

INTERPRETAZIONI A CONFRONTO- 26 OTTOBRE 2021 ORE 06:00

Processo tributario: trattazione scritta esclusa dal 1° agosto?

Leda Rita Corrado - Avvocato in Genova, Dottore di ricerca in Scienze Giuridiche presso l'Università degli Studi di Milano-Bicocca

Il D.L. n. 105/2021 ha prorogato fino al 31 dicembre 2021 il termine previsto dal decreto Ristori per l'efficacia della disciplina emergenziale delle udienze nel processo tributario. Questa modifica legislativa è suscettibile di due diverse interpretazioni: secondo alcuni, rimane in vigore non soltanto la disciplina che attribuisce ai Presidenti delle Commissioni tributarie il potere di autorizzare le udienze da remoto, ma anche quella relativa alla "decisione sulla base degli atti" e alla trattazione scritta. Secondo altri, invece, dal 1° agosto 2021 le Commissioni tributarie non potrebbero più utilizzare né la decisione sulla base degli atti, né la trattazione scritta, ma dovrebbero adeguare l'organizzazione delle udienze alla situazione locale della pandemia servendosi unicamente dell'udienza da remoto ovvero dell'udienza in presenza.

L'art. 6, D.L. 23 luglio 2021, n. 105 (convertito con modificazioni dalla legge 16 settembre 2021, n. 126) ha **prorogato fino al 31 dicembre 2021** alcuni termini correlati con lo stato di emergenza epidemiologica da Covid-19.

Tra i termini prorogati, al n. 19 dell'allegato A è annoverato quello del 31 luglio 2021 previsto dall'art. 27, comma 1, primo periodo, D.L. 28 ottobre 2020, n. 137 (**decreto Ristori**) per l'efficacia della disciplina emergenziale delle udienze nel processo tributario.

Questa modifica legislativa è suscettibile di due diverse esegesi.

Leggi anche [Processo tributario: quale sorte per le udienze con la nuova proroga dello stato di emergenza](#)

Prima interpretazione: l'intera disciplina emergenziale è prorogata al 31 dicembre 2021

Secondo una prima interpretazione, la sostituzione del termine del 31 luglio 2021, originariamente previsto dal decreto Ristori, con quello del 31 dicembre 2021 estende fino a tale data l'operatività dell'intero art. 27: ne deriva che, fino alla fine del corrente anno, rimangono in vigore non soltanto la disciplina che attribuisce ai Presidenti delle Commissioni Tributarie il potere di **autorizzare le udienze da remoto** con decreto motivato (comma 1), ma anche quella relativa alla c.d. "**decisione sulla base degli atti**" e alla trattazione scritta (comma 2).

In buona sostanza, fino alla (almeno) fine del 2021 nulla cambierebbe rispetto a quanto avvenuto fino al 31 luglio 2021.

Si tratta della posizione assunta nel [comunicato stampa pubblicato il 26 luglio 2021 sul portale della Giustizia Tributaria](#).

Seconda interpretazione: dal 1° agosto 2021 solo udienza in presenza oppure da remoto

In base a una seconda interpretazione, la menzione del solo primo periodo del comma 1 farebbe venir meno gli effetti del restante art. 27, con la conseguenza che **dal 1° agosto 2021** le Commissioni Tributarie non potrebbero più utilizzare né la decisione sulla base degli atti, né la

trattazione scritta, ma dovrebbero adeguare l'organizzazione delle udienze alla **situazione locale della pandemia** servendosi unicamente dell'**udienza da remoto** ovvero dell'**udienza in presenza**, quest'ultima solo nel caso in cui sia compatibile con la situazione epidemiologica locale e previa adozione delle misure organizzative imposte dalla legge per il contrasto alla diffusione del contagio.

Con una lettera congiunta del 1° ottobre 2021 l'**Ordine degli Avvocati di Milano** e l'**Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Milano** hanno chiesto ai Presidenti delle Commissioni Tributarie della Lombardia il **ritorno alle udienze in presenza**, ritenendo che non siano state prorogate la decisione sulla base degli atti e la trattazione scritta ex art. 27, comma 2, D.L. n. 137/2020.

Una littera legis che crea incertezza giuridica

Come emerge dalla breve sintesi *supra* riportata, la formulazione letterale dell'art. 6, D.L. n. 105/2021 ha generato **incertezza giuridica** negli operatori della giustizia tributaria: alcune Commissioni Tributarie hanno abbandonato la decisione sulla base degli atti e la trattazione scritta, mentre altre hanno dato continuità al regime valevole fino al 31 luglio 2021.

È verosimile che ciò genererà una valanga di **impugnazioni**, potendo i difensori eccepire la violazione della disciplina *de qua*, interpretata secondo quanto sostenuto - ad esempio - da avvocati e commercialisti meneghini.

Bisogna tuttavia rilevare che, al di là dell'infelice *littera legis* che lo caratterizza, l'ultimo intervento legislativo sembra porsi in linea di continuità con quello precedente: infatti l'art. 6, comma 1, lettera g), D.L. 1° aprile 2021, n. 44 (il c.d. **decreto Covid**), convertito con modificazioni dalla l. 28 maggio 2021, n. 76, è intervenuto sul solo art. 27, comma 1, primo periodo, D.L. n. 137/2020, sostituendo le parole "alla cessazione degli effetti della dichiarazione dello stato di emergenza nazionale da COVID-19, ove sussistano divieti, limiti, impossibilità di circolazione su tutto o parte del territorio nazionale conseguenti al predetto stato di emergenza ovvero altre situazioni di pericolo per l'incolumità pubblica o dei soggetti a vari titolo interessati" con le sole "al 31 luglio 2021".

Un ulteriore elemento di riflessione può essere tratto dalla constatazione che la disciplina emergenziale **non vieta** le udienze in presenza nei luoghi in cui la frequentazione di spazi chiusi sia compatibile con la diffusione pandemica. D'altronde in questa fase **altri uffici giudiziari** sono aperti al pubblico - talora anche addirittura con accesso libero - così come tante altre attività sociali, perché ciò è ritenuto compatibile con la tutela della salute pubblica.

Non può quindi che esprimersi l'auspicio che la disciplina emergenziale sia applicata in maniera tale da **consentire** lo svolgimento delle **udienze in presenza** in tutti i casi in cui ciò sia reso possibile dalla diffusione pandemica ovvero in collegamento da remoto, circoscrivendo le modalità scritte a ipotesi limitate ed eccezionali.

Sotto il profilo concreto, non si può non prendere atto della - fino ad oggi - **scarsa diffusione del collegamento da remoto** nella prassi delle Commissioni Tributarie: infatti nel primo e nel secondo trimestre del 2021 questo strumento è stato utilizzato soltanto per il 20% e il 25% dei giudizi.

Sotto il profilo squisitamente giuridico, non può non ricordarsi che l'udienza da remoto è oramai uno strumento del processo tributario **strutturale** e sottratto alla discrezionalità delle Commissioni Tributarie: l'art. 16, comma 4, D.L. n. 119/2018 prevede che per la concreta attuazione delle udienze mediante collegamento da remoto sia necessaria e sufficiente la **mera istanza di parte**, senza demandare alcuna ulteriore valutazione al Collegio giudicante.

È di tutta evidenza che adottare una diversa soluzione - anche per i soli procedimenti trattati nel corso dell'emergenza sanitaria da Covid-19 - determinerebbe una irragionevole **disparità di trattamento** rispetto a tale *tertium comparationis*. Tali rilievi trovano conferma a livello sistematico anche nell'art. 33, comma 1, D.Lgs. n. 546/1992, ove si prevede che la discussione in pubblica udienza sia determinata dalla mera istanza di "almeno una delle parti", senza che le altre parti possano proporre opposizione e senza che il collegio giudicante o il presidente siano chiamati a esprimere una valutazione discrezionale.

