

LE UDIENZE DEL PROCESSO TRIBUTARIO AI SENSI DELL'ART. 27 DEL D.L. N. 137 DEL 2020

1. *L'ambito di applicazione*

Il d.l. n. 137 del 2020 (c.d. “Decreto Ristori”) contiene una disposizione, l'art. 27, che, relativamente al processo tributario, come ormai è noto, limita fortemente (o, forse, esclude *tout court*) lo svolgimento delle udienze in “presenza” sia per quanto riguarda le parti del processo, sia per ciò che attiene ai componenti dell'organo giudicante.

La non impeccabile tecnica normativa pone non pochi dubbi interpretativi che inducono a svolgere qualche considerazione finalizzata a offrire un contributo alla sua migliore comprensione, almeno nella misura in cui si cercherà di individuare i problemi, pur senza offrire soluzioni nette.

In primo luogo, occorre comprendere qual è l'ambito di applicazione della norma che, ai sensi del primo comma, è delimitato temporalmente e oggettivamente ed è condizionato al verificarsi di determinati presupposti.

Il limite temporale è chiaro: la disciplina contenuta nell'art. 27 sarà applicabile, allo stato, fino al 31 gennaio 2021, ossia fino al termine finale degli effetti della dichiarazione dello stato di emergenza come prorogato, da ultimo, dal d.l. 7 ottobre 2020, n. 125.

Assai meno chiari sono i presupposti applicativi.

L'art. 27, comma 1, stabilisce che la disciplina in esso contenuta sia applicabile «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 vario titolo interessati nel processo tributario» e pone, almeno, due ordini di problemi.

Il primo problema riguarda la natura delle circostanze indicate, ossia se occorra fare riferimento ai limiti di circolazione e/o alle situazioni di pericolo come individuati in specifici provvedimenti, oppure se siano rilevanti anche le

circostanze di fatto idonee ad incidere sulla circolazione o a creare situazioni di pericolo.

Il riferimento alla “impossibilità di circolazione” come distinta dal divieto – distinzione che dovrebbe consistere, appunto, nel carattere fattuale dell'impossibilità contrapposto al carattere legale del divieto – e alle “altre situazioni di pericolo” farebbe propendere per la seconda soluzione la quale, tuttavia, implicherebbe che, in mancanza di diverse indicazioni, il riscontro di tali presupposti debba essere accertato, volta per volta, dal presidente di ciascuna commissione tributaria.

Se così fosse, allora il decreto di “autorizzazione” dovrebbe avere come contenuto, non già la mera “autorizzazione” allo svolgimento da remoto ma, innanzi tutto e in ogni caso, l'accertamento e la dichiarazione di sussistenza dei ricordati presupposti. Invero, dall'esistenza della condizione di pericolo o di impedimento della circolazione scaturisce in ogni caso una deroga alle modalità di svolgimento del processo (come rileveremo fra breve) e, quindi, se i presupposti predetti devono essere riscontrati in concreto per l'applicazione del regime derogatorio, allora essi dovranno essere accertati e dichiarati anche nelle ipotesi in cui la deroga non consista nello svolgimento delle udienze da remoto, ma anche nella decisione “allo stato degli atti”.

Tuttavia, di questo decreto di mero accertamento dei presupposti, non vi è traccia nella lettera della norma.

Da questo punto di vista emerge con nettezza la differente formulazione dell'art. 27 rispetto all'art. 25 che, per i processi amministrativi, dispone in termini generali il passaggio in decisione di tutte le controversie allo stato degli atti, salvo istanza delle parti.

Non si comprende, infatti, il motivo per il quale nel processo amministrativo l'attuale condizione epidemiologica costituirebbe sempre ragione impeditiva dello svolgimento della pubblica udienza, mentre nel processo tributario risulterebbe necessario un accertamento da

svolgersi caso per caso e affidato a ciascun presidente di commissione (peraltro con la teorica possibilità che il presidente della commissione tributaria provinciale e quello della commissione tributaria regionale del medesimo capoluogo di regione assumano provvedimenti diversi).

Alternativamente, come accennavamo, si potrebbe ritenere che i predetti presupposti applicativi non siano da accertare di volta in volta, ma abbiano essi stessi natura legale, ossia siano quelli risultanti dai provvedimenti assunti, in via generale, dalle competenti autorità.

Questa soluzione sarebbe idonea a superare alcune perplessità suscitate dalla soluzione alternativa, ma sollecita nuovi interrogativi. Non risulterebbe chiaro, in primo luogo, quali sono i provvedimenti ai quali ci si riferisce e, in secondo luogo, vi è il dubbio se alcuno dei provvedimenti già vigenti sia idoneo a far considerare integrati i presupposti di legge.

Più in generale, non ci si può nascondere che questa interpretazione equivale, in larga misura, a una *interpretatio abrogans* dell'inciso che fissa i predetti presupposti.

Sotto il profilo oggettivo, infine e come abbiamo detto, la disposizione si applica allo «svolgimento delle udienze pubbliche e camerale e delle camere di consiglio».

Anche questa distinzione fra “udienze [...] camerale” e “camere di consiglio” non è perfettamente in linea con la disciplina del processo tributario che, invece, distingue fra “trattazione in pubblica udienza” (art. 34 del d.lgs. n. 546/1992), “trattazione in camera di consiglio” in forma non pubblica e senza intervento delle parti (art. 33 del d.lgs. n. 546 del 1992), “trattazione in camera di consiglio” in forma non pubblica, ma con la partecipazione delle (sole) parti (artt. 47, comma 4 e 70, comma 7, del d.lgs. n. 546 del 1992) e “deliberazione in camera di consiglio” (art. 35 del d.lgs. n. 546 del 1992).

Verosimilmente, la formula adottata è diretta a indicare, in modo breviloquente, tutte le diverse ipotesi prima menzionate, in quanto la modalità “da remoto” interessa non solo le parti, ma anche i componenti del collegio giudicante.

Nondimeno, questa interpretazione – che,

anche per i motivi che indicheremo più oltre, ci sembra quella maggiormente condivisibile – lascia aperto almeno un dubbio relativo alla “trattazione in camera di consiglio” senza partecipazione delle parti (oltre che del pubblico) e alla “deliberazione in camera di consiglio”.

Non appare infatti disciplinata la modalità di svolgimento di tali fasi processuali ove manchi il decreto di autorizzazione alla trattazione da remoto. Al riguardo, non è sufficiente dire che la decisione viene assunta allo stato degli atti (circostanza ovvia sia per ciò che riguarda la trattazione di cui all'art. 33 del d.lgs. n. 546 del 1992, sia, a maggior ragione, la deliberazione di cui al successivo art. 35), perché occorre stabilire come il collegio possa “riunirsi” – in assenza del collegamento da remoto – per trattare la causa o per deliberare.

Come diremo, la probabile soluzione è nel senso che, per le camere di consiglio che si svolgono senza la presenza delle parti, l'alternativa non sia fra svolgimento da remoto e decisione agli atti degli atti (come avviene per le udienze), ma fra svolgimento da remoto e svolgimento in presenza.

2. Il procedimento relativo alle “camere di consiglio”

Il combinato disposto dei primi due commi dell'art. 27 delinea un particolare procedimento che risulta applicabile entro i limiti (temporali, di presupposti e oggettivi) prima delineati.

Occorre, tuttavia, aggiungere che il secondo comma dell'art. 27 del Decreto Ristori introduce un'ulteriore distinzione, in quanto il procedimento ivi delineato risulterebbe applicabile alle sole “udienze”.

Intesa letteralmente, questa specificazione dovrebbe essere interpretata nel senso che la previsione di cui all'art. 27, comma 2, del Decreto Ristori si applica alle sole udienze per la trattazione dei ricorsi (per le quali sia stata chiesta la pubblica udienza) e non alle ipotesi di camera di consiglio previste per la trattazione delle istanze di tutela cautelare e dei ricorsi per ottemperanza.

La disciplina di tali fasi del giudizio

(cautelare o di ottemperanza) sarebbe, quindi, rinvenibile nel solo primo comma.

Tuttavia, questa soluzione fa sorgere alcune perplessità.

Se si esclude il caso delle udienze, ove il presidente non autorizzi la trattazione da remoto pur in presenza dei presupposti di “pericolo” o di “limitazioni alla circolazione”, l’alternativa sembrerebbe essere quella della trattazione in presenza. Ma questa soluzione appare razionale per il caso in cui l’autorizzazione allo svolgimento da remoto riguardi solo i componenti della commissione, mentre risulta meno lineare nel caso in cui sono coinvolte le parti.

In altri termini, si dovrebbe ipotizzare che i limiti alla circolazione o lo stato di pericolo non siano ritenuti preclusivi della presenza delle parti in camera di consiglio, mente lo sarebbero rispetto alla partecipazione alle udienze (strettamente intese).

Alternativamente, si potrebbe pensare di intendere il termine udienza in un senso più lato, comprensivo delle camere di consiglio in cui sia prevista la presenza delle parti.

Questo significherebbe che anche per tali camere di consiglio sarebbe prevista, in alternativa allo svolgimento da remoto, la trattazione in forma scritta che, però, appare poco congrua rispetto alle fasi cautelari e dell’ottemperanza.

In ogni caso, lo svolgimento da remoto richiede un provvedimento di autorizzazione da parte del presidente della commissione che assume la forma del decreto motivato (verosimilmente in ordine alla sussistenza sia dei presupposti di “pericolo” o di limiti alla circolazione, sia della sussistenza delle condizioni tecniche per lo svolgimento da remoto).

Esso deve essere emanato almeno cinque giorni (di calendario, non liberi) prima della data fissata per l’udienza e tale circostanza deve essere comunicata alle parti tre giorni (di calendario, non liberi) prima della data medesima.

Ovviamente, la comunicazione non dovrebbe essere richiesta né per la trattazione in camera di consiglio nei casi in cui non sia stata richiesta l’udienza pubblica, né per la deliberazione in camera di consiglio (ove questa non segua

immediatamente l’udienza ai sensi dell’art. 35, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992).

La comunicazione sembrerebbe dover essere inviata a tutte le parti indipendentemente dalla loro costituzione in giudizio.

Se si accoglie la tesi secondo la quale il decreto del presidente del tribunale è necessario anche per accertare la sussistenza dei presupposti (di “pericolo” o di limiti alla circolazione) – applicandosi, in difetto, la disciplina ordinaria – si dovrebbe ritenere che il decreto debba essere comunicato alle parti anche quando non contenga l’autorizzazione allo svolgimento da remoto.

3. Il procedimento relativo alle “udienze”

Fermo restando il dubbio circa l’esatto significato da attribuire al termine “udienza” di cui all’art. 27, comma 2, del Decreto Ristori – ossia se esso indica le sole udienze di cui all’art. 34 del d.lgs. n. 546 del 1992, secondo l’interpretazione preferibile, o comprenda anche le camere di consiglio nelle quali devono essere sentite le parti – là dove sia prevista tale fase del giudizio la disciplina del relativo rito si presenta più articolata.

Sussistendone i presupposti – individuati, non senza qualche incertezza, in precedenza – la modalità ordinaria di svolgimento delle udienze è quella della decisione allo stato degli atti (art. 27, comma 2).

In questa modalità, il contraddittorio fra le parti dovrebbe svolgersi secondo la disciplina propria dei ricorsi per i quali non sia richiesta la trattazione in pubblica udienza ai sensi dell’art. 33 del d.lgs. n. 546 del 1992. In altri termini, l’attività difensiva dovrebbe svolgersi attraverso il ricorso (o l’appello), l’atto di controdeduzioni, le memorie e le repliche.

Questa modalità ordinaria è derogabile solo (a) se vi è il decreto del presidente di cui all’art. 27, comma 1, autorizzante lo svolgimento da remoto, ovvero (b) a seguito di apposita istanza di una delle parti.

Mentre, ovviamente, il decreto di autorizzazione previsto dall’art. 27, comma 1, del Decreto Ristori determina il passaggio dalla decisione allo stato degli atti alla trattazione da

remoto, l'istanza di una delle parti implica l'assunzione, da parte dell'organo giudicante, di una nuova decisione che potrebbe condurre, alternativamente, a due diversi esiti: la fissazione comunque della trattazione da remoto, o la trattazione scritta mediante scambio di memorie e di repliche entro termini appositamente fissati che non possono essere inferiori, rispettivamente, a dieci giorni e a cinque giorni.

Nel caso di trattazione scritta sembrerebbe comunque necessaria la fissazione di termini specifici e, quindi, non dovrebbero valere gli ordinari termini di cui all'art. 32, commi 2 e 3, del d.lgs. n. 546 del 1992, anche nelle ipotesi in cui l'istanza sia stata presentata e la decisione, da parte del presidente della commissione, sia stata assunta (come sembrerebbe naturalmente possibile) anteriormente al decorso di tali termini.

In questo senso sembra deporre anche l'indicazione dei termini per la trattazione scritta come giorni di calendario e non come giorni liberi.

Conseguentemente, il provvedimento assunto relativamente all'istanza – probabilmente nella forma del decreto – dovrebbero essere sempre espresso sia che autorizzi la trattazione da remoto, sia che preveda la trattazione scritta.

L'istanza può essere presentata fino a due giorni liberi prima della data fissata per l'udienza. Il termine finale, per espressa previsione, scade (tendenzialmente) nello stesso giorno di scadenza del termine per la comunicazione del decreto di cui all'art. 27, comma 1. Quindi, l'istanza può essere presentata – sempreché, ovviamente, non sia stata autorizzata la trattazione da remoto che la rende superflua – quando il rispetto dei termini per le memorie e le repliche è incompatibile con la data fissata per l'udienza. In tale caso, il presidente, ove non ritenga comunque autorizzabile la trattazione da remoto, dovrà rinviare l'udienza fissando *ex novo* i termini per memorie e repliche.

L'istanza deve essere notificata alle sole parti costituite e depositata presso la segreteria della commissione (con la prova dell'avvenuta notifica).

Occorre chiedersi, peraltro, se in mancanza di decreto che autorizzi la trattazione da

remoto (che potrebbe essere comunicato entro tre giorni prima dalla data fissata per l'udienza), la parte resistente o appellata che non si sia ancora costituita e che, stante l'applicazione della disciplina propria della trattazione in camera di consiglio, potrebbe costituirsi fino a dieci giorni liberi prima dell'udienza (ovvero, secondo alcune tesi, fino a cinque giorni liberi prima) possa, nel costituirsi, anche instare per la trattazione da remoto o, in subordine, per iscritto.

Come si vede, gli effetti sul procedimento determinati dall'art. 27 sono, palesemente, nel senso di determinare – in aggiunta alle incertezze non marginali cui si è fatto cenno – un'indubbia maggiore complessità della relativa disciplina con una moltiplicazione degli adempimenti e delle scadenze di cui i difensori dovranno tenere adeguatamente conto per tutto il periodo, auspicabilmente breve, in cui la disciplina resterà applicabile.