



italiadecide

IL PROCESSO TRIBUTARIO

PROPOSTE DI MODIFICA

RELAZIONE ILLUSTRATIVA

* * *

1. INTRODUZIONE E FINALITÀ DEL LAVORO.

Il presente lavoro ha ad **oggetto** la proposta di riforma del processo tributario e degli Organi che ne amministrano la Giustizia, e si pone in linea di continuità con una esigenza riformatrice avvertita da tempo, e che ha dato il via ad una serie di valide iniziative in tal senso già dalla scorsa legislatura.

Nel presente lavoro viene in primo luogo analizzata la struttura – cioè le modalità e l’articolazione del processo – del sistema processuale attuale, individuandone i limiti.

Viene poi proposta una struttura alternativa, che trae ispirazione dai modelli più evoluti basati (anche) sull’ausilio degli strumenti tecnologici, al fine di **garantire la semplificazione** del processo, inteso come sequenza di attività e atti concatenati, e **attuare**, in conseguenza, **le garanzie accordate e disciplinate dal legislatore** (sul piano sia processuale sia sostanziale).

In questo ambito, sono proposti correttivi e modifiche di alcuni istituti presenti nell’attuale sistema (sia nell’ordinamento, sia nel procedimento), al fine di consentire di riequilibrare le posizioni delle parti in giudizio e di rafforzare le garanzie – anche costituzionali – previste nell’ordinamento.

Tale processo si fonda sui principi previsti dall’art. 111 della Costituzione, che reca sia la nozione sia i corollari caratterizzanti il “giusto processo”, riferimento, questo, indispensabile al fine di verificare la tenuta dei principi, delle regole e degli istituti già presenti nell’ordinamento, e di quelli che si vorrebbero introdurre e disciplinare per rafforzare la effettività della tutela giurisdizionale costituzionalmente codificata dall’art. 113.

* * *

2. IL “GIUSTO PROCESSO” COME CRITERIO GUIDA.

L'art. 111 della Costituzione¹, che, come detto, rappresenta il punto di riferimento per eseguire il vaglio di costituzionalità del nostro sistema processuale tributario, dispone:

*«La giurisdizione si attua mediante il **giusto processo regolato dalla legge.***

*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**.*

Nel processo penale, la legge assicura che la persona accusata di un reato sia, nel più breve tempo possibile, informata riservatamente della natura e dei motivi dell'accusa elevata a suo carico; disponga del tempo e delle condizioni necessari per preparare la sua difesa; abbia la facoltà, davanti al giudice, di interrogare o di far interrogare le persone che rendono dichiarazioni a suo carico, di ottenere la convocazione e l'interrogatorio di persone a sua difesa nelle stesse condizioni dell'accusa e l'acquisizione di ogni altro mezzo di prova a suo favore; sia assistita da un interprete se non comprende o non parla la lingua impiegata nel processo.

Il processo penale è regolato dal principio del contraddittorio nella formazione della prova. La colpevolezza dell'imputato non può essere provata sulla base di dichiarazioni rese da chi, per libera scelta, si è sempre volontariamente sottratto all'interrogatorio da parte dell'imputato o del suo difensore.

La legge regola i casi in cui la formazione della prova non ha luogo in contraddittorio per consenso dell'imputato o per accertata impossibilità di natura oggettiva o per effetto di provata condotta illecita.

Tutti i provvedimenti giurisdizionali devono essere motivati.

Contro le sentenze e contro i provvedimenti sulla libertà personale, pronunciati dagli organi giurisdizionali ordinari o speciali, è sempre ammesso ricorso in Cassazione per violazione di legge. Si può derogare a tale norma soltanto per le sentenze dei tribunali militari in tempo di guerra.

Contro le decisioni del Consiglio di Stato e della Corte dei conti il ricorso in

¹ Articolo modificato con la legge costituzionale 23 novembre 1999, n. 2 («Inserimento dei principi del giusto processo nell'articolo 111 della Costituzione») (Gazz. Uff. n. 300 del 23 dicembre 1999). V. anche la legge 25 febbraio 2000, n. 35 («Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 7 gennaio 2000, n. 2, recante disposizioni urgenti per l'attuazione dell'articolo 2 della legge costituzionale 23 novembre 1999, n. 2, in materia di giusto processo») (Gazz. Uff. n. 50 del 1° marzo 2000).

Cassazione è ammesso per i soli motivi inerenti alla giurisdizione.»

In sintesi, il **giusto processo**, tenuto conto del tenore del primo, del secondo e del sesto comma, si basa sui **seguenti principi**:

- **il contraddittorio** (che lambisce anche il delicato tema della formazione e dell'ingresso delle prove – strettamente documentali nel processo tributario – in giudizio);
- **la parità della armi** (che inerisce alla parità non solo di valutazione delle deduzioni, delle difese e delle prove offerte dalle parti, ma anche, più sostanzialmente, nella uniformità degli strumenti di cui le parti possono disporre);
- **l'eguaglianza sostanziale** (che passa attraverso l'eguaglianza processuale e che garantisce, nella materia tributaria, il giusto prelievo).

* * *

3. I TEMI RILEVANTI OGGETTO DI VERIFICA SUL PIANO DELLA TENUTA DELL'ATTUALE SISTEMA PROCESSUALE RISPETTO AL GIUSTO PROCESSO.

I temi di maggiore rilievo rispetto ai quali ci si è posti in chiave critica per verificare la corrispondenza dell'attuale sistema processuale al costituzionalizzato giusto processo, per evidenziarne i limiti ed enucleare i principi portanti della proposta di riforma oggetto del presente lavoro, sono i seguenti:

- I. Terzietà, imparzialità e indipendenza del giudice;
- II. Atti impugnabili.
- III. Difesa tecnica e gratuito patrocinio.
- IV. Procedimento cautelare.
- V. Reclamo e Mediazione.
- VI. Modalità e termini di costituzione in giudizio.
- VII. Parità delle parti e onere della prova.
- VIII. Prova testimoniale e dichiarazioni di terzi.
- IX. Tutela patrimoniale durante i gradi di merito.
- X. Spese processuali nelle ipotesi di cessazione della materia del contendere, il problema dell'abuso della compensazione delle spese, i ristretti margini della condanna alle stesse e il "privilegio" erariale della prenotazione a debito
- XI. Ipotesi di riforma del giudizio di legittimità

* * *

4. TEMI DI MAGGIOR RILIEVO.

Premessa metodologica.

Per rendere più agevoli la lettura e la comprensione del presente lavoro, e, soprattutto, per evitare sovrapposizioni e salti logici, nell'esaminare il dettato normativo che regola l'attuale processo tributario e i suoi istituti, si è scelto di trattare innanzitutto i temi legati al giudice, e a seguire gli altri argomenti in ordine di rilevanza e consequenzialità all'interno del processo svolgendo specifiche riflessioni su ciascuno di essi, provando talvolta a suggerire alcuni indirizzi redazionali che possano ispirare la proposta di riforma in discussione.

*

I - Terzietà, imparzialità e indipendenza del giudice.

a) Indipendenza, imparzialità e terzietà dei giudici tributari.

Nella prospettiva della riforma dell'intero sistema, come già rilevato in premessa, è assoluta e non più procrastinabile la necessità di rafforzare i requisiti di indipendenza, terzietà e imparzialità del giudice tributario nel superiore interesse teso alla buona amministrazione della giustizia e al consolidamento della fiducia che i cittadini-contribuenti devono riporre in essa.

Ciò ribadito, l'attuale sistema, che vede le Commissioni Tributarie incardinate nel MEF, costituisce una fedele fotografia panoramica della situazione drammatica dell'attuale configurazione strutturale del contenzioso tributario. Unita alla contiguità, spesso anche geografica, tra l'ufficio impositore e l'ufficio giudiziario, questa situazione intacca, geneticamente, la terzietà di quest'ultimo, sotto il profilo sia formale sia sostanziale.

Al fine di garantire l'imparzialità e la terzietà dei giudici tributari ai sensi dell'art. 111 Cost., è necessario costituire una **giurisdizione tributaria autonoma e indipendente**, composta da Tribunali tributari e Corti d'appello tributarie.

In altri termini, occorre – e con priorità assoluta – una vera e propria “quarta giurisdizione” **indipendente** (anche, e soprattutto, dal punto di vista dell'impegno lavorativo) dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, e unicamente riferibile alla Presidenza del Consiglio dei Ministri, ovvero al Ministero della Giustizia, per ciò che riguarda nomine, trasferimenti, avanzamenti di carriera, retribuzione, eccetera.

*

Nel progettare una riforma della giustizia tributaria, è auspicabile che si assuma come punto di partenza l'ordinanza della Corte costituzionale n. 144 del 1998.

Con tale ordinanza il giudice delle leggi in relazione all'art. 102 della Costituzione affrontando la delicata questione dei Giudici speciali e, più precisamente, della loro – ipotetica e possibile – creazione, ha stabilito che per le giurisdizioni speciali (tra cui è ricompresa quella tributaria) la revisione non comporta «una sorta di immodificabilità nella configurazione e nel funzionamento» né consuma «le potestà di intervento del legislatore ordinario», il quale «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».

Questo orientamento della giurisprudenza costituzionale, sempre riconfermato, suggerisce di seguire, nel percorso di riforma, la linea tracciata dal d.lgs. n. 545 del 1992 e parlare di riordino della giurisdizione tributaria oggi esistente, nella consapevolezza che il solo limite costituzionalmente non superabile da parte del legislatore è quello di non snaturare la natura “tributaria” della materia a tale giurisdizione affidata, assicurandone lo svolgimento secondo regole processuali e principi conformi al dettato costituzionale.

In siffatta cornice possono essere conseguiti i principali obiettivi di riforma che il sistema attuale sembra esigere con maggiore urgenza:

- a) L'esercizio della giurisdizione tributaria da parte di giudici indipendenti ed imparziali, risultati idonei al concorso in magistratura e soggetti alle regole di pensionamento previste per detta categoria, che operino nel rispetto delle regole del giusto processo e per i quali è auspicabile l'utilizzo della denominazione, maggiormente evocativa della nuova realtà procedurale e processuale, di “Tribunali tributari” e di “Corti tributarie d'appello”, mantenendo tuttavia ferma per essi la competenza territoriale, rispettivamente su base provinciale e su base regionale, delle attuali commissioni, in modo da evitare tutta la serie di problemi di prossimità territoriale posta dalla “geografia giudiziaria” in base alla quale è stata di recente

riorganizzata la giurisdizione ordinaria. Sia i Tribunali tributari che la Corti tributarie d'appello sono articolati in Sezioni, ciascuna delle quali composta da un numero di membri non inferiore a tre.

- b) Il potere di organizzazione e gestione dei giudici tributari dovrebbe spettare alla Presidenza del Consiglio dei ministri, in luogo dell'attuale responsabilità del Ministro dell'Economia e delle Finanze, al fine di assicurare la terzietà e l'imparzialità dell'organo giudicante, ai sensi dell'articolo 111, secondo comma, della Costituzione. Questa soluzione sembra preferibile rispetto a quella di assegnare la competenza in materia al Ministro della Giustizia per sottolineare la piena autonomia tra giurisdizione tributaria e giurisdizione ordinaria. Tuttavia, in considerazione della maggiore "forza politica" della Presidenza del Consiglio, occorrerà curare in modo particolare la regolamentazione dell'indipendenza della magistratura tributaria, anche con ogni opportuno rafforzamento dell'organo di autogoverno costituito dal "Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria".
- c) I giudici tributari dovranno essere assunti mediante concorso pubblico per titoli ed esame orale, con specifico riferimento al diritto processuale e al diritto tributario, sulla base di requisiti differenziati per la nomina a giudice tributario di tribunale o a giudice tributario di corte d'appello, riconoscendo valore preferenziale per la collocazione in graduatoria a: la partecipazione alle cessate commissioni tributarie limitatamente a coloro che siano in possesso di laurea magistrale in giurisprudenza o in economia e commercio; l'aver svolto prima del collocamento a riposo le funzioni di magistrato ordinario, amministrativo o contabile o di avvocato o procuratore dello Stato.
- d) I giudici tributari svolgono le proprie funzioni a tempo pieno e in regime di incompatibilità con le libere professioni e con qualsiasi rapporto di lavoro dipendente e hanno una retribuzione conforme alla rilevanza e alla dignità delle funzioni svolte. Per essi è obbligatoria la formazione permanente curata dalla "Scuola Superiore di formazione dei giudici tributari" fin dalla partecipazione ai corsi e seminari di formazione iniziale dei vincitori di concorso per l'immissione nella magistratura tributaria.
- e) I tribunali tributari giudicano in composizione monocratica per le cause di valore fino a 50.000 euro (ma si auspica una possibile elevazione del limite a 100.000 euro). Il valore è determinato con riferimento al solo tributo, senza sanzioni e

interessi. Per i valori superiori il Tribunale giudica in composizione collegiale di tre membri: in analoga composizione giudica la Corte tributaria d'appello.

- f) Fino al medesimo importo di cui al precedente punto e) è prevista una procedura obbligatoria di mediazione-conciliazione affidata al giudice adito, che propone alle parti, all'esito delle trattative, uno schema di provvedimento che, se accettato, definisce inappellabilmente il giudizio assumendo forza di cosa giudicata. E' in facoltà del giudice tributario promuovere in ogni momento del giudizio, anche nella fase d'appello, la conciliazione tra le parti proponendo una soluzione transattiva della controversia che definisca il giudizio.
- g) Avverso le sentenze delle Corti tributarie d'appello è possibile ricorrere alla Corte di cassazione per i motivi di cui all'art. 360 cod. proc. civ.: sarebbe tuttavia opportuno prevedere che il ricorso possa essere proposto solo per le cause di valore superiore a quello indicato prima al punto e). I ricorsi sono assegnati alla speciale Sezione Tributaria della Corte, articolata in cinque sottosezioni, ciascuna con competenza riferita ad uno specifico gruppo di imposte.
- h) Fatta salva la competenza delle Sezioni Unite per le questioni di giurisdizione, la Sezione Tributaria decide in composizione collegiale di cinque membri (uno per ciascuna sottosezione) le questioni di massima di particolare importanza e i contrasti di giurisprudenza eventualmente determinatisi o le questioni nuove che il Presidente della Sezione ritenga opportuno siano sottoposte a siffatto collegio in udienza pubblica per un rafforzamento dell'orientamento che sarà espresso. Ogni altra questione è risolta da ciascuna sottosezione nei limiti di competenza per materia nella composizione collegiale di cinque membri interni alla sottosezione di cui si tratti.

Da ultimo, ragionevolmente, per motivi legati alla migliore operatività del sistema come dianzi "immaginato", appare indispensabile prevedere un Organo di autogoverno dei giudici tributari, anche mantenendo l'attuale Consiglio di Presidenza.

*

II - Atti impugnabili.

In questo caso la norma nella attuale formulazione, come estensivamente interpretata dalla giurisprudenza, sembra soddisfacente. Andrebbe, come già accennato, introdotta la possibilità per il giudice tributario di conoscere del risarcimento dei danni ove

introdotto unitamente all'impugnazione dell'atto o del silenzio rifiuto.

*

III - Difesa tecnica e gratuito patrocinio.

a) Difesa tecnica.

Il tema della difesa tecnica è assai spinoso, poiché passa attraverso la necessaria rivisitazione delle tipologie di professionisti abilitati alla rappresentanza in giudizio, per i quali è ormai sempre più necessaria una specifica preparazione processuale e sostanziale.

Si tratta di una necessità primaria del processo tributario, dato l'estremo tecnicismo della materia, che va trattata giudizialmente nell'ambito di un processo i cui principi sono e restano di matrice processual-civilistica.

Nell'ottica del rafforzamento del contraddittorio in chiave costituzionalmente orientata, con particolare riferimento alla acquisizione delle prove e al rafforzamento degli strumenti di consulenza tecnica, si potrebbe pensare di limitare soltanto agli avvocati (ovvero soltanto agli avvocati e ai dottori commercialisti dotati di una particolare abilitazione da definire, ovvero di comprovata esperienza²) la difesa tecnica, recuperando le figure escluse attraverso il rafforzamento della figura dei consulenti tecnici del giudice (e dunque le altre figure oggi elencate dall'attuale art. 12, c. 3 del D. Lgs. n. 546/1992 potrebbero essere spostate in un nuovo comma 3 dell'art. 7).

In alternativa (ovvero anche in parziale sovrapposizione) a quanto sopra proposto, in relazione alla proposta qui avanzata del rafforzamento degli strumenti deflattivi del contenzioso (mediazione) ed alla creazione della figura del giudice tributario monocratico per le controversie di valore inferiore ad una determinata soglia, le figure non più rientranti tra quelle abilitate alla difesa tecnica davanti al giudice tributario "togato" collegiale, potrebbero essere autorizzate alla difesa davanti al giudice togato "monocratico" (ovvero si potrebbe prevedere che i dottori commercialisti possano sia mantenere la difesa tecnica davanti al giudice monocratico, sia rientrare tra le figure idonee a diventare consulenti tecnici del giudice e tutti gli altri diventino automaticamente potenziali consulenti tecnici).

² Salvaguardare le prerogative dei Commercialisti già oggi abilitati potrebbe avere il risultato di depotenziare la prevedibile opposizione della categoria.

*

b) *Gratuito patrocinio.*

Attualmente il sistema del gratuito patrocinio esiste, ma è obsoleto, decisamente poco conosciuto e soprattutto è poco utile e poco funzionale.

Presso la Commissione Tributaria Regionale esiste una Commissione, per l'appunto, denominata "Commissione per il Gratuito Patrocinio", presieduta a turno da un Presidente di Sezione, e composta da cinque membri scelti tra le categorie che attualmente godono della rappresentanza processuale dei contribuenti in giudizio.

Il limite del sistema attuale è che la valutazione circa la spettanza della gratuità del patrocinio:

- è svolta dopo la presentazione del ricorso, condizione per la presentazione dell'istanza in questione;
- passa attraverso la prova a carico dell'istante del limite reddituale stabilito dalla legge a detti fini (certificato ISEE), dato, questo, oggettivo e incontestabile;
- si completa con la valutazione, discrezionale e assai poco garantista, circa la fondatezza del merito delle difese svolte nel ricorso.

Ebbene, l'elevato e inarrestabile accrescimento del tecnicismo della materia tributaria, come pure la evidente farraginosità dell'attuale sistema sul punto, impone – quasi come dovere morale – al legislatore la rivisitazione di questo strumento.

Si potrebbe ipotizzare di adottare il modello penalistico che prevede una lista di difensori, che ricevono l'incarico dal Tribunale (tributario) a mezzo PEC e contestualmente alla presentazione dell'istanza da parte del diretto interessato.

Ciò tuttavia passa attraverso la creazione di un apposito presidio nel Tribunale (tributario) al quale chi ha bisogno può rivolgersi per avere le necessarie informazioni "di base" – a esempio, i termini di impugnazione – ed eventualmente può ricevere contestualmente la assegnazione di un legale.

La necessaria e sostanziale differenza che tuttavia dovrebbe connotare il gratuito patrocinio fiscale è quella della specializzazione in detta materia quale condizione e, al contempo, limite all'accesso a tale tipologia di patrocinio.

Posto che l'attuale sistema non "tiene" rispetto al dettato costituzionale, poiché la certezza del diritto, la parità delle parti e soprattutto l'eguaglianza sostanziale non appaiono soddisfatte, i criteri fondamentali cui ispirarsi per riformare l'istituto in

commento, sono:

- da un lato, la facilitazione all'accesso alla giustizia, in ossequio al diritto di difesa costituzionalmente garantito;
- dall'altro, la qualità delle difese d'ufficio per garantire un equo trattamento a tutti coloro che debbano misurarsi in giudizio con l'Amministrazione finanziaria.

*

c) La attuale disparità sul piano delle regole deontologiche.

Da ultimo, merita di essere posta in evidenza una tematica poco conosciuta ma assai delicata e rilevante che afferisce alla disparità sul piano delle regole e del codice deontologico che riguarda le diverse categorie di “difensori tributari”.

In base all'art. 12 del più volte citato d.lgs. n. 546/1992, i difensori abilitati all'assistenza tecnica dinanzi alle commissioni tributarie appartengono alle categorie più disparate e disomogenee che si possano immaginare.

In questa situazione di confusione e di grave approssimazione, gli unici professionisti tenuti nel processo tributario all'applicazione di un vero e proprio codice deontologico sono gli iscritti nell'albo degli avvocati. Solo l'iscrizione in questo albo, infatti, consente l'applicazione di tale codice con carattere vincolante.

Riguardo agli altri difensori menzionati nell'art. 12 d.lgs. n. 546, iscritti anch'essi in albi professionali, non sembra vigere invece, per quanto attiene alla assistenza giudiziaria, un codice deontologico che fissi specifici principi (vincolanti) in materia.

Ci sono poi, persino, difensori riguardo ai quali non c'è nemmeno la possibilità di fare riferimento a regole etiche fissate in leggi professionali e, comunque, elaborate dalla giurisprudenza che si è formata in materia disciplinare. Per questi la verifica etica del loro comportamento processuale, del loro rapporto con gli altri difensori e con le parti, è rimessa esclusivamente all'applicazione di principi generalissimi (e, molto difficilmente, alle regole dell'interpretazione, compresa l'analogia).

Ebbene, è evidente che a oggi sono molto esigue le garanzie deontologiche applicabili all'attività defensionale svolta nel processo tributario; e infatti, solo gli avvocati garantiscono il rispetto di regole inserite in un vero e proprio codice deontologico in materia giudiziaria, ciò che tuttavia impone una seria riflessione sulla realizzazione in tempi ragionevoli e soprattutto con il supporto di principi concreti di una riforma strutturale dell'intero sistema della giustizia tributaria.

*

IV - Il procedimento cautelare.

La fase cautelare nel d.lgs. n. 546/1992, attualmente, è disciplinata – in maniera poco efficace e poco organica e funzionale – negli artt. 47, rubricato “*Sospensione dell'atto impugnato*” (come modificato dall'art. 9, comma 1, lett. r), del D.Lgs. n. 156/2015), 47 bis, rubricato “*Sospensione di atti volti al recupero di aiuti di Stato e definizione delle relative controversie*” (introdotto dall'art. 2, comma 1, del D.L. n. 59/2008), e 52, rubricato “*Giudice competente e provvedimenti sull'esecuzione provvisoria in appello*” (come modificato dall'art. art. 9, comma 1, lett. v), del D.Lgs. n. 156/2015).

La riforma del procedimento cautelare – fase c.d. “sospensiva” – deve puntare a renderla concretamente utile, conforme al diritto di difesa, di cui all'art. 24 Cost., e compatibile con la tutela giurisdizionale di cui all'art. 113 Cost., e, più in generale, con i principi del giusto processo di cui all'art. 111 Cost.

Per comprendere le ragioni sottese all'interesse per tale fase giudiziale, occorre riflettere su alcune circostanze che troppo spesso vengono trascurate.

In estrema sintesi, e semplificando:

- le parti in giudizio non sono in posizione paritaria. Il contribuente, infatti, oltre ad essere “costretto” a difendersi, in quanto destinatario di un atto da parte della Amministrazione Finanziaria (che agisce integrando una processual-civilistica *provocatio ad opponendum*), può trovarsi costretto ad approntare ulteriori difese a fronte della notifica a suo carico di altri atti amministrativi connessi a quello oggetto del giudizio, e aventi natura (ed efficacia) esecutiva e/o cautelare;
- la legge riserva al fisco la possibilità di utilizzare contemporaneamente più strumenti a garanzia del proprio *ipotizzato* credito – che non è definitivo sino al formarsi di un giudicato, qualora, ovviamente, l'atto amministrativo sia stato impugnato – aventi diversa natura, quali:
 - il pignoramento presso terzi (banche o anche crediti presso fornitori e verso clienti, con conseguente pregiudizio anche per l'immagine e la reputazione del destinatario di simili azioni);
 - il pignoramento delle quote sociali;
 - l'iscrizione ipotecaria;
 - il fermo su beni mobili registrati.

E ancora il fisco, sempre per legge, può tutelare il proprio asserito credito avvalendosi della iscrizione frazionata in pendenza di lite di cui all'art. 68 del D.LGS. n. 546/1992. Da ultimo, sul punto, è utile considerare che, a decorrere dal 2 ottobre 2011, la notifica degli atti c.d. “impo-esattivi” – cioè degli atti di accertamento che recano in sé l'intimazione di pagamento del debito ivi contestato –, ha determinato la decisiva riduzione dei tempi di attesa per l'insacco dei procedimenti cautelari e/o esecutivi, aumentando il rischio in capo al contribuente di essere aggredito in breve tempo dal fisco.

Il panorama sinteticamente descritto è chiaro:

- il fisco *provoca* il contribuente a reagire in giudizio;
- il fisco, per legge, per il solo fatto di aver ritenuto non corretta la condotta del contribuente, può procedere automaticamente ad approntare la tutela della propria posizione mediante l'iscrizione frazionata in pendenza di lite,
- il fisco può rafforzare la propria tutela sperando altri strumenti anche “sommandoli tra loro”;
- il contribuente, per contro, a fronte di ogni singola azione erariale, che si traduce nella notificazione di un diverso atto amministrativo generale con contenuto, effetti e presupposti differenti, deve e può sempre e solo difendersi nelle opportune sedi.

La carenza di equilibrio è manifesta, considerando anche che il contraddittore del contribuente è, di fatto, lo Stato.

E se, per un verso, è corretto che lo Stato debba avere tutti gli strumenti necessari per far rispettare le regole – nella specie, quelle sottese al giusto prelievo e al ragionevole concorso alle pubbliche spese –, per altro verso, è del pari corretto che il contribuente debba avere la garanzia della attuazione reale e “ragionevolmente” celere delle tutele previste dall'ordinamento giuridico del nostro Paese, e costituzionalmente codificate.

Nella sostanza, oggi, la descritta seconda esigenza – cioè quella che riguarda il contribuente – non è adeguatamente soddisfatta.

Non solo è inesorabile e pachidermica la lentezza che connota la sola fissazione delle udienze per la sospensiva – a volte sei o sette mesi, a volte mai fissate, ciò che, già di per sé, evidenzia la superficialità con la quale le esigenze di tutela del cittadino vengono prese in esame –, ma è deprimente il bilancio “dei risultati”.

Il rigetto delle domande cautelari, invero, sopravanza più che abbondantemente i rari e

fortunosi casi di accoglimento delle stesse.

Si è infatti creato un meccanismo di giudizio connotato da un automatismo aberrante e sconsolante, perché i giudici tributari, in quelle rare ipotesi in cui fissano la sospensiva, si limitano a verificare l'esistenza della notificazione di un atto che provi il pregiudizio (ipoteca, fermo amministrativo, cartella esattoriale recante una iscrizione a ruolo) per il contribuente, senza indagare su altre circostanze e fatti idonei a dimostrare il c.d. *periculum*.

Quindi, accade che, in assenza di notificazioni diverse e ulteriori rispetto all'atto originario impugnato, il verdetto è certo: rigetto della domanda contenuto in una ordinanza non impugnabile.

E se è vero che la domanda cautelare, ancorché rigettata, può essere riproposta, è del pari vero che, ai fini della sua riproposizione:

- da un lato, occorre che venga effettuata la notifica di un atto pregiudizievole;
- dall'altro, inevitabilmente, inizia *ex novo* il lentissimo procedimento per la fissazione dell'udienza, con una sorta di rinnovazione dei tempi di attesa che può avere conseguenze devastanti rispetto alle quali, di fatto, non esiste una soluzione (situazione, questa, difficile da accettare, ma, soprattutto, impossibile da spiegare ai cittadini in lite con il fisco).

Per le ragioni esposte, è dunque opportuno ripensare la tutela cautelare, affinché essa, in un sistema nel quale il fisco può difendere il credito ipotizzato come meglio crede, diventi – perché oggi non lo è – il giusto contrappeso rispetto all'attuale strapotere erariale.

*

V - Reclamo (obbligatorio) e (proposta di) mediazione (facoltativa).

La mediazione e il reclamo sono oggi affidati allo stesso Ufficio che ha notificato l'atto e dato luogo alla controversia (seppure sono diverse le strutture interne a cui le predette procedure sono affidate). Ciò appesantisce la procedura e la rende di scarsa utilità (perché esiguo è il numero degli esiti positivi) e contrasta con il giusto processo, sia in ragione della struttura di questa fase deflattiva, sia perché dilata inutilmente i tempi del giudizio (oltre a essere procedure di fatto sovrapponibili all'accertamento con adesione); si ritiene pertanto opportuno proporre l'abolizione delle predette procedure, sostituendole con una fase di conciliazione “forte” presieduta dal giudice monocratico o relatore (sulla falsariga di quanto avviene nell'ordinamento tedesco),

ovvero affidando il tentativo di mediazione ad un apposito organismo terzo ed imparziale, mediante la creazione di un albo dei mediatori presso il Ministero di Grazia e Giustizia (avvocati e commercialisti).

*

VI - Modalità e termini di costituzione in giudizio.

Il sistema attuale “notifica/deposito” di introduzione del processo tributario unitamente alla riproduzione pedissequa degli schemi dello stesso sullo strumento telematico, ha prodotto una situazione che si pone in contrasto con i principi di semplificazione dell’azione amministrativa: attenzione al bilancio pubblico, certezza del diritto, economia processuale, diritto di difesa.

Il processo tributario telematico, infatti, pur migliore per alcuni aspetti di quelli civile e amministrativo, sconta comunque il difetto fondante di essere stato concepito per riprodurre in digitale gli adempimenti prima previsti su carta, in questo modo creando problemi giuridici (e relativo contenzioso) in precedenza assenti (validità delle firme, asseverazione, forma dei file, prova della notifica via PEC, etc.)

Si ritiene dunque utile proporre il superamento dell’attuale schema per passare ad un sistema che – sulla falsariga di quanto in passato previsto dal D.P.R. n. 636/72 per la Commissione Tributaria Centrale – si fondi sul deposito del ricorso presso il Tribunale tributario (o presso il sistema telematico della giustizia tributaria, oggi SIGIT), cui faccia seguito una notifica ad opera della cancelleria via PEC all’ente impositore dell’avvenuta notifica.

Ciò al fine:

- di semplificare gli adempimenti a carico dei contribuenti ed eliminare una parte di contenzioso relativo a violazioni formali;
- di sfruttare gli strumenti telematici oggi disponibili in modo maggiormente conforme ai principi costituzionali in materia processuale e sostanziale.

Nel caso di deposito cartaceo, dovrebbe essere onere della cancelleria scannerizzare il documento, attestare la conformità all’originale della copia digitale archiviata e aprire con la stessa il fascicolo digitale della causa (sarebbe opportuno prevedere un opportuno incremento percentuale del contributo unificato per chi sceglie la via cartacea). I documenti inviati dovrebbero essere copie conformi, contenenti un “*web-address*” o un “*quad code*”, che rimanda agli originali (o copia conforme nel caso di ricorso cartaceo) scaricabili dal SIGIT (questo sistema è già oggi usato, tra gli altri, per

i certificati anagrafici dal comune di Roma e per le certificazioni di presentazione delle dichiarazioni di successione inviate telematicamente dall'A.d.E.). Di tale notifica dovrebbe essere reso edotto il ricorrente, il quale avrebbe 30 giorni per depositare l'atto impugnato, eventuali allegati e iscrivere a ruolo la causa.

Si propone altresì di superare i sistemi attuali di firma digitale per sposare in pieno lo SPID (Sistema Pubblico di Identità Digitale) e gli altri sistemi di identità digitale conformi alla direttiva INSPIRE, consentendo l'upload sul SIGIT di semplici PDF 1/a o 1/b non firmati digitalmente né graficamente, ai quali venga apposto un sigillo digitale dal SIGIT stesso nel momento in cui il ricorrente – identificato con SPID sulla piattaforma – “clicchi” sul pulsante “deposita” (tale soluzione, già formalmente prevista in via legislativa dall'art. 20, c. 1-bis del CAD, sarà adottabile – previa modifica delle disposizioni speciali in materia di processo tributario telematico - a seguito della pubblicazione delle Linee Guida AgID).

Sarebbe altresì opportuno consentire la creazione di utenti “assistenti”, in modo da consentire alle segretarie il caricamento del fascicolo sul SIGIT e lasciando all'avvocato il mero compito di controllo e “INVIO” (giuridicamente equivalente a quanto nell'attuale sistema richiede firma, notifica, deposito e apposizione di data all'atto).

Lo stesso metodo del deposito/upload dovrebbe valere per qualsiasi atto processuale. Questo sistema consentirebbe di eliminare tutto il contenzioso “da processo telematico” che già inizia ad affollare le Commissioni Tributarie (e che nell'ambito civilistico ha già raggiunto livelli di allarme, eliminando tutte le formalità relative ai formati di firma digitale, alle caselle di PEC piene, eccetera).

Sempre in ottica di semplificazione, dovrebbe essere specificato che la procura fornita attraverso sistemi di identità digitale conformi a EIDAS non richiedono una ulteriore firma di autentica del difensore (ciò in quanto non solo la firma digitale del contribuente è già “autenticata” dal soggetto certificatore che fornisce il certificato di identità digitale, ma il difensore nel sistema qui suggerito comunque firmerebbe digitalmente - attraverso SPID - tutti i documenti depositati, inclusa la procura).

Un'ulteriore e annosa questione relativa alla medesima fase processuale introduttiva del giudizio è quella concernente la costituzione delle parti.

Attualmente la normativa di cui agli artt. 22 e 23 del d.lgs. n. 546/1992 si risolve in un favor ingiustificato per l'Amministrazione finanziaria, rilevabile ai sensi dell'art. 111 (e

dell'art. 6 della Convenzione Europea), che appare chiaramente non in linea con il principio della parità delle parti, inteso come principio che richiede che una parte abbia tempestiva conoscenza delle iniziative e delle difese dell'altra.

Ragionevolmente, l'unica via percorribile per quanto meno attenuare l'evidenziata disparità di trattamento tra le parti in questa delicata fase giudiziale potrebbe essere, in verità, quella di stabilire, con un'apposita norma, che le prove debbano essere enunciate già nella motivazione dell'atto di accertamento e non - come peraltro ritiene la Corte di Cassazione - (anche e) solo in sede contenziosa. Se si accettasse questa proposta - che, tra l'altro, per le imposte sui

redditi e l'Iva ha una solidissima base normativa - la situazione di squilibrio appena descritta a sfavore del ricorrente verrebbe in gran parte meno, in quanto gli elementi essenziali della posizione processuale dell'Amministrazione costituirebbero oggetto dell'atto impugnato e, quindi, per forza di cose sarebbero per tale via presenti fin dall'inizio nel giudizio tributario e noti alla parte privata.

Al di là delle diverse prospettazioni sulla natura e sull'oggetto del processo tributario, è infatti l'atto impugnato che, quale veicolo d'accesso, delimita il thema decidendum in applicazione del principio dispositivo; con la conseguenza che non è consentito né alle parti né al giudice tributario di estendere la lite a elementi dell'obbligazione tributaria diversi da quelli cui l'atto impugnato si riferisce.

L'enunciazione della prova nella fase motivazionale quale elemento giustificativo della pretesa trova, del resto, la sua ratio non solo nella esigenza di ricostruire la parità delle parti violata dagli artt. 22 e 23 citati, ma anche in quella di informazione del contribuente ai fini dell'esercizio del diritto di difesa e, perciò, anche ai fini del rispetto dell'art. 111 della Costituzione e della parità delle posizioni delle parti.

*

VII - Onere della prova e parità delle parti.

Innanzitutto, preme evidenziare che il consolidato principio di elaborazione giurisprudenziale della natura di attore sostanziale dell'erario nel ricorso avverso l'atto tributario è uno degli elementi che tutto sommato funzionano bene dell'attuale sistema, e merita probabilmente di essere cristallizzato in una norma nel nuovo Codice del processo tributario.

Sul regime della prova, in termini generali, prima ancora di individuare alcuni profili particolarmente delicati, appare quanto mai opportuno pensare di introdurre (o, forse,

più correttamente, a reintrodurre) **poteri istruttori esercitabili ex officio dal giudice**, e a stabilire rigorosi **limiti al novum probatorio (anche documentale) in appello** ad imitazione di quanto previsto per il processo civile; ciò al fine di garantire pienezza cognitiva e limiti invalicabili a tutela della parità processuale (e sostanziale).

E ancora, in virtù del principio di uguaglianza delle parti nel processo e di uguaglianza delle armi processuali, sembra indispensabile **l'eliminazione delle presunzioni assolute**, nonché la possibilità per il contribuente di introdurre nel processo – al di là della prova testimoniale – informazioni/dichiarazioni di terzi raccolte per iscritto e autenticate, così come G.d.F. e A.d.E. fanno con le dichiarazioni di terzi raccolte nel p.v.c., sulla falsariga delle indagini difensive codificate dal codice di procedura penale. Ancora in tema di presunzioni occorrerebbe altresì eliminare l'uso (che spesso trasmoda in abuso) dell'utilizzo delle presunzioni da parte degli Uffici e ciò al fine di imitare la compressione del diritto di difesa del contribuente che, come è noto, è “parte debole” del rapporto con il fisco, diretta promanazione dello Stato.

*

VIII – Prova testimoniale e dichiarazioni di terzi.

Sempre nell'ottica di una riconduzione del Processo Tributario nell'alveo concettuale dell'art. 111 Cost., si propone altresì di eliminare il divieto di testimonianza di cui all'art. 7, comma 4, del D.Lgs. 546/1992 (dovranno presumibilmente essere modificati gli art. 7, 18, 23, 24 e 58). Tale divieto costituisce, infatti, un palese *vulnus* ai principi che caratterizzano il giusto processo costituzionalmente definito.

Oltre alla evidente necessità di adeguare il processo tributario al parametro costituzionale, la riforma proposta è volta a recepire nell'ordinamento interno le tutele previste dal “processo equo” di cui all'art. 6 della CEDU (fonte costituzionale interposta ai sensi dell'art. 117, comma 1 Cost.) e dagli artt. 47 e 48 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea (fonte primaria del diritto dell'Unione Europea ai sensi dell'art. 6 TUE), che hanno significato e portata uguali ai corrispondenti diritti tutelati dalla CEDU ai sensi dell'art. 52, paragrafo 3 della Carta medesima.

La Corte Europea dei Diritti dell'Uomo ha infatti affermato che, in materia tributaria, in linea di principio, un procedimento scritto e documentale è più efficiente di uno basato su prove orali ai fini dell'accertamento dei fatti (caso Jussila), e tuttavia la

prova testimoniale non può essere negata laddove è in discussione la credibilità delle dichiarazioni, a favore o contro il contribuente, raccolte dall'Amministrazione finanziaria nel corso dell'istruttoria (caso Kallio), ovvero l'accertamento di fatti materiali diversi dalla semplice verifica delle dichiarazioni fiscali sulla base dei relativi documenti di supporto.

Pertanto, la prova testimoniale deve essere negata dal giudice tributario, in linea di principio, laddove la controversia concerne la regolarità delle liquidazioni automatizzate nonché il controllo formale delle dichiarazioni presentate ai sensi degli artt. 36-bis, 36-ter del d.p.r. n. 600/1972 e 54-bis del d.p.r. n. 633/1972 e, in generale, nelle controversie di tipo interpretativo o analitico-contabile, in cui sono assorbenti gli aspetti documentali e numerico-contabili.

Viceversa, la prova testimoniale può essere ammessa dal giudice tributario laddove occorra accertare fatti primari o secondari non risultanti direttamente da documenti, ma comunque decisivi ai fini dell'accertamento dei fatti (si pensi alla conoscibilità della frode altrui, ai fatti da cui dipenda la sussistenza o meno di una stabile organizzazione occulta, di una interposizione fittizia nel possesso di redditi, di una estero-vestizione, etc.)

La prova testimoniale deve inoltre essere ammessa, in linea di principio, laddove è in contestazione l'attendibilità delle dichiarazioni di terzo raccolte dall'Amministrazione finanziaria in sede istruttoria e, in ogni caso e d'ufficio, quando il giudice di appello ritenga di dover rivalutare l'attendibilità di una deposizione testimoniale raccolta dal giudice di primo grado, al fine di vagliare l'accertamento dei fatti compiuto in prime cure che ha portato all'annullamento, totale o parziale, dell'atto originariamente impugnato.

In ordine alla disciplina procedurale da seguire per l'assunzione delle deposizioni testimoniali, si propone di seguire, in quanto compatibili, gli artt. 244 e ss. del c.p.c., richiamato dall'art. 1, comma 2 del D.LGS. n. 546/1992.

Su tale delicato profilo, e con specifica attenzione alla postulata introduzione della prova testimoniale, potrebbe valorizzarsi il modello del procedimento monitorio, attribuendo al contribuente la medesima posizione riconosciuta all'opponente al decreto ingiuntivo, eventualmente con qualche indicazione particolare da applicare a ipotesi più accostabili a quelle penalistiche (quali, a titolo esemplificativo, gli accertamenti della Guardia di Finanza a seguito di accesso presso locali di pertinenza

dell'imprenditore), e ciò principalmente al fine di individuare un "modello processuale" a cui fare riferimento a cui applicare i "correttivi" del caso.

Ancora sul medesimo tema, anch'esso assai dibattuto e controverso, occorre porsi in chiave critica ed esaminarne un ulteriore aspetto, e cioè se il divieto probatorio non contrasti, direttamente e in modo inequivocabile, con la regola costituzionale di contraddittorio-parità tra le parti.

La disquisizione è complicata e molto lunga, ma sintetizzando i profili giuridici di maggiore rilievo, e indipendentemente dai tanti temi aperti, un fatto certo è che a tutt'oggi resta comunque la rilevata esigenza di dare una risposta in termini di politica del diritto all'interrogativo generale circa l'opportunità di introdurre anche nel processo speciale tributario la prova testimoniale.

Una vera giustizia non può, infatti, prescindere da una ricostruzione diretta dei fatti da parte del giudice con tutti i mezzi possibili e, quindi, non sopporta le limitazioni dello strumentario probatorio e il conseguente spostamento del giudizio dalla verità reale alla verità formale. In particolare, lo strumento della prova testimoniale, pur non andando sopravvalutato, deve essere considerato uno strumento generale indispensabile di acclaramento della verità anche in un campo, come quello tributario, in cui sono sempre più numerosi i tributi che hanno un presupposto e una base imponibile per la cui determinazione il ricorso ai soli documenti e alle massime dell'esperienza si rivela del tutto insufficiente.

Né sembra convincente la ragione che a suo tempo fu posta alla base della preclusione, e cioè il timore di comportamenti omertosi nei confronti del Fisco. Essa è, infatti, ormai storicamente superata e, comunque, tale preoccupazione può riguardare anche altri processi. E come per questi ultimi anche per il giudizio tributario dovrebbe essere il giudice, in relazione alle caratteristiche del tributo, a farsi garante contro gli abusi della prova testimoniale in sede di valutazione dell'ammissibilità dei capitoli dedotti e della veridicità e validità della testimonianza resa.

Del resto, specie dopo la riforma del sistema delle sanzioni amministrative tributarie - che come è noto ha introdotto il criterio della imputabilità - la prova testimoniale appare ora l'unico strumento idoneo a dimostrare lo stato soggettivo colposo o doloso del contribuente nei cui confronti l'Amministrazione finanziaria abbia irrogato una sanzione amministrativa. Sotto questo profilo l'attuale assetto del processo tributario non sembra dunque rispondere all'esigenza di assicurare il pieno esercizio del diritto di

difesa e di agevolare la ricerca della verità processuale.

*

Si propone, altresì, di introdurre l'obbligo della "motivazione rafforzata"(di stampo penalistico) della sentenza di appello, nel caso di ribaltamento della decisione di primo grado a favorevole del contribuente, al fine di realizzare appieno quella verifica della correttezza delle valutazioni probatorie del giudice di primo grado, che costituisce l'essenza del giudizio di appello.

Una tale modifica consentirebbe di valorizzare la circostanza che il processo tributario è deputato a trattare anche sanzioni amministrative "sostanzialmente penali" sulla base dei c.d. "criteri Engel", elaborati dalla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo e recepiti anche dalla Corte di Giustizia.

La motivazione della sentenza di appello che accolga il gravame erariale, sovrapponendosi a quella della sentenza di primo grado, non deve limitarsi, in mancanza di elementi sopravvenuti, a indicare le ragioni dell'accertamento di fatto compiuto dai giudici di seconde cure in una logica di mera contrapposizione all'accertamento dei fatti già compiuto dal primo giudice ovvero sulla base di una diversa valutazione del materiale probatorio già acquisito in primo grado ed ivi ritenuto idoneo a giustificare una pronuncia di accoglimento del ricorso.

L'introduzione della motivazione rafforzata costituisce altresì un contraltare alla espunzione dai motivi di ricorso per cassazione del "vizio di insufficiente motivazione della sentenza" di cui al previgente art. 360, comma 1, n. 5 c.p.c., attuata con la riforma di cui al D.L. n. 8372012, convertito con modificazioni dalla legge n. 134/2012, come interpretata dalla Cassazione sin dalla sentenza delle Sezioni Unite n. 8053/2014.

La motivazione della sentenza di appello, in caso di accoglimento dell'appello, deve invece caratterizzarsi per una maggiore plausibilità del ragionamento logico-giuridico, ossia deve essere dotata di una "forza persuasiva superiore", rispetto alla motivazione della sentenza di primo grado.

In questo modo si realizza quell'"equo bilanciamento" tra i diversi valori insiti nel "giusto processo" ex art. 111 Cost., quali la speditezza ed efficienza del processo, da un lato (con la preclusione di far valere in sede di legittimità il nuovo vizio di "omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio" in caso di "doppia conforme"), e

l'effettività della tutela giurisdizionale dall'altro (che implica che le questioni essenziali siano concretamente esaminate, con onere del giudice di tenere necessariamente in considerazione le prove determinanti al fine di scongiurare accertamenti di fatto arbitrari).

*

IX - Tutela patrimoniale durante i gradi di merito.

L'attuale sistema priva il contribuente, durante lo svolgimento ordinario del processo tributario, di quella tutela effettiva ed efficace che, in particolare in momenti di crisi economica come quello attuale, possono evitare a molte aziende di fallire a causa delle tempistiche processuali, magari a fronte di accertamenti nei quali il fisco risulterà soccombente alla fine del percorso giudiziale.

Nell'ottica di una piena tutela giurisdizionale del contribuente si ritiene dunque auspicabile ampliare la giurisdizione del giudice tributario, estendendola sino a comprendere le controversie riguardanti il risarcimento del danno, ove introdotte unitamente al ricorso avverso l'atto impositivo (o anche introdotte avverso il silenzio rifiuto).

La *ratio* di tale "estensione" è da ravvisare nella piena cognizione in capo al giudice tributario del c.d. "merito" della controversia, che, di per sé stesso, è indice del nesso di causalità diretta.

Naturalmente questa estensione di "campo" dovrà fare i conti con i problemi legati al sovrappollamento dei giudizi strettamente tributari e con le lungaggini delle cause.

*

X - Spese processuali nelle ipotesi di cessazione della materia del contendere. Il problema dell'abuso della compensazione delle spese, i ristretti margini della condanna alle stesse e il "privilegio" erariale della prenotazione a debito.

Il tema delle spese processuali è assai delicato e, da anni, è al centro di un dibattito piuttosto acceso.

Il vero problema è che per lunghissimo tempo la condanna alle spese lite, seppure espressamente richiesta dalla parte, non ha mai avuto alcun seguito, e, quando disposta, troppo spesso è stata prevista in favore dell'erario.

Quest'ultima precisazione, lungi dall'assumere una – sterile e poco utile – valenza polemica, in realtà, cela un problema piuttosto importante.

Infatti, in prime cure, è sempre e solo il contribuente a restare inciso dalla spesa (vive

e giudiziali), almeno, sicuramente, in prima battuta.

Pertanto, **“l’abuso” della compensazione delle spese di lite**, reiterato – discrezionalmente per decenni e privo di adeguata motivazione – **ha generato sistematicamente un danno costante in capo ai contribuenti, obbligati a rispondere alle *provocationes ad opponendum* del fisco esplicitate in un atto amministrativo generale** – trattandosi di un regime processuale inesorabilmente impugnatorio –, e ciò al fine di evitare la ben più pesante conseguenza derivante dalla definitività dell’atto erariale notificato e non impugnato.

La condanna alle spese, istituto che dovrebbe mirare al mantenimento dell’equilibrio della posizione delle parti tramite la sterilizzazione dei costi sostenuti per accedere alla giustizia – che, peraltro, dovrebbero essere previsti a carico di entrambe le parti sulla base di medesimi criteri e medesime regole, eliminando, finalmente, il preistorico e fortemente iniquo sistema della prenotazione a debito, di cui si dirà a breve – necessita:

- di una sua autonomia rispetto alla vicenda dedotta in giudizio, da cui non può – sempre – dipendere (basti pensare alla ipotesi di cessazione della materia del contendere, che lascia aperto il problema dei costi di cui resta inciso a priori il contribuente, dato che il fisco, anche se appellante, utilizza il menzionato sistema della prenotazione a debito);
- di chiari presupposti la cui sussistenza impone ai Giudici una autonoma valutazione su cui basare tanto la compensazione quanto la condanna (si pensi, a esempio, alla possibilità di introdurre la condotta processuale delle parti come criterio valutativo *ex post*)
- di specifici e oggettivi parametri di quantificazione.

Occorre infatti non dimenticare che le spese processuali poste a carico dell’amministrazione finiscono per gravare sulla fiscalità generale e in ultima analisi sul contribuente, sicché la condanna alle spese in questo caso perde molto del suo valore deterrente, salvo che non si studi la possibilità di una responsabilità a carico del funzionario, se non altro a fini della valutazione per il progresso di carriera. Non sarebbe errato pensare ad un obbligo di compensazione delle spese nella fase cautelare.

In definitiva, l’attuale sistema, sul punto, appare nettamente privo di equilibrio, e la riforma deve puntare a ridimensionare, e molto, la arbitraria “regola” della

compensazione delle spese di lite, di cui si è pesantemente abusato per anni, puntando invece alla individuazione di presupposti, condizioni e limiti alla condanna alle spese unitamente a specifici criteri di quantificazione delle medesime.

*

Un altro tema delicato e connesso a quello in argomento è la – non a caso – tanto discussa espressa previsione dell'applicazione del raddoppio del contributo unificato, quale sanzione processuale impropria, nel caso di manifesta infondatezza del ricorso o dell'appello.

Al riguardo, ci si limita a una breve riflessione che pone in evidenza il totale squilibrio del sistema attuale:

- non esiste un parametro certo per decretare la manifesta infondatezza delle difese, essendo lasciato questo “giudizio” alla discrezionalità della Commissione, il che rappresenta una evidente violazione del principio della certezza del diritto e del correlato corollario della prevedibilità, applicabili, come è noto, in particolar modo in tema di sanzioni;
- il fisco per nessuna ragione resterà mai inciso da una simile statuizione, *inutiliter data* in danno all'erario, perché la prenotazione a debito ne impedisce l'attuazione.

E tanto iniqua era la situazione processuale che si era creata a causa della sovrapposizione di norme e della assenza di coordinamento e di ragionevolezza, che la Corte Costituzionale, sin dalla sentenza n. 78/2016, ha ritenuto che tale sanzione processuale impropria non si applicasse alla materia tributaria.

*

In definitiva, e per concludere la valutazione sugli strumenti in esame, per riequilibrare il sistema attuale e garantire i principi e i derivati corollari in cui si articola il giusto processo, sarebbe auspicabile:

- abolire la prenotazione a debito;
- applicare le tabelle del contributo unificato tributario a entrambe le parti (il che potrebbe anche in qualche misura avere un effetto deflattivo in quanto il fisco, effettivamente inciso al pari del contribuente, potrebbe desistere in qualche caso dalla prosecuzione in appello di liti pretestuose e comunque “costose”);
- garantire, quindi, alle parti il medesimo costo della giustizia soprattutto in

ragione del fatto, non trascurabile, che una delle due parti è sempre la diretta emanazione dello Stato;

- rendere la compensazione delle spese l'eccezione;
- codificare come (nuova) regola la condanna alle spese "ragionata" e sempre motivata prevedendone una funzione riequilibratrice dello *status quo ante* la notificazione dell'atto impositivo (mentre altra natura e altre regole, come si dirà, devono essere riconosciute e applicate al ristoro del danno che ha, infatti, natura risarcitoria in senso stretto);
- eliminare la "sanzione impropria" rappresentata dal doppio contributo unificato nei gradi di merito anche e soprattutto in ragione del fatto che le spese di lite gravano interamente sul contribuente.

*

XI - Proposta per una riforma del giudizio di cassazione.

Avverso le sentenze delle Corti tributarie d'appello è possibile **ricorrere alla Corte di cassazione per i motivi di cui all'art. 360 cod. proc. civ.**

I ricorsi sono assegnati alla speciale Sezione Tributaria della Corte, articolata in cinque sottosezioni, ciascuna con competenza riferita ad uno specifico gruppo di imposte (**imposte sui redditi, imposta sul valore aggiunto, imposte locali e altri tributi, riscossione e rimborsi**), **funzionale alla promozione della specializzazione e alla tesaurizzazione delle esperienze** per un più saldo governo nomofilattico delle controversie e un accrescimento delle capacità di risoluzione delle stesse (sotto il profilo sia quantitativo sia qualitativo).

Ciascuna sezione ha un numero di componenti non inferiore a 10 magistrati.

Potrebbe essere opportuno prevedere che **l'essere stato componente di una Corte d'appello tributaria per un definito numero di anni** (ad es. non inferiore a quindici) **possa costituire titolo per partecipare al concorso per la nomina a consigliere della Corte di cassazione**, limitatamente alla (esclusiva) partecipazione alla Sezione tributaria della Corte stessa.

Fatta salva la competenza delle **Sezioni Unite per le questioni di giurisdizione**, la **Sezione Tributaria decide in composizione collegiale di cinque membri** (uno per ciascuna sottosezione) le **questioni di massima di particolare importanza** e i **contrastanti di giurisprudenza** eventualmente determinatisi o le **questioni nuove** che il

Presidente della Sezione ritenga opportuno siano sottoposte a siffatto collegio in udienza pubblica, mentre decide in **composizione collegiale di cinque membri** (tutti interni ad una medesima sottosezione) **qualsiasi altra questione**, in particolare quelle da decidere in camera di consiglio non partecipata ai sensi dell'art. 1 bis, d.l. n. 168 del 2016.

*

5. Conclusioni.

La riforma del processo tributario e degli organi che ne amministrano la giustizia è un tema non più rinviabile, vista la situazione a dir poco catastrofica nella quale versa la giurisdizione tributaria.

Il sistema attuale, la cui disciplina risale all'ormai lontanissimo 1992, si presenta sempre più inadatto a garantire una tutela effettiva dei contribuenti in sede giudiziale, complice la scarsa efficacia degli strumenti codificati, ed è altresì assai farraginoso, poiché la procedura in cui si articola il giudizio tributario – nonostante in passato vi siano stati rimaneggiamenti e integrazioni, sempre parziali e poco decisivi e, da ultimo, un tentativo di pedissequa traduzione delle procedure cartacee in un rito telematico –, non è tuttavia improntato alla semplificazione, che è, e resta, soltanto una – inattuata – aspirazione.

Il malfunzionamento della giustizia tributaria si basa in primo luogo sulla mancanza di una vera giurisdizione, essendo gli attuali giudici – come noto – non professionali, privi di specifica preparazione, e del tutto demotivati da compensi risibili. Tra l'altro, visto il grave stato di sovraccarico in cui versa la giustizia ordinaria, sembra legittimo domandarsi che senso abbia che un gran numero di magistrati ordinari sottragga ulteriore tempo al proprio loro lavoro principale per dedicarsi alla propria attività presso le commissioni tributarie.

Occorre dunque una decisa riforma del sistema, e le proposte di modifica non possono che riguardare sia (primariamente) la creazione di una vera giurisdizione tributaria, sia il funzionamento delle regole del processo, per la modifica delle quali occorre confrontarsi con modelli più evoluti, basandosi (anche) sull'ausilio degli strumenti tecnologici per ripensare (diversamente da quanto fatto sinora) anche la struttura di alcuni adempimenti processuali.

I temi e gli istituti sui quali intervenire sono molteplici.

In questa sede ci siamo focalizzati su alcuni punti, individuati nella nostra quotidianità come più urgenti, procedendo con una individuazione per macro temi delle problematiche e suggerendo alla discussione un approccio alla soluzione più in dettaglio di un testo normativo proposto.

I temi più significativi sono, per quanto detto, quelli della terzietà, imparzialità e indipendenza del giudice, la disciplina della difesa tecnica e del gratuito patrocinio, la necessità di riformare il procedimento cautelare, il reclamo e la mediazione e la possibilità di introdurre nel giudizio tributario la prova testimoniale (e più in generale di garantire maggiore attenzione al principio di parità delle parti), e la possibilità di riscrivere la procedura relativamente alla fase introduttiva del giudizio in modo da poter sfruttare in pieno le potenzialità di semplificazione offerte dalla evoluzione tecnologica.

Ci siamo poi occupati di un tema molto importante per i risvolti pratici sul sistema economico, quello della necessità di una disciplina equilibrata della tutela patrimoniale durante i gradi di merito e della disciplina delle spese processuali.

La fonte di ispirazione e guida di ogni proposta dovrà essere quella dell'art. 111 della Costituzione che reca in sé la nozione e i corollari caratterizzanti il giusto processo, e cioè il principio del contraddittorio, la c.d. parità delle armi e, soprattutto, l'imparzialità dell'organo giudicante.

Il giusto processo, le sue declinazioni e i suoi predicati, così come indicati nell'art. 111 della Carta Costituzionale, rappresentano infatti un indispensabile e assai utile strumento di lettura "critica" per verificare la tenuta dei principi, delle regole e degli istituti già presenti nell'ordinamento, e di quelli che si vorrebbero introdurre e disciplinare per rafforzare principi immanenti dell'ordinamento medesimo, come la certezza del diritto, il principio di legalità, la effettività della tutela giurisdizionale costituzionalmente codificati dagli artt. 3, 24, 97, 113 e, come detto, primariamente dall'art. 111, ma, a oggi, non ancora adeguatamente attuati.

E senza dimenticare, infine, che sul sistema incombe l'esigenza di adeguamento alle norme – estremamente garantistiche – di fonte europea, e in particolare la Convenzione Europea per la Salvaguardia dei Diritti dell'Uomo, la Carta di Nizza, che fa parte a pieno titolo del Diritto dell'Unione Europea, la giurisprudenza della Corte EDU e della Corte di Giustizia, oltre che ovviamente dei Regolamenti e delle altre norme UE di diritto derivato.

Sul presente progetto di riforma sono stati ascoltati sia l'ordine degli avvocati che l'ordine dei Commercialisti di Roma, attraverso dei delegati dagli stessi individuati.

Entrambi gli ordini hanno aderito all'esigenza riformistica e all'impianto generale della presente proposta, sulla quale sono state manifestate solo alcune riserve da parte dell'ordine dei Commercialisti per quanto riguarda l'introduzione della prova testimoniale, la quale si teme possa appesantire troppo il Processo Tributario. A tale riserva l'ordine degli avvocati ha replicato portando l'esempio del giudizio amministrativo in cui la prova testimoniale, seppure ammessa, è di molto limitato utilizzo.

Altro elemento su cui l'ordine dei commercialisti ha manifestato una riserva è l'introduzione di una autonoma azione di risarcimento del danno nel giudizio tributario, ritenendo sufficiente quanto oggi previsto dall'art. 96, terzo comma, del codice di rito.

L'ordine degli avvocati ha poi suggerito, quanto agli strumenti di deflazione del contenzioso, che venga valuta l'ipotesi della mediazione presso istituti terzi.

*

Nelle ultime settimane sono state annunciate via stampa due diverse proposte di legge di iniziativa parlamentare, entrambe provenienti dall'area della maggioranza, non ancora rese pubbliche sul sito del parlamento in quanto attualmente all'esame dell'ufficio testi legislativi. La prima proposta di iniziativa legislativa, è riconducibile all'area Leghista ed è a prima firma dell'onorevole Cementero. La seconda proposta, riconducibile all'area PentaStellata, è a prima firma dell'on.le Martinciglio. Abbiamo appena ricevuto, tramite un contatto diretto con i primi firmatari ai quali abbiamo rappresentato che facevamo parte di un gruppo di studio che lavorava a un *position paper* sul tema, una bozza dei testi.

Non abbiamo avuto ancora modo di analizzare a fondo le due proposte, ma da una prima veloce analisi ci sembra si possano trarre alcune considerazioni molto rilevanti per questo nostro lavoro.

Entrambi i lavori si focalizzano sulla riforma del D.Lgs 545/92 e dunque sull'ordinamento degli organi di giurisdizione tributaria, e non sul D.Lgs 546/92 sul quale si focalizza invece maggiormente questo lavoro.

Con riferimento all'elaborazione del nostro gruppo di lavoro, ci pare da una prima sommaria analisi che le due proposte della maggioranza convergano nel senso qui

prospettato di una maggiore terzietà dei giudici tributari, da raggiungere attraverso il trasferimento gestionale della giurisdizione tributaria sotto la Presidenza del Consiglio, una creazione di una autonoma Quarta magistratura, professionale, e nella trasformazione delle attuali commissioni in Tribunali Tributari e Corti di Appello Tributarie. Sembra dunque definitivamente accantonata dalle due forze componenti l'attuale maggioranza la proposta avanzata nella precedente legislatura di attribuire alla Corte dei conti la giurisdizione tributaria. Sul punto le due proposte in via di presentazione sembrano essere in linea con i risultati del lavoro del nostro gruppo di studio il quale, dopo aver analizzato anche l'ipotesi del trasferimento alla Corte dei Conti, ha tuttavia ritenuto quasi all'unanimità (con la sola voce contraria dei giudici della Corte dei Conti che infatti hanno abbandonato il gruppo) la soluzione dell'autonomia della giurisdizione tributaria in grado di meglio attuare il disegno costituzionale ed in grado di mantenere e valorizzare gli elementi positivi dell'attuale sistema.

*

XII - Proposte concrete

Abbiamo focalizzato le nostre proposte sui principi che a nostro avviso dovrebbero guidare la riforma di alcune caratteristiche fondamentali del processo tributario, senza entrare nel campo delle scelte normative di dettaglio o della tecnica normativa:

1. **Terzietà, imparzialità e indipendenza del giudice.** Al fine di garantire l'imparzialità e la terzietà dei giudici tributari ai sensi dell'art. 111 Cost., è necessario costituire una giurisdizione tributaria autonoma e indipendente, composta da Tribunali tributari e Corti d'appello tributarie. Questo aspetto concerne la riforma dell'ordinamento della giurisdizione tributaria (riforma del D.Lgs 545/1992), e le due proposte di iniziativa parlamentare presentate in questa legislatura ci pare vadano nella giusta direzione; dunque ci limitiamo a fornire il risultato della nostra riflessione quale ulteriore spunto di riflessione per la futura attività di sintesi parlamentare che dovrà essere fatta tra le due proposte.
2. **Atti impugnabili.** L'attuale interpretazione estensiva della giurisprudenza sembra sufficientemente ampia. Nello studio ci limitiamo a suggerire la possibilità per il giudice tributario di conoscere del risarcimento dei danni.
3. **Difesa tecnica e gratuito patrocinio.** Ci è sembrato opportuno proporre

una limitazione del potere di rappresentanza alle sole controversie soggette a reclamo/mediazione (di competenza del giudice onorario/ se, come proposto in una delle due proposte presentate in parlamento, si introduce tale figura) perlomeno per tutte le figure di cui alle lettere da c) ad h) dell'art. 12, c. 3 (e forse anche ai dottori commercialisti se non già abilitati al momento della riforma o, se successivamente, dotati di specifica abilitazione consistente di formazione anche "processual civilistica"). L'istituto del gratuito patrocinio nelle controversie tributarie va completamente riformato: oggi non garantisce l'effettivo diritto di accesso alla giustizia per i non abbienti.

4. **Procedimento cautelare:** deve essere potenziato e privato di ogni automatismo, trasformato in baluardo del diritto del contribuente di difendersi "da pari" nel contenzioso con il fisco.
5. **Reclamo e Mediazione.** Anche in questo caso le proposte di fonte parlamentare sembrano andare nella direzione da noi indicata, di sostituire l'attuale sistema con uno in cui la mediazione avviene davanti al giudice monocratico o relatore (o onorario), ma non davanti al medesimo ente impositore.
6. **Modalità e termini di costituzione in giudizio.** Si propongono alcune misure volte a consentire al Processo Tributario Telematico (PTT) di sprigionare appieno i benefici della digitalizzazione dei processi (e ridurre drasticamente il contenzioso potenziale da processo telematico), sfruttando le riforme al Codice dell'Amministrazione Digitale, il domicilio digitale, ed altre novità in via di attuazione. Il principale accorgimento proposto è quello di far introdurre il giudizio tributario attraverso il deposito diretto del ricorso nel SIGIT (anche se corredato da istanza di reclamo/mediazione), eliminando l'onere di previa notifica dell'atto a controparte. Sarà il sistema a notificare l'avvenuto deposito alla PEC dell'ente impositore, indicata dal contribuente nella nota di iscrizione a ruolo.
7. **Parità delle parti e onere della prova.** Si propone di dotare il giudice tributario di poteri istruttori esercitabili anche *ex officio*, eliminare le presunzioni assolute e mitigare la preponderante forza nel processo tributario alle risultanze delle indagini GdF, AdE.
8. **Prova testimoniale e dichiarazioni di terzi.** Si propone di eliminare il

divieto di testimonianza per adeguare il processo tributario ai parametri minimi di tutela previsti a livello costituzionale, europeo e CEDU.

9. **Tutela patrimoniale durante i gradi di merito.** Questo elemento di riflessione si ricollega alla esigenza di riforma della tutela cautelare e dell'ampliamento della potestà del giudice tributario sino a ricomprendere il risarcimento del danno, questo per mitigare il fenomeno sempre più diffuso delle imprese costrette a chiudere nelle more della pendenza di un contenzioso tributario.
10. **Spese processuali.** Abbiamo evidenziato nelle ipotesi di cessazione della materia del contendere, il problema dell'abuso della compensazione delle spese, i ristretti margini della condanna alle stesse e il "privilegio" erariale della prenotazione a debito
11. **Ipotesi di riforma del giudizio di legittimità.** Anche in questo caso la proposta di porre all'apice del riformato processo tributario una sezione tributaria (composta di più sotto-sezioni) della Cassazione sembra essere condivisa dalla proposte parlamentari attualmente pendenti.