va altresì dato atto che, su richiesta della Cancelleria della Corte costituzionale, nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica, prima serie speciale, n. 7 del 14 febbraio 2018, è stato pubblicato il seguente avviso di rettifica, relativo all'ordinanza n. 195 del 2017: «Nell'ordinanza citata in epigrafe, emessa dal Tribunale di Roma, pubblicata nella sopraindicata Gazzetta Ufficiale, alla pag. 41 e seguenti, sia nel titolo che nel testo, il nome della parte nel giudizio a quo è Santoro Francesca anziché Santoro Federica».

1.1.– Il giudice rimettente riferisce, in punto di fatto: di essere investito del ricorso proposto da Francesca Santoro avverso il licenziamento intimato dalla Settimo senso s.r.l. il 15 dicembre 2015, dopo pochi mesi dall'assunzione, avvenuta l'11 maggio 2015; che tale licenziamento era basato sulla motivazione che, «a seguito di crescenti problematiche di carattere economico-produttivo che non ci consentono il regolare proseguimento del rapporto di lavoro, la Sua attività lavorativa non può più essere proficuamente utilizzata dall'azienda. Rilevato che non è possibile, all'interno dell'azienda, reperire un'altra posizione lavorativa per poterLa collocare, siamo costretti a licenziarLa per giustificato motivo oggettivo ai sensi dell'art. 3 della legge 15 luglio 1966 n. 604»; che la società convenuta è rimasta contumace.

Il giudice a quo prende atto che quest'ultima, dichiarata contumace, non ha adempiuto l'onere di dimostrare la fondatezza della citata motivazione del licenziamento né ha contestato di possedere i requisiti dimensionali di cui all'art. 18, ottavo e nono comma, della legge 20 maggio 1970, n. 300 (Norme sulla tutela della libertà e dignità dei lavoratori, della libertà sindacale e dell'attività sindacale nei luoghi di lavoro e norme sul collocamento), implicitamente allegati dalla ricorrente con l'invocazione della tutela prevista dall'art. 3 (e non anche dall'art. 9) del d.lgs. n. 23 del 2015.

Ciò premesso, il giudice a quo rappresenta che, poiché la lavoratrice ricorrente è stata assunta dopo il 6 marzo 2015, la tutela a essa applicabile è costituita dagli artt. 3 e 4 del d.lgs. n. 23 del 2015 e, in particolare, dai citati comma 1 dell'art. 3 e comma unico dell'art. 4.

Invece, per i lavoratori assunti fino al 6 marzo 2015, la tutela avverso i licenziamenti illegittimi è quella prevista dall'art. 18 della legge n. 300 del 1970, come modificato dalla legge 28 giugno 2012, n. 92 (Disposizioni in materia di riforma del mercato del lavoro in una prospettiva di crescita), e, in particolare: dal settimo comma dell'art. 18, «per il caso di assenza del motivo oggettivo (definito come difetto di giustificazione, manifesta insussistenza del fatto posto a base del licenziamento), che richiama il comma 4 e il comma 5 a seconda della gravità del vizio»; dal sesto comma dell'art. 18, «per il caso di difetto di motivazione».

Ciò esposto, il giudice a quo afferma di ritenere che, «a fronte della estrema genericità della motivazione adottata e della assoluta mancanza di prova della fondatezza di alcune delle circostanze laconicamente accennate nell'espulsione, il vizio ravvisabile sia il più grave fra quelli indicati, vale a dire la "non ricorrenza degli estremi del licenziamento per giustificato motivo oggettivo"».

Lo stesso giudice osserva quindi che la lavoratrice ricorrente: se fosse stata assunta prima del 7 marzo 2015, avrebbe usufruito, applicando il quarto comma dell'art. 18 della legge n. 300 del 1970, della tutela reintegratoria e di un'indennità commisurata a dodici mensilità e, applicando il quinto comma dello stesso art. 18, della tutela indennitaria tra dodici e ventiquattro mensilità; poiché è stata assunta a decorrere dal 7 marzo 2015, «ha diritto soltanto a quattro mensilità, e solo in quanto la contumacia del convenuto consente di ritenere presuntivamente dimostrato il requisito dimensionale, altrimenti le mensilità risarcitorie sarebbero state due». Il rimettente soggiunge che, «[a]nche nel caso si ravvisasse un mero vizio della motivazione, la tutela nel vigore dell'art. 18 sarebbe stata molto più consistente (6-12 mensilità risarcitorie a fronte di 2)».

1.2.– Con riguardo alla non manifesta infondatezza, il rimettente, prima di esporre più diffusamente le ragioni

della violazione dei singoli parametri costituzionali invocati, afferma, in generale, che i censurati artt. 1, comma 7, lettera c), della legge n. 183 del 2014 e 2, 3 e 4 del d.lgs. n. 23 del 2015, «priva[no la] ricorrente di gran parte delle tutele tuttora vigenti per coloro che sono stati assunti a tempo indeterminato prima del 7.3.2015» e «preclud[ono] qualsiasi discrezionalità valutativa del giudice» – in precedenza esercitabile, ancorché nel rispetto dei criteri previsti dall'art. 8 della legge 15 luglio 1966, n. 604 (Norme sui licenziamenti individuali) e dall'art. 18 della legge n. 300 del 1970 – «imponendo[gli] un automatismo in base al quale al lavoratore spetta, in caso di [...] illegittimità del licenziamento, la piccola somma risarcitoria [da essi] prevista».

Lo stesso rimettente anticipa che le successive considerazioni in tema di non manifesta infondatezza saranno incentrate sul contrasto delle disposizioni censurate con: l'art. 3 Cost., perché «l'importo» dell'indennità risarcitoria da esse prevista non ha «carattere compensativo né dissuasivo ed ha conseguenze discriminatorie» e perché la totale eliminazione della discrezionalità valutativa del giudice «finisce per disciplinare in modo uniforme casi molto dissimili fra loro»; gli artt. 4 e 35 Cost., perché «al diritto al lavoro, valore fondante della Carta, è attribuito un controvalore monetario irrisorio e fisso»; gli artt. 76 e 117, primo comma, Cost., perché le sanzioni previste per il licenziamento illegittimo sono «inadeguat[e]» rispetto a quanto previsto dagli obblighi discendenti, tra l'altro, dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea e dalla Carta sociale europea.

Il giudice a quo precisa ancora, sempre in via preliminare, che il contrasto con la Costituzione non è da lui ravvisato in ragione dell'eliminazione della tutela reintegratoria – tranne che per i licenziamenti nulli e discriminatori e per specifiche ipotesi di licenziamento disciplinare ingiustificato – e, quindi, dell'integrale monetizzazione della garanzia assicurata al lavoratore, ma in ragione della disciplina dell'indennità risarcitoria dettata dagli articoli censurati. Quest'ultima sostituirebbe la reintegrazione quale risarcimento in forma specifica e dunque avrebbe dovuto essere «ben più consistente ed adeguata». Il rimettente afferma che la Corte costituzionale ha più volte statuito che la regola generale di integralità della riparazione e di equivalenza della stessa al pregiudizio cagionato al danneggiato non ha copertura costituzionale, purché sia garantita l'adeguatezza del risarcimento. Profilo, quest'ultimo, rispetto al quale la normativa censurata non si sottrarrebbe al dubbio di legittimità costituzionale.

1.2.1.– Il rimettente espone, in primo luogo, le ragioni del contrasto di tale normativa con l'art. 3 Cost.

Egli asserisce anzitutto che la previsione di un'indennità «così modesta, fissa e crescente solo in base alla anzianità di servizio» non costituisce un adeguato ristoro per i lavoratori assunti a decorrere dal 7 marzo 2015 e illegittimamente licenziati. Tale «regresso di tutela per come irragionevole e sproporzionato viola l'art. 3 Cost. differenziando tra vecchi e nuovi assunti, pertanto non soddisfa il test del bilanciamento dei contrapposti interessi in gioco imposto dal giudizio di ragionevolezza».

La mancanza di «carattere compensativo» dell'indennità si evincerebbe da due circostanze. Anzitutto, dal fatto che l'assunzione della lavoratrice ricorrente ha consentito al datore di lavoro «la fruizione di uno sgravio contributivo per 36 mesi», previsto dalla legge 23 dicembre 2014, n. 190, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2015)», di importo molto più consistente di quello della condanna che egli potrà ricevere nel giudizio a quo. In secondo luogo, dal fatto che la «misura fissa» dell'indennità non consente al giudice di valutare in concreto il pregiudizio sofferto dalla lavoratrice – tenuto conto che la motivazione del licenziamento «è tautologica e generica al massimo» – e comporta di «apprestare identica tutela a situazioni molto dissimili nella sostanza».

Le stesse circostanze sarebbero sintomatiche della mancanza anche di «carattere dissuasivo» della prevista indennità, dato che, come detto, il licenziamento illegittimo dopo pochi mesi dall'assunzione per la quale è riconosciuto lo sgravio contributivo costituisce un «affare» per il datore di lavoro. Il rimettente ribadisce quindi l'inadeguatezza, sul piano dissuasivo e sanzionatorio, dell'indennità prevista, il cui importo «contenuto, scisso dall'effettivo pregiudizio provocato, sottratto, nella sua quantificazione, alla valutazione del giudice [...] e addirittura inferiore al correlato beneficio contributivo» non induce le imprese a condotte virtuose ma si risolve, al contrario, in un incentivo all'inadempimento dell'impegno da esse assunto con la stipulazione del contratto di lavoro a tempo indeterminato.

Il rimettente deduce ancora che un tale sistema risulta discriminatorio nei confronti dei lavoratori assunti, anche nella stessa azienda, successivamente al 6 marzo 2015, essendo evidente che, a fronte di un medesimo contratto di lavoro, in caso di necessità di ridurre il personale, l'azienda privilegerà sempre il meno costoso e problematico licenziamento dei lavoratori cui si applica il regime di tutela previsto dal d.lgs. n. 23 del 2015. Il giudice a quo precisa di conoscere l'orientamento della Corte costituzionale secondo cui «il fluire del tempo può costituire un valido elemento di diversificazione delle situazioni giuridiche» (sentenza n. 254 del 2014), ma ritiene che «la data di assunzione appare come un dato accidentale ed estrinseco a ciascun rapporto che in nulla è idoneo a differenziare un rapporto da un altro a parità di ogni altro profilo sostanziale».

Il giudice a quo afferma poi che l'XI Commissione lavoro «del Parlamento», nella seduta del 17 febbraio 2015, aveva approvato lo schema di decreto legislativo, poi divenuto il d.lgs. n. 23 del 2015, ritenendo tuttavia che, «per i licenziamenti ingiustificati ai quali non si applica la sanzione conservativa, occorra incrementare la misura minima e la misura massima dell'indennizzo economico dovuto al lavoratore»; invito disatteso, però, dal Governo.

L'irragionevole disparità di trattamento determinata dalle disposizioni impugnate emergerebbe dal confronto, oltre che tra lavoratori assunti prima o a decorrere dal 7 marzo 2015 e tra «lavoratori licenziati con provvedimenti affetti da illegittimità macroscopiche ovvero da vizi meramente formali, tutti irragionevolmente tutelati, oggi, con un indennizzo del medesimo importo», anche, «quanto agli assunti dopo il 7.3.2015, fra dirigenti e lavoratori privi della qualifica dirigenziale, dal momento che i primi, non soggetti alla nuova disciplina, continueranno a godere di indennizzi di importo minimo e massimo ben più consistente».

1.2.2.– Il giudice a quo espone, in secondo luogo, le ragioni del contrasto della normativa denunciata con gli artt. 4, primo comma, e 35, primo comma, Cost. e asserisce che tali parametri non possono ritenersi rispettati da una normativa come quella denunciata, che «sostanzialmente “valuta” il diritto al lavoro, [...] strumento di realizzazione della persona e mezzo di emancipazione sociale ed economico, con una quantificazione tanto modesta ed evanescente, in comparazione con la normativa *ex lege* 92/2012 ancora vigente, ed oltretutto fissa e crescente in base al parametro della mera anzianità».

Il rimettente sottolinea come la tutela contro i licenziamenti illegittimi trascenda la vicenda del recesso e la tutela della stabilità dell'occupazione e del reddito, giacché sostiene la forza contrattuale del lavoratore nelle relazioni quotidiane sul luogo di lavoro e ne protegge le libertà fondamentali in tale luogo.

Il giudice a quo conclude sul punto affermando di ritenere che la quantificazione dell'indennità operata dalle disposizioni censurate sia costruita «su una consapevole rottura del principio di uguaglianza e solidarietà nei luoghi di lavoro»; rottura che ha effetto anche sugli altri diritti costituzionali dei lavoratori, quali la libertà di espressione e sindacale.

1.2.3.– Il rimettente espone infine le ragioni del contrasto della normativa denunciata con gli artt. 76 e 117, primo comma, Cost.

Dopo avere richiamato il contenuto dell'art. 35, terzo comma, Cost., e avere rammentato che l'art. 7, comma 1, della legge di delegazione n. 183 del 2014 detta il criterio direttivo della «coerenza con la regolazione dell'Unione europea e le convenzioni internazionali», il giudice a quo asserisce che gli invocati parametri costituzionali sarebbero violati in relazione: all'art. 30 CDFUE, che «impone [...] di garantire una adeguata tutela in caso di licenziamento ingiustificato»; alla Convenzione OIL n. 158 del 1982 sul licenziamento (è citato, in particolare, il testo dell'art. 10 di tale Convenzione); all'art. 24 della Carta sociale europea, secondo cui, «[p]er assicurare l'effettivo esercizio del diritto ad una tutela in caso di licenziamento, le Parti s'impegnano a riconoscere: a) il diritto dei lavoratori di non essere licenziati senza un valido motivo legato alle loro attitudini o alla loro condotta o basato sulle necessità di funzionamento dell'impresa, dello stabilimento o del servizio; b) il diritto dei lavoratori licenziati senza un valido motivo, ad un congruo indennizzo o altra adeguata riparazione» (primo comma).

Il giudice a quo rappresenta che la congruità e l'adeguatezza del ristoro da garantire ai lavoratori licenziati senza valido motivo ai sensi di quest'ultima disposizione sono stati oggetto di diverse decisioni del Comitato europeo dei diritti sociali che, pur dando atto che la tutela può essere anche solo indennitaria, ha affermato che il suddetto ristoro deve essere adeguato (dal punto di vista del lavoratore) e dissuasivo (dal punto di vista del datore di lavoro). Ciò che confermerebbe, sul piano internazionale, quanto in precedenza argomentato.

Il rimettente cita, in particolare, le decisioni del 31 gennaio 2017 emesse su due reclami collettivi proposti dalla Finnish Society of Social Rights contro la Finlandia (reclami n. 106/2014 e n. 107/2014) e relativi alla lamentata violazione dell'art. 24 della Carta sociale europea da parte delle disposizioni della legge finlandese che disciplinano, rispettivamente, la responsabilità datoriale nel caso di licenziamento illegittimo e le condizioni per intimare un licenziamento economico. Il rimettente deduce che il Comitato, dopo avere affermato che, ai sensi del citato art. 24 della Carta, ai lavoratori licenziati senza un valido motivo deve essere attribuito un adeguato indennizzo o altro adeguato rimedio, ha specificato che deve ritenersi adeguata compensazione quella che include, tra le altre, la compensazione a un livello sufficientemente elevato per dissuadere il datore di lavoro e risarcire il danno subito dal dipendente.

Da tali decisioni deriverebbe che, in linea di principio, qualsiasi limite risarcitorio che precluda una compensazione commisurata alla perdita subita dal lavoratore e sufficientemente dissuasiva per il datore di lavoro sarebbe in contrasto con la Carta. Lo stesso Comitato avrebbe rilevato – sempre secondo il giudice a quo – che la previsione di un limite massimo dell'indennizzo può condurre a situazioni in cui il risarcimento attribuito al lavoratore

non è commisurato alla perdita da lui subita; sicché il «plafonnement dell'indennità» integrerebbe una violazione dell'art. 24 della Carta.

Il rimettente rappresenta ancora che lo stesso Comitato europeo dei diritti sociali, nelle conclusioni del 2016 relative alla legislazione italiana vigente nel 2014 (e, quindi, alla legge n. 92 del 2012), ha rammentato il divieto di qualunque tetto alle indennità riconoscibili al lavoratore tale da determinare che esse non siano in rapporto con il pregiudizio da lui subito e sufficientemente dissuasive per il datore di lavoro.

1.3.– Con riguardo alla rilevanza, il rimettente, oltre a rinviare a quanto esposto in ordine ai fatti di causa, alle ragioni dell'illegittimità del licenziamento della ricorrente e alle tutele a essa spettanti, afferma che l'accoglimento delle questioni sollevate «consentirebbe [...] di riconoscere alla ricorrente una tutela compensativa del reale pregiudizio subito, che sarebbe in tal caso costituita dalla tutela di cui all'art. 18, commi 4 e 7 (in subordine, comma 5) della legge n. 300/1970 come modificata dalla legge n. 92/2012».

Il giudice a quo afferma altresì l'impraticabilità di un'interpretazione costituzionalmente conforme delle disposizioni denunciate, in particolare, di quell'interpretazione consistente nell'ampliare l'ambito applicativo della tutela reintegratoria stabilita per gli «altri casi di nullità previsti dalla legge». Tale opzione costituirebbe, però, una «forzatura interpretativa (consentita solo se la Corte costituzionale adita dovesse indicare tale via con una pronuncia interpretativa di rigetto del quesito)» e, «[i]n assenza di riscontro nelle conclusioni del ricorso», contrasterebbe con il principio che la causa petendi dell'azione proposta dal lavoratore per contestare la validità e l'efficacia del licenziamento va individuata nello specifico motivo di illegittimità dedotto nel ricorso introduttivo.

1.4.– Il rimettente dichiara quindi rilevanti e non manifestamente infondate le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 7, lettera c), della legge n. 183 del 2014, e degli artt. 2, 3 e 4 del d.lgs. n. 23 del 2015 «per contrasto con gli artt. 3, 4, 76 e 117, comma 1, della Costituzione, letti autonomamente ed anche in correlazione tra loro».

2.– Si è costituita nel giudizio Francesca Santoro, ricorrente nel processo principale, chiedendo che le questioni siano dichiarate fondate.

La parte costituita indica e argomenta quattro profili di contrasto con la Costituzione delle disposizioni impugnate.

2.1.– In primo luogo, queste determinerebbero un'ingiustificata disparità di trattamento tra i lavoratori assunti con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato a decorrere dal 7 marzo 2015 – per i quali l'art. 1, comma 7, lettera c), della legge n. 183 del 2014 e «gli articoli attuativi contenuti nella delega» prevedono «una sostanziale modifica peggiorativa delle condizioni di tutela» – e i lavoratori assunti con identico contratto, anche nella stessa azienda, prima del 7 marzo 2015.

Secondo la parte costituita, l'affievolimento della tutela apprestata dalle disposizioni denunciate rispetto a quella concorrente prevista dall'art. 18 della legge n. 300 del 1970 sarebbe evidente ove si consideri che, per il licenziamento economico, dette disposizioni, da un lato, escludono la reintegrazione e, dall'altro, stabiliscono che «l'indennizzo nella misura massima si ottiene decorsi 12 anni di lavoro»; il menzionato art. 18, invece, non esclude a priori la reintegrazione, mentre «la tutela massima può essere immediatamente accordata in ragione di vari fattori che concorrono a determinare la misura, permettendo quella "elasticità" applicativa che costituisce la regola iuris nel caso concreto tipica della funzione del magistrato, vanificata dalla riforma».

Operato il raffronto tra le concorrenti e differenti tutele apprestate, rispettivamente, dalle disposizioni denunciate e dall'art. 18 della legge n. 300 del 1970, la parte afferma la mancanza di una ragionevole giustificazione dell'evidenziata disparità di trattamento.

A tale proposito, essa sottolinea che il denunciato nuovo sistema di tutela non introduce un diverso modello di contratto di lavoro subordinato ma si limita a disciplinare diversamente le conseguenze sanzionatorie del recesso illegittimo da tale contratto di lavoro, sicché le due fattispecie poste a raffronto «sono [...] identiche e diversificate solo dal distinto e sostanzialmente difforme grado di tutela».

Il fattore di differenziazione del medesimo rapporto di lavoro «sul quale insistono i due diversi regimi sanzionatori» è dunque costituito «dal decorso del tempo che separa i due interventi normativi». Tale fattore, tuttavia, «non assume [...] rilevanza ai fini della disparità normativa», atteso che «non ha generato alcun elemento di valida "novità" nel rapporto di lavoro».

La parte ritiene dunque che il tempo, «ove non abbia concretamente determinato una modifica delle condizioni di applicazione della normativa modificata, non rappresenta, quindi, una valida ragione per giustificare un trattamento differenziato che diviene, pertanto, irragionevole con riferimento a identici rapporti contestuali ma assoggettati a diverse sanzioni».

2.2.– In secondo luogo, le disposizioni censurate sarebbero in sé irragionevoli «rispetto alla finalità dichiarata e agli effetti prodotti», atteso che, costituendo una tutela del tutto inadeguata, inidonea a dissuadere il datore di lavoro dall'intimare licenziamenti non conformi al paradigma normativo, lo stesso datore di lavoro eserciterebbe il potere di recesso «sulla base di una valutazione soggettiva di convenienza e non oggettiva dell'esigenza».

Risulterebbe allora evidente l'intrinseca irragionevolezza della normativa denunciata rispetto al fine di «rafforzare le opportunità di ingresso nel mondo del lavoro». Essa, infatti, lungi dal favorire l'ingresso in una realtà aziendale, «incentiva, viceversa, l'estromissione» del lavoratore assunto dopo il 6 marzo 2015, non bilanciando adeguatamente gli effetti dell'insufficiente garanzia del posto di lavoro sugli altri diritti fondamentali della persona coinvolti in un rapporto di durata connotato in senso fortemente gerarchico e verticistico; i quali vengono, così, del tutto sacrificati.

L'intrinseca irrazionalità della normativa censurata rispetto al suo obiettivo dichiarato sarebbe evidente, atteso che il legislatore avrebbe depotenziato la sanzione posta a presidio della legittimità del recesso datoriale «in una prospettiva a favore dell'iniziativa privata, non controbilanciata da concreti risultati occupazionali, con sacrifici abnormi di pari e contrapposti diritti sociali».

2.3.– In terzo luogo, le disposizioni censurate sarebbero in sé irragionevoli «rispetto all'omesso bilanciamento di valori costituzionali coinvolti».

Premesso che la giustificazione del licenziamento corrisponde a un valore costituzionale, la parte afferma che la previsione di un risarcimento tanto modesto e inadeguato, limitando la tutela efficace a fattispecie marginali o a rapporti di lunga durata, non costituisce un corretto bilanciamento dei diritti costituzionali che spettano al lavoratore a prescindere dalla sua anzianità lavorativa, per il solo fatto di vantare la titolarità di un diritto sociale in virtù del rapporto in essere. Infatti, la radicale assenza di protezione contro il licenziamento ingiustificato, che rende vano il principio della causalità del recesso, specie per i neo assunti, comporta che il diritto al lavoro, nella sua connotazione di garanzia di stabilità, venga sottoposto a un sacrificio sproporzionato.

La sanzione contro il licenziamento ingiustificato, che assicura un ristoro inadeguato, costituirebbe, in effetti, «una misura repressiva irragionevole rispetto al bene protetto perché priva la norma a presidio del diritto del carattere di proporzionalità e di concreta efficacia dissuasiva alla violazione»; irragionevolezza che riguarderebbe sia «l'entità che [...] la rigidità intrinseca del modello».

Ne consegue – sempre ad avviso della parte costituita – che «[l']unico interesse effettivamente “protetto” finisce per essere quello del datore di lavoro (e quindi dell'iniziativa privata)»; in specie, l'interesse «a vedere consolidati gli effetti della sua iniziativa organizzativa e prescindendo dalle condizioni di legittimità sulla base di una sanzione inadeguata che rende discrezionale un potere, viceversa, vincolato». Sarebbe, infatti, incontestabile che la prevista misura indennitaria, «nel suo automatismo, svincolata dagli effetti concretamente verificatisi dalla condotta e dalle caratteristiche che connotano il licenziamento», vanifica il contrapposto interesse del lavoratore al mantenimento del posto di lavoro, tutelato dagli artt. 1, 4 e 35 Cost.

La degradazione della tutela del lavoro operata dagli artt. 3 e 4 del d.lgs. n. 23 del 2015, basati su un «meccanismo “anonimo” di monetizzazione», si porrebbe, pertanto, in evidente collisione con la promozione del lavoro e la garanzia di stabilità del relativo rapporto imposte dagli artt. 4 e 35 Cost.

L'assenza di gradazione della tutela, assicurata mediante automatismi legislativi che privano l'ordinamento di un'effettiva capacità di reazione alle violazioni, e la misura inadeguata dell'indennizzo violerebbero «il principio di uguaglianza che esige [...] che la sanzione sia proporzionata al disvalore e alle conseguenze del fatto illecito commesso». La sanzione prevista, «improntata su un sistema di tetti progressivi legati a un fattore neutro, quale l'anzianità lavorativa», da un lato, impedirebbe ogni valutazione e gradazione rispetto all'effettiva lesione causata, al disvalore dell'atto e alle circostanze del caso concreto, dando luogo a un sistema connotato da irragionevolezza intrinseca, dall'altro, renderebbe «pressoché privo di una adeguata causalità il potere di recesso che, non adeguatamente sanzionato, non trova di fatto limiti al suo esercizio».

2.4.– Infine, le disposizioni denunciate violerebbero i «parametri della legge delega rappresentati dal rispetto della regolazione dell'Unione europea e delle convenzioni internazionali nonché degli artt. 10 e 117 Cost.».

La parte afferma anzitutto che l'art. 1, comma 7, lettera c), della legge di delegazione n. 183 del 2014, nello stabilire, come parametro per l'esercizio della delega, «per le nuove assunzioni», un modello sanzionatorio «crescente con l'anzianità di servizio» e «certo» nell'ammontare del «plafond», con esclusione, per i licenziamenti economici, della reintegrazione del lavoratore nel posto di lavoro, fornirebbe al legislatore delegato criteri direttivi in contrasto con i principi di effettività, adeguatezza e dissuasività della misura sanzionatoria stabiliti dalle norme dell'Unione europea e dai trattati internazionali, che pure la stessa legge di delegazione, contraddittoriamente, richiama. Ne consegue che tale legge presenta «in sé» i vizi di costituzionalità evidenziati dal rimettente, perché impone principi e criteri direttivi in contrasto con i parametri dallo stesso invocati.

I censurati artt. 2, 3 e 4 del d.lgs. n. 23 del 2015, nell'attuare una delega illegittima, in quanto in contrasto con le norme internazionali pur da essa stessa richiamate, si pongono necessariamente in conflitto con tali norme internazionali interposte, che sono tenuti a rispettare.

Sulla base di tali considerazioni, la parte afferma di condividere la scelta, operata dal giudice a quo, di censurare sia la legge di delegazione che il decreto delegato.

Quanto al merito di tali censure, la parte afferma che i «principi di effettività, deterrenza e adeguatezza della sanzione», violati dalla normativa denunciata, costituiscono i parametri che, a livello sia interno sia internazionale, connotano le norme a tutela del posto di lavoro; principi che risulterebbero dall'art. 24 della Carta sociale europea, le cui previsioni «assumono diretta efficacia nell'ordinamento interno quale norma interposta».

Le decisioni del Comitato europeo dei diritti sociali avrebbero individuato, quali requisiti che devono caratterizzare la misura sanzionatoria, quelli di adeguatezza, effettività e dissuasività (nei confronti del datore di lavoro).

Il carattere universale del diritto sociale affermato dal Comitato europeo dei diritti sociali sarebbe alla base della valutazione dello stesso che, ai fini della tutela, non rilevano le dimensioni dell'azienda (la parte cita, in proposito, le Conclusioni 2003 del Comitato, riguardanti l'art. 24 della Carta sociale europea in riferimento alla Bulgaria). A maggior ragione, si dovrebbe ritenere che «il "valore" del diritto universale fondamentale non può [...] variare, sulla base di tetti prestabiliti, in ragione dell'anzianità lavorativa», dovendo, invece, la tutela assicurata a un tale diritto «garantire un valore in sé che nella sua assolutezza non può essere limitata da aspetti estranei al suo riconoscimento».

In tale prospettiva, un sistema caratterizzato da un «plafond» progressivo legato all'anzianità di servizio, come quello imposto dalla legge di delegazione e attuato dal d.lgs. n. 23 del 2015, sarebbe incompatibile con la Carta sociale europea atteso che il Comitato europeo dei diritti sociali avrebbe ritenuto che «ogni risarcimento per licenziamento illegittimo deve essere proporzionale alla perdita subita dal danneggiato e sufficientemente dissuasivo per il datore di lavoro. È vietato qualunque tetto nella misura della compensazione che precluda la valutazione di danni e renda non dissuasiva la sanzione si ponga come ostacolo alla valutazione del danno».

È infine citata la decisione del 31 gennaio 2017, emessa sul reclamo collettivo proposto dalla Finnish Society of Social Rights contro la Finlandia (reclamo n. 106/2014), nella quale il Comitato avrebbe affermato l'incompatibilità con la Carta sociale europea di una normativa che preveda la reintegrazione nel posto di lavoro solo nel caso di licenziamenti discriminatori e che – come quella censurata – introduca un meccanismo sanzionatorio indennitario caratterizzato da un tetto e dall'esclusione dell'azione contrattuale generale civilistica.

Secondo la parte costituita, i rapporti del Comitato europeo dei diritti sociali – sia quelli sui rapporti periodici presentati dagli Stati contraenti sull'applicazione della Carta, sia quelli sui reclami collettivi – costituirebbero atti interpretativi del contenuto materiale, vivente e dinamico, della Carta, vincolanti per gli stessi Stati con riguardo all'ampiezza e ai contenuti dei diritti sociali previsti dalla Carta.

La parte ricorda ancora che, ai sensi dell'art. 151 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE), i diritti definiti nella Carta sociale europea sono «tenuti presenti» dall'Unione europea e dagli Stati membri nell'ambito della politica sociale dell'Unione.

La stessa parte rappresenta poi che il sistema sanzionatorio previsto dal d.lgs. n. 23 del 2015, in particolare, quello stabilito dalle disposizioni censurate dal giudice a quo, è stato oggetto di un reclamo collettivo – presentato ai sensi del Protocollo addizionale alla Carta sociale europea che prevede un sistema di reclami collettivi, fatto a Strasburgo il 9 novembre 1995, ratificato e reso esecutivo con la legge 28 agosto 1997, n. 298 – ai fini della verifica della sua compatibilità con la Carta.

Il principio di adeguatezza della tutela avverso il licenziamento illegittimo sarebbe poi sancito, nell'ordinamento dell'Unione europea, dall'art. 30 CDFUE.

Né si potrebbe negare la sussistenza, nelle disposizioni denunciate, di una «fattispecie europea», atteso che esse costituiscono l'attuazione del modello di flexsecurity promosso dall'Unione europea e oggetto di numerose raccomandazioni e «trovano applicazione anche con riferimento ai licenziamenti economici comprensivi di quelli collettivi, attuativi della direttiva comunitaria 98/59/CE».

Infine, anche la Convenzione OIL n. 158 del 1982 sul licenziamento, come interpretata dal Consiglio di amministrazione dell'Organizzazione, nel privilegiare la reintegrazione nel posto di lavoro, stabilisce il principio di effettività della misura risarcitoria, in quanto idonea a garantire un ristoro effettivo e adeguato del danno subito dal lavoratore in conseguenza della lesione del suo diritto fondamentale.

La necessaria adeguatezza della sanzione assumerebbe «diretta rilevanza come obbligo per lo Stato di non attuare, nelle more della ratifica [della Convenzione], una legislazione in contrasto con l'obbligazione assunta a

livello internazionale».

La parte afferma quindi che il «combinato disposto degli art. 3 e 4 [del d.lgs. n. 23 del 2015] letti autonomamente anche in concorso con la legge delega» introduce un sistema di tutela inadeguato, che contrasta con l'obbligo internazionale, sancito dalle tre fonti invocate, di «assicurare la piena tutela satisfattiva di un diritto sociale fondamentale assicurando al contempo una adeguata funzione deterrente».

3.– È intervenuta la Confederazione generale italiana del lavoro (CGIL), chiedendo che le questioni sollevate siano dichiarate fondate.

3.1.– La CGIL afferma anzitutto la rilevanza e l'idoneità del *petitum* delle questioni sollevate.

3.2.– La stessa Confederazione argomenta poi la propria legittimazione a intervenire nel giudizio di legittimità costituzionale, ancorché non sia stata parte del giudizio a quo.

Essa asserisce, in particolare, che l'interesse qualificato, immediatamente inerente al rapporto sostanziale dedotto in giudizio, idoneo a legittimare tale intervento, ben può consistere in un interesse che si distingue da quelli di cui sono titolari le parti del giudizio a quo, per il suo carattere collettivo o comunque sopra individuale, di rilievo pubblicistico e costituzionale; interesse che, come tale, viene a essere direttamente inciso dall'esito del giudizio davanti alla Corte costituzionale.

Tanto premesso, la CGIL riporta il contenuto dagli artt. 4 e 13 del proprio statuto, approvato l'8 maggio 2014, nonché la delibera 10, attuativa dello stesso.

In aggiunta, l'interveniente sottolinea che una disciplina vincolistica dei licenziamenti e un'efficace sanzione dei recessi illegittimi, oltre a garantire l'effettività dei diritti individuali afferenti al rapporto di lavoro, consente il libero dispiegarsi dell'azione sindacale senza i severi condizionamenti datoriali che sono propri dei rapporti risolubili ad nutum. Il tema posto all'attenzione della Corte costituzionale dall'ordinanza di rimessione presenterebbe dunque un «indissolubile intreccio tra diritti individuali e diritti collettivi».

La CGIL rappresenta ancora come lo Stato sociale riconosca ai gruppi non solo la dignità di formazioni sociali, ai sensi dell'art. 2 Cost., ma anche il «diritto alla autotutela come il potere di agire non solo per la promozione degli interessi del gruppo (collettivi) ma, attraverso la contrapposizione e la composizione degli interessi delle collettività professionali, anche per la modificazione dei rapporti di organizzazione economica e sociale interne allo stato-comunità». Ciò costituirebbe una ragione in più per ammettere l'intervento adesivo.

3.3.– Quanto al merito delle questioni, la CGIL prospetta deduzioni identiche a quelle della parte costituita.

4.– È intervenuto nel giudizio il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, chiedendo che le questioni sollevate siano dichiarate non fondate.

L'interveniente deduce che, con la tutela prevista all'art. 3, comma 1, del d.lgs. n. 23 del 2015 per il caso in cui venga accertato che non ricorrono gli estremi del licenziamento per giustificato motivo oggettivo, il legislatore ha inteso «riequilibrare i rapporti tra datore di lavoro e lavoratore con il ridimensionamento della tutela c.d. reale della reintegrazione del lavoratore nel posto di lavoro».

Il Presidente del Consiglio dei ministri nega che, in tale quadro, siano riscontrabili i vizi di legittimità costituzionale denunciati dal rimettente, atteso che rientrerebbe nella sfera di discrezionalità del legislatore la determinazione dell'indennità risarcitoria, da porre a carico del datore di lavoro, nella misura compresa tra un minimo e un massimo.

Il Presidente del Consiglio dei ministri sottolinea che la Corte costituzionale ha affermato, da un lato, che la regola generale di integralità della riparazione e di equivalenza della stessa al pregiudizio cagionato al danneggiato non ha copertura costituzionale (è citata la sentenza n. 148 del 1999), purché sia garantita l'adeguatezza del risarcimento (sono citate le sentenze n. 303 del 2011, n. 199 del 2005 e n. 420 del 1991); dall'altro, che la tutela reintegratoria non costituisce l'unico paradigma attuativo degli artt. 4 e 35 Cost. (è nuovamente citata la sentenza n. 303 del 2011).

L'interveniente passa poi a esaminare le singole censure mosse dal giudice a quo alle disposizioni denunciate.

Egli esamina anzitutto la censura basata sul fatto che l'indennità risarcitoria da queste prevista in misura fissa non avrebbe carattere compensativo perché l'assunzione della ricorrente nel giudizio a quo ha consentito al datore di lavoro di fruire dello sgravio contributivo previsto dalla legge n. 190 del 2014. Il Presidente del Consiglio dei ministri osserva anzitutto che, nel caso di specie, il beneficio goduto dalla società resistente nel giudizio a quo, corrispondente ai contributi previdenziali per il periodo di sette mesi dal cui versamento è stata esonerata, non è superiore all'indennizzo dovuto alla lavoratrice ai sensi dell'art. 3 del d.lgs. n. 23 del 2015, che ammonta a quattro mensilità. In ogni caso, il rapporto tra lo sgravio contributivo usufruito dal datore di lavoro e l'indennizzo

da lui eventualmente dovuto per il licenziamento ingiustificato non assumerebbe alcuna rilevanza ai fini della valutazione della costituzionalità delle disposizioni impugnate, atteso che detto sgravio è stato previsto in misura piena solo per i rapporti di lavoro costituiti nel 2015 (art. 1, commi 118 e 119, della legge n. 190 del 2014) e nella misura ridotta del 40 per cento per i rapporti di lavoro costituiti nel 2016 (art. 1, comma 178, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, recante «Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2016)»).

Quanto alla censura della disparità di trattamento tra lavoratori assunti a decorrere dal 7 marzo 2015 e lavoratori assunti prima di tale data, l'interveniente richiama l'orientamento della giurisprudenza costituzionale secondo cui non contrasta con il principio di eguaglianza la previsione di un trattamento differenziato applicato alle stesse fattispecie ma in momenti temporalmente diversi, dato che il fluire del tempo può costituire un valido elemento di diversificazione delle situazioni giuridiche.

Infine, quanto alla denunciata inadeguatezza – anche in relazione alla CDFUE, alla Convenzione OIL n. 158 del 1982 sul licenziamento e alla Carta sociale europea – della forma e della misura della riparazione prevista dalle disposizioni censurate, l'interveniente rappresenta che l'indennità da queste stabilita «è superiore rispetto a quanto previsto nella maggior parte degli altri Paesi Europei».

5.– In prossimità dell'udienza pubblica, la ricorrente nel giudizio a quo ha depositato una memoria con la quale, dopo avere argomentato l'ammissibilità delle questioni sollevate, ne ribadisce la fondatezza sotto tutti i profili prospettati nel proprio atto di costituzione in giudizio.

La stessa parte costituita evidenzia che, nelle more del giudizio di legittimità costituzionale, è intervenuto il decreto-legge 12 luglio 2018, n. 87 (Disposizioni urgenti per la dignità dei lavoratori e delle imprese), convertito, con modificazioni, nella legge 9 agosto 2018, n. 96, il cui art. 3, comma 1, ha modificato il censurato art. 3, comma 1, del d.lgs. n. 23 del 2015, in particolare, elevando le misure minima e massima dell'indennità prevista da tale disposizione, rispettivamente, da quattro a sei e da ventiquattro a trentasei mensilità dell'ultima retribuzione di riferimento per il calcolo del trattamento di fine rapporto (TFR).

Ad avviso della parte, peraltro, tale *ius superveniens* non «incide [...] ai fini del giudizio di legittimità costituzionale» atteso che, da un lato, «[l]a fattispecie rimessa al giudice a quo dovrà [...] essere [...] decisa *ratione temporis* sulla base della disciplina oggetto del giudizio di rimessione», dall'altro, che «la struttura anelastica e per tetti [...] propria del d.lgs. 23/2015 [...] rimane invariata nella "filosofia" del d.l. 87/18 mentre la tutela massima di 36 mensilità troverà attuazione solo nei confronti di rapporti di lavoro instaurati nel 2015 e cessati nel 2030».

6.– In prossimità della pubblica udienza, anche la CGIL ha depositato una memoria con la quale, dopo avere ribadito la propria legittimazione a intervenire nel giudizio di legittimità costituzionale e ulteriormente argomentato l'ammissibilità delle questioni sollevate, ne riafferma la fondatezza sotto tutti i profili prospettati nel proprio atto di intervento, precisandoli ulteriormente.

Anche ad avviso della CGIL l'emanazione del decreto-legge n. 87 del 2018 «è irrilevante per il caso in discussione in ragione dell'applicabilità del decreto ai licenziamenti comminati successivamente alla data della sua pubblicazione».

Considerato in diritto

1.– Il Tribunale ordinario di Roma, terza sezione lavoro, ha sollevato questioni di legittimità costituzionale: dell'art. 1, comma 7, lettera c), della legge 10 dicembre 2014, n. 183 (Deleghe al Governo in materia di riforma degli ammortizzatori sociali, dei servizi per il lavoro e delle politiche attive, nonché in materia di riordino della disciplina dei rapporti di lavoro e dell'attività ispettiva e di tutela e conciliazione delle esigenze di cura, di vita e di lavoro); e degli artt. 2, 3 e 4 del decreto legislativo 4 marzo 2015, n. 23 (Disposizioni in materia di contratto di lavoro a tempo indeterminato a tutele crescenti, in attuazione della legge 10 dicembre 2014, n. 183).

1.1.– L'art. 1, comma 7, lettera c), della legge n. 183 del 2014, al dichiarato «scopo di rafforzare le opportunità di ingresso nel mondo del lavoro da parte di coloro che sono in cerca di occupazione», delegò il Governo ad adottare uno o più decreti legislativi, «in coerenza con la regolazione dell'Unione europea e le convenzioni internazionali», nel rispetto dei principi e criteri direttivi della «previsione, per le nuove assunzioni, del contratto a tempo indeterminato a tutele crescenti in relazione all'anzianità di servizio, escludendo per i licenziamenti economici la possibilità della reintegrazione del lavoratore nel posto di lavoro, prevedendo un indennizzo economico certo e crescente con l'anzianità di servizio e limitando il diritto alla reintegrazione ai licenziamenti nulli

e discriminatori e a specifiche fattispecie di licenziamento disciplinare ingiustificato, nonché prevedendo termini certi per l'impugnazione del licenziamento».

Gli artt. 2, 3 e 4 del d.lgs. n. 23 del 2015 – adottato dal Governo nell'esercizio di tale delega – dettano il regime di tutela del lavoratore contro i licenziamenti, rispettivamente, «discriminatorio, nullo e intimato in forma orale» (art. 2), «per giustificato motivo e giusta causa» quando si accerti che non ricorrono gli estremi di tali causali (art. 3) e affetto da «[v]izi formali e procedurali» (art. 4).

Come previsto, in generale, per il regime di tutela contro i licenziamenti illegittimi introdotto dal d.lgs. n. 23 del 2015, anche i denunciati artt. 2, 3 e 4 si applicano ai lavoratori, con «qualifica di operai, impiegati o quadri, assunti con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato a decorrere dalla data di entrata in vigore del [...] decreto» (art. 1, comma 1, del d.lgs. n. 23 del 2015); quindi, ai rapporti di lavoro a tempo indeterminato instaurati a decorrere dal 7 marzo 2015. Ai lavoratori assunti prima di tale data continua pertanto ad applicarsi il “precedente” regime dell'art. 18 della legge 20 maggio 1970, n. 300 (Norme sulla tutela della libertà e dignità dei lavoratori, della libertà sindacale e dell'attività sindacale nei luoghi di lavoro e norme sul collocamento), come modificato dall'art. 1, comma 42, della legge 28 giugno 2012, n. 92 (Disposizioni in materia di riforma del mercato del lavoro in una prospettiva di crescita).

1.2.– Ad avviso del rimettente, le disposizioni denunciate, prevedendo che, nei casi di licenziamento illegittimo, al lavoratore assunto con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato a decorrere dal 7 marzo 2015 spetta un'indennità «in misura [...] modesta», stabilita in modo «automati[co]» – con esclusione, quindi, di «qualsiasi discrezionalità valutativa del giudice» – e, in particolare, «crescente solo in base alla anzianità di servizio», contrastano con gli artt. 3, 4, primo comma, 35, primo comma, 76 e 117, primo comma, della Costituzione.

1.2.1.– Con riferimento all'art. 3 Cost., il giudice a quo prospetta quattro distinti profili di illegittimità costituzionale.

Con il primo, lamenta che le disposizioni denunciate violano il principio di eguaglianza perché tutelano i lavoratori assunti a decorrere dal 7 marzo 2015 in modo ingiustificatamente deteriore rispetto a quelli assunti, anche nella stessa azienda, prima di tale data – i quali continuano a godere del più favorevole regime di tutela previsto dall'art. 18 della legge n. 300 del 1970, come modificato dall'art. 1, comma 42, della legge n. 92 del 2012 –, considerato che «la data di assunzione appare come un dato accidentale ed estrinseco a ciascun rapporto che in nulla è idoneo a differenziare un rapporto da un altro a parità di ogni altro profilo sostanziale».

Con il secondo profilo, deduce che le stesse disposizioni violano il principio di eguaglianza anche perché, nell'ambito degli assunti a decorrere dal 7 marzo 2015, tutelano i lavoratori privi di qualifica dirigenziale in modo ingiustificatamente deteriore rispetto ai dirigenti, i quali, «non soggetti alla nuova disciplina, continueranno a godere di indennizzi di importo minimo e massimo ben più consistente».

Con il terzo profilo, viene dedotto che le disposizioni censurate violano, ancora una volta, il principio di eguaglianza perché il carattere «fiss[o] e crescente solo in base all'anzianità di servizio» dell'indennità da esse prevista comporta anche che «situazioni molto dissimili nella sostanza» (quanto, in particolare, alla gravità del pregiudizio subito dal lavoratore) vengano tutelate in modo ingiustificatamente identico.

Con il quarto profilo, è dedotta l'irragionevolezza delle disposizioni censurate perché l'indennità da esse prevista, in quanto «modesta, fissa e crescente solo in base all'anzianità di servizio», non costituisce né un adeguato ristoro del concreto pregiudizio subito dal lavoratore a causa del licenziamento illegittimo né un'adeguata dissuasione del datore di lavoro dal licenziare illegittimamente, sicché «non [è] soddisfa[tto] il test del bilanciamento dei contrapposti interessi in gioco».

1.2.2.– Con riferimento agli artt. 4, primo comma, e 35, primo comma, Cost., il giudice a quo deduce che la normativa denunciata non può ritenersi rispettosa del valore attribuito al lavoro da tali parametri costituzionali giacché «sostanzialmente “valuta” il diritto al lavoro [...] con una quantificazione [...] modesta ed evanescente [...] ed oltretutto fissa e crescente in base al parametro della mera anzianità» e considerato anche che «[l]e tutele dei licenziamenti [...] sostengono la forza contrattuale del lavoratore nella relazione quotidiana sul luogo di lavoro» e «protegg[ono] le libertà fondamentali di lavoratrici e lavoratori» in tale luogo.

1.2.3.– Con riferimento, infine, agli artt. 76 e 117, primo comma, Cost., il rimettente deduce che le disposizioni denunciate non rispettano, quanto all'art. 76 Cost., il criterio direttivo, dettato dall'art. 1, comma 7, della legge n. 183 del 2014, della «coerenza con la regolazione dell'Unione europea e le convenzioni internazionali» e, quanto all'art. 117, primo comma, Cost., i «vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali», perché si pongono in contrasto con le norme dell'Unione europea e internazionali che sanciscono il diritto del lavoratore «a una tutela efficace nei confronti di un licenziamento [...] ingiustificato».

I suddetti parametri costituzionali sarebbero violati, in particolare, per il tramite di tre norme interposte.

Anzitutto, per il tramite dell'art. 30 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (CDFUE), proclamata a Nizza il 7 dicembre 2000 e adattata a Strasburgo il 12 dicembre 2007, che, con lo stabilire che «[o]gni lavoratore ha il diritto alla tutela contro ogni licenziamento ingiustificato, conformemente al diritto dell'Unione e alle legislazioni e prassi nazionali», «impone agli Stati membri di garantire una adeguata tutela in caso di licenziamento ingiustificato».

In secondo luogo, per il tramite dell'art. 10 della Convenzione sul licenziamento n. 158 del 1982 (Convenzione sulla cessazione della relazione di lavoro ad iniziativa del datore di lavoro), adottata a Ginevra dalla Conferenza generale dell'Organizzazione internazionale del lavoro (OIL) il 22 giugno 1982 (e non ratificata dall'Italia), là dove stabilisce che se il giudice o l'organismo arbitrale competenti che abbiano reputato ingiustificato il licenziamento non hanno il potere di annullarlo, e/o di ordinare o di proporre la reintegrazione del lavoratore, o non ritengono che ciò sia possibile nella situazione data, «dovranno essere abilitati ad ordinare il versamento di un indennizzo adeguato o ogni altra forma di riparazione considerata come appropriata».

In terzo luogo, per il tramite dell'art. 24 della Carta sociale europea, riveduta, con annesso, fatta a Strasburgo il 3 maggio 1996, ratificata e resa esecutiva con la legge 9 febbraio 1999, n. 30, secondo cui, «[p]er assicurare l'effettivo esercizio del diritto ad una tutela in caso di licenziamento, le Parti s'impegnano a riconoscere: a) il diritto dei lavoratori di non essere licenziati senza un valido motivo legato alle loro attitudini o alla loro condotta o basato sulle necessità di funzionamento dell'impresa, dello stabilimento o del servizio; b) il diritto dei lavoratori licenziati senza un valido motivo, ad un congruo indennizzo o altra adeguata riparazione» (primo paragrafo).

2.- Per prima cosa, deve essere confermata la dichiarazione di inammissibilità dell'intervento spiegato dalla Confederazione generale italiana del lavoro (CGIL), per le ragioni esposte nell'ordinanza letta nel corso dell'udienza pubblica e allegata alla presente sentenza.

3.- In linea preliminare, occorre rilevare che, successivamente all'ordinanza di rimessione, è entrato in vigore il decreto-legge 12 luglio 2018, n. 87 (Disposizioni urgenti per la dignità dei lavoratori e delle imprese), convertito, con modificazioni, nella legge 9 agosto 2018, n. 96. Tale decreto, all'art. 3, comma 1, ha modificato una delle disposizioni oggetto del presente giudizio, e cioè l'art. 3, comma 1, del d.lgs. n. 23 del 2015, limitatamente alla parte in cui stabilisce il limite minimo e il limite massimo entro cui è possibile determinare l'indennità da corrispondere al lavoratore ingiustamente licenziato. Il citato art. 3, comma 1, del d.l. n. 87 del 2018 ha innalzato tali limiti, rispettivamente, da quattro a sei mensilità (limite minimo) e da ventiquattro a trentasei mensilità (limite massimo) dell'ultima retribuzione di riferimento per il calcolo del trattamento di fine rapporto (TFR).

Il rimettente denuncia l'art. 3, comma 1, del d.lgs. n. 23 del 2015, in quanto dispone che il giudice, una volta accertato che non ricorrono gli estremi del licenziamento per giustificato motivo oggettivo o per giustificato motivo soggettivo o per giusta causa, condanna il datore di lavoro al pagamento di un'indennità, non assoggettata a contribuzione previdenziale, che deve essere di importo pari a due mensilità dell'ultima retribuzione di riferimento per il calcolo del TFR per ogni anno di servizio, entro una soglia minima e una soglia massima.

Non è dunque il quantum delle soglie minima e massima entro cui può essere stabilita l'indennità al cuore delle doglianze, ma il meccanismo di determinazione dell'indennità, configurato dalla norma censurata. Il rimettente lamenta, infatti, che la norma in esame introduce un criterio rigido e automatico, basato sull'anzianità di servizio, tale da precludere qualsiasi «discrezionalità valutativa del giudice», in violazione dei principi di eguaglianza e di ragionevolezza, in quanto in contrasto con l'esigenza di assicurare un adeguato ristoro del concreto pregiudizio subito dal lavoratore, nonché un'adeguata dissuasione del datore di lavoro dal licenziare ingiustamente.

Poiché il contenuto della novella legislativa è circoscrivibile entro questi confini, ben può questa Corte autonomamente valutare in che misura lo *ius superveniens* incida sul presente giudizio incidentale e se si spinga fino a modificare «la norma censurata quanto alla parte oggetto delle censure di legittimità costituzionale» (sentenza n. 125 del 2018). Nel caso in esame non è stato intaccato il meccanismo contestato, sicché non mutano i termini essenziali della questione posta dal giudice a quo.

Tanto basta per escludere la necessità di restituire gli atti al giudice rimettente perché valuti la permanenza o no dei dubbi di legittimità costituzionale espressi nell'ordinanza di rimessione.

4.- Prima di esaminare le questioni di legittimità costituzionale sollevate, va rilevato che, nel proprio atto di costituzione in giudizio, Francesca Santoro ha dedotto l'irragionevolezza delle disposizioni censurate sotto il profilo, ulteriore rispetto a quelli indicati nell'ordinanza di rimessione, che esse sarebbero inidonee a conseguire lo scopo dichiarato di «rafforzare le opportunità di ingresso nel mondo del lavoro da parte di coloro che sono in cerca di occupazione».

Tale censura si traduce in una questione non sollevata dal giudice rimettente ed è, perciò, inammissibile.

Infatti, in base alla costante giurisprudenza di questa Corte, «l'oggetto del giudizio di legittimità costituzionale in via incidentale è limitato alle disposizioni e ai parametri indicati nelle ordinanze di rimessione. Pertanto, non possono essere presi in considerazione ulteriori questioni o profili di costituzionalità dedotti dalle parti, sia eccipiti, ma non fatti propri dal giudice a quo, sia volti ad ampliare o modificare successivamente il contenuto delle stesse ordinanze» (ex plurimis, sentenze n. 251 del 2017, n. 214 del 2016, n. 231 e n. 83 del 2015)» (sentenza n. 4 del 2018, punto 2. del Considerato in diritto; nello stesso senso, sentenza n. 29 del 2017).

5.- Sempre in via preliminare, devono essere esaminati, d'ufficio, alcuni profili che attengono all'ammissibilità delle questioni sollevate dal giudice rimettente.

5.1.- Anzitutto, è necessario verificare, alla luce di quanto risulta dall'ordinanza di rimessione, l'effettiva applicabilità nel giudizio a quo delle diverse disposizioni denunciate e, conseguentemente, l'effettiva rilevanza delle questioni di costituzionalità delle stesse.

Va osservato che, nel descrivere la fattispecie al suo esame, il giudice rimettente espone che la lavoratrice ricorrente era stata licenziata, il 15 dicembre 2015, «per giustificato motivo oggettivo ai sensi dell'art. 3 della legge 15 luglio 1966 n. 604» e aveva impugnato il licenziamento «invoca[ndo] la tutela di cui all'art. 3 del D.Lgs. 23/2015». Lo stesso rimettente afferma poi di ritenere che, «a fronte della estrema genericità della motivazione adottata e della assoluta mancanza di prova della fondatezza di alcune delle circostanze laconicamente accennate nell'espulsione, il vizio ravvisabile sia il più grave fra quelli indicati, vale a dire la "non ricorrenza degli estremi del licenziamento per giustificato motivo oggettivo"» e che, poiché la lavoratrice ricorrente è stata assunta a decorrere dal 7 marzo 2015, «ha diritto soltanto a quattro mensilità».

Dall'esposizione del giudice a quo si evince in modo inequivocabile che il giudizio principale ha a oggetto un licenziamento per giustificato motivo oggettivo, che la lavoratrice ricorrente ha chiesto la tutela prevista dall'art. 3 del d.lgs. n. 23 del 2015 per i casi in cui non ricorrono gli estremi, tra le altre, di tale causale e che anche il rimettente ritiene che il caso sottoposto al suo esame sia inquadrabile in tale fattispecie e comporti la tutela («quattro mensilità») di cui all'art. 3 (comma 1) del d.lgs. n. 23 del 2015, nel testo originario.

5.1.1.- Alla luce di questi elementi, quali emergono dalla stessa ordinanza di rimessione, è del tutto evidente l'inapplicabilità nel giudizio a quo dell'art. 2 del d.lgs. n. 23 del 2015.

Quest'ultimo, infatti, stabilisce la tutela per i casi di licenziamento discriminatorio, nullo o intimato in forma orale, completamente estranei allo stesso giudizio.

Da ciò l'irrelevanza delle questioni aventi a oggetto l'art. 2 del d.lgs. n. 23 del 2015.

5.1.2.- Parimenti inapplicabile nel giudizio a quo è l'art. 4 del d.lgs. n. 23 del 2015.

Questo articolo, infatti, stabilisce la tutela per le ipotesi, in esso indicate, di vizi formali e procedurali del recesso datoriale, anch'esse estranee al medesimo giudizio.

È lo stesso rimettente a considerare il vizio formale di motivazione del licenziamento in termini di mera ipotesi, ipotesi che egli stesso però scarta, in favore del vizio sostanziale della «non ricorrenza degli estremi del licenziamento per giustificato motivo oggettivo».

Da ciò l'irrelevanza anche delle questioni aventi a oggetto l'art. 4 del d.lgs. n. 23 del 2015.

5.1.3.- Passando all'art. 3 del d.lgs. n. 23 del 2015, nonostante il rimettente lo censuri nella sua interezza, risulta evidente che egli non deve fare applicazione né del comma 2 né del comma 3 di tale articolo. Comunque, egli non fornisce alcuna motivazione sul perché debba fare applicazione degli stessi.

5.1.3.1.- Quanto al comma 2, esso stabilisce la tutela per i casi di «licenziamento per giustificato motivo soggettivo o per giusta causa in cui sia direttamente dimostrata in giudizio l'insussistenza del fatto materiale contestato al lavoratore», cioè per fattispecie diverse da quella oggetto del giudizio a quo. Inoltre, il comma 2 dell'art. 3 del d.lgs. n. 23 del 2015 prevede una tutela che consiste nell'annullamento del licenziamento e nella condanna del datore di lavoro alla reintegrazione del lavoratore, oltre che al pagamento di un'indennità. Si tratta di una tutela completamente diversa da quella, meramente monetaria, che lo stesso rimettente afferma di dovere applicare, prevista non dal comma 2 ma dal comma 1 dell'art. 3 del d.lgs. n. 23 del 2015.

Da ciò l'irrelevanza delle questioni aventi a oggetto il comma 2 di tale articolo.

5.1.3.2.- Quanto al comma 3, esso stabilisce che al licenziamento dei lavoratori che, a norma dell'art. 1 del d.lgs. n. 23 del 2015, rientrano nel campo di applicazione di tale decreto, «non trova applicazione l'articolo 7 della legge 15 luglio 1966, n. 604, e successive modificazioni».

Questo articolo, come sostituito dall'art. 1, comma 40, della legge n. 92 del 2012, prevede che il licenziamento per giustificato motivo oggettivo disposto dai datori di lavoro che hanno i requisiti dimensionali di cui all'art. 18,

ottavo comma, della legge n. 300 del 1970, deve essere preceduto da una procedura preventiva conciliativa obbligatoria. Il comma 3 dell'art. 3 del d.lgs. n. 23 del 2015 dispone dunque che tale procedura non si applica ai licenziamenti per giustificato motivo oggettivo, rientranti nel campo di applicazione del d.lgs. n. 23 del 2015.

Sul perché debba fare applicazione di tale comma, il rimettente nulla dice.

Sotto altro profilo, non spiega neppure perché dubiti che esso contrasti con i parametri costituzionali invocati. Nulla si eccepisce, in effetti, a proposito dell'esclusione dell'applicazione dell'art. 7 della legge 15 luglio 1966, n. 604 (Norme sui licenziamenti individuali) ai licenziamenti per giustificato motivo oggettivo che rientrano nel campo di applicazione del d.lgs. n. 23 del 2015, prevista dal comma 3 dell'art. 3 di tale decreto.

Da ciò l'inammissibilità, per difetto di motivazione sulla rilevanza e sulla non manifesta infondatezza, delle questioni aventi a oggetto il comma 3 dell'art. 3 del d.lgs. n. 23 del 2015.

5.1.4.– Da quanto sin qui esposto risulta che, tra le disposizioni del d.lgs. n. 23 del 2015 denunciate, l'unica che il rimettente deve effettivamente applicare è l'art. 3, comma 1.

Esso stabilisce che «[s]alvo quanto disposto dal comma 2, nei casi in cui risulta accertato che non ricorrono gli estremi del licenziamento per giustificato motivo oggettivo o per giustificato motivo soggettivo o giusta causa, il giudice dichiara estinto il rapporto di lavoro alla data del licenziamento e condanna il datore di lavoro al pagamento di un'indennità non assoggettata a contribuzione previdenziale di importo pari a due mensilità dell'ultima retribuzione di riferimento per il calcolo del trattamento di fine rapporto per ogni anno di servizio, in misura comunque non inferiore a quattro e non superiore a ventiquattro mensilità».

Del resto, le censure e le relative argomentazioni dell'ordinanza di rimessione riguardano tutte il contrasto con gli invocati parametri costituzionali dell'indennità disciplinata da tale disposizione.

5.2.– Quest'ultimo rilievo consente di valutare un ulteriore profilo di inammissibilità che riguarda le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 7, lettera c), della legge n. 183 del 2014.

L'unico specifico riferimento che l'ordinanza di rimessione fa all'art. 1, comma 7, lettera c), della legge n. 183 del 2014, quale oggetto del giudizio di legittimità costituzionale (nella stessa ordinanza, l'art. 1, comma 7, della legge n. 183 del 2014 è anche, come si è visto, parametro interposto delle questioni sollevate in riferimento agli artt. 76 e 117, primo comma, Cost.), è costituito dall'affermazione che le tutele previste dagli artt. 3 e 4 del d.lgs. n. 23 del 2015 sono «frutto della delega contenuta nella legge n. 183/2014»

Questa laconica frase non fornisce, all'evidenza, un'argomentazione sufficiente del contrasto del denunciato art. 1, comma 7, lettera c), con i parametri costituzionali invocati.

Del resto, si deve osservare che, ancorché non intenda chiaramente censurare tutti i principi e criteri direttivi dettati dall'art. 1, comma 7, lettera c), della legge n. 183 del 2014 – si pensi, oltre a quello «generale», invocato come parametro interposto, della «coerenza con la regolazione dell'Unione europea e le convenzioni internazionali», all'«esclu[sione] per i licenziamenti economici [del]la possibilità della reintegrazione del lavoratore nel posto di lavoro», che nell'ordinanza di rimessione si nega espressamente di voler contestare – il giudice a quo omette finanche di specificare quali di essi ritenga possano recare un vulnus ai parametri costituzionali invocati.

Da ciò l'inammissibilità delle questioni di legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 7, lettera c), della legge n. 183 del 2014 per difetto di motivazione sulla non manifesta infondatezza.

5.3.– Dalle argomentazioni che precedono consegue, pertanto, che le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 7, lettera c), della legge n. 183 del 2014 e degli artt. 2, 3, commi 2 e 3, e 4 del d.lgs. n. 23 del 2015 devono essere dichiarate inammissibili per difetto, rispettivamente, di rilevanza (artt. 2, 3, comma 2, e 4 del d.lgs. n. 23 del 2015), di motivazione sulla rilevanza e sulla non manifesta infondatezza (art. 3, comma 3) e di motivazione sulla non manifesta infondatezza (art. 1, comma 7, lettera c, della legge n. 183 del 2014).

5.4.– Il giudizio di legittimità costituzionale resta, dunque, circoscritto al solo art. 3, comma 1, del d.lgs. n. 23 del 2015.

Prima di scrutinare il merito delle questioni aventi a oggetto tale disposizione, occorre verificare l'ammissibilità di quella sollevata, in riferimento agli artt. 76 e 117, primo comma, Cost., in relazione allo specifico parametro interposto dell'art. 10 della Convenzione OIL n. 158 del 1982 sul licenziamento.

Questa convenzione internazionale, che ha vocazione costituzionale, nello spirito dell'art. 35, terzo comma, Cost., non è stata ratificata dall'Italia, pertanto non è da ritenersi vincolante, né può integrare il parametro costituzionale evocato, poiché l'art. 117, primo comma, Cost., fa riferimento al rispetto dei «vincoli» derivanti dagli «obblighi internazionali».

Non si può pervenire a diversa conclusione neanche con riguardo alla possibile idoneità di tale Convenzione a

integrare il parametro dell'art. 76 Cost. Se è vero, infatti, che l'alinnea dell'art. 1, comma 7, della legge di delegazione n. 183 del 2014 fa riferimento, senza ulteriori specificazioni, alle «convenzioni internazionali», da tale generica dicitura non si può certamente far discendere l'obbligo per il legislatore delegato del rispetto di convenzioni cui l'Italia, non avendo inteso ratificarle, non è vincolata.

Dall'inidoneità della Convenzione OIL n. 158 del 1982 sul licenziamento, in quanto non ratificata dall'Italia, a integrare i parametri degli artt. 76 e 117, primo comma, Cost., discende l'inammissibilità della questione sollevata dal rimettente in relazione all'art. 10 della stessa.

Tale conclusione deve essere ribadita anche con riferimento a quanto sembrerebbe ritenere la parte costituita Francesca Santoro., secondo cui la Convenzione sul licenziamento n. 158 del 1982 «assume diretta rilevanza come obbligo per lo Stato di non attuare, nelle more della ratifica, una legislazione in contrasto con l'obbligazione assunta a livello internazionale».

L'obbligo di buona fede stabilito dall'art. 18 della Convenzione sul diritto dei trattati, adottata a Vienna il 23 maggio 1969, ratificata e resa esecutiva con la legge 12 febbraio 1974, n. 112, che si sostanzia, tra l'altro, nell'astensione degli Stati dal compiere atti suscettibili di privare un trattato del suo oggetto e del suo scopo, non può spingersi fino a escludere la discrezionalità della ratifica e l'ineludibilità di essa ai fini dell'obbligatorietà del trattato – per l'Italia – sul piano internazionale. Si conferma, pertanto, l'inidoneità dell'invocata Convenzione OIL a integrare il parametro dell'art. 117, primo comma, Cost.

6.– Si può ora passare allo scrutinio della prima delle questioni sollevate in riferimento all'art. 3 Cost., con la quale il rimettente deduce che l'art. 3, comma 1, del d.lgs. n. 23 del 2015 viola il principio di eguaglianza, perché tutela i lavoratori assunti a decorrere dal 7 marzo 2015 in modo ingiustificatamente deteriore rispetto a quelli assunti, anche nella stessa azienda, prima di tale data.

La questione non è fondata.

Va anzitutto dato atto della correttezza del presupposto – da cui il rimettente muove nel sollevarla – secondo cui il regime di tutela dell'art. 3, comma 1, del d.lgs. n. 23 del 2015, applicabile agli assunti a decorrere dal 7 marzo 2015, è meno favorevole di quello dell'art. 18 della legge n. 300 del 1970, applicabile ai lavoratori assunti prima di tale data. Infatti, quando sia accertata l'insussistenza degli estremi del licenziamento per giustificato motivo oggettivo o per giustificato motivo soggettivo o per giusta causa, il censurato art. 3, comma 1, prevede, in ogni caso, la tutela solo economica costituita dall'indennità di importo pari a due mensilità dell'ultima retribuzione di riferimento per il calcolo del TFR per ogni anno di servizio, col minimo di quattro (ora sei) e il massimo di ventiquattro (ora trentasei) mensilità. L'art. 18 della legge n. 300 del 1970 prevede invece la tutela specifica della reintegrazione nel posto di lavoro, oltre alla tutela per equivalente del risarcimento del danno fino a un massimo di dodici mensilità dell'ultima retribuzione globale di fatto, nei casi di «manifesta insussistenza del fatto posto a base del licenziamento per giustificato motivo oggettivo» (settimo comma, secondo periodo, prima frase, secondo cui il giudice «[p]uò» applicare tale disciplina), nonché, nel licenziamento per giustificato motivo soggettivo o per giusta causa, nei casi di «insussistenza del fatto contestato» e nei casi in cui tale fatto «rientra tra le condotte punibili con una sanzione conservativa sulla base [...] dei contratti collettivi ovvero dei codici disciplinari applicabili» (quarto comma, primo periodo). Negli altri casi prevede la tutela per equivalente del risarcimento del danno tra un minimo di dodici e un massimo di ventiquattro mensilità dell'ultima retribuzione globale di fatto (quinto comma, cui pure rinvia il settimo comma, secondo periodo, seconda frase).

Si deve osservare che, denunciando la disparità di trattamento tra nuovi assunti (cui si applica il meno favorevole regime di tutela del d.lgs. n. 23 del 2015) e vecchi assunti (cui si applica il più favorevole regime di tutela dell'art. 18 della legge n. 300 del 1970), il rimettente, diversamente che nelle altre questioni sollevate, non censura la disciplina sostanziale del primo di tali regimi, ma il criterio di applicazione temporale della stessa, costituito dalla data di assunzione del lavoratore a decorrere dall'entrata in vigore del decreto. L'asserita irragionevolezza del deteriore trattamento dei nuovi assunti è infatti motivata censurando non tanto il regime di tutela per essi dettato dal d.lgs. n. 23 del 2015, quanto, piuttosto, il criterio di applicazione temporale di tale regime. Si afferma che «la data di assunzione appare come un dato accidentale ed estrinseco a ciascun rapporto che in nulla è idoneo a differenziare un rapporto da un altro a parità di ogni altro profilo sostanziale».

Se questo è il contenuto della censura in esame, occorre ricordare che, a proposito della delimitazione della sfera di applicazione *ratione temporis* di normative che si succedono nel tempo, nella giurisprudenza di questa Corte è costante l'affermazione – nota anche al giudice rimettente – che «non contrasta, di per sé, con il principio di eguaglianza un trattamento differenziato applicato alle stesse fattispecie, ma in momenti diversi nel tempo, poiché il fluire del tempo può costituire un valido elemento di diversificazione delle situazioni giuridiche (ordinanze n. 25 del 2012, n. 224 del 2011, n. 61 del 2010, n. 170 del 2009, n. 212 e n. 77 del 2008)» (sentenza n. 254 del 2014, punto 3. del Considerato in diritto). Questa Corte ha al riguardo argomentato che «[s]petta di-

fatti alla discrezionalità del legislatore, nel rispetto del canone di ragionevolezza, delimitare la sfera temporale di applicazione delle norme [...] (sentenze n. 273 del 2011, punto 4.2. del Considerato in diritto, e n. 94 del 2009, punto 7.2. del Considerato in diritto)» (sentenza n. 104 del 2018, punto 7.1. del Considerato in diritto).

È proprio tale «canone di ragionevolezza» che il rimettente mostra di ritenere violato, quando afferma che «la data di assunzione appare come un dato accidentale ed estrinseco a ciascun rapporto che in nulla è idoneo a differenziare un rapporto da un altro a parità di ogni altro profilo sostanziale».

La modulazione temporale dell'applicazione del d.lgs. n. 23 del 2015, censurata dal rimettente, non contrasta con il «canone di ragionevolezza» e, quindi, con il principio di eguaglianza, se a essa si guarda alla luce della ragione giustificatrice – del tutto trascurata dal giudice rimettente – costituita dallo «scopo», dichiaratamente perseguito dal legislatore, «di rafforzare le opportunità di ingresso nel mondo del lavoro da parte di coloro che sono in cerca di occupazione» (alinea dell'art. 1, comma 7, della legge n. 183 del 2014).

Lo scopo dell'intervento, così esplicitato, mostra come la predeterminazione e l'alleggerimento delle conseguenze del licenziamento illegittimo dei lavoratori subordinati a tempo indeterminato siano misure dirette a favorire l'instaurazione di rapporti di lavoro per chi di un lavoro fosse privo, e, in particolare, a favorire l'instaurazione di rapporti di lavoro subordinato a tempo indeterminato.

Il regime temporale di applicazione del d.lgs. n. 23 del 2015 si rivela coerente con tale scopo. Poiché l'introduzione di tutele certe e più attenuate in caso di licenziamento illegittimo è diretta a incentivare le assunzioni a tempo indeterminato, appare coerente limitare l'applicazione delle stesse tutele ai soli lavoratori assunti a decorrere dalla loro entrata in vigore, quelli, cioè, la cui assunzione avrebbe potuto essere da esse favorita.

Pertanto, l'applicazione del d.lgs. n. 23 del 2015 ai lavoratori assunti con contratto di lavoro a tempo indeterminato a decorrere dalla data della sua entrata in vigore, in quanto conseguente allo scopo che il legislatore si è prefisso, non può ritenersi irragionevole. Di conseguenza, il deteriore trattamento di tali lavoratori rispetto a quelli assunti prima di tale data non viola il principio di eguaglianza.

Tanto chiarito circa la non irragionevolezza del contestato regime temporale, non spetta a questa Corte addentrarsi in valutazioni sui risultati che la politica occupazionale perseguita dal legislatore può aver conseguito.

7.– Con la seconda delle questioni sollevate in riferimento all'art. 3 Cost., il rimettente deduce che l'art. 3, comma 1, del d.lgs. n. 23 del 2015 viola il principio di eguaglianza perché, nell'ambito degli assunti a decorrere dal 7 marzo 2015, tutela i lavoratori privi di qualifica dirigenziale in modo ingiustificatamente deteriore rispetto ai dirigenti, i quali, «non soggetti alla nuova disciplina, continueranno a godere di indennizzi di importo minimo e massimo ben più consistente».

La questione non è fondata.

Questa Corte ha da tempo chiarito che il dirigente, pur rientrando, per espressa previsione dell'art. 2095, primo comma, del codice civile, tra i lavoratori subordinati, «si caratterizza per alcune significative diversità rispetto alle altre figure dei quadri, impiegati ed operai» (sentenza 228 del 2001, punto 2. del Considerato in diritto). Sicché «le due categorie non sono affatto omogenee ed i due rapporti di lavoro sono nettamente differenziati» (sentenza 309 del 1992, punto 3. del Considerato in diritto).

La diversità del lavoro dei dirigenti ha indotto questa Corte a più riprese a ribadire che non contrasta con l'art. 3 Cost. l'esclusione degli stessi dall'applicazione della generale disciplina legislativa sui licenziamenti individuali, compresa la regola della necessaria giustificazione del licenziamento (sentenze n. 228 del 2001, n. 309 del 1992 e n. 121 del 1972, ordinanza n. 404 del 1992; queste ultime due pronunce riguardano, in particolare, l'art. 10 della legge n. 604 del 1966, che esclude i dirigenti dall'applicazione, tra l'altro, dell'art. 1 di tale legge, cioè della disposizione che richiede l'esistenza di una «giusta causa» o di un «giustificato motivo» di licenziamento).

In ragione di questa perdurante esclusione si deve confermare che, anche nel sistema vigente, i dirigenti non sono comparabili alle altre categorie dei prestatori di lavoro di cui all'art. 2095, primo comma del codice civile.

8.– Del pari non fondata è la prima delle questioni sollevate in riferimento agli artt. 76 e 117, primo comma, Cost., con cui il giudice rimettente deduce che l'art. 3, comma 1, del d.lgs. n. 23 del 2015 viola tali disposizioni costituzionali per il tramite del parametro interposto dell'art. 30 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea.

A norma dell'art. 51 CDFUE, «[l]e disposizioni della presente Carta si applicano [...] agli Stati membri esclusivamente nell'attuazione del diritto dell'Unione» (comma 1, primo periodo). Sulla base di tale disposizione, la Corte di giustizia dell'Unione europea ha costantemente asserito che le disposizioni della CDFUE sono applicabili agli Stati membri «quando agiscono nell'ambito di applicazione del diritto dell'Unione» (ex plurimis, Grande sezione, sentenza 26 febbraio 2013, causa C-617/10, Åklagaren contro Hans Åkerberg Fransson e, più recentemente, Ottava sezione, ordinanza 26 ottobre 2017, causa C-333/17, Caixa Económica Montepio Geral contro Carlos

Samuel Pimenta Marinh e altri). Questa Corte ha perciò affermato che, «perché la Carta dei diritti UE sia invocabile in un giudizio di legittimità costituzionale, occorre, dunque, che la fattispecie oggetto di legislazione interna “sia disciplinata dal diritto europeo – in quanto inerente ad atti dell’Unione, ad atti e comportamenti nazionali che danno attuazione al diritto dell’Unione, ovvero alle giustificazioni adottate da uno Stato membro per una misura nazionale altrimenti incompatibile con il diritto dell’Unione – e non già da sole norme nazionali prive di ogni legame con tale diritto” (sentenza n. 80 del 2011)» (sentenza n. 63 del 2016, punto 7. del Considerato in diritto; nello stesso senso, sentenza n. 111 del 2017 e ordinanza n. 138 del 2011).

Nessun elemento consente di ritenere che la censurata disciplina dell’art. 3, comma 1, del d.lgs. n. 23 del 2015 sia stata adottata in attuazione del diritto dell’Unione, in particolare, per attuare disposizioni nella materia dei licenziamenti individuali.

Più nel dettaglio, ai fini dell’applicabilità della CDFUE, l’art. 3, comma 1, del d.lgs. n. 23 del 2015 dovrebbe rientrare nell’ambito di applicazione di una norma del diritto dell’Unione diversa da quelle della Carta stessa (ex plurimis, Corte di giustizia, terza sezione, sentenza 1° dicembre 2016, causa C-395/15, Mohamed Daouidi contro Bootes Plus SL e altri, punto 64; ottava sezione, ordinanze 8 dicembre 2016, causa C-27/16, Angel Markov contro Predsedatel na Darzhavna agentsia za balgarite v chuzhbina, punto 49, e 16 gennaio 2014, causa C-332/13, Ferenc Weigl contro Nemzeti Innovációs Hivatal, punto 14; terza sezione, ordinanza 12 luglio 2012, causa C-466/11, Gennaro Currà e altri contro Bundesrepublik Deutschland, punto 26).

Il solo fatto che l’art. 3, comma 1, del d.lgs. n. 23 del 2015 ricada in un settore nel quale l’Unione è competente ai sensi dell’art. 153, paragrafo 2, lettera d), del Trattato sul funzionamento dell’Unione europea (TFUE) non può comportare l’applicabilità della Carta dato che, riguardo alla disciplina dei licenziamenti individuali (e, tanto meno, nella situazione specificamente regolata dall’art. 3, comma 1), l’Unione non ha in concreto esercitato tale competenza, né ha adottato, mediante direttive, prescrizioni minime (ex plurimis, Corte di giustizia, decima sezione, sentenza 5 febbraio 2015, causa C-117/14, Grima Janet Nisttahuz Poclava contro Jose María Ariza Tolledano, punto 41; quinta sezione, sentenza 10 luglio 2014, causa C-198/13, Víctor Manuel Julian Hernández e altri contro Regno di Spagna e altri, punti 36 e 46; settima sezione, ordinanza 16 gennaio 2008, causa C-361/07, Olivier Polier contro Najar EURL, punto 13).

Contrariamente a quanto mostra di reputare la difesa della parte costituita, non si può ritenere che la normativa censurata sia stata adottata in attuazione della direttiva 20 luglio 1998, n. 98/59/CE (Direttiva del Consiglio concernente il ravvicinamento delle legislazioni degli Stati membri in materia di licenziamenti collettivi), poiché, come è chiaro, l’art. 3, comma 1, del d.lgs. n. 23 del 2015 disciplina i licenziamenti individuali.

Al fine di sostenere la sussistenza, nelle disposizioni denunciate, di una «fattispecie europea», la parte costituita ha argomentato – in verità, in modo assai generico – che esse ricadrebbero nell’ambito della politica dell’occupazione dell’Unione e, in particolare, nell’ambito delle misure adottate in risposta alle raccomandazioni del Consiglio. Tali raccomandazioni, previste dall’art. 148, paragrafo 4, TFUE all’esito dell’esame annuale svolto dalle istituzioni europee circa la situazione dell’occupazione nell’Unione, rientrano nella discrezionalità del Consiglio e sono prive di forza vincolante.

Non vi sono dunque disposizioni del diritto dell’Unione che impongano specifici obblighi agli Stati membri – né all’Italia in particolare – nella materia disciplinata dal censurato art. 3, comma 1, del d.lgs. n. 23 del 2015. Si deve pertanto escludere che la CDFUE sia applicabile alla fattispecie e che l’art. 30 della stessa Carta possa essere invocato, quale parametro interposto, nella presente questione di legittimità costituzionale. Da ciò la non fondatezza della stessa.

9.– Le ulteriori questioni, con cui il rimettente lamenta che l’art. 3, comma 1, del d.lgs. n. 23 del 2015, prevedendo una tutela contro i licenziamenti ingiustificati rigida e inadeguata, viola gli artt. 3, 4, primo comma, 35, primo comma, e 76 e 117, primo comma, Cost. – questi ultimi due articoli in relazione all’art. 24 della Carta sociale europea – sono fondate nei limiti che saranno ora indicati.

Prima di esaminarle singolarmente, è utile prendere le mosse dalla giurisprudenza di questa Corte che, sin da epoca risalente, si è soffermata sugli aspetti peculiari della disciplina dei licenziamenti per delineare i confini della giustificazione, da un lato, e della tutela avverso quelli illegittimi, dall’altro.

9.1.– Nel dichiarare non fondata la questione di legittimità costituzionale dell’art. 2118 cod. civ., sollevata in riferimento all’art. 4 Cost., questa Corte affermò che il diritto al lavoro, «fondamentale diritto di libertà della persona umana», pur non garantendo «il diritto alla conservazione del lavoro», tuttavia «esige che il legislatore [...] adegui [...] la disciplina dei rapporti di lavoro a tempo indeterminato al fine ultimo di assicurare a tutti la continuità del lavoro, e circondi di doverose garanzie [...] e di opportuni temperamenti i casi in cui si renda necessario far luogo a licenziamenti» (sentenza n. 45 del 1965, punti 3. e 4. del Considerato in diritto). Questa esortazione, come è noto, fu accolta con l’approvazione della legge n. 604 del 1966, che sancì, all’art. 1, il principio della

necessaria giustificazione del licenziamento, da considerarsi illegittimo se non sorretto da una «giusta causa» o da un «giustificato motivo».

Si è in seguito affermato il «diritto [garantito dall'art. 4 Cost.] a non essere estromesso dal lavoro ingiustamente o irragionevolmente» (sentenza n. 60 del 1991, punto 9. del Considerato in diritto) e si è poi ribadita la «garanzia costituzionale [del] diritto di non subire un licenziamento arbitrario» (sentenza n. 541 del 2000, punto 2. del Considerato in diritto e ordinanza n. 56 del 2006).

L'«indirizzamento di progressiva garanzia del diritto al lavoro previsto dagli artt. 4 e 35 Cost., che ha portato, nel tempo, a introdurre temperamenti al potere di recesso del datore di lavoro» (sentenza n. 46 del 2000, punto 5. del Considerato in diritto), si riscontra in una successiva pronuncia, in cui si afferma che «la materia dei licenziamenti individuali è oggi regolata, in presenza degli artt. 4 e 35 della Costituzione, in base al principio della necessaria giustificazione del recesso» (sentenza n. 41 del 2003, punto 2.1. del Considerato in diritto).

L'affermazione sempre più netta del «diritto al lavoro» (art. 4, primo comma, Cost.), affiancata alla «tutela» del lavoro «in tutte le sue forme ed applicazioni» (art. 35, primo comma, Cost.), si sostanzia nel riconoscere, tra l'altro, che i limiti posti al potere di recesso del datore di lavoro correggono un disequilibrio di fatto esistente nel contratto di lavoro. Il forte coinvolgimento della persona umana – a differenza di quanto accade in altri rapporti di durata – qualifica il diritto al lavoro come diritto fondamentale, cui il legislatore deve guardare per apprestare specifiche tutele.

9.2.– Al percorso della giurisprudenza costituzionale ora evocato, si è affiancato quello – parallelo e qui più direttamente rilevante – concernente la tutela del lavoratore nel caso di licenziamento illegittimo.

Questa giurisprudenza ha valorizzato la discrezionalità del legislatore in materia.

Già la sentenza n. 194 del 1970, dopo avere affermato che i principi cui si ispira l'art. 4 della Costituzione «esprimono l'esigenza di un contenimento della libertà del recesso del datore di lavoro dal contratto di lavoro, e quindi dell'ampliamento della tutela del lavoratore, quanto alla conservazione del posto di lavoro», precisò che «[l']attuazione di questi principi resta tuttavia affidata alla discrezionalità del legislatore ordinario, quanto alla scelta dei tempi e dei modi, in rapporto ovviamente alla situazione economica generale» (punto 4. del Considerato in diritto).

Nello stesso senso si sono successivamente espresse le sentenze n. 55 del 1974, n. 189 del 1975 e n. 2 del 1986.

Più di recente, questa Corte ha espressamente negato che il bilanciamento dei valori sottesi agli artt. 4 e 41 Cost., terreno su cui non può non esercitarsi la discrezionalità del legislatore, imponga un determinato regime di tutela (sentenza n. 46 del 2000, punto 5. del Considerato in diritto).

Il legislatore ben può, nell'esercizio della sua discrezionalità, prevedere un meccanismo di tutela anche solo risarcitorio-monetario (sentenza n. 303 del 2011), purché un tale meccanismo si articoli nel rispetto del principio di ragionevolezza. Il diritto alla stabilità del posto, infatti, «non ha una propria autonomia concettuale, ma è nient'altro che una sintesi terminologica dei limiti del potere di licenziamento sanzionati dall'invalidità dell'atto non conforme» (sentenza n. 268 del 1994, punto 5. del Considerato in diritto).

10.– Questa breve disamina dell'evoluzione della giurisprudenza costituzionale in materia di licenziamenti serve a enucleare l'ambito delle tutele fondate sugli artt. 4, primo comma, e 35, primo comma, Cost., interpretati congiuntamente. Su questo sfondo si deve collocare l'analisi della tutela prevista dal censurato art. 3, comma 1.

Si tratta di una tutela non specifica dell'interesse del lavoratore all'adempimento del contratto di lavoro a tempo indeterminato – la reintegrazione è, infatti, preclusa – ma per equivalente e, quindi, soltanto economica.

È necessario fin da ora chiarire che questo meccanismo di tutela sorregge l'intero impianto della disciplina delineata dal legislatore, anche nei casi in cui non ricorrono gli estremi del licenziamento per giustificato motivo soggettivo o per giusta causa (salve le ipotesi, disciplinate dal comma 2 dell'art. 3 del d.lgs. n. 23 del 2015, in cui «sia direttamente dimostrata in giudizio l'insussistenza del fatto materiale contestato al lavoratore»). Questa Corte non può dunque esimersi da uno scrutinio complessivo del denunciato art. 3, comma 1, entro cui rientra anche il caso in cui non ricorrono gli estremi del licenziamento per giustificato motivo oggettivo, fattispecie quest'ultima che ricorre nel giudizio a quo.

La qualificazione come «indennità» dell'obbligazione prevista dall'art. 3, comma 1, del d.lgs. n. 23 del 2015 non ne esclude la natura di rimedio risarcitorio, a fronte di un licenziamento. Quest'ultimo, anche se efficace, in quanto idoneo a estinguere il rapporto di lavoro, costituisce pur sempre un atto illecito, essendo adottato in violazione della preesistente non modificata norma imperativa secondo cui «il licenziamento del prestatore di lavoro non può avvenire che per giusta causa ai sensi dell'art. 2119 del Codice civile o per giustificato motivo» (art. 1 della legge n. 604 del 1966).

Quanto alla misura della stessa indennità – e, quindi, del risarcimento riconosciuto al lavoratore per il danno causato dal licenziamento illegittimo, che specularmente incide nella sfera economica del datore di lavoro – essa è interamente prestabilita dal legislatore in due mensilità dell'ultima retribuzione di riferimento per il calcolo del TFR per ogni anno di servizio.

Il meccanismo di quantificazione indicato connota l'indennità come rigida, in quanto non graduabile in relazione a parametri diversi dall'anzianità di servizio, e la rende uniforme per tutti i lavoratori con la stessa anzianità. L'indennità assume così i connotati di una liquidazione legale forfetizzata e standardizzata, proprio perché ancorata all'unico parametro dell'anzianità di servizio, a fronte del danno derivante al lavoratore dall'illegittima estromissione dal posto di lavoro a tempo indeterminato.

Il meccanismo di quantificazione dell'indennità opera entro limiti predefiniti sia verso il basso sia verso l'alto. Verso il basso la previsione di una misura minima dell'indennità è pari a quattro (ora sei) mensilità dell'ultima retribuzione di riferimento per il calcolo del TFR, verso l'alto la previsione di una misura massima dell'indennità è pari a ventiquattro (ora trentasei) mensilità dell'ultima retribuzione di riferimento per il calcolo del TFR.

Una tale predeterminazione forfetizzata del risarcimento del danno da licenziamento illegittimo non risulta incrementabile, pur volendone fornire la relativa prova. Nonostante il censurato art. 3, comma 1 – diversamente dal vigente art. 18, quinto comma, della legge n. 300 del 1970 – non definisca l'indennità «onnicomprensiva», è in effetti palese la volontà del legislatore di predeterminare compiutamente le conseguenze del licenziamento illegittimo, in conformità al principio e criterio direttivo dettato dalla legge di delegazione di prevedere un indennizzo economico «certo».

11.- Ricostruite le caratteristiche della tutela prevista dal denunciato art. 3, comma 1, tale disposizione, nella parte in cui determina l'indennità in un «importo pari a due mensilità dell'ultima retribuzione di riferimento per il calcolo del trattamento di fine rapporto per ogni anno di servizio», contrasta, anzitutto, con il principio di eguaglianza, sotto il profilo dell'ingiustificata omologazione di situazioni diverse (terzo dei profili di violazione dell'art. 3 Cost. prospettati dal rimettente).

Come si è visto, nel prestabilirne interamente il quantum in relazione all'unico parametro dell'anzianità di servizio, la citata previsione connota l'indennità, oltre che come rigida, come uniforme per tutti i lavoratori con la stessa anzianità.

È un dato di comune esperienza, ampiamente comprovato dalla casistica giurisprudenziale, che il pregiudizio prodotto, nei vari casi, dal licenziamento ingiustificato dipende da una pluralità di fattori. L'anzianità nel lavoro, certamente rilevante, è dunque solo uno dei tanti.

Prima dell'entrata in vigore del d.lgs. n. 23 del 2015 il legislatore ha ripetutamente percorso la strada che conduce all'individuazione di tali molteplici fattori.

L'art. 8 della legge n. 604 del 1966 (come sostituito dall'art. 2, comma 3, della legge n. 108 del 1990), ad esempio, lascia al giudice determinare l'obbligazione alternativa indennitaria, sia pure all'interno di un minimo e un massimo di mensilità dell'ultima retribuzione globale di fatto, «avuto riguardo al numero dei dipendenti occupati, alle dimensioni dell'impresa, all'anzianità di servizio del prestatore di lavoro, al comportamento e alle condizioni delle parti». Inoltre, a conferma dell'esigenza di scrutinare in modo accurato l'entità della misura risarcitoria e di calarla nell'organizzazione aziendale, la stessa disposizione dà rilievo all'anzianità di servizio per ampliare ulteriormente la discrezionalità del giudice, relativamente ai datori di lavoro che occupano più di quindici prestatori di lavoro. L'anzianità di servizio superiore a dieci o a venti anni consente, infatti, la maggiorazione dell'indennità fino, rispettivamente, a dieci e a quattordici mensilità. Anche l'art. 18, quinto comma, della legge n. 300 del 1970 (come sostituito dall'art. 1, comma 42, lettera b, della legge n. 92 del 2012) prevede che l'indennità risarcitoria sia determinata dal giudice tra un minimo e un massimo di mensilità, seguendo criteri in larga parte analoghi a quelli indicati in precedenza, avuto riguardo anche alle «dimensioni dell'attività economica».

Il legislatore ha dunque, come appare evidente, sempre valorizzato la molteplicità dei fattori che incidono sull'entità del pregiudizio causato dall'ingiustificato licenziamento e conseguentemente sulla misura del risarcimento.

Da tale percorso si discosta la disposizione censurata. Ciò accade proprio quando viene meno la tutela reale, esclusa, come già detto, per i lavoratori assunti dopo il 6 marzo 2015, salvo che nei casi di cui al comma 2 dell'art. 3 del d.lgs. n. 23 del 2015.

In una vicenda che coinvolge la persona del lavoratore nel momento traumatico della sua espulsione dal lavoro, la tutela risarcitoria non può essere ancorata all'unico parametro dell'anzianità di servizio. Non possono che essere molteplici i criteri da offrire alla prudente discrezionale valutazione del giudice chiamato a dirimere la controversia. Tale discrezionalità si esercita, comunque, entro confini tracciati dal legislatore per garantire una calibrata modulazione del risarcimento dovuto, entro una soglia minima e una massima.

All'interno di un sistema equilibrato di tutele, bilanciato con i valori dell'impresa, la discrezionalità del giudice risponde, infatti, all'esigenza di personalizzazione del danno subito dal lavoratore, pure essa imposta dal principio di eguaglianza.

La previsione di una misura risarcitoria uniforme, indipendente dalle peculiarità e dalla diversità delle vicende dei licenziamenti intimati dal datore di lavoro, si traduce in un'indebita omologazione di situazioni che possono essere – e sono, nell'esperienza concreta – diverse.

12.- L'art. 3, comma 1, del d.lgs. n. 23 del 2015, nella parte in cui determina l'indennità in un «importo pari a due mensilità dell'ultima retribuzione di riferimento per il calcolo del trattamento di fine rapporto per ogni anno di servizio», contrasta altresì con il principio di ragionevolezza, sotto il profilo dell'inidoneità dell'indennità medesima a costituire un adeguato ristoro del concreto pregiudizio subito dal lavoratore a causa del licenziamento illegittimo e un'adeguata dissuasione del datore di lavoro dal licenziare illegittimamente (quarto dei profili di violazione dell'art. 3 Cost. prospettati dal rimettente).

12.1.- Quanto al primo aspetto, si è detto che la previsione denunciata, nel prestabilire interamente la misura dell'indennità, la connota, oltre che come «certa», anche come rigida, perché non graduabile in relazione a parametri diversi dall'anzianità di servizio. Inoltre, l'impossibilità di incrementare l'indennità, fornendo la relativa prova, la configura come una liquidazione legale forfetizzata, in relazione, appunto, all'unico parametro prefissato dell'anzianità di servizio.

In occasione dell'esame di disposizioni introduttive di forfetizzazioni legali limitative del risarcimento del danno, questa Corte ha più volte affermato che «"la regola generale di integralità della riparazione e di equivalenza della stessa al pregiudizio cagionato al danneggiato non ha copertura costituzionale" (sentenza n. 148 del 1999), purché sia garantita l'adeguatezza del risarcimento (sentenze n. 199 del 2005 e n. 420 del 1991)» (sentenza n. 303 del 2011, punto 3.3.1. del Considerato in diritto). Il risarcimento, dunque, ancorché non necessariamente riparatorio dell'intero pregiudizio subito dal danneggiato, deve essere necessariamente equilibrato.

Dalle stesse pronunce emerge altresì che l'adeguatezza del risarcimento forfetizzato richiede che esso sia tale da realizzare un adeguato temperamento degli interessi in conflitto (sentenze n. 235 del 2014, n. 303 del 2011, n. 482 del 2000, n. 132 del 1985).

Non contrasta con tale nozione di adeguatezza il limite di ventiquattro (ora trentasei) mensilità, fissato dal legislatore quale soglia massima del risarcimento.

Si deve infine osservare che la rigida dipendenza dell'aumento dell'indennità dalla sola crescita dell'anzianità di servizio mostra la sua incongruenza soprattutto nei casi di anzianità di servizio non elevata, come nel giudizio a quo. In tali casi, appare ancor più inadeguato il ristoro del pregiudizio causato dal licenziamento illegittimo, senza che a ciò possa sempre ovviare la previsione della misura minima dell'indennità di quattro (e, ora, di sei) mensilità.

12.2.- Quanto al secondo aspetto, l'inadeguatezza dell'indennità forfetizzata stabilita dalla previsione denunciata rispetto alla sua primaria funzione riparatorio-compensativa del danno sofferto dal lavoratore ingiustamente licenziato è suscettibile di minare, in tutta evidenza, anche la funzione dissuasiva della stessa nei confronti del datore di lavoro, allontanandolo dall'intento di licenziare senza valida giustificazione e di compromettere l'equilibrio degli obblighi assunti nel contratto.

12.3.- Sulla base di quanto argomentato, si deve dunque concludere che il denunciato art. 3, comma 1, del d.lgs. n. 23 del 2015, nella parte in cui determina l'indennità in un «importo pari a due mensilità dell'ultima retribuzione di riferimento per il calcolo del trattamento di fine rapporto per ogni anno di servizio», non realizza un equilibrato componimento degli interessi in gioco: la libertà di organizzazione dell'impresa da un lato e la tutela del lavoratore ingiustamente licenziato dall'altro. Con il prevedere una tutela economica che può non costituire un adeguato ristoro del danno prodotto, nei vari casi, dal licenziamento, né un'adeguata dissuasione del datore di lavoro dal licenziare ingiustamente, la disposizione censurata comprime l'interesse del lavoratore in misura eccessiva, al punto da risultare incompatibile con il principio di ragionevolezza.

Il legislatore finisce così per tradire la finalità primaria della tutela risarcitoria, che consiste nel prevedere una compensazione adeguata del pregiudizio subito dal lavoratore ingiustamente licenziato.

13.- Dalla ritenuta irragionevolezza del censurato art. 3, comma 1, nella parte in cui determina l'indennità in un «importo pari a due mensilità dell'ultima retribuzione di riferimento per il calcolo del trattamento di fine rapporto per ogni anno di servizio», discende anche il vulnus recato da tale previsione agli artt. 4, primo comma, e 35, primo comma, Cost. (lesione che il rimettente prospetta, in effetti, come dipendente dal vizio, denunciato come principale, di violazione dell'art. 3 Cost.).

Alla luce di quanto si è sopra argomentato circa il fatto che l'art. 3, comma 1, del d.lgs. n. 23 del 2015, nella parte

appena citata, prevede una tutela economica che non costituisce né un adeguato ristoro del danno prodotto, nei vari casi, dal licenziamento, né un'adeguata dissuasione del datore di lavoro dal licenziare ingiustamente, risulta evidente che una siffatta tutela dell'interesse del lavoratore alla stabilità dell'occupazione non può ritenersi rispettosa degli artt. 4, primo comma, e 35, primo comma, Cost., che tale interesse, appunto, proteggono.

L'irragionevolezza del rimedio previsto dall'art. 3, comma 1, del d.lgs. n. 23 del 2015 assume, in realtà, un rilievo ancor maggiore alla luce del particolare valore che la Costituzione attribuisce al lavoro (artt. 1, primo comma, 4 e 35 Cost.), per realizzare un pieno sviluppo della personalità umana (sentenza n. 163 del 1983, punto 6. del Considerato in diritto).

Il «diritto al lavoro» (art. 4, primo comma, Cost.) e la «tutela» del lavoro «in tutte le sue forme ed applicazioni» (art. 35, primo comma, Cost.) comportano la garanzia dell'esercizio nei luoghi di lavoro di altri diritti fondamentali costituzionalmente garantiti. Il nesso che lega queste sfere di diritti della persona, quando si intenda procedere a licenziamenti, emerge nella già richiamata sentenza n. 45 del 1965, che fa riferimento ai «principi fondamentali di libertà sindacale, politica e religiosa» (punto 4. del Considerato in diritto), oltre che nella sentenza n. 63 del 1966, là dove si afferma che «il timore del recesso, cioè del licenziamento, spinge o può spingere il lavoratore sulla via della rinuncia a una parte dei propri diritti» (punto 3. del Considerato in diritto).

14.– L'art. 3, comma 1, del d.lgs. n. 23 del 2015, nella parte in cui determina l'indennità in un «importo pari a due mensilità dell'ultima retribuzione di riferimento per il calcolo del trattamento di fine rapporto per ogni anno di servizio», viola anche gli artt. 76 e 117, primo comma, Cost., in relazione all'art. 24 della Carta sociale europea.

Tale articolo prevede che, per assicurare l'effettivo esercizio del diritto a una tutela in caso di licenziamento, le Parti contraenti si impegnano a riconoscere «il diritto dei lavoratori licenziati senza un valido motivo, ad un congruo indennizzo o altra adeguata riparazione» (primo comma, lettera b).

Nella decisione resa a seguito del reclamo collettivo n. 106/2014, proposto dalla Finnish Society of Social Rights contro la Finlandia, il Comitato europeo dei diritti sociali ha chiarito che l'indennizzo è congruo se è tale da assicurare un adeguato ristoro per il concreto pregiudizio subito dal lavoratore licenziato senza un valido motivo e da dissuadere il datore di lavoro dal licenziare ingiustificatamente.

Il filo argomentativo che guida il Comitato si snoda dunque attraverso l'apprezzamento del sistema risarcitorio in quanto dissuasivo e, al tempo stesso, congruo rispetto al danno subito (punto 45).

Questa Corte ha già affermato l'idoneità della Carta sociale europea a integrare il parametro dell'art. 117, primo comma, Cost. e ha anche riconosciuto l'autorevolezza delle decisioni del Comitato, ancorché non vincolanti per i giudici nazionali (sentenza n. 120 del 2018).

A ben vedere, l'art. 24, che si ispira alla già citata Convenzione OIL n. 158 del 1982, specifica sul piano internazionale, in armonia con l'art. 35, terzo comma, Cost. e con riguardo al licenziamento ingiustificato, l'obbligo di garantire l'adeguatezza del risarcimento, in linea con quanto affermato da questa Corte sulla base del parametro costituzionale interno dell'art. 3 Cost. Si realizza, in tal modo, un'integrazione tra fonti e – ciò che più rileva – tra le tutele da esse garantite (sentenza n. 317 del 2009, punto 7. del Considerato in diritto, secondo cui «[i]l risultato complessivo dell'integrazione delle garanzie dell'ordinamento deve essere di segno positivo»).

Per il tramite dell'art. 24 della Carta Sociale Europea, risultano pertanto violati sia l'art. 76 – nel riferimento operato dalla legge di delegazione al rispetto delle convenzioni internazionali – sia l'art. 117, primo comma, Cost..

15.– In conclusione, in parziale accoglimento delle questioni sollevate in riferimento agli artt. 3 (in relazione sia al principio di eguaglianza, sotto il profilo dell'ingiustificata omologazione di situazioni diverse, sia al principio di ragionevolezza), 4, primo comma, 35, primo comma, e 76 e 117, primo comma, Cost. (questi ultimi due articoli in relazione all'art. 24 della Carta sociale europea), il denunciato art. 3, comma 1, deve essere dichiarato costituzionalmente illegittimo limitatamente alle parole «di importo pari a due mensilità dell'ultima retribuzione di riferimento per il calcolo del trattamento di fine rapporto per ogni anno di servizio».

Le «mensilità», cui fa ora riferimento l'art. 3, comma 1, del d.lgs. n. 23 del 2015 sono da intendersi relative all'ultima retribuzione di riferimento per il calcolo del TFR, così come si evince dal d.lgs. n. 23 del 2015 nel suo complesso, con riguardo alla commisurazione dei risarcimenti.

Nel rispetto dei limiti, minimo e massimo, dell'intervallo in cui va quantificata l'indennità spettante al lavoratore illegittimamente licenziato, il giudice terrà conto innanzi tutto dell'anzianità di servizio – criterio che è prescritto dall'art. 1, comma 7, lett. c) della legge n. 184 del 2013 e che ispira il disegno riformatore del d.lgs. n.23 del 2015 – nonché degli altri criteri già prima richiamati, desumibili in chiave sistematica dalla evoluzione della disciplina limitativa dei licenziamenti (numero dei dipendenti occupati, dimensioni dell'attività economica, comportamento e condizioni delle parti).

Per Questi Motivi
LA CORTE COSTITUZIONALE

1) dichiara l'illegittimità costituzionale dell'art. 3, comma 1, del decreto legislativo 4 marzo 2015, n. 23 (Disposizioni in materia di contratto di lavoro a tempo indeterminato a tutele crescenti, in attuazione della legge 10 dicembre 2014, n. 183) – sia nel testo originario sia nel testo modificato dall'art. 3, comma 1, del decreto-legge 12 luglio 2018, n. 87 (Disposizioni urgenti per la dignità dei lavoratori e delle imprese), convertito, con modificazioni, nella legge 9 agosto 2018, n. 96 – limitatamente alle parole «di importo pari a due mensilità dell'ultima retribuzione di riferimento per il calcolo del trattamento di fine rapporto per ogni anno di servizio.»;

2) dichiara inammissibili le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 7, lettera c), della legge 10 dicembre 2014, n. 183 (Deleghe al Governo in materia di riforma degli ammortizzatori sociali, dei servizi per il lavoro e delle politiche attive, nonché in materia di riordino della disciplina dei rapporti di lavoro e dell'attività ispettiva e di tutela e conciliazione delle esigenze di cura, di vita e di lavoro) e degli artt. 2, 3, commi 2 e 3, e 4 del d.lgs. n. 23 del 2015, sollevate, in riferimento agli artt. 3, 4, primo comma, 35, primo comma, 76 e 117, primo comma, della Costituzione – questi ultimi due articoli in relazione all'art. 30 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (CDFUE), proclamata a Nizza il 7 dicembre 2000 e adattata a Strasburgo il 12 dicembre 2007, alla Convenzione sul licenziamento n. 158 del 1982 (Convenzione sulla cessazione della relazione di lavoro ad iniziativa del datore di lavoro), adottata a Ginevra dalla Conferenza generale dell'Organizzazione internazionale del lavoro (OIL) il 22 giugno 1982, e all'art. 24 della Carta sociale europea, riveduta, con annesso, fatta a Strasburgo il 3 maggio 1996, ratificata e resa esecutiva con la legge 9 febbraio 1999, n. 30 –, dal Tribunale ordinario di Roma, terza sezione lavoro, con l'ordinanza indicata in epigrafe;

3) dichiara inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 3, comma 1, del d.lgs. n. 23 del 2015, sollevata, in riferimento agli artt. 76 e 117, primo comma, Cost., in relazione all'art. 10 della Convenzione OIL n. 158 del 1982 sul licenziamento, dal Tribunale ordinario di Roma, terza sezione lavoro, con l'ordinanza indicata in epigrafe;

4) dichiara non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 3, comma 1, del d.lgs. n. 23 del 2015, sollevata, in riferimento agli artt. 76 e 117, primo comma, Cost., in relazione all'art. 30 CDFUE, dal Tribunale ordinario di Roma, terza sezione lavoro, con l'ordinanza indicata in epigrafe.

Così deciso in Roma, nella sede della Corte costituzionale, Palazzo della Consulta, il 26 settembre 2018.

F.to:

Giorgio LATTANZI, Presidente

Silvana SCIARRA, Redattore

Roberto MILANA, Cancelliere

Depositata in Cancelleria l'8 novembre 2018.

Il Direttore della Cancelleria

F.to: Roberto MILANA

Corte di Cassazione, Sentenza n. 1778 del 23 gennaio 2019

Fatti di causa

1. L'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia, depositata il 16 luglio 2010, di reiezione dell'appello principale dalla medesima proposto e dell'appello incidentale proposto dalla E. s.p.a. avverso la sentenza di primo grado che aveva annullato l'avviso di accertamento con cui, relativamente all'anno 2004, erano stati rideterminati l'i.r.e.s., l'i.r.a.p. e l'i.v.a. e recuperate le imposte non versate.

2. Dall'esame della sentenza impugnata si evince che le riprese fiscali fatte valere con l'atto impositivo avevano ad oggetto, quanto all'i.r.e.s., l'indebita deduzione di costi (ammortamenti e perdite su crediti), in quanto ritenuti non di competenza, quanto all'i.r.a.p., l'indebita deduzione di componenti negativi (i medesimi ammortamenti e consulenze commerciali) e, quanto all'i.v.a., l'omessa dichiarazione di operazioni di cessione di beni, per le quali era stata contestata l'indebita qualificazione di cessione all'esportazione non imponibili.

2.1. Il giudice di appello, confermando la decisione della Commissione provinciale, aveva preliminarmente respinto l'appello incidentale della contribuente, fondato sull'asserito mancato rispetto del termine di cui all'art. 12, quinto comma, l. 20 luglio 2000, n. 212, e, quindi, respinto anche l'appello principale, ritenendo corretto l'operato della società.

3. Il ricorso è affidato a tre motivi.

4. Resiste con controricorso la E. s.p.a., la quale propone ricorso incidentale affidato a due motivi.

5. La controricorrente deposita memoria ai sensi dell'art. 378 c.p.c.

Ragioni della decisione

1. Con il primo motivo di ricorso l'Agenzia delle Entrate denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 2426 c.c., 102, 108, terzo comma, 109 e 110, primo comma, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, per aver la sentenza impugnata, in relazione alla ripresa avente ad oggetto l'indebita deduzione del costo rappresentato dagli ammortamenti di spese pluriennali, ritenuto conforme a legge l'operato della società che aveva individuato il periodo di ammortamento in ragione della durata originaria del rapporto contrattuale di affiliazione commerciale nel corso del quale la spesa (contributi per l'apertura o ristrutturazione di punti vendita) era stata sostenuta, anziché della utilità futura della spesa.

1.1. Il motivo è infondato.

Sul punto, la sentenza di appello afferma che «tali spese erano state ammortizzate secondo i criteri individuati in applicazione delle disposizioni civilistico/contabili, cui la norma fiscale rinviava», aggiungendo che «tale criterio non era sindacabile da parte dell'amministrazione finanziaria se non tramite una preventiva contestazione del bilancio d'esercizio...».

Con particolare riferimento alla natura delle spese pluriennali in esame, dal contenuto degli atti di parte, concordati sul punto, si evince che le stesse sono rappresentate da contributi economici erogati dalla contribuente

a società controllate o sottoposte a influenza dominante in virtù di pattuizione contrattuali collegate a contratti di affiliazione commerciale, in relazione alle esigenze delle società affiliate di aprire nuovi punti vendita o di ristrutturarne di esistenti e previa assunzione da parte di quest'ultime dell'obbligo di effettuare un più elevato volume minimo di acquisti annuo ovvero proroga della durata dei contratti di affiliazione commerciale.

La società contribuente ha provveduto a iscrivere gli oneri pluriennali tra le immobilizzazioni immateriali dello stato patrimoniale e a ripartire l'onere in funzione del periodo di durata residua di ciascun contratto di affiliazione in essere.

Sostiene l'Agenzia ricorrente che, in ragione delle caratteristiche dei rapporti contrattuali di affiliazione commerciale in essere (situazione di controllo o influenza dominante della contribuente; funzione di valorizzazione del marchio «E.» svolta dalle società affiliate; costanza, se non crescita, dei volumi di affari realizzati della contribuente con tali società; vigenza dei rapporti contrattuali oltre la durata contrattuale originaria), tali rapporti godessero di una stabilità temporale tale da rendere indefinito il periodo di durata dei relativi accordi.

Critica, inoltre, la sentenza di appello in ordine alla affermata preclusione per l'Amministrazione finanziaria di sindacare i criteri di utilizzazione dei costi adottati dalla società, se non previa contestazione del bilancio di esercizio.

1.2. Ciò posto, osserva questo Collegio che, alla luce dei fatti emersi, l'interesse economico perseguito dalla contribuente con l'erogazione dei contributi in favore dei soggetti affiliati va individuato nell'esigenza di rendere più efficace la rete di distribuzione dei prodotti recanti il suo marchio e di incrementare il prestigio del segno attraverso la presentazione dei prodotti medesimi in locali dotati di maggiore capacità attrattiva.

In relazione all'immediata finalità delle erogazioni alla pubblicizzazione dei prodotti e dei marchi della contribuente e, per tale via, alla promozione e incremento delle vendite, le stesse vanno qualificate quali spese di pubblicità e di propaganda (cfr., sul punto, Cass. 17 febbraio 2016, n. 3087; Cass. 28 ottobre 2015, n. 21977), che, ai sensi dell'art. 108, d.P.R. n. 917 del 1986, nella formulazione applicabile al periodo di imposta in esame, sono deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi.

Pertanto, non appare censurabile la scelta della contribuente di ripartire la spesa in un periodo di cinque esercizi.

1.3. Può, inoltre, evidenziarsi che la deduzione della spesa nell'arco temporale quinquennale appare coerente con i criteri di valutazione espressi dall'art. 2426, n. 5, c.c., secondo cui i costi di sviluppo e pubblicità aventi utilità pluriennale (e, più in generale, alle immobilizzazioni immateriali) possono essere iscritti nell'attivo con il consenso, ove esistente, del collegio sindacale e devono essere ammortizzati entro un periodo non superiore a cinque anni, nonché con i principi di prudenza e di ragionevolezza che informano la redazione del bilancio civilistico e, in particolare, la valutazione delle relative poste, in considerazione della scelta della contribuente di commisurare la quota di costo gravante su ciascun esercizio alla durata residua dei contratti e, dunque, dell'utilità della spesa sostenuta (cfr., in tema, Cass. 14 marzo 2018, n. 6288).

Non decisiva, in senso contrario, si presenta la circostanza relativa alla possibilità di una proroga del rapporto di affiliazione commerciale tra la contribuente e i soggetti affiliati destinatari dei contributi - che l'Ufficio avrebbe riscontrato e che sarebbe insita nel legame di controllo o di influenza dominante che legherebbero la prima ai secondi -, in quanto inidonea a dimostrare la irrazionalità della ripartizione della spesa operata dalla contribuente, all'esito di una valutazione dell'esercizio del potere discrezionale nella redazione del bilancio da effettuarsi ex ante.

2. Con il secondo motivo la ricorrente deduce, con riferimento al capo della sentenza relativo al rilievo i.v.a. per omessa dichiarazione di operazioni imponibili, la insufficiente motivazione su un fatto decisivo e controverso, in relazione alla ritenuta circostanza che le operazioni in esame, sin dalla loro origine, siano state volute dalle parti come cessioni nazionali in vista di trasporto a cessionario residente all'estero.

Sottolinea, sul punto, che la Corte regionale ha desunto la preordinazione delle cessioni all'esportazione dall'esistenza di «dettagliata documentazione», senza indicare fossero i documenti rilevanti e le ragioni della loro conclusione.

Aggiunge, da un lato, che l'espressa pattuizione della clausola «fermo fabbrica» deporrebbe per l'estraneità del cedente alle successive vicende della merce ceduta e, dunque, per l'assenza di una volontà originaria delle parti di trasferire la merce a un cessionario residente all'estero e, dall'altro, l'irrelevanza, ai fini che qui interessano, della documentazione offerta dalla contribuente, in quanto relativa alla fase successiva alla prima cessione.

2.1. Il motivo è fondato.

In caso di operazioni «triangolari», ai fini dell'esenzione d'imposta di cui all'art. 8, primo comma, lett. a), d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, è onere del contribuente provare che le operazioni, fin dalla loro origine e nella loro rappresentazione documentale, siano state volute, secondo la comune volontà degli originari contraenti, come cessioni nazionali in vista del trasporto a cessionario residente all'estero (cfr., tra le altre, Cass. 23 febbraio 2018, n. 4408; Cass., ord., 2 dicembre 2014, n. 25528; Cass. 11 luglio 2014, n. 15971).

In presenza di una puntuale contestazione dell'Ufficio in ordine alla insussistenza di una siffatta volontà e alla mancata dimostrazione del fatto che l'operazione presenti carattere unitario e sia stata preordinata all'esportazione, fondata sull'elemento indiziario costituito dalla clausola «franco fabbrica» apposta alla cessione all'operatore nazionale e sul mancato rinvenimento di documentazione attestante la volontà del cedente nazionale di esportare la merce, il giudice di appello ha ritenuto sussistente tale volontà desumendola da «dettagliata documentazione».

Una tale motivazione appare insufficiente, in quanto, limitandosi a fare riferimento, sul punto, all'esistenza di una non meglio indicata «dettagliata documentazione», si presenta inidonea a farne apprezzare la coerenza sotto il profilo logico-giuridico, in relazione agli elementi di fatto adottati dall'Ufficio, i quali, essendo sintomatici della totale autonomia della cessione nazionale rispetto alla successiva esportazione della merce, sono astrattamente idonei a far venir meno la ratio deciderteli.

3. Con l'ultimo motivo di ricorso l'Agenzia si duole, in relazione al capo di sentenza relativo alla ripresa avente ad oggetto la deduzione del costo per consulenze commerciali, della violazione e falsa applicazione degli artt. 5 e 11, d.lgs. 1997, n. 446, per aver il giudice di appello ritenuto deducibili tali oneri.

Evidenzia, in proposito, che tali oneri erano rappresentati da costi relativi a personale dipendente assunto da altra impresa per prestazioni di servizi rese da altre imprese e riaddebitati alla contribuente.

3.1. Il motivo è fondato.

La sentenza impugnata evidenzia che gli oneri in esame si riferiscono a costi per personale assunto da una società americana e distaccato presso la contribuente, in virtù di apposito regolamento contrattuale, con oneri che la distaccante continuava a sostenere.

Conclude per la sussistenza del diritto della contribuente medesima alla deduzione del relativo costo, riaddebitato dalla distaccante, ai fini i.r.a.p.

Orbene, l'art. 11, secondo comma, d.lgs. n. 446 del 1997, nella formulazione applicabile al periodo di imposta in rilievo, stabilisce che, con riferimento ai costi sostenuti per personale distaccato da altro soggetto, nei confronti del soggetto che impiega il personale distaccato tali costi si considerano relativi al personale non ammessi in deduzione ai fini i.r.a.p.

La sentenza di appello, dunque, non ha fatto corretta applicazione della richiamata disposizione normativa.

4. Con il primo motivo del ricorso incidentale la contribuente lamenta la violazione e falsa applicazione dell'art. 12, quinto comma, l. n. 212 del 2000, per aver la sentenza impugnata escluso la nullità dell'atto impositivo, benché emesso a conclusione di una verifica protrattasi oltre trenta giorni, senza, tuttavia, che fosse intervenuta alcuna proroga.

4.1. Il motivo è infondato.

In tema di verifiche tributarie, la violazione del termine di permanenza degli operatori dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente, previsto dall'art. 12, quinto comma, l. n. 212 del 2000, non determina la sopravvenuta carenza del potere di accertamento ispettivo, né l'invalidità degli atti compiuti o l'inutilizzabilità delle prove raccolte, atteso che nessuna di tali sanzioni è stata prevista dal legislatore, la cui scelta risulta razionalmente giustificata dal mancato coinvolgimento di diritti del contribuente costituzionalmente tutelati (cfr. Cass., ord., 27 aprile 2017, n. 10481; Cass. 27 gennaio 2017, n. 2055; Cass. 15 aprile 2015, n. 7584).

Correttamente, pertanto, la Commissione regionale, pur riconoscendo il mancato rispetto del termine di trenta giorni e l'assenza di proroga, ha escluso l'invalidità dell'atto impositivo emesso all'esito della verifica.

5. Con il secondo motivo del ricorso incidentale si censura la sentenza di appello per violazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, c.p., per aver omesso di pronunciarsi sul motivo di gravame incidentale avente ad oggetto la nullità/illegittimità parziale dell'avviso di accertamento a causa del mancato riscontro alla memoria presentata dalla società ai sensi dell'art. 12, settimo comma, l. n. 212 del 2000.

5.1. Il motivo è infondato.

Pur rispondendo al vero che la Corte territoriale non si è pronunciata sul motivo di ricorso avente ad oggetto la

nullità dell'atto impositivo per mancato riscontro della memoria presentata ai sensi dell'art. 12, settimo comma, l. n. 212 del 2000, reiterato con l'appello incidentale, ciò non giustifica l'accoglimento del motivo, in considerazione dell'infondatezza della doglianza.

In proposito, si rammenta che, alla luce dei principi di economia processuale e di ragionevole durata del processo come costituzionalizzato nell'art. 111, comma 2, Cost., nonché di una lettura costituzionalmente orientata dell'attuale art. 384 c.p.c. ispirata a tali principi, una volta verificata l'omessa pronuncia su un motivo di gravame, la Suprema Corte può omettere la cassazione con rinvio della sentenza impugnata e decidere la causa nel merito allorquando la questione di diritto posta con quel motivo risulti infondata, di modo che la statuizione da rendere viene a confermare il dispositivo della sentenza di appello (determinando l'inutilità di un ritorno della causa in fase di merito), sempre che si tratti di questione che non richiede ulteriori accertamenti di fatto (cfr. Cass., ord., 19 aprile 2018, n. 9693; Cass. 28 giugno 2017, n. 16171; Cass., sez. un., 2 febbraio 2017, n. 2731);

Orbene, è principio consolidato, cui questo Collegio intende prestare adesione, quello per cui l'avviso di accertamento che non menzioni le osservazioni del contribuente ex art. 12, settimo comma, l. n. 212 del 2000, è valido, atteso che, da un lato, la nullità consegue solo alle irregolarità per le quali sia espressamente prevista dalla legge oppure da cui derivi una lesione di specifici diritti o garanzie tale da impedire la produzione di ogni effetto e, dall'altro lato, l'Amministrazione ha l'obbligo di valutare tali osservazioni, ma non di esplicitare detta valutazione nell'atto impositivo (cfr. Cass., ord., 31 marzo 2017, n. 8378; Cass. 24 febbraio 2016, n. 3583).

6. Con l'ultimo motivo del ricorso incidentale, proposto in via subordinata, la contribuente allega l'illegittimità della pena pecuniaria per errore incolpevole sul fatto e/o sul diritto.

6.1. Il motivo è inammissibile per difetto di soccombenza della parte sulla questione, ritenuta, implicitamente, assorbita dal giudice di appello.

7. La sentenza impugnata va, dunque, cassata in relazione ai motivi accolti, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione, che provvederà anche all'esame delle questioni ritenute assorbite dal giudice di appello, nonché al regolamento delle spese.

P. Q. M.

Accoglie il secondo e terzo motivo del ricorso principale e rigetta il restante; rigetta il primo e il secondo motivo del ricorso incidentale e dichiara inammissibile il restante; cassa la sentenza impugnata con riferimento ai motivi accolti e rinvia, anche per le spese, alla Commissione tributaria regionale della Lombardia, in diversa composizione.

XVIII LEGISLATURA - CAMERA DEI DEPUTATI

PROPOSTA DI LEGGE

RIFORMA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

d’iniziativa dei deputati: Centemero, Turri, Cavandoli, Bisa, Covolo, Boniardi, Ferrari, Cantalamessa, Gerardi, Di Muro, Gusmeroli, Marchetti, Pagano, Paolini, Paternoster, Potenti, Tarantino, Tateo



Onorevoli Colleghi,

*l’ampia e generale discussione parlamentare in tema di “**riforma fiscale**”, ci consente, rectius impone, di affrontare, finalmente, il delicato tema della “**giustizia tributaria**”; invero, le condizioni processuali venutasi a creare con la “**pace fiscale**” costituiscono una straordinaria opportunità per portare avanti una riforma, chiesta a gran voce anche dal mondo professionale, che ponga il binomio **contribuente-cittadino** al centro del processo tributario, consentendo allo stesso una difesa efficace davanti ad un giudice tributario veramente terzo ed imparziale, nel rispetto dei dettami dell’articolo 111, secondo comma, della Costituzione.*

*Si cita al riguardo, tra le altre, l’ordinanza n. 227, del 20 ottobre 2016, laddove la Corte Costituzionale, nel dichiarare la manifesta inammissibilità delle questioni, per violazione degli articoli 101, 111 e 117, primo comma, della Costituzione, sollevate dalla Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia in merito all’ordinamento degli organi speciali di giurisdizione tributaria, in quanto tra l’altro non compatibili con la garanzia di indipendenza anche apparente del giudice, richiesta dalla giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell’Uomo (Corte EDU) in tema di “**equo processo**”, ai sensi dell’art. 6, paragrafo 1, della Convenzione Europea per la salvaguardia dei diritti dell’uomo e delle libertà fondamentali (CEDU), firmata a Roma il 4 novembre 1950, ratificata e resa esecutiva con la legge n. 848 del 04 agosto 1955, auspicava l’**intervento urgente del Legislatore per dare una vera autonomia alla giurisdizione tributaria.***

*Si tratta di un invito che non può e non deve rimanere inascoltato, ma servire da stimolo al Legislatore per un **necessario e coraggioso** intervento di modifica dell’intero sistema giurisdizionale tributario.*

*In tal senso anche l’**Autorità Nazionale Anticorruzione** che, nel documento di aggiornamento 2018 al Piano Nazionale, con riferimento alle Commissioni tributarie, evidenziando numerose criticità, ha auspicato un intervento del Legislatore “volto a rideterminare l’ambito delle professionalità idonee a esercitare la funzione giurisdizionale attribuite” alle stesse; si legge, poi, ancora nel documento: “Una riflessione più ampia potrebbe riguardare la **riforma dell’intero sistema della giurisdizione tributaria**, al fine di riservare tale funzione a giudici in possesso di una preparazione specifica, a garanzia della imparzialità e indipendenza dell’organo giudicante e di ridefinire le regole del processo nel rispetto dei principi fissati dall’art. 111 della Costituzione, anche con riferimento alle procedure deflative del contenzioso”.*

Le commissioni tributarie provinciali e regionali, ricordiamolo, si sono insediate il 1° aprile 1996, con il decreto ministeriale 26 gennaio 1996; dopo oltre venti anni è giunto, ora, il momento di modificare radicalmente il sistema, affidando la giustizia tributaria ad una magistratura

specialistica ed autonoma, anche alla luce della intervenuta parziale riforma del processo tributario attuata con il decreto legislativo n. 156 del 24 settembre 2015.

- Gestione ed organizzazione affidata alla Presidenza del Consiglio dei Ministri.

Per attuare l'effettiva indipendenza dei giudici tributari, ai sensi dell'articolo 111 della Costituzione, comma 2, si prevede che ogni processo venga svolto *"nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti a giudice terzo e imparziale. La legge ne assicura la ragionevole durata"*.

E' necessario, quindi, svincolare dal Ministero dell'Economia e delle Finanze la gestione e l'organizzazione delle commissioni tributarie, in quanto esso stesso parte interessata nel contenzioso, affidandole ad un "organismo" terzo, quale per eccellenza la Presidenza del Consiglio dei Ministri, affinché la giustizia tributaria sia anche nella sostanza – e non solo nella forma - indipendente ed autonoma.

Si rende necessario istituire il ruolo autonomo della magistratura tributaria, distinto da quella ordinaria, amministrativa, contabile e militare, una c.d. **"quinta magistratura"**, con una gestione organizzativa, come detto, indipendente.

Una magistratura organizzata nei tre gradi di giudizio, con una denominazione che ne rispecchi la natura, con un Tribunale Tributario; una Corte D'Appello Tributaria ed una Sezione speciale tributaria della Corte di Cassazione.

- Giudici tributari professionali.

A normativa vigente, la giustizia tributaria è composta da giudici a tempo parziale e questo – chiaramente – non ne tutela la professionalità, situazione davvero incresciosa atteso il delicato settore, caratterizzato da elevatissimo tecnicismo, in cui si trovano ad operare, nonché il valore, spessissimo elevato, delle questioni trattate.

L'assunzione del giudice tributario deve avvenire per concorso pubblico, per titoli ed esami, su base regionale; inoltre l'appartenenza agli organi di giustizia tributaria è incompatibile con qualunque altro incarico e/o iscrizione in albi professionali.

La professionalizzazione del giudice consentirebbe, poi, di riconoscere agli stessi una retribuzione adeguata al ruolo ed alle responsabilità; si pensi che ad oggi percepiscono compensi pari a 25 euro netti a sentenza depositata, spesso pagati in forte ritardo, e nulla per la sospensiva.

Una situazione che ne offende la professionalità e ne deprime il ruolo istituzionale.

In particolare, viene prevista l'istituzione del Giudice Monocratico competente per tutte le controversie di importo non superiore a € 30.000,00 d'imposta; nonché per quelle per le quali la legge prevede il previo esperimento del reclamo-mediazione, innanzi ad essi viene attivata la procedura di reclamo-mediazione, anche al fine di deflazionare – per il futuro - il contenzioso tributario.

- Giudici onorari.

Il disegno di legge prevede, inoltre, il permanere della figura del giudice onorario tributario per le controversie per cause pendenti di minore rilevanza economica.

Il *trend* del contenzioso, secondo la relazione MEF di giugno 2018, risulta in diminuzione: il numero dei ricorsi depositati nel 2017 nelle commissioni provinciali di valore fino a € 20.000,00 è stato di 104.175 unità, pari al 70,15% di tutti i ricorsi, mentre il loro valore è pari a complessivi € 399.575.063 (con un "valore medio" di € 3.835,00) pari al 2,42% del valore complessivo dei ricorsi.

Si evidenzia il dato relativo ai ricorsi con valore inferiore ad € 3.000,00 che sono pari a 65.786 (44,3%), con valore complessivo di € 57.784.885 (0,35%) con valore medio di € 878,00.

In presenza di un numero tanto elevato di ricorsi di valore modesto, la figura del giudice onorario potrebbe smaltire le pendenze che altrimenti appesantirebbero i giudici togati, così permettendo ad un giusto numero di magistrati professionali di occuparsi delle cause di più elevato valore.

Allo stesso tempo, la figura del giudice tributario onorario consentirebbe di non disperdere le indiscusse professionalità di cui oggi il sistema si pregia.

In conclusione, il presente disegno di legge si pone l'obiettivo di riformare la giurisdizione tributaria

nazionale nei principi ispiratori prima ancora che nella struttura territoriale.

La riforma, tra l'altro, trova spazi attuativi, come fatto cenno in premessa, proprio grazie alle misure deflattive costituenti la pace fiscale, sia in ragione di un evidente minor contenzioso all'avvio che in termini di maggiore efficienza futura del sistema.

Un sistema semplicemente più **equo, trasparente ed efficiente**, che fornisca gli strumenti necessari per quello che potrebbe essere un **diverso rapporto tra lo Stato ed il Cittadino**, prima ancora che tra il Fisco ed il Contribuente.

CAPO I

LA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA

ARTICOLO 1

(GLI ORGANI DELLA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA)

La giurisdizione tributaria è esercitata – in forma autonoma ed indipendente sull'intero territorio nazionale - dal giudice onorario tributario, dai tribunali tributari, dalle corti di appello tributarie, con le relative sedi distaccate, e dalla sezione tributaria della corte di cassazione, secondo criteri di efficienza e di professionalità.

Le controversie tributarie di cui all'art. 2 del decreto legislativo n. 546 del 31 dicembre 1992, il cui valore, determinato ai sensi dell'art. 12, comma 2, del decreto legislativo n. 546 del 31 dicembre 1992, non superi tremila euro, sono decise dal giudice onorario tributario. L'ufficio del giudice onorario tributario ha sede presso ogni tribunale tributario e può essere articolato in sezioni. L'appello contro le sentenze del Giudice onorario tributario si propone al tribunale tributario.

I tribunali tributari hanno sede presso i tribunali ordinari e le corti di appello tributarie hanno sede presso le corti di appello.

I giudici tributari applicano le norme processuali di cui al decreto legislativo n. 546 del 31 dicembre 1992, modificato dal decreto legislativo n. 156 del 24 settembre 2015, per l'uniformità del rito come strumento di semplificazione e di celerità.

Solo per quanto non disposto dal precedente comma 4, anche con l'impiego dell'analogia, e sempre che siano compatibili con esse, i giudici tributari applicano le disposizioni del codice di procedura civile.

L'organizzazione e la gestione dei giudici tributari è affidata esclusivamente alla Presidenza del Consiglio dei Ministri per assicurare la terzietà ed imparzialità dell'organo giudicante, ai sensi dell'articolo 111, secondo comma, della Costituzione.

E' istituita la quinta magistratura, autonoma, speciale ed indipendente, rispetto alla magistratura ordinaria, amministrativa, contabile e militare.

ARTICOLO 2

(LA COMPOSIZIONE DEI TRIBUNALI TRIBUTARI E DELLE CORTI DI APPELLO)

Al tribunale tributario e alla corte di appello tributaria è preposto un presidente, che presiede anche la prima sezione.

L'incarico ha durata quinquennale a decorrere dalla data di esercizio effettivo e non è rinnovabile.

Il presidente, in caso di assenza o di impedimento, è sostituito nelle funzioni non giurisdizionali dal presidente di sezione con maggiore anzianità nell'incarico subordinatamente d'età.

A ciascuna sezione è assegnato un presidente, un vicepresidente e due giudici tributari, per un

totale di quattro giudici tributari.

Ogni collegio giudicante, se non è a composizione monocratica, è presieduto dal presidente della sezione o dal vicepresidente e giudica con numero invariabile di tre votanti.

Se in una sezione mancano i componenti necessari per costituire il collegio giudicante, il presidente designa i componenti di altre sezioni, con decreto motivato valido al massimo due mesi.

ARTICOLO 3

(I PRESIDENTI DEI TRIBUNALI TRIBUTARI E DELLE CORTI DI APPELLO TRIBUTARIE)

I presidenti dei tribunali tributari sono nominati tra i giudici tributari vincitori di concorso pubblico ai sensi del successivo articolo 4, secondo la graduatoria redatta in base ad un successivo regolamento.

I presidenti di sezione dei tribunali tributari sono nominati tra i giudici tributari vincitori di concorso pubblico ai sensi del successivo articolo 4, secondo la graduatoria redatta in base ad un successivo regolamento.

I presidenti delle corti di appello tributarie sono nominati tra i giudici tributari vincitori di concorso pubblico ai sensi del successivo articolo 5, secondo la graduatoria redatta in base ad un successivo regolamento.

I presidenti di sezione delle corti di appello tributarie sono nominati tra i giudici tributari vincitori di concorso pubblico ai sensi del successivo articolo 5, secondo la graduatoria redatta in base ad un successivo regolamento.

E' istituito il ruolo autonomo della magistratura tributaria, distinto dalla magistratura ordinaria, amministrativa, contabile e militare sia per quanto riguarda il trattamento economico sia per quanto riguarda lo sviluppo di carriera, come da successivo regolamento.

Il numero massimo nazionale di giudici tributari è di 800 (ottocento) unità.

ARTICOLO 4

(I GIUDICI DEI TRIBUNALI TRIBUTARI)

I giudici dei tribunali tributari sono selezionati mediante concorso pubblico a base regionale per titoli ed esami orali, ai sensi dell'articolo 97, ultimo comma, della Costituzione.

I candidati devono essere in possesso di laurea magistrale in giurisprudenza o in economia e commercio.

Gli esami orali avranno ad oggetto il diritto tributario ed il diritto processuale civile.

Con successivo regolamento saranno stabilite le specifiche modalità di svolgimento del concorso pubblico a base regionale.

Le commissioni di esame a base regionale, nominate dal Presidente del Consiglio dei Ministri, devono essere formate da:

- *un magistrato, consigliere di cassazione, che la presiede;*
- *un professore ordinario di diritto tributario;*
- *un avvocato tributarista, in base alla legge n. 247 del 31 dicembre 2012 e decreto del Ministero della Giustizia n. 144 del 12 agosto 2015, iscritto all'albo speciale dei cassazionisti da almeno venti anni;*
- *un dottore commercialista iscritto all'albo da almeno venti anni.*

La partecipazione alle cessate commissioni tributarie provinciali è titolo preferenziale in caso di parità di votazione.

In caso di morte, cessazione dalle funzioni per raggiunti limiti di età o per decadenza, i nuovi giudici tributari sono nominati scorrendo la graduatoria del concorso già svolto sino ad esaurimento. Esaurita la graduatoria, verrà indetto un nuovo concorso sempre a base regionale.

In ogni caso, nel corso degli anni deve essere previsto il rafforzamento della qualificazione

professionale dei giudici tributari al fine di assicurarne l'adeguata preparazione specialistica.

ARTICOLO 5

(I GIUDICI DELLE CORTI DI APPELLO TRIBUTARIE)

I giudici delle corti di appello tributarie sono selezionati mediante concorso pubblico a base regionale per titoli ed esami orali, ai sensi dell'articolo 97, ultimo comma, della Costituzione. I candidati devono essere in possesso di laurea magistrale in giurisprudenza o in economia e commercio, conseguita da almeno dieci anni.

Gli esami orali avranno ad oggetto il diritto tributario ed il diritto processuale civile.

Con successivo regolamento saranno stabilite le specifiche modalità di svolgimento del concorso pubblico a base regionale.

Le commissioni di esame a base regionale, nominate dal Presidente del Consiglio dei Ministri, devono essere formate da:

- *un magistrato, consigliere di cassazione, che la presiede;*
- *un professore ordinario di diritto tributario;*
- *un avvocato tributarista, in base alla legge n. 247 del 31 dicembre 2012 e decreto del Ministero della Giustizia n. 144 del 12 agosto 2015, iscritto all'albo speciale dei cassazionisti da almeno venti anni;*
- *un dottore commercialista iscritto all'albo da almeno venti anni.*

Il regolamento dovrà essere emanato dal Ministero competente.

La partecipazione alle cessate commissioni tributarie regionali è titolo preferenziale in caso di parità di votazione.

In caso di morte, cessazione dalle funzioni per raggiunti limiti di età o per decadenza, i nuovi giudici tributari sono nominati scorrendo la graduatoria del concorso già svolto sino ad esaurimento. Alla fine, si indice un nuovo concorso sempre a base regionale.

In ogni caso, nel corso degli anni deve essere previsto il rafforzamento della qualificazione professionale dei giudici tributari al fine di assicurarne l'adeguata preparazione specialistica.

Presso ogni corte di appello tributaria è istituito un ufficio del massimario che provvede a rilevare, classificare ed ordinare in massime le sentenze pronunciate nel distretto.

ARTICOLO 6

(NOMINA DEI GIUDICI ONORARI TRIBUTARI)

I giudici onorari tributari sono nominati con decreto del Presidente del Consiglio, in conformità alla deliberazione del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria. Laddove non diversamente disposto, ai giudici onorari tributari si applicano le disposizioni di cui al decreto legislativo n. 116 del 23 luglio 2017, in quanto applicabili.

Con decreto del Presidente del Consiglio sono disciplinate le modalità per il procedimento di nomina, per le incompatibilità, per lo svolgimento del tirocinio ed i criteri per l'attribuzione dei titoli di preferenza.

Ai giudici onorari tributari è corrisposta l'indennità di cui all'articolo 23, comma 2, del decreto legislativo 13 luglio 2017, n. 116.

ARTICOLO 7

(LA FORMAZIONE DELLE SEZIONI E DEI COLLEGI GIUDICANTI)

Il presidente di ciascun tribunale tributario e di ciascuna corte di appello tributaria, all'inizio di ogni anno, stabilisce con proprio decreto la composizione delle sezioni in base ai criteri fissati

dal consiglio di presidenza della giustizia tributaria per assicurare l'avvicendamento dei componenti tra le stesse.

Il presidente di ciascuna sezione, all'inizio di ogni anno, stabilisce il calendario delle udienze e, all'inizio di ogni semestre, la composizione dei collegi giudicanti in base ai criteri di massima stabiliti dal Consiglio di presidenza della giustizia tributaria.

Ciascun collegio giudicante deve tenere udienza almeno due volte a settimana.

Il presidente di ciascun tribunale tributario e di ciascuna corte di appello tributaria, con decreto di cui al comma 1, indica una o più delle sezioni che, nel periodo di sospensione feriale dei termini processuali, procedono all'esame delle domande di sospensione cautelare dell'atto impugnato o della sentenza impugnata.

Il Tribunale e la Corte d'Appello giudicano in composizione monocratica nelle seguenti controversie:

- *di valore non superiore a trentamila euro, secondo le disposizioni di cui all'articolo 12, comma 2, secondo periodo, del decreto legislativo n. 546 del 31 dicembre 1992 e successive modifiche ed integrazioni;*
- *relative alle questioni catastali di cui all'articolo 2, comma 2, decreto legislativo n. 546 del 31 dicembre 1992 e successive modifiche ed integrazioni;*
- *giudizi di ottemperanza senza alcun limite di importo;*
- *negli altri casi tassativamente previsti dalla legge.*

Le controversie per le quali la legge prevede il previo esperimento del reclamo-mediazione sono decise da un giudice monocratico, innanzi al quale viene attivata la procedura di reclamo-mediazione anche al fine di deflazionare il contenzioso tributario.

Innanzi al giudice collegiale e monocratico sono abilitati alla difesa tecnica i professionisti in possesso dei requisiti di cui all'articolo 12 del decreto legislativo 546 del 31.12.1992, e successive integrazioni e modificazioni.

ARTICOLO 8

(REQUISITI GENERALI DEI GIUDICI TRIBUTARI)

I giudici tributari devono:

- *essere cittadini italiani;*
- *avere l'esercizio dei diritti civili e politici;*
- *non aver riportato condanne penali e non essere stati sottoposti a misure di prevenzione e sicurezza;*
- *avere idoneità fisica e psichica, da comprovare con relativo certificato medico;*
- *non aver superato, alla data di scadenza del termine stabilito nel bando di concorso pubblico, di cui ai precedenti articoli 4 e 5, cinquanta anni di età.*

ARTICOLO 9

(PROCEDIMENTI DI NOMINA DEI GIUDICI DEI TRIBUNALI TRIBUTARI E DELLE CORTI DI APPELLO TRIBUTARIE)

I componenti dei tribunali tributari e delle corti di appello tributarie sono nominati con decreto del Presidente della Repubblica su proposta del Presidente del Consiglio dei Ministri.

Il Presidente del Consiglio dei Ministri esercita l'alta sorveglianza sui tribunali tributari e sulle corti di appello tributarie e presenta entro il 31 dicembre di ogni anno una relazione al Parlamento sull'andamento dell'attività degli organi di giurisdizione tributaria sulla base degli elementi predisposti dal Consiglio di presidenza della giustizia tributaria.

ARTICOLO 10

(GIURAMENTO)

I giudici dei tribunali tributari e delle corti di appello tributarie, prima dell'immissione nelle loro funzioni, prestano giuramento, pronunciando e sottoscrivendo la formula: "Giuro di essere fedele alla Repubblica Italiana, di osservare lealmente la Costituzione e le leggi dello Stato e di adempiere con coscienza ai doveri inerenti al mio ufficio".

I presidenti delle corti di appello tributarie prestano giuramento dinanzi al presidente del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria.

I presidenti dei tribunali tributari prestano giuramento dinanzi al presidente della corte di appello tributaria nel cui distretto ha sede il tribunale tributario cui sono destinati.

I presidenti di sezione e di altri giudici tributari prestano giuramento dinanzi al presidente cui sono destinati.

I verbali di giuramento sono conservati presso l'ufficio giudiziario cui appartiene il giudice tributario.

ARTICOLO 11

(DURATA DELL'INCARICO)

I giudici tributari dei tribunali tributari e delle corti di appello tributarie, indipendentemente dalle funzioni svolte, cessano dall'incarico, in ogni caso, al compimento del settantesimo anno di età.

ARTICOLO 12

(DECADENZA DALL'INCARICO)

Decadono dall'incarico i giudici tributari i quali:

- *perdono uno dei requisiti di cui all'articolo 8;*
- *omettono, senza giustificato motivo, di assumere l'incarico entro trenta giorni dalla comunicazione del decreto di nomina;*
- *non partecipano senza giustificato motivo a due sedute consecutive;*
- *rientrano nei casi di rimozione ai sensi dell'articolo 15, comma 6;*
- *non si sono dimessi dalla magistratura ordinaria, amministrativa, contabile e militare.*

La decadenza è dichiarata con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri previa deliberazione del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria.

ARTICOLO 13

(TRATTAMENTO ECONOMICO)

Per i giudici tributari si devono prevedere criteri di determinazione del trattamento economico congruo e dignitoso tenendo conto della delicatezza del compito svolto e della professionalità richiesta.

Si applica il trattamento economico, nonché quello previdenziale, assistenziale, comprensivo di ferie e permessi, e del sistema di garanzie del magistrato ordinario di prima nomina al momento del conferimento delle funzioni giurisdizionali.

Per gli aumenti successivi del trattamento economico, tenendo conto dell'anzianità di servizio, si rinvia ad un successivo regolamento.

ARTICOLO 14

(RESPONSABILITA')

Ai giudici tributari si applicano le disposizioni concernenti il risarcimento dei danni cagionati nell'esercizio delle funzioni giurisdizionali in base alla legge n. 18 del 27 febbraio 2015.

ARTICOLO 15**(VIGILANZA E SANZIONI DISCIPLINARI)**

I giudici tributari per comportamenti non conformi a doveri o alla dignità del proprio ufficio sono soggetti alle sanzioni individuate nei seguenti commi.

Si applica la sanzione dell'ammonizione per lievi trasgressioni.

Si applica la sanzione non inferiore alla censura per:

- *i comportamenti che, violando i doveri di cui al comma 1, arrecano ingiusto danno o indebito vantaggio a una delle parti ed ai loro difensori;*
- *la consapevole inosservanza dell'obbligo di astensione nei casi previsti dalla legge;*
- *i comportamenti che, a causa dei rapporti comunque esistenti con i soggetti coinvolti nel procedimento ovvero a causa di avvenute interferenze, costituiscono violazione del dovere di imparzialità ed assenza di pregiudizi;*
- *i comportamenti abitualmente o gravemente scorretti nei confronti delle parti, dei loro difensori, o di chiunque abbia rapporti con il giudice nell'ambito della giustizia tributaria, ovvero nei confronti di altri giudici o di collaboratori;*
- *l'ingiustificata interferenza nell'attività giudiziaria di altro giudice;*
- *l'omessa comunicazione al presidente del tribunale tributario o della corte di appello tributaria da parte del giudice destinatario delle avvenute interferenze;*
- *il perseguimento di fini diversi da quelli di giustizia;*
- *la scarsa laboriosità, se abituale, soprattutto per il deposito delle sentenze;*
- *la grave o abituale violazione del dovere di riservatezza;*
- *l'uso della qualità di giudice tributario al fine di conseguire vantaggi ingiusti;*
- *la reiterata e grave inosservanza delle norme regolamentari o delle disposizioni sul servizio adottate dagli organi competenti;*
- *per le ipotesi di responsabilità di cui alla legge n. 18 del 27 febbraio 2015, come previsto dall'articolo 14.*

Si applica la sanzione non inferiore alla sospensione dalle funzioni per un periodo da tre mesi a tre anni, per:

- *il reiterato o grave ritardo nel compimento degli atti relativi all'esercizio delle funzioni;*
- *i comportamenti che, violando i doveri di cui al comma 1, arrecano grave ed ingiusto danno o indebito vantaggio a una delle parti ed ai loro difensori;*
- *l'uso della qualità di giudice tributario al fine di conseguire vantaggi ingiusti, se abituali e grave;*
- *il frequentare persona che consti essere stata dichiarata delinquente abituale, professionale o per tendenza o aver subito condanna per delitti non colposi alla pena della reclusione superiore a tre anni o essere sottoposta ad una misura di prevenzione, salvo che sia intervenuta la riabilitazione, ovvero l'intrattenere rapporti consapevoli di affari con una di tali persone;*
- *non aver frequentato un numero minimo di 30 ore formative di aggiornamento obbligatorio;*
- *Si applica la sanzione dell'incapacità a esercitare un incarico direttivo per l'interferenza, nell'attività di altro giudice tributario, da parte del presidente del tribunale tributario o della corte di appello tributaria o della relativa sezione, se ripetuta o grave.*

Si applica la rimozione dall'incarico nei casi di recidiva in trasgressioni di cui ai commi 3, 4 e 5

con impossibilità di ulteriore nomina a giudici tributari.

ARTICOLO 16

(PROCEDIMENTO DISCIPLINARE)

Il procedimento disciplinare è promosso dal Presidente del Consiglio dei Ministri o dal Presidente della Corte di Appello tributaria nel cui distretto presta servizio l'incolpato.

Il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, nel termine di dieci giorni dalla richiesta di apertura del procedimento disciplinare, affida ad un suo componente l'incarico di procedere agli accertamenti preliminari da svolgersi entro trenta giorni.

Il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, sulla base delle risultanze emerse, provvede a contestare i fatti all'incolpato con invito a presentare entro trenta giorni le sue giustificazioni, a seguito delle quali, se non ritiene di archiviare gli atti, incarica un proprio componente di procedere alla istruttoria, che deve essere conclusa entro sessanta giorni col deposito degli atti relativi presso la segreteria. Di tali deliberazioni deve essere data immediata comunicazione all'incolpato.

Il presidente del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, trascorso comunque il termine di cui al comma 3, fissa la data della discussione davanti allo stesso con decreto da notificare almeno trenta giorni prima all'incolpato, il quale può prendere visione ed estrarre copia degli atti e depositare le sue difese non oltre dieci giorni prima della discussione.

Nella seduta fissata per la discussione, il componente del Consiglio di presidenza di cui al comma tre svolge la relazione. L'incolpato ha per ultimo la parola e può farsi assistere da altro giudice tributario.

La sanzione disciplinare deliberata dal Consiglio di presidenza è applicata con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri.

Per quanto non contemplato dalla presente legge si applicano per analogia le disposizioni sul procedimento disciplinare vigenti per i magistrati ordinari.

CAPO II

IL CONSIGLIO DI PRESIDENZA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA

Art. 17

(Vigilanza)

1. Il Presidente del Consiglio dei ministri esercita l'alta sorveglianza su tutti gli uffici e su tutti i magistrati attraverso il Consiglio della giustizia tributaria. Riferisce annualmente al Parlamento con una relazione sullo stato della giurisdizione tributaria.

2. Il Consiglio della giustizia tributaria esercita la vigilanza su tutti gli uffici e su tutti i magistrati.

3. Il Presidente del Consiglio dei ministri ha facoltà di chiedere direttamente al Consiglio della giustizia tributaria informazioni circa il funzionamento della giurisdizione tributaria.

4. Per l'esercizio delle funzioni di vigilanza il Presidente del Consiglio dei ministri e il Consiglio della giustizia tributaria si avvalgono degli uffici della presidenza del Consiglio dei ministri competenti per materia. Gli uffici riferiscono in particolare sui risultati conseguiti nel contenzioso tributario dalle parti processuali pubbliche di cui all'articolo 10, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.

Art. 18**(Composizione)**

1. È istituito il Consiglio della giustizia tributaria, con autonoma sede in Roma.
2. Il Consiglio della giustizia tributaria è composto:
 - a) dal Presidente della sezione tributaria della Corte di cassazione, componente di diritto *ratione officii*;
 - b) da quattro magistrati delle corti d'appello tributarie, componenti eletti;
 - c) da nove magistrati dei tribunali tributari, componenti eletti;
 - d) da quattro esperti eletti dal Parlamento, due dalla Camera dei deputati e due dal Senato della Repubblica, con votazione distinta per ciascun esperto, a maggioranza di due terzi dei componenti di ciascuna Camera nelle prime tre votazioni e quindi con ballottaggio fra i due candidati più votati nella terza votazione; ogni Camera elegge un esperto scegliendolo fra i professori di università in materia tributaria e un esperto scegliendolo fra i soggetti abilitati alla difesa dinanzi ai tribunali tributari e alle corti d'appello tributarie che risultano iscritti ai rispettivi albi professionali da almeno dieci anni.
3. Nella sua prima adunanza il Consiglio sceglie il Presidente tra tutti i propri componenti a maggioranza di due terzi dei componenti nelle prime tre votazioni e quindi con ballottaggio fra i due candidati più votati nella terza votazione. Se nessun candidato risulta eletto per votazione, il Presidente è scelto per sorteggio fra i due candidati più votati nell'ultima votazione. Fino all'elezione del Presidente le relative funzioni sono svolte dal Presidente della sezione tributaria della Corte di cassazione.
4. I componenti del Consiglio della giustizia tributaria eletti dal Parlamento, finché sono in carica, non possono esercitare attività professionale in ambito tributario né alcuna altra attività suscettibile di interferire con le funzioni della giurisdizione tributaria.

Art. 19**(Durata)**

1. Il Consiglio della giustizia tributaria dura in carica per cinque anni.
2. Se un componente del Consiglio della giustizia tributaria eletto dai magistrati tributari territoriali nel corso del quinquennio cessa per qualsiasi causa di farne parte, è sostituito di diritto, per il restante periodo, dal corrispondente primo dei non eletti del medesimo collegio elettorale. Se cessa un componente eletto dal Parlamento, il Presidente del Consiglio della giustizia tributaria ne dà comunicazione al Presidente della Camera che lo ha eletto affinché provveda all'elezione del sostituto.
3. I componenti del Consiglio della giustizia tributaria non possono partecipare ai concorsi per magistrato tributario per tutta la durata dell'incarico e per i dieci anni successivi.

Art. 20**(Attribuzioni del Presidente del Consiglio della giustizia tributaria)**

1. Il Presidente del Consiglio della giustizia tributaria:
 - a) chiede al Presidente del Consiglio dei Ministri di indire le elezioni dei componenti magistrati;
 - b) chiede ai presidenti delle Camere di provvedere alla elezione dei componenti *extra ordinem* in quota parlamentare;
 - c) convoca e presiede il Consiglio della giustizia tributaria.

2. In caso di assenza o impedimento è sostituito dal componente più anziano di età.

Art. 21

(Ineleggibilità)

1. Non possono essere eletti al Consiglio della giustizia tributaria, e sono altresì esclusi dal voto, i giudici sottoposti, a seguito di giudizio disciplinare, ad una sanzione più grave dell'ammonizione.

2. Nessun componente elettivo è rieleggibile per le successive due consiliature.

Art. 22

(Elezioni del Consiglio della giustizia tributaria)

1. - Le elezioni dei componenti del Consiglio della giustizia tributaria hanno luogo entro i tre mesi anteriori alla scadenza del precedente Consiglio e sono indette con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri pubblicato nella Gazzetta Ufficiale almeno trenta giorni prima della data stabilita.

2. I magistrati tributari possono esprimere il proprio voto personale, diretto e segreto, per un solo candidato.

3. I reclami relativi alla eleggibilità e alle operazioni elettorali sono indirizzati al Consiglio della giustizia tributaria e debbono pervenire al Segretariato generale, entro il quindicesimo giorno successivo alla proclamazione dei risultati. Non hanno effetto sospensivo.

4. Il Consiglio della giustizia tributaria decide sui reclami nella sua prima adunanza.

Art. 23

(Attribuzioni)

1. Il Consiglio della giustizia tributaria:

a) verifica i titoli di ammissione dei propri componenti e decide sui reclami attinenti alle elezioni;

b) disciplina con regolamento di organizzazione il proprio funzionamento;

c) formula al Presidente del Consiglio dei ministri proposte per l'adeguamento e l'ammodernamento delle strutture e dei servizi, sentiti i presidenti dei tribunali tributari e delle corti d'appello tributarie;

d) predispone la relazione annuale;

e) promuove, avvalendosi dell'Ufficio studi e di specialisti esterni, iniziative volte a perfezionare la formazione e l'aggiornamento tecnico-professionale;

f) esprime parere sugli schemi di regolamento e di convenzioni previsti dal presente codice o che comunque riguardano il funzionamento dei tribunali tributari e delle corti d'appello tributarie;

g) esprime parere sulla ripartizione fra tribunali tributari e corti d'appello tributarie dei fondi stanziati per le spese di loro funzionamento;

h) delibera su ogni altra materia ad esso attribuita dalla legge.

2. Il Consiglio della giustizia tributaria vigila sul funzionamento e può disporre ispezioni nei confronti dei giudici affidandone l'incarico ad uno dei suoi componenti. Nell'ambito di tali ispezioni il Consiglio della giustizia tributaria può farsi coadiuvare da magistrati territoriali. Gli incarichi di cui al presente comma non sono retribuiti; compete il rimborso delle mere spese documentate.

Art. 24

(Convocazione)

1. Il Consiglio della giustizia tributaria è convocato:

a) d'ufficio:

- 1) entro i quindici giorni successivi all'elezione; fino alla riunione del nuovo Consiglio sono prorogati i poteri del precedente;
- 2) una volta all'anno il primo giorno lavorativo successivo al 15 gennaio;

b) dal Presidente o, in sua assenza, dal componente più anziano per età che lo sostituisce, di iniziativa propria o su richiesta di almeno sette dei suoi componenti.

Art. 25

(Deliberazioni)

1. Il Consiglio della giustizia tributaria delibera con la presenza di almeno 11 componenti.
2. Le deliberazioni sono adottate a maggioranza e a voto palese; in caso di parità prevale il voto del presidente.

Art. 26

(Trattamento dei componenti del Consiglio della giustizia tributaria)

1. I componenti del Consiglio della giustizia tributaria sono esonerati dalle funzioni proprie conservando la titolarità dell'ufficio e il relativo trattamento economico raggugliato.
2. Ai componenti del Consiglio della giustizia tributaria spetta, se con residenza fuori Roma, il trattamento di missione nella misura prevista per la qualifica rivestita.

Art. 27

(Scioglimento del Consiglio della giustizia tributaria)

1. Il Consiglio della giustizia tributaria, qualora ne sia impossibile il funzionamento, è sciolto con decreto del Presidente della Repubblica, su proposta del Presidente del Consiglio dei ministri.
2. Le nuove elezioni sono indette entro un mese dalla data di scioglimento ed hanno luogo entro il bimestre successivo.

Art. 28

(Autonomia contabile)

1. Il Consiglio della giustizia tributaria provvede all'autonoma gestione delle spese per il proprio funzionamento, nei limiti del fondo stanziato a tale scopo nel bilancio dello Stato e iscrit-

to in un unico capitolo nello stato di previsione della spesa della Presidenza del Consiglio dei ministri.

2. La gestione si svolge in base al bilancio di previsione e a rendiconto consuntivo soggetto al controllo della Corte dei conti. Il bilancio e il rendiconto sono pubblicati nella Gazzetta Ufficiale.

3. Il Consiglio affida il controllo sulla regolarità della gestione finanziaria e patrimoniale e sulla corretta ed economica gestione delle risorse a un Collegio di revisori dei conti, composto da un presidente di sezione della Corte dei conti in servizio, designato dal Presidente della Corte dei conti, e da due professori ordinari, anche in quiescenza, esperti di economia e contabilità delle pubbliche amministrazioni o discipline similari. Gli incarichi di cui al presente comma non sono retribuiti; compete il rimborso delle mere spese documentate.

Art. 29

(Ufficio studi)

1. Presso il Consiglio della giustizia tributaria è istituito un Ufficio studi diretto da un componente del Consiglio della giustizia tributaria, nominato con decreto del presidente del Consiglio stesso, con i compiti di:

- a) curare l'attività di studio e di raccolta di documenti attinenti al diritto tributario;
- b) organizzare sull'intero territorio nazionale, anche d'intesa con la Scuola Superiore della Magistratura, in convenzione anche con altri enti e università, corsi, convegni, incontri e seminari di studio fra i magistrati, al fine di favorirne l'aggiornamento professionale. I temi, la sede e la durata degli eventi di studio sono definiti dal Consiglio che ne nomina anche i coordinatori ed i relatori;
- c) fornire gli elementi per la redazione annuale della relazione sull'andamento dell'attività degli organi della giurisdizione tributaria.

2. Il Consiglio della giustizia tributaria può distaccare, in diretto ausilio a ciascun proprio componente, un magistrato territoriale. Gli incarichi di cui al presente comma non sono retribuiti; compete il rimborso delle mere spese documentate.

Art. 30.

(Segretariato generale del Consiglio della giustizia tributaria)

1. Il Consiglio della giustizia tributaria è assistito da un Segretariato generale posto alle dirette dipendenze del presidente del Consiglio della giustizia tributaria. Il Presidente del Consiglio dei ministri, con proprio decreto, su proposta del Consiglio della giustizia tributaria, determina l'organico e le attribuzioni del personale del Segretariato generale.

2. L'assegnazione e la revoca di personale al Segretariato di cui al comma 1 è preventivamente approvata dal Consiglio della giustizia tributaria

3. Con apposito regolamento di organizzazione il Consiglio della giustizia tributaria disciplina l'organizzazione e il funzionamento del Segretariato generale.

Art. 31

(Uffici di cancelleria dei tribunali tributari e delle corti d'appello tributarie. Sezioni distaccate.)

1. È istituito presso ogni tribunale tributario e ogni corte d'appello tributaria un ufficio di cancelleria con funzioni di assistenza e di collaborazione nell'esercizio dell'attività giurisdizionale nonché per lo svolgimento di ogni altra attività amministrativa ausiliaria. Le corti d'appello competenti per più regioni possono istituire, previa autorizzazione del Consiglio della giustizia tributaria, sezioni distaccate presso i capoluoghi di provincia o di regione diversi da quelli in cui ha sede la corte.

2. Agli uffici sono addetti i dipendenti appartenenti al ruolo unico del personale degli uffici delle cancellerie territoriali e del segretariato generale.

Art. 32

(Ruolo unico del personale degli uffici delle cancellerie territoriali e del segretariato generale della giustizia tributaria)

1. È istituito il ruolo unico del personale degli uffici delle cancellerie territoriali e del segretariato generale della giustizia tributaria.

2. Al personale addetto spetta il trattamento economico previsto per le rispettive qualifiche dalle disposizioni vigenti per il personale della presidenza del Consiglio dei ministri.

3. Con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, su parere obbligatorio e vincolante del Consiglio della giustizia tributaria, sentiti il Ministro per la pubblica amministrazione ed il Ministro dell'economia e delle finanze è determinato il numero complessivo dei dirigenti, dei funzionari e del restante personale amministrativo, articolato nei diversi livelli e profili professionali inquadrati nel ruolo unico e il relativo trattamento economico, nonché la pianta organica e le risorse materiali per ciascun ufficio amministrativo della giustizia tributaria.

4. Con la stessa procedura sono determinate all'occorrenza le variazioni da apportare alla dotazione organica degli uffici delle cancellerie territoriali e del segretariato generale della giustizia tributaria in diretta correlazione alle variazioni delle piante organiche di cui all'articolo 1, comma due.

CAPO III

CORTE DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

ARTICOLO 33

(COMPETENZA DELLA SEZIONE TRIBUTARIA DELLA CORTE DI CASSAZIONE)

Salva la competenza delle sezioni unite della Corte di cassazione relativamente alle sole questioni di giurisdizione, la sezione tributaria della Corte di cassazione giudica le impugnazioni delle sentenze delle Corti d'appello tributarie. Essa è composta da trentacinque giudici, ripartiti in cinque sotto sezioni, in ragione della materia (imposte sui redditi, imposta sul valore aggiunto, altri tributi, riscossione, rimborsi). Il presidente della sezione tributaria è anche presidente della prima sotto sezione. Le altre sotto sezioni sono presiedute da uno dei loro componenti. I collegi sono composti dal numero fisso di tre membri.

E' abolita la pubblica udienza con rito camerale.

CAPO IV**DISPOSIZIONI FINALI E TRANSITORIE****ARTICOLO 34****(ABROGAZIONE)**

E' abrogato il decreto legislativo n. 545 del 31 dicembre 1992 e successive modifiche ed integrazioni a decorrere dalla data di insediamento dei tribunali tributari e delle corti di appello tributarie, in coordinamento con le disposizioni di cui al decreto legislativo n. 546 del 31 dicembre 1992.

Tutti i riferimenti alle commissioni tributarie provinciali e alle commissioni tributarie regionali contenuti nel decreto legislativo n. 546 del 31 dicembre 1992 devono intendersi rispettivamente riferiti ai tribunali tributari e alle corti d'appello tributarie di cui all'articolo 1.

ARTICOLO 35**(INSEDIAMENTO DEI TRIBUNALI TRIBUTARI E DELLE CORTI DI APPELLO TRIBUTARIE)**

I tribunali tributari e le corti di appello tributarie sono insediate in unica data il 1° gennaio 2020 con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri.

Dalla stessa data sono soppresse le commissioni tributarie provinciali e regionali, nonché le commissioni tributarie di primo e di secondo grado di Trento e Bolzano.

Tutti i giudizi pendenti alla data di cui al comma 1 si trasferiscono automaticamente ai tribunali tributari, per i giudizi di primo grado, ed alle corti di appello tributarie, per i giudizi di secondo grado; tutti i giudizi pendenti alla data di cui al comma 1 presso le commissioni tributarie regionali e presso le commissioni tributarie di secondo grado di Trento e Bolzano sono trasferiti alle corti d'appello tributarie competenti per territorio.

ARTICOLO 36**(NOMINA DEI GIUDICI TRIBUTARI)**

I concorsi pubblici a base regionale, previsti dagli articoli 4 e 5, si devono svolgere entro e non oltre sei mesi dall'entrata in vigore della presente legge.

Tutte le nomine dei giudici tributari devono essere fatte entro il 30 novembre 2019.

ARTICOLO 37**(REGOLAMENTI)**

I regolamenti previsti dalla presente legge devono essere emanati entro il 30 giugno 2019.

ARTICOLO 38**(ENTRATA IN VIGORE)**

La presente legge entra in vigore alla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale.

itributo.it
associazione

per l'approfondimento e la diffusione
dell'informazione fiscale

