

SENATO DELLA REPUBBLICA

COMMISSIONI 2^a (GIUSTIZIA) E 6^a (FINANZE E TESORO) RIUNITE

Contributo di PIETRO BRACCO¹ alle udizioni del 28 giugno 2022 sul Disegno di Legge n. AS2636 “*Disposizioni in materia di giustizia e processo tributario*”

* * *

Onorevoli Senatori,

accolgo con grande onore e con grande piacere il Vostro invito a portare il mio contributo all’analisi delle proposte normative contenute nel Disegno di Legge n. AS2636, denominato: “*Disposizioni in materia di giustizia e processo tributario*” (di seguito anche “**Disegno di Legge**”).

La necessità di riformare il processo tributario è, infatti, da tempo un tema avvertito dagli operatori del diritto tributario, dai cittadini e dalle imprese.

A tale riguardo, come saprete, ho avuto il piacere di far parte della Commissione interministeriale (Finanze e Giustizia) per la riforma della giustizia tributaria istituita con Decreto del 12 aprile 2021 (di seguito “**Commissione della Cananea**”), i cui lavori si sono conclusi con la relazione del 30 giugno 2021 (di seguito anche “**Relazione**”). In tale documento sono state formulate diverse proposte normative, alcune delle quali sono state prese a riferimento per il Disegno di Legge. Alcune altre raccomandazioni formulate in quella sede non ne hanno trovato allo stato accoglimento.

In tale ottica, pertanto, il presente documento vuole essere, da un lato, una analisi delle proposte normative contenute nel Disegno di Legge (si veda il par. 1) e, dall’altro lato, vuole porre l’attenzione sugli ulteriori e auspicati interventi normativi da porre in essere per rendere il processo tributario più efficace, più giusto e più semplice (cfr. par. 2).

¹ Dottore Commercialista, Revisore Legale, Dottore di Ricerca in Diritto Tributario Internazionale, Adjunct Professor LUISS Business School, Vice Presidente Comitato Tecnico Fiscale dell’ANDAF, membro della Commissione della Cananea.

In altri termini, mi si permette di usare le parole di un grande maestro del diritto tributario al cui fianco ho avuto il piacere di lavorare per oltre 12 anni. Augusto Fantozzi era solito dire, quanto si affrontava un argomento articolato, "*prima facciamo l'albero, poi mettiamo le palline*". Ecco, a mio avviso, il Disegno di Legge rappresenta l'albero. E' però necessario, per avere un risultato ottimale, mettere anche le palline.

Le mie considerazioni prendono certamente spunto dai lavori della Commissione della Cananea ma si basano anche sull'esperienza che ho maturato come difensore in commissione tributaria e dai rapporti professionali con le imprese sia a livello diretto che associativo.

1. Analisi degli istituti giuridici introdotti con il disegno di legge (i.e. l'albero)

1.1. Professionalizzazione del giudice tributario

La proposta sicuramente più innovativa è quella relativa alla professionalizzazione della magistratura tributaria (art. 1 del Disegno di Legge che modifica il decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545).

L'attuale sistema, come noto, prevede che la magistratura tributaria sia costituita da giudici onorari selezionati sia tra i magistrati cd. togati sia tra i cd. laici ovvero tra soggetti esterni alla magistratura ma esperti a vario titolo di diritto tributario in virtù della attività professionale svolta.

1.1.1. La proposta di riforma prevede, di contro, che la nomina a magistrato tributario si consegua mediante un concorso per esami (e non più mediante selezione tra i soggetti appartenenti alle categorie indicate dalla legge a seguito di concorso per titoli) e che il trattamento economico sia equiparato a quello dei magistrati ordinari.

La riforma va **salutata con favore** perché finalmente attribuisce al processo tributario pari dignità rispetto alle altre giurisdizioni.

La complessità e la delicatezza della materia, le sue frequenti modifiche e l'impatto che le decisioni giudiziarie hanno sulla **vita dei contribuenti, sull'economia nonché sulle finanze pubbliche** rendono ineludibile l'utilizzo di un giudice specializzato che si dedichi professionalmente a tale tipo di processo.

Ritengo apprezzabile la proposta di **far coesistere per un periodo di tempo giudici volontari e giudici professionali** e di riservare a essi una quota dei posti disponibili. Si consente così un passaggio ordinato da una magistratura volontaria a una professionale e si preservano le indubbie competenze ed esperienze che i giudici volontari hanno accumulato nel corso del loro servizio.

Tale soluzione permette infatti di mettere a disposizione dei neo-giudici tributari il bagaglio di conoscenze e di esperienza accumulato nel tempo dalla magistratura tributaria onoraria. Del pari condivisibile l'istituzione dell'**Ufficio del massimario nazionale** in sostituzione degli uffici delle singole commissioni.

In tale modo si assicurerà una maggior conoscenza e dunque una maggior **omogeneità delle decisioni** rese dai giudici tributari di merito. D'altronde, la questione è talmente sentita che il Garante del contribuente della Regione Lombardia ha chiesto da tempo l'accesso libero dei contribuenti alle banche dati delle sentenze tributarie di cui beneficiano commissioni tributarie e amministrazione finanziaria.

1.1.2. Segnalo, tuttavia, alcuni profili che destano perplessità e ritengo necessitino di modifiche.

1.1.2.1. Tra questi, su tutti, la riserva dell'accesso alla magistratura tributaria ai soli laureati in giurisprudenza con **esclusione dei laureati in materie economiche**.

A mio giudizio, ciascun collegio dovrebbe essere composto obbligatoriamente sia da laureati in economia che in giurisprudenza.

Come noto, l'approfondita conoscenza della materia contabile risulta fondamentale per comprendere numerosi aspetti della fiscalità d'impresa e tale conoscenza non sembra possa essere sempre garantita dai laureati in giurisprudenza.

E, infatti, non a caso, la proposta di riforma prevede tra le materie dell'esame orale la conoscenza di **soli "elementi di contabilità aziendale e di bilancio"**. Onestamente tale studio appare riduttivo per un giudice che, in considerazione della materia che è chiamato a gestire, ha comunque necessità di conoscenze multidisciplinari. Questo vale ancora di più in ragione delle sempre più stretta derivazione della base imponibile Ires e Irap dal bilancio.

Il rischio che vedo nella scelta di escludere i laureati in economia è l'**aumento esponenziale** da parte dei magistrati tributari del ricorso alle **consulenze tecniche d'ufficio** con conseguente aumento dei costi dei giudizi per i contribuenti.

Il **diritto tributario**, poi, pur ovviamente presente tra le materie d'esame, meriterebbe un'**attenzione maggiore** rispetto alle altre materie. La sua vastità, infatti, induce spesso le università a suddividerlo in più corsi (ad esempio aventi come specifico oggetto la fiscalità d'impresa, la fiscalità internazionale, quella unionale, il mondo doganale, ecc.) e anche negli studi professionali vi sono figure altamente specializzate con cui i giudici dovranno necessariamente confrontarsi.

Sia le materie di concorso che la formazione successiva per i vincitori (di cui non si rinviene alcun riscontro nella proposta) non sembrano tenere adeguatamente in considerazione tali esigenze.

1.1.2.2. A ciò si aggiunga che nel progetto di riforma non è rinvenibile una qualsiasi forma di modalità di **valutazione della qualità del contenuto delle sentenze**. Tale lacuna risulta in contrasto con l'obiettivo della riforma di creare un corpo di giudici tributari altamente professionali e specializzati.

Sotto tale profilo ritengo che la valutazione delle decisioni possa provenire dal Consiglio di presidenza della giustizia tributaria.

Tale organo, quale vertice dell'ordinamento processuale tributario, ha la funzione di deliberare sullo stato giuridico dei giudici tributari e dunque di assumere ogni decisione in riferimento alla nomina, al trasferimento alla promozione e alla adozione dei provvedimenti disciplinari nei confronti dei magistrati tributari.

In quanto organo di autogoverno della magistratura tributaria può a esso essere demandato il compito, nell'ambito dei provvedimenti disciplinari da adottare, di effettuare una valutazione anche qualitativa delle decisioni dei giudici.

1.1.2.3. Ritengo, infine, che la professionalizzazione dei giudici tributari debba comportare la possibilità per gli stessi di accedere alla **Sezione tributaria della Corte di Cassazione**, non frapponendosi nessun ostacolo di ordine costituzionale o sistemico.

Il giudizio di legittimità è, infatti, un giudizio che coinvolge indistintamente sia decisioni promulgate da giudici ordinari sia da giudici speciali quali le commissioni tributarie e addirittura ammette la possibilità della partecipazione di cittadini idonei estranei alla magistratura nelle *“sezioni specializzate per determinate materie”* (art. 102, comma 2 della Costituzione).

Dunque, l'assenza di appartenenti alla magistratura tributaria nella sezione tributaria della Corte di Cassazione sarebbe priva di giustificazione.

1.1.2.4. Ritengo infine che sarebbe più appropriata nell'ambito della proposta di modifica che si sta elaborando la trasformazione delle Commissioni Tributarie in **Tribunali Tributari e Corti di Appello Tributarie**, che non è solo una questione semantica, e il conseguente loro **trasferimento sotto la competenza della Presidenza del Consiglio o del Ministero della Giustizia** al pari di tutti gli altri tribunali al fine di garantirne anche formalmente dall'Amministrazione finanziaria.

L'attuale attribuzione al Ministero dell'Economia e Finanze dei poteri di vigilanza, sanzionatori e disciplinari nei confronti dei giudici nonché l'inquadramento del personale ausiliario e di segreteria dei giudici nell'ambito dello stesso hanno fatto sì che

in passato si sia sollevato più di un dubbio sulla reale capacità di indipendenza dei giudici tributari.

1.2. Il “rinvio pregiudiziale in cassazione” e il “ricorso nell’interesse della legge in materia tributaria”

1.2.1. Il Disegno di Legge prevede l’introduzione di due istituti di natura processuale volti a rendere più tempestivo l’intervento nomofilattico della Corte di Cassazione, con desiderati benefici in termini di uniforme interpretazione della legge, prevedibilità delle decisioni e deflazione del contenzioso.

Si tratta in particolare del:

- “*rinvio pregiudiziale in cassazione*”, previsto dall’art. 2, co. 2, lett. g) del Disegno di Legge, il quale introduce all’interno del D.Lgs. 546 del 1992 il nuovo art. 62-ter;
- “*ricorso nell’interesse della legge in materia tributaria*”, previsto dall’art. 2, co. 1, del Disegno di Legge, il quale introduce all’interno del Codice di Procedura Civile il nuovo art. 363-bis.

Con il “*rinvio pregiudiziale in cassazione*” viene concessa al giudice tributario, di primo o di secondo grado, la facoltà di chiedere alla Corte di Cassazione l’enunciazione di un principio di diritto idoneo alla risoluzione, anche parziale, della controversia.

Con il secondo istituto viene consentito al Procuratore generale presso la Corte di Cassazione di proporre ricorso presso la Corte, al fine di richiedere l’enunciazione di un principio di diritto nell’interesse della legge.

I presupposti per l’avvio dei predetti procedimenti sono sostanzialmente gli stessi e consistono nella:

- novità della questione, sia perché avente a oggetto un quadro normativo nuovo, sia perché non sia stata precedentemente trattata dalla giurisprudenza di legittimità;
- esistenza di difficoltà interpretative e nella presenza di orientamenti contrastanti presso la giurisprudenza di merito;
- ripetitività attuale o potenziale della questione in numerose controversie.

Gli istituti in esame divergono sia per la fonte di innesco, il giudice tributario nel caso del rinvio pregiudiziale, il Procuratore generale nel caso del ricorso nell’interesse della legge tributario, sia per gli effetti della pronuncia della Corte, che risulta vincolante per il giudice solo con riferimento al primo strumento ed unicamente per il singolo giudice del rinvio. Al di fuori di questo caso – in ossequio all’obiettivo perseguito con tali istituti -

l'interpretazione della Corte, sebbene non giuridicamente vincolante, costituirà un autorevole precedente al quale i giudici di merito potranno fare riferimento.

Ritengo che l'introduzione degli strumenti in esame sia da **salutare con favore** in quanto tale intervento nomofilattico preventivo può assicurare un contributo alla certezza del diritto, indirizzando le corti di merito, i contribuenti e l'Amministrazione.

1.2.2. Il rischio che vedo è quello di un possibile **intasamento dell'ufficio del Procuratore generale** la cui attività viene spesso innescata da sollecitazioni esterne (di associazioni, cittadini, istituzioni ecc.) a cui comunque dovrà dare un riscontro (anche di archiviazione).

A tale problema potrebbe essere data soluzione **rafforzando l'ufficio del Procuratore Generale** con personale competente in materia tributaria.

1.2.3. Vi è poi il pericolo - che merita un supplemento di riflessione - che la possibilità di lasciar decidere direttamente la Corte di cassazione **deresponsabilizzi i giudici di merito** che, in giudizi diversi da quello che ha dato adito al rinvio, potrebbero essere tentati di applicare il principio di diritto espresso dalla Corte di Cassazione in modo automatico senza valorizzare le specificità del singolo caso. Su questo non aiuta l'Analisi tecnico-normativa al Disegno di Legge che parla di responsabilità a carico del giudice di merito che si discosti dal suddetto principio.

La decisione in via automatica da parte del giudice di merito secondo il principio sancito dalla Corte potrebbe, infatti, comportare il venire meno dell'**autonomia del giudice** che si sentirebbe vincolato ad adeguarsi a detto principio.

Vi sarebbe dunque il rischio di ingessare eccessivamente la giurisprudenza di merito, in soluzioni "preconfezionate".

Per evitare che il giudice perda la propria autonomia, si potrebbe per legge **escludere la sanzionabilità del giudice che si discosti dal precedente**, come viene paventato nella relazione illustrativa al Disegno di Legge.

1.3. Competenza del giudice monocratico

1.3.1. La riforma introduce, nel processo tributario, il giudice monocratico deputato a decidere le "*controversie di valore fino a 3.000 euro*", con esclusione delle controversie di valore indeterminabile (art. 2, comma 2, del Disegno di legge che propone l'inserimento dell'art. 4-*bis* nel decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546).

Il valore della lite viene determinato secondo i criteri attualmente applicabili per l'individuazione delle controversie per le quali si può stare in giudizio senza assistenza

tecnica (art. 12, c. 2, D.Lgs. n. 546/1992). Si deve, dunque, fare riferimento all'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni mentre in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste.

1.3.2. L'introduzione del giudice monocratico, già presente in altri ambiti dell'ordinamento giudiziario, **non è da me ritenuta opportuna** poiché l'importante **influenza sulle casse dello Stato e dei cittadini** dell'attività delle commissioni tributarie - le cui decisioni incidono direttamente sulla vita dei cittadini, delle imprese e sulle finanze pubbliche - richiede una ponderazione collegiale delle questioni oggetto delle controversie.

Non è, dunque, un problema di mero valore delle controversie ma di **delicatezza e complessità della materia** che non può essere rimessa alla ponderazione del singolo.

Ritengo, invece, che la figura del Giudice monocratico possa essere utile per valutare e decidere le controversie in relazione alle quali vi sia già stata l'elaborazione di un principio di diritto consolidato o la formazione di un orientamento univoco da parte della Corte di Cassazione.

1.3.3. Qualora, invece, si intenda perseguire la soluzione proposta nel Disegno di Legge, ritengo opportuno introdurre la **possibilità per le parti di chiedere** al Presidente della Commissione tributaria che la controversia di competenza del giudice monocratico se collegata con una, anche solo potenziale, di competenza collegiale **possa essere discussa innanzi al collegio**.

Accade sovente, infatti, che un medesimo fatto dia luogo ad una verifica fiscale e a molteplici atti di accertamento collegati tra loro quanto all'oggetto ancorché differenziati per anno e valore.

Dunque, ai fini dell'efficienza e della celerità della giustizia tributaria, in questi casi è dirimente che vi sia una valutazione collegiale anche della controversia di valore minore per gli effetti che la sua decisione potrebbe avere sulle altre.

1.3.4. La bozza di riforma in esame stabilisce poi rilevanti limiti all'**impugnabilità della sentenza del giudice monocratico**. In particolare, si prevede che la sentenza di primo grado da esso pronunciata possa essere **impugnata esclusivamente** per violazione di norme sul procedimento nonché per violazione di norme costituzionali, comunitarie ovvero dei principi regolatori della materia (art. 2, comma 2, del Disegno di legge n. 2636 che modifica l'art. 52 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546).

Tali limiti, tuttavia, non si applicherebbero alle controversie riguardanti le risorse proprie tradizionali dell'Unione europea e l'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione.

La disposizione intende meritevolmente diminuire il numero degli appelli circoscrivendo le ragioni di impugnabilità delle decisioni di primo grado. A cascata, dovrebbero così ridursi ulteriormente i giudizi di cassazione in considerazione della maggior stabilità delle sentenze di appello.

Il contenuto della disposizione, tuttavia, desta **notevoli perplessità**.

Essa, infatti, ricalca pedissequamente l'art. 339, comma 3, del codice di procedura civile, che prevede gli stessi limiti di impugnazione per le sentenze del Giudice di pace pronunciate **secondo equità**. Nel caso di tali decisioni, l'utilizzo dell'equità consente effettivamente di limitare i casi di impugnazione.

Il Giudice monocratico tributario, tuttavia, è chiamato a decidere **secondo diritto**. La natura indisponibile dei diritti oggetto del contendere e gli interessi di natura pubblicistica sottesi a tali decisioni impediscono, infatti, l'applicazione del criterio equitativo.

Ciononostante, **la riforma rende sentenze pronunciate secondo diritto appellabili esclusivamente secondo i criteri dell'equità**.

Non sarà, infatti, possibile appellare la decisione di primo grado, ad esempio, per ragioni attinenti alla omessa o errata valutazione delle prove o per violazione di legge (vizio diverso dalla violazione dei principi regolatori della materia).

Nel caso di plurimi accertamenti in capo allo stesso contribuente sulla stessa materia, a parità di oggetto, quello affidato al giudice monocratico avrà fortissimi limiti in sede di appello non sussistenti invece per l'accertamento di competenza collegiale.

Vi è il concreto rischio che tale sistema ibrido possa **violare i diritti costituzionali** di uguaglianza, di difesa e di capacità contributiva e, in definitiva, la garanzia del giusto processo.

1.4. La prova testimoniale

Il disegno di riforma del processo prevede, altresì, la modifica dell'articolo 7, comma 4, del D.Lgs. 546/1992 al fine di introdurre nel processo tributario, a determinate condizioni e solo nella forma scritta, la prova testimoniale.

1.4.1. Ora, quello dell'ammissibilità della prova testimoniale è un tema che ha a che vedere soprattutto con il principio di **effettività della tutela del contribuente**, da sempre in qualche modo bilanciato con la tutela degli interessi erariali e con la natura di un processo che è sempre stato immaginato come tendenzialmente cartolare (natura che condivide anche con lo stesso rapporto d'imposta, connotato, anch'esso, da

un'impostazione principalmente documentale, così come per le modalità di accertamento), non da ultimo anche per questioni di celerità.

Sebbene il bilanciamento sino ad oggi operato dal Legislatore è stato sempre confermato dalla Corte Costituzionale, il tema dell'effettività della tutela del contribuente non si è mai sopito, emergendo talvolta innegabilmente con forza nelle dinamiche processuali.

Un importante contributo per la ricerca di questo non facile bilanciamento è stato dato dalla **Corte di Cassazione che ha espressamente ammesso** in ogni caso anche per il contribuente la possibilità di produrre in giudizio **dichiarazioni scritte di terzi**.

In questo contesto generale, col Disegno di Legge si intende evidentemente – e, si direbbe, lodevolmente – introdurre un'apertura nel senso di una maggiore effettività della tutela del contribuente.

Nel far ciò, si prevede che la prova testimoniale sia, da una parte, ammessa “**anche senza l'accordo delle parti**” (dunque anche, su impulso e a giudizio della sola Commissione) ma, dall'altra, esclusivamente entro determinati limiti. Limiti per i quali, in particolare, tale tipo di prova risulterebbe ammesso solo:

- ove la Commissione lo ritenga “**assolutamente necessario ai fini della decisione**”;
- quando la pretesa tributaria sia fondata su verbali o altri atti facenti fede sino a querela di falso. In tali casi la prova è ammessa soltanto su circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale.

Se, dunque, il fine può apparire lodevole, lo strumento, invece, appare alquanto macchinoso; verosimilmente a rischio di divenire esso stesso oggetto del contendere.

1.4.2. Con riguardo ai requisiti previsti dal Disegno di Legge, occorre procedere dal fatto che la prova testimoniale risulta ammessa solo “**quando la pretesa tributaria sia fondata su verbali o altri atti facenti fede sino a querela di falso**”.

Ora, la “*pretesa tributaria*” è contenuta, come noto, non in verbali o altri atti, ma, piuttosto, negli atti autoritativi (gli avvisi di accertamento, per definizione; ma, a questo proposito, occorre anche ricordare che esistono anche altre tipologie di atti, e anche contenziosi che non derivano da avvisi di accertamento). Partendo da questo presupposto, cosa vuole esattamente significare il termine “*fondata*”? L’“essere a fondamento” di una determinata pretesa tributaria? Appare evidente che gli scenari che si aprono possono essere molteplici, tutti soggetti alla valutazione del giudice, e tutti incentrati sull'intensità del concorso del contenuto di “*verbali o altri atti facenti fede sino a querela di falso*” all'individuazione della “*pretesa tributaria*”.

Ciò posto – prosegue la norma – **“In tali casi la prova è ammessa soltanto su circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale”**. La norma proposta non è particolarmente cristallina ma pare legittimo darne un’interpretazione che, in buona sostanza, confermi semplicemente il fatto che, *“quando la pretesa tributaria sia fondata su verbali o altri atti facenti fede sino a querela di falso”*, la prova testimoniale è ammessa per le finalità previste dai criteri generali dettati dal codice civile, cosicché sarà possibile dimostrare l’eventuale infondatezza dei fatti attestati nei *“verbali o altri atti facenti fede sino a querela di falso”* o, in ogni caso, altri fatti rilevanti ai fini della *“pretesa tributaria”*.

1.4.3. Se questo è il contesto nel quale può inserirsi la prova testimoniale, occorre poi considerare anche la **valutazione strettamente processuale** che i giudici sono tenuti a compiere: la prova testimoniale può essere ammessa solo laddove i giudici lo ritengano *“assolutamente necessario ai fini della decisione”*.

Il regime della prova testimoniale, così come tratteggiato, appare non immediatamente in armonia con i principi generali che presiedono, all’interno dell’ordinamento, all’utilizzo dei mezzi di prova. I tradizionali concetti di ammissibilità e rilevanza della prova appaiono nella formulazione della proposta normativa non ben delineati; e il concetto di *“assoluta necessità”*, che il testo attribuisce al mezzo di prova, attiene, in realtà, più verosimilmente al fatto da provare. Del resto, non si comprende perché mai i giudici dovrebbero ritenere *“assolutamente necessario ai fini della decisione”* ammettere la prova testimoniale se non perché – molto più semplicemente – ritengono, invece, **assolutamente necessario accertare il fatto oggetto di prova**, anche attraverso la prova testimoniale (perché non persuasi dal quadro probatorio già in loro possesso).

1.4.4. E, poi, quindi, emergerebbero le problematiche che una simile valutazione, rimessa esclusivamente ai giudici, può determinare con riguardo al **principio dell’onere della prova**; si pensi, banalmente, al contribuente cui venga negata la prova testimoniale e a cui, poi, venga sostanzialmente condannato per non aver assolto all’onere probatorio che sullo stesso grava, comunque, secondo i principi generali. Vista dall’opposta prospettiva, si potrebbe giungere all’amara constatazione per cui i giudici, pur di evitare simili inciampi, si rassegnerebbero ad ammettere qualunque prova testimoniale (sempre laddove ricorra anche la seconda condizione sopra citata e di cui si dirà immediatamente di seguito).

E, naturalmente, pur in questo mutato quadro, resterebbe – si ritiene – ferma la possibilità di utilizzare dichiarazioni scritte di terzi, che resterebbero soggette alla disciplina così come la conosciamo oggi.

1.4.5. In conclusione, il meritorio tentativo di introdurre la prova testimoniale nel processo tributario al fine di garantire una maggiore effettività alla tutela del

contribuente rischia di dar vita a una serie di complicazioni (e di motivi di impugnazione) che risulterebbero meglio gestibili quantomeno se, sotto il profilo strettamente processuale, ci si limitasse a far riferimento ai principi in tema di prova ormai consolidati all'interno dell'ordinamento processualcivilistico.

In quest'ottica, parrebbe utile almeno eliminare l'inciso per cui la prova testimoniale è ammessa ove la Commissione lo ritenga *“assolutamente necessario ai fini della decisione”*. Espressione che – come sopra rilevato – rischia di creare un cortocircuito tra la valutazione sulla rilevanza del fatto da provare e la valutazione sull'ammissibilità della prova; concetti diversi che già sono oggetto di elaborazione nell'ambito del processo civile, cui sarebbe utile fare ricorso eliminando spunti normativi (quale quello in parola) che rischiano di ingenerare confusione invece di apportare alcuna reale utilità.

Trovo molto equilibrata in questa direzione la proposta formulata da alcuni membri della Commissione della Cananea dove prevede che la prova testimoniale sia *“ammessa in forma scritta ai sensi del codice di procedura civile su circostanze oggetto di dichiarazioni di terzi contenute in atti istruttori”*

1.5. Conciliazione ad opera del giudice

L'art. 2, co. 2, lett. d) del Disegno di Legge prevede l'introduzione di un nuovo istituto denominato *“conciliazione proposta dalla commissione tributaria”* che viene inserito nel nuovo art. 48-bis.1 del D.Lgs. 546/1992.

Più nello specifico, in forza di tale strumento, nelle controversie soggette a reclamo ai sensi dell'art. 17 D.Lgs. 546/1992, il giudice può, valutato l'oggetto della controversia e l'esistenza di questioni di facile e pronta soluzione, proporre alle parti una conciliazione. Qualora tale tentativo abbia esito positivo, viene redatto un precesso verbale che costituisce titolo per la riscossione a favore dell'ente impositore e nel quale sono indicate le somme dovute, i termini e le modalità di pagamento.

Le parti sono indotte all'adesione alla proposta conciliativa formulata dal giudice attraverso la previsione contenuta nell'art. 2, co. 2, lett. c) del Disegno di Legge, la quale, sostituendo l'art. 15, co. 2-*octies* D.Lgs. 546/1992, dispone che, qualora la parte non abbia accettato la proposta senza giustificato motivo, le **spese di lite** restino a suo carico e siano maggiorate del 50 per cento nel caso in cui la sentenza riconosca le sue pretese in misura inferiore a quella contenuta nella proposta.

Ritengo che lo strumento della *“proposta conciliativa formulata dal giudice”* possa creare una inopportuna **commistione tra il soggetto deputato ad avanzare la proposta e il soggetto giudicante**. Infatti, in caso di mancato accoglimento della proposta, difficilmente il giudice tributario si potrebbe discostare da quest'ultima,

arrivando alla paradossale situazione in cui si avrebbe una sentenza anticipata (la proposta), che raramente potrebbe essere oggetto di modificazione successiva da parte del soggetto giudicante.

Pertanto, valuto opportuno non prevedere l'introduzione di tale strumento, ma, viceversa, di recuperare e valorizzare, attraverso uno specifico intervento normativo, la proposta formulata da Franco Gallo nella Relazione (pag. 53 e ss) che aveva caldeggiato l'idea di affidare la mediazione ex art. 17-*bis* D.Lgs. 546/1992 ad un organo terzo ed imparziale. Un soggetto che, come autorevolmente sostenuto, con molta informalità cerchi di comporre la controversia.

Si tratterebbe di introdurre, quindi, una fase amministrativa, indipendente rispetto a quella di carattere giurisdizionale, che dovrebbe essere accompagnata, per espressa previsione normativa, dall'inutilizzabilità nel processo degli atti propri di detta fase.

2. Gli interventi per una riforma del processo tributario (i.e. le palline)

2.1. Mediazione tributaria

Necessario completamento di quanto appena esposto con riguardo alla proposta conciliazione ad opera del giudice, è la riformulazione - o, meglio, stravolgimento - dell'istituto della mediazione tributaria ex art. 17-*bis* D.Lgs. 546/1992.

Ritenuta inopportuna, in ambito tributario, la figura del giudice quale soggetto mediatore, e caldeggiando, invece, l'istituzione di un **soggetto dedicato che si occupi esclusivamente** di questa più che mai necessaria attività volta a favorire la definizione delle vertenze e la deflazione del contenzioso, occorre ripensare l'istituto della mediazione perché diventi esattamente questa fase amministrativa appena illustrata.

La mediazione dovrebbe, dunque, essere affidata non più all'Amministrazione ma, piuttosto, ad un organo composto da **giudici onorari**, che godrebbero dell'indipendenza e autorevolezza necessarie al soddisfacente perseguimento dello scopo prefisso.

2.2. Processo tributario telematico

Ritengo che per una riforma efficace, efficiente e giusta del processo tributario sia indefettibile un risoluto e corposo intervento in merito al processo tributario telematico.

A tale proposito, nella Relazione (pag. 95) era stato richiesto un intervento legislativo diretto alla estensione e al miglioramento del processo tributario telematico, con la finalità di semplificare, per tutti i soggetti del processo tributario, l'esercizio delle

rispettive attività, eliminando adempimenti superflui e prevedendo per quelli indispensabili, meccanismi automatici o semplificati di esecuzione.

Ritengo che questa occasione sia preziosa per intervenire anche in tale ambito, dal momento che una semplificazione e un efficientamento del processo tributario telematico contribuirebbe non solo a rendere più efficace tale strumento ma prevederebbe anche l'insorgenza di innumerevoli contenziosi di natura c.d. formale. Si pensi, ad esempio, a quelli riguardanti la forma degli atti processuali.

E' vero, a tale proposito, che il processo tributario telematico ha costituito un significativo passo in avanti, che però ha reso evidenti alcuni limiti dovuti a un approccio iniziale alla costruzione del sistema, **rimasto troppo "cartamatico"**, ovvero ancorato alla replicazione telematica delle fasi del processo cartaceo.

E', quindi, necessario un aggiornamento del sistema, che possa non solo migliorare l'esperienza utente per giudici, difensori e cittadini (e dunque consentire agli stessi di focalizzarsi sul contenuto sostanziale dei contenziosi e di non dover dibattere di procedura telematica, creando contenzioso da processo telematico e allungando i tempi della giustizia), ma comportare un grande risparmio per lo Stato, in questo modo proponendo il processo tributario telematico come modello per la futura piattaforma unica dei processi telematici.

L'implementazione in Italia di un processo completamente telematico potrebbe comportare il **ripensamento di alcuni istituti**, come la notifica del ricorso/appello e la successiva costituzione in giudizio e la notifica delle sentenze alla controparte.

Il tutto per poter dare maggiore velocità al processo tributario e per evitare di impegnare la giustizia tributaria in inutili eccezioni di forma.

2.3. Contraddittorio nel procedimento

Con il Disegno di Legge non vengono introdotti o modificati gli istituti del diritto tributario riguardanti il contraddittorio, che erano stati oggetto di una specifica proposta in sede di Relazione (pag. 111).

Vista l'importanza fondamentale di tale tematica, si propone di estendere con carattere di generalità, il diritto del contribuente al contraddittorio, inserendo una specifica disposizione nello Statuto del contribuente; ciò anche al fine di assicurare la sua applicazione da parte degli enti impositivi non statali.

Ricordiamo infatti che il contraddittorio rappresenta la fase di partecipazione del contribuente alla fase istruttoria del procedimento tributario e nell'attuale assetto normativo manca una disposizione che sancisca il diritto del contribuente ad essere

sentito prima dell'emissione dell'atto impositivo finale, e pena la nullità dell'atto stesso. L'esigenza di una disciplina che renda generalizzato l'uso di tale istituto si impone ancor più se si considera la posizione della giurisprudenza (anche della Corte di Giustizia) che vede nel contraddittorio un principio fondamentale dell'ordinamento tributario posto a tutela del diritto di difesa del contribuente, e del buon andamento dell'Amministrazione.

2.4. Modifica della disciplina dell'autotutela tributaria

Un ulteriore intervento che ritengo sia necessario, al fine di ripristinare un **rapporto di correttezza tra il fisco e contribuenti**, è quello attinente all'istituto dell'autotutela tributaria.

Ad oggi, l'orientamento giurisprudenziale non pare dare una visione univoca sulla necessità o discrezionalità in capo all'Ente impositore di procedere in autotutela quando un atto risulta illegittimo.

Ciò comporta due ordini di problemi:

- *in primis*, accade spesso che a fronte di un atto palesemente illegittimo il contribuente ne richieda l'annullamento in autotutela all'Amministrazione, ma in caso di inerzia (o ritardo) della stessa, si veda costretto a proporre ricorso giurisdizionale nel termine di legge, con un contestuale aggravio della "macchina giurisdizionale";
- in secondo luogo, può accadere che il contribuente, per un mero errore, non impugni l'atto impositivo nei termini di legge, con conseguente definitività di quest'ultimo anche in cui sia affetto da palese illegittimità.

Per ovviare al primo di tali problemi, considero necessario prevedere in modo espresso che il potere di autotutela da parte dell'Ente impositivo costituisca un **obbligo ex lege**, quantomeno nelle ipotesi di chiara infondatezza dell'atto impositivo.

La richiesta di autotutela dovrebbe poi interrompere i termini per impugnare l'atto.

Quanto al secondo punto, ritengo che sia opportuno introdurre una disposizione *ad hoc*, che, in caso di palese illegittimità dell'atto, ne consenta, dopo la preliminare richiesta di annullamento in autotutela all'Ente impositore, l'impugnazione davanti al giudice tributario. Si tratterebbe di un giudizio di impugnazione del rifiuto (espresso o tacito) dell'autotutela, nel quale il giudice tributario non solo avrebbe il potere di accertare – formalmente - l'obbligo di provvedere in autotutela da parte

dell'Ente impositore ma avrebbe altresì piena cognizione anche del merito della pretesa.

Roma, 28 giugno 2022