

RELAZIONE AVV. MAURIZIO VILLANI
“ULTERIORE RIFORMA DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA”

CONSIDERAZIONI INTRODUTTIVE

La Legge n. 130/2022 (pubblicata in G.U. n. 204 dell’01.09.2022, in vigore dal 16.09.2022) ha dato definitivamente il via alla riforma della giustizia tributaria e del processo tributario, così rendendo più efficace l'applicazione delle regole fiscali, riducendo il contenzioso tributario e dando più fiducia al sistema giustizia da parte degli operatori economici.

I contribuenti, gli operatori del settore pubblico e privato, i professionisti e gli stessi giudici tributari attendevano da anni la realizzazione di un intervento organico e sistematico di revisione degli assetti organizzativi della giurisdizione tributaria e di completamento della revisione delle regole sostanziali e processuali, divenuto negli anni non più rinviabile.

Precisamente, sul piano dell’ordinamento giudiziario tributario, sono stati ridenominati gli organi di giustizia tributaria in Corti tributarie di primo e di secondo grado; è stato introdotto un ruolo autonomo e professionale della magistratura tributaria con la previsione di magistrati tributari reclutati tramite concorso per esami e la facoltà per gli attuali giudici togati, di transitare definitivamente e a tempo pieno nella giurisdizione tributaria speciale.

Si è resa necessaria, dunque, la previsione di un sistema di reclutamento che ponesse l’accento sulla preparazione professionale dei giudici tributari, sulla loro vocazione effettiva di tale funzione, nonché sul superamento del carattere puramente onorario di tale settore della Giustizia.

La definitiva professionalizzazione della magistratura tributaria ha comportato anche un rafforzamento dell’organo di autogoverno dei giudici tributari, presso il quale è stato istituito un nuovo Ufficio ispettivo e un nuovo Ufficio del massimario nazionale, così come sono state potenziate le strutture centrali e territoriali del MEF, che si occuperanno della gestione amministrativa delle nuove Corti tributarie.

Sul piano processuale, invece, è stato previsto che le controversie di modico valore siano devolute ad un giudice monocratico; è stata rafforzata la conciliazione giudiziale, è stato superato il divieto di prova testimoniale; è stato rafforzato il principio logico – argomentativo dell’onere della prova a carico dell’ente impositore, rappresentando quindi una vera e propria rivoluzione copernicana; è stato modificato il procedimento cautelare di sospensione dell’esecuzione dell’atto; è stata disciplinata in modo più organico e preciso la c.d. video-udienza. È stato, inoltre, potenziato il giudizio di legittimità, con la creazione in Cassazione di una sezione civile deputata esclusivamente alla trattazione delle controversie tributarie, nonché la previsione di una definizione agevolata dei soli giudizi tributari pendenti innanzi alla Corte di Cassazione.

In sintesi, con la riforma della giustizia tributaria e del processo tributario, è stata data attuazione agli obiettivi del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza, incentrati sul miglioramento della qualità delle sentenze tributarie e sulla riduzione del contenzioso in Corte di Cassazione. Tali obiettivi sono stati raggiunti puntando sulla revisione dell’ordinamento degli organi speciali di giustizia tributaria (QUINTA MAGISTRATURA TRIBUTARIA) e sull’introduzione di istituti processuali volti non solo a ridurre il contenzioso esistente, ma anche a incentivare l’uniformità dei giudizi in materie analoghe.

In altri termini, la Legge n. 130/2022, in soli otto articoli, ha determinato un epocale riassetto dell’apparato organizzativo dei giudici tributari, introducendo anche significative disposizioni sulla disciplina del processo tributario, specie sul versante dell’istruttoria e, soprattutto, per quanto riguarda l’onere della prova e la testimonianza.

Non bisogna, infatti, dimenticare che le precedenti Commissioni tributarie (istituite nel 1864) non hanno consentito per molti anni la sospensiva, né la conciliazione, né le spese di giudizio, né il giudizio di ottemperanza. Le stesse erano composte soltanto da giudici onorari non professionali e a tempo parziale, in quanto era richiesta solo la laurea in giurisprudenza ed economia e commercio (per esempio pensionati, professori di scuole secondarie, ingegneri, agrotecnici, avvocati, pochi commercialisti, oltre a giudici civili, penali, amministrativi, contabili e militari, nonché ex ufficiali della Guardia di Finanza). Si tratta, dunque, di una riforma molto importante, attesa da anni che, nel solco degli obiettivi del PNRR, ha inserito il contenzioso tributario tra i nodi strategici per la competitività del nostro Paese, considerata l’importanza del Fisco e della giustizia tributaria per le imprese e i singoli contribuenti.

Molti sono, dunque, i cambiamenti introdotti dalla riforma, tutti basati sull'idea di rifondare la giustizia tributaria e affidarla ad una magistratura specializzata e a tempo pieno (i cui ranghi sono ancora sguarniti), il che contribuirà, certamente, a un miglioramento del livello delle pronunce, nel loro impianto e nell'approfondimento, sempre necessario per poter creare le condizioni per la scrittura di precedenti in grado di delineare indirizzi giurisprudenziali meno oscillanti e idonea a contribuire, così, alla certezza del diritto.

Tuttavia, il “cantiere” deve ritenersi ancora aperto, perché proprio il conseguimento del suddetto risultato, impone nuove e ulteriori valutazioni, oltre che modifiche atte a rafforzare i diritti in gioco e a tutelare le garanzie dei contribuenti.

A tale scopo, il **Disegno di Legge Delega della Riforma Fiscale** (Disegno di Legge A.C. 1038 del 23/03/2023 in discussione alla Camera dei Deputati) ha già previsto delle prime modifiche di riforma del sistema tributario, ma molte altre sono certamente ancora auspicabili.

PARTE PRIMA

IL DISEGNO DI LEGGE DELEGA DELLA RIFORMA FISCALE

A completamento dei risultati raggiunti, e al fine di potenziare ulteriormente le modifiche già introdotte dalla legge n. 130 del 2022, il Governo, con il **Disegno di Legge Delega della Riforma Fiscale** presentato dal Ministro dell'Economia e delle Finanze il 23 marzo 2023 (Disegno di Legge A.C. 1038 del 23/03/2023 in discussione alla Camera dei Deputati), **ha inteso prevedere ulteriori modifiche di riforma del sistema tributario.**

Specificamente, con l'articolo 17, sono stati individuati i principi e i criteri direttivi a cui il Governo è chiamato ad attenersi nell'esercitare la delega conferita per la revisione della disciplina e dell'organizzazione dei processi tributari, con particolare riguardo **al rafforzamento degli istituti deflattivi del contenzioso - nell'ottica di aumentarne la complessiva capacità di filtro e velocizzare-, all'ampliamento e al potenziamento del processo di informatizzazione della giustizia tributaria, nonché intervenendo su alcuni aspetti procedurali e organizzativi.**

Esso prevede, inoltre, una nuova articolazione sul territorio delle Corti di giustizia tributaria (CGT). La delega contiene, infatti, disposizioni sull'organizzazione territoriale della giustizia tributaria, completando la riforma degli assetti e dello *status* dei giudici

tributari avviata dalla legge n. 130/2022. In particolare, si prevede la ridefinizione dell'assetto territoriale delle Corti di Giustizia di primo grado e delle sezioni staccate delle Corti di secondo grado, anche mediante la loro razionalizzazione e il riordino del sistema di mobilità dei giudici tributari e del personale amministrativo.

Nello specifico, il DDL all'articolo 17, rubricato “*Procedimenti del contenzioso*”, prevede le seguenti modifiche:

<< L'articolo 17 reca i principi e i criteri direttivi ai quali il governo dovrà attenersi nell'esercitare la delega in materia di contenzioso tributario, anche al fine di ulteriormente sviluppare, potenziandole, le modifiche già introdotte dalla legge n. 130 del 2022. In particolare, coerentemente con il potenziamento dell'istituto dell'autotutela, preordinato a prevenire l'instaurarsi di contenziosi che possono essere definiti in via amministrativa, la lettera a) demanda al legislatore delegato la possibilità di intervenire sui vigenti istituti a finalità deflattiva nella fase antecedente la costituzione in giudizio di cui all'articolo 23 del d.lgs. n. 546 del 1992, in linea con le finalità di riduzione del contenzioso previste dal PNRR e con l'obiettivo del massimo contenimento dei tempi di conclusione della controversia tributaria. In secondo luogo, sono previste (lettera b) norme di semplificazione dell'attuale normativa processuale di cui al d.lgs. n. 546 del 1992 (si pensi, ad esempio, alle formalità tuttora previste nel caso di giudizio di ottemperanza); l'obbligo dell'utilizzo di modelli predefiniti per la redazione degli atti processuali, dei verbali e dei provvedimenti giurisdizionali; la definizione delle conseguenze processuali per la violazione dell'utilizzo obbligatorio delle modalità telematiche; la previsione che la discussione della causa da remoto possa essere richiesta anche da una sola delle parti costituite nel processo, diversamente da quanto previsto dalla legge n. 130 del 2022, che non tiene conto della circostanza che gli uffici fiscali, diversamente dai difensori, sono situati nel medesimo territorio delle Commissioni e potrebbero dover trattare, nella stessa giornata, udienze anche in presenza, non avendo pertanto alcun interesse ad aderire alla richiesta dei difensori di discutere a distanza. Resta naturalmente impregiudicata la possibilità di ciascuna parte di discutere in presenza, limitando così la partecipazione a distanza alla sola parte richiedente. In terzo luogo, viene previsto (lettera c) di modificare l'articolo 57 del d.P.R. 602 del 1973, prevedendo, in materia di esecuzione tributaria un intervento di razionalizzazione del riparto di giurisdizione tra giudice tributario e giudice civile. In particolare, è consentito al ricorrente di proporre l'opposizione all'esecuzione e l'opposizione agli atti esecutivi davanti al giudice tributario solo laddove lamenti la mancata o invalida notificazione della cartella di pagamento o dell'intimazione di pagamento di cui all'articolo 50, comma 2 del d.P.R. 602 del 1973. Ciò al fine di tenere conto, a tal riguardo, delle indicazioni della Corte Costituzionale (sent. n. 114 del 2018) e della successiva giurisprudenza di legittimità. In quarto luogo, è prevista (lettera d) la pubblicazione e la successiva comunicazione alle parti del dispositivo dei provvedimenti giurisdizionali immediatamente dopo la fase di deliberazione di merito. Tanto nella prospettiva di accelerare ulteriormente il processo e impedire la progressione dell'attività

di riscossione. Inoltre, i futuri decreti delegati dovranno contenere misure volte a:

- *accelerare la fase cautelare anche nei gradi di giudizio successivi al primo (lettera e), avendo le recenti modifiche acceleratorie previste dalla legge n. 130 del 2022 interessato il solo articolo 47 del d.lgs. n. 546 del 1992;*
- *deflazionare il contenzioso tributario, favorendo la definizione agevolata delle liti pendenti in tutti i gradi di giudizio, ivi compreso quello dinanzi alla Corte di Cassazione (lettera f). Infine, l'articolo in argomento reca alcuni principi volti a orientare il governo nella nuova definizione della distribuzione sul territorio nazionale delle Corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, con l'obiettivo di incrementare l'efficienza del sistema della giustizia tributaria e ottenere risparmi di spesa. Si tratta, in particolare, dei seguenti criteri direttivi:*
- *ridefinire l'assetto territoriale delle Corti di giustizia tributaria di primo e delle sezioni staccate delle Corti di giustizia tributaria di secondo grado anche mediante accorpamenti delle sedi esistenti sulla base di criteri che tengano conto di parametri oggettivi, quali, ad esempio, l'estensione del territorio, i carichi di lavoro e gli indici di sopravvenienza, il numero degli abitanti, gli enti impositori e della riscossione (lettera g).*
- *prevedere una disciplina sulla mobilità dei magistrati, dei giudici tributari e del personale amministrativo interessati al riordino territoriale tali da assicurare la necessaria continuità dei servizi della giustizia tributaria presso le Corti di primo e secondo grado alle quali sono devolute le competenze degli uffici accorpati o soppressi, assicurando ai magistrati e ai giudici tributari le medesime funzioni già esercitate presso le Corti di provenienza.>>*

In altri termini, dall'esame del **Disegno di Legge Delega** emerge che occorre:

- a) **coordinare** con la nuova disciplina introdotta dall'articolo 4, comma 1, lettera g) L. 31.08.2022, n. 130 (in tema di conciliazione proposta dalla CGT), altri istituti a finalità deflativa operanti **nella fase antecedente la costituzione in giudizio di cui all'articolo 23 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546**, ai fini del massimo contenimento dei tempi di conclusione della controversia tributaria;
- b) **ampliare e potenziare l'informatizzazione della giustizia tributaria mediante:**
 - la semplificazione della normativa processuale funzionale alla completa digitalizzazione del processo;
 - l'obbligo dell'utilizzo di modelli predefiniti per la redazione degli atti processuali, dei verbali e dei provvedimenti giurisdizionali;
 - la disciplina delle conseguenze processuali derivanti dalla violazione degli obblighi di utilizzo delle modalità telematiche;
 - **la previsione e la discussione da remoto possa essere chiesta anche da una sola delle parti costituite nel processo, con istanza da notificare alle**

altre parti, fermo restando il diritto di queste ultime di partecipare in presenza;

- c) modificare l'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, prevedendo che le opposizioni regolate dagli articoli 615, secondo comma, e 617 del codice di procedura civile siano proponibili dinanzi al giudice tributario, con le modalità e le forme previste dal citato decreto legislativo n. 546 del 1992, se il ricorrente assume la mancata o invalida notificazione della cartella di pagamento ovvero dell'intimazione di pagamento di cui all'articolo 50, comma 2, del medesimo decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973;**
- d) prevedere la pubblicazione e la successiva comunicazione alle parti del dispositivo dei provvedimenti giurisdizionali nella stessa udienza di trattazione immediatamente dopo la deliberazione di merito;**
- e) accelerare lo svolgimento della fase cautelare anche nei gradi di giudizio successivi al primo;**
- f) prevedere interventi di deflazione del contenzioso tributario in tutti i gradi di giudizio, ivi compreso quello dinanzi alla Corte di cassazione, favorendo la definizione agevolata delle liti pendenti;**
- g) ridefinire l'assetto territoriale delle Corti di giustizia tributaria di primo grado e delle sezioni staccate delle Corti di giustizia tributaria di secondo grado anche mediante accorpamenti delle sedi esistenti, sulla base dell'estensione del territorio, dei carichi di lavoro e degli indici di sopravvenienza, del numero degli abitanti della circoscrizione, degli enti impositori e della riscossione;**
- h) disciplinare le modalità di assegnazione dei magistrati, dei giudici tributari e del personale amministrativo interessati al riordino territoriale di cui alla lettera g), al fine di garantire la continuità dei servizi della giustizia tributaria delle Corti di primo e di secondo grado alle quali sono trasferite le funzioni degli uffici accorpati o soppressi, assicurando ai magistrati e ai giudici tributari l'attribuzione delle medesime funzioni già esercitate presso le Corti accorpate o sopresse.**

Ebbene, trattasi certamente di principi importanti e condivisibili, ciononostante, per realizzare compiutamente la costruzione della quinta magistratura tributaria, autonoma, indipendente ed efficiente, si ritiene che siano necessarie ulteriori modifiche legislative da inserire nella suddetta legge delega.

Pertanto, in coerenza con la riorganizzazione processuale avviata con la legge 130/2022 e gli ulteriori principi di riforma intercettati dal Disegno di Legge Delega della Riforma Fiscale, si pongono, ad oggi, nuove premesse per un'ulteriore e completa revisione della disciplina processual-tributaria.

PARTE SECONDA

ULTERIORI PROPOSTE DI MODIFICHE LEGISLATIVE DA INSERIRE NELLA LEGGE DELEGA DELLA RIFORMA FISCALE

Stante quanto chiarito, e con l'intento di completare in maniera totalitaria una reale ed effettiva revisione del sistema tributario, da attuare in relazione alle materie, nei termini e secondo i principi e criteri direttivi del sistema, si pone la necessità di intervenire ulteriormente sul quadro regolatorio in materia processual-tributaria per superare le criticità dello stesso, anche secondo quanto segnalato dagli operatori del settore.

A tale scopo, si segnalano **ulteriori modifiche legislative da inserire nella legge delega in commento.**

I. LA MAGISTRATURA TRIBUTARIA DOVREBBE ESSERE GESTITA E ORGANIZZATA DALLA PRESIDENZA DEL CONSIGLIO DEI MINISTRI E NON PIÙ DAL MEF

Nonostante il rivoluzionario intervento legislativo e le revisioni previste dal citato DDL, la nuova giustizia tributaria continua a dipendere dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, in violazione del principio di indipendenza, imparzialità (e apparenza), con inevitabili riflessi di incostituzionalità.

Infatti, la CGT di primo grado Venezia, Sez. 1, con l'ordinanza n. 408/2022 del 31/10/2022, ha rimesso gli atti alla Corte Costituzionale, per violazione degli articoli 101, 104, 105 e 110 della Costituzione, perché in netto contrasto con i principi costituzionalmente garantiti dell'indipendenza e dell'imparzialità dei giudici.

Inoltre, con l'ordinanza n. 660 dell'11 aprile 2023, la CGT di secondo grado del Lazio ha rimesso gli atti alla Corte di Giustizia UE, in considerazione del fatto che l'indipendenza e la terzietà del giudice, in questo modo, risultano evidentemente compromesse in ragione del legame organico con il MEF (parte in causa del giudizio),

ulteriormente rafforzato dalla riforma realizzata in attuazione del PNRR (Legge n. 130/2022).

In tal senso, occorre ribadire che, le Agenzie fiscali (Agenzia delle Entrate, Agenzia del Demanio, Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, l'Agenzia delle entrate-Riscossione) svolgono funzioni tecnico-operative al servizio del Ministero per fornire informazioni e assistenza ai contribuenti. Godono di piena autonomia sia in materia di bilancio che in materia di organizzazione della propria struttura. Il loro rapporto con il MEF è stabilito in apposite convenzioni che ne regolano le modalità d'intervento (servizi, obiettivi e risorse).

Già nel giugno del 2012, il Presidente dell'Associazione Magistrati Tributarî, in una audizione alla Camera dei Deputati, rilevava che:

“Purtroppo, ancora indissolubile, per una piena affermazione del principio di indipendenza delle Commissioni Tributarie, è il nodo costituito dalla permanente attribuzione dell'organizzazione e del funzionamento dei servizi relativi alla Giustizia Tributaria al Ministero dell'Economia e delle Finanze, che dispone del personale amministrativo e delle risorse economiche occorrenti”.

In altri termini, per realizzare la vera autonomia e indipendenza, la quinta magistratura tributaria dovrebbe essere gestita e organizzata più opportunamente dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri, come peraltro previsto dai vari disegni di legge e sempre dalla Scrivente sostenuto e sollecitato (per esempio, disegno di legge n. 1243 del 18 aprile 2019 presentato al Senato).

II. NUOVA CONCILIAZIONE PROPOSTA DALLA CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA

Sarebbe auspicabile anche un ulteriore intervento riformatore dell'istituto della mediazione di cui all'art. 17 bis del Decreto legislativo n. 546/92 e della nuova conciliazione proposta dalla Corte di Giustizia Tributaria.

Ed invero, seppur il legislatore, con le modifiche introdotte con la Legge n. 130/2002, sia intervenuto prevedendo che i giudici tributari possano formulare alle parti una **proposta conciliativa**, avuto riguardo all'oggetto del giudizio e all'esistenza di questioni di facile e pronta soluzione, tuttavia **tale istituto deflattivo continua ad essere affidato in prima battuta ai funzionari dell'Agenzia delle entrate, anziché ai giudici tributari.**

In tal senso, occorre chiarire che, [l'art. 4, comma 1, lett. g\), L. n. 130/2022](#), ha inserito l'art. 48-bis.1 al D.lgs 546/92, rubricato “*Conciliazione proposta dalla corte di giustizia tributaria*”, a norma del quale:

<< 1. Per le controversie soggette a reclamo ai sensi dell'articolo 17-bis la corte di giustizia tributaria, ove possibile, può formulare alle parti una proposta conciliativa, avuto riguardo all'oggetto del giudizio e all'esistenza di questioni di facile e pronta soluzione.

2. La proposta può essere formulata in udienza o fuori udienza. Se è formulata fuori udienza, è comunicata alle parti. Se è formulata in udienza, è comunicata alle parti non comparse.

3. La causa può essere rinviata alla successiva udienza per il perfezionamento dell'accordo conciliativo. Ove l'accordo non si perfezioni, si procede nella stessa udienza alla trattazione della causa.

4. La conciliazione si perfeziona con la redazione del processo verbale, nel quale sono indicati le somme dovute nonché i termini e le modalità di pagamento. Il processo verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente.

5. Il giudice dichiara con sentenza l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere.

6. La proposta di conciliazione non può costituire motivo di ricusazione o astensione del giudice.>>

Più nel dettaglio, la predetta norma prevede che, per le controversie soggette a reclamo ai sensi dell'art. 17-bis, la Corte di giustizia tributaria possa proporre alle parti una conciliazione, avuto riguardo all'oggetto del giudizio e all'esistenza di questioni di facile e pronta soluzione (comma 1).

L'istituto non si applica alle controversie di valore indeterminabile (ad eccezione di quelle in materia catastale, di cui all'articolo 2, comma 2, primo periodo) e alle controversie di cui all'art. 47-bis, relative al recupero degli aiuti di Stato.

Tanto chiarito, occorre evidenziare che **il nuovo canale deflattivo della “*Conciliazione proposta dalla corte di giustizia tributaria*” introdotto con l'art. 48-bis.1, si aggiunge alla fase di reclamo-mediazione obbligatoria di cui all'art. 17-bis, D.lgs. 546/1992.**

Giova rammentare che il richiamato art. 17 D.lgs. 546/1992 stabilisce che, nell'ambito delle controversie il cui valore non sia superiore a 50.000 euro, il ricorso produce gli effetti di un reclamo e può contenere una proposta di mediazione con la rideterminazione dell'ammontare della pretesa accertata. La descritta procedura amministrativa, volta alla composizione della lite, costituisce condizione di procedibilità del ricorso. In tal caso, il ricorso è improcedibile per 90 giorni dalla data di

notificazione alla controparte: un termine questo funzionale a riservare una finestra temporale entro la quale la procedura di mediazione deve essere conclusa. È espressamente prevista l'applicabilità della sospensione feriale dei termini processuali (dal 1 al 31 agosto).

Peraltro, il legislatore è intervenuto modificando anche l'istituto della mediazione, così al fine di incoraggiare un'adeguata istruttoria dei reclami pervenuti e una ponderata valutazione delle proposte di mediazione; la novella legislativa di cui all'art. 4, co.1, ha aggiunto all'articolo 17-bis, il comma 9-bis, a norma del quale, nelle controversie ex art. 17-bis cit., in caso di rigetto del reclamo o di mancato accoglimento della proposta di mediazione, la soccombenza di una delle parti, in accoglimento delle ragioni già espresse in sede di reclamo o mediazione, comporta, per la parte soccombente, la condanna al pagamento delle relative spese di giudizio.

Tanto chiarito, in relazione alle controversie fino a 50.000 euro (ad esclusione delle controversie di valore indeterminabile – salvo quelle in materia catastale – nonché alle controversie relative al recupero degli aiuti di Stato), **il nuovo art. 48-bis.1 cit. prevede che, oltre alla fase obbligatoria di reclamo-mediazione di cui all'art. 17-bis cit., la Corte di giustizia tributaria possa formulare una proposta conciliativa, così aprendo, di fatto, un ulteriore canale deflattivo.**

Occorre precisare che la locuzione «*ove possibile*» delimita la portata applicativa dell'istituto, in quanto è la stessa disposizione che stabilisce che il giudice dovrà aver riguardo, nell'assumere tale provvedimento:

- **all'oggetto del giudizio;**
- **e all'esistenza di questioni di facile e pronta soluzione.**

L'istituto in esame sembra ricalcare il modello della proposta di conciliazione del giudice ex art. 185-bis c.p.c. a norma del quale «*Il giudice, alla prima udienza, ovvero fino a quando è esaurita l'istruzione, formula alle parti, ove possibile, avuto riguardo alla natura del giudizio, al valore della controversia e all'esistenza di questioni di facile e pronta soluzione di diritto, una proposta transattiva o conciliativa. La proposta di conciliazione non può costituire motivo di ricusazione o astensione del giudice*». Tale strumento processual-civilistico, introdotto con D.L. 21 giugno 2013, n. 69, poi convertito, con rilevanti modificazioni, in L. 9 agosto 2013, n. 98, consente al giudice civile di formulare e rivolgere formalmente alle parti una propria proposta conciliativa della lite, a partire dalla prima udienza e fin quando non sia terminata la fase istruttoria, nell'ottica della deflazione immediata del processo.

In ordine alle modalità operative e procedurali della proposta conciliativa attivata dalla Corte di giustizia tributaria, l'art. 48-bis.1 del D.lgs. 546/1992 così chiarisce:

- a) la proposta, **ove possibile**, può essere formulata dalla Corte di giustizia tributaria sia in udienza (in tal caso la proposta deve essere comunicata alle parti non comparse) che fuori udienza (in tal caso la proposta deve essere comunicata alle parti), **avuto riguardo all'oggetto del giudizio e all'esistenza di questioni di facile e pronta soluzione** (commi 1 e 2);
- b) la causa può essere rinviata alla successiva udienza per il perfezionamento dell'accordo conciliativo. Tuttavia, laddove l'accordo non si perfezioni, si procede nella stessa udienza alla trattazione della causa (comma 3);
- c) la conciliazione si perfeziona con la redazione del processo verbale che costituisce titolo per la riscossione (comma 4);
- d) intervenuta la conciliazione, il giudice dichiara estinto il giudizio per cessazione della materia del contendere (comma 5).

La proposta di conciliazione non può costituire motivo di ricusazione o astensione del giudice.

Inoltre, alla luce del nuovo art. 48-bis. 1, si è reso necessario “adattare” il sistema operativo relativo alla definizione e al pagamento delle somme dovute.

A tal fine, l'art. 4, comma 1, lett. h) della L. 130/2022 integra l'art. 48-ter del D.lgs. n. 546 del 1992, tenendo conto dell'introduzione, nel processo tributario, della conciliazione su proposta del giudice.

In conclusione, con l'introduzione della forma conciliativa *de qua*, è stato attuato un doppio canale verso la mediazione stragiudiziale (preventiva e successiva, rispetto alla pendenza del processo), con una variabile conciliativa endoprocessuale che sembra mostrare interessanti potenzialità se utilizzata metodicamente al ricorrere dei presupposti previsti dalla norma e ancor più se connessa – ove ritenuto opportuno – a una fase mediativa stragiudiziale.

Tuttavia, nonostante le pregevoli finalità deflattive dell'istituto del reclamo-mediazione, la novella legislativa qui in commento, continua, di fatto, ad affidare ai funzionari dell'Agenzia delle entrate il compito di delimitare i contorni della fase preliminare della proposta deflattiva, che solo in un secondo momento e “ove possibile”, consente ai giudici tributari di formulare alle parti una proposta conciliativa, avuto, però, obbligatoriamente riguardo all'oggetto del giudizio così come preliminarmente delimitato e all'esistenza di questioni di facile e pronta soluzione.

Va da sé, che sarebbe opportuno, invece, consentire ai nuovi giudici tributari, di poter gestire tutte le fasi della mediazione senza limitazioni e condizionamenti, per mettere le parti processuali su un piano di perfetta parità e uguaglianza.

III. PREVISIONE DELL'INTRODUZIONE DELLA CLASS ACTION ANCHE NEL PROCESSO TRIBUTARIO

Tra gli ulteriori interventi riformatori auspicabili vi sarebbe anche la necessità di consentire la previsione di una vera e propria class action anche nel processo tributario, per tutte le controversie che involgono la medesima *quaestio iuris* e un numero elevato di parti in causa, prevedendo il pagamento di un unico contributo unificato tributario di € 30,00 quando le parti sottopongono al giudice tributario un'unica questione di diritto o di merito.

Com'è noto, la class action è un'azione legale collettiva condotta da uno (o più) contribuenti nei confronti del medesimo soggetto per tutelare i diritti vantati da più soggetti.

Lo scopo di tale istituto è quello di giungere a una soluzione comune a più persone, di fatto o di diritto, che produca effetti "*ultra partes*" per tutti i componenti presenti e futuri della classe o del gruppo.

I vantaggi delle azioni collettive sono evidenti se si tiene conto dei tempi processuali, dei costi della giustizia, della garanzia di certezza del diritto e dell'efficacia ed equità del risultato.

Tanto chiarito, posto che nel processo tributario, non si rinviene una specifica disposizione normativa che contempla e disciplina tale istituto, seppur numerose siano le ipotesi di controversie che involgono la medesima *quaestio iuris* e un numero elevato di parti in causa (a titolo esemplificativo: i consorzi di bonifica o il ricalcolo degli estimi catastali), sarebbe certamente auspicabile un intervento normativo finalizzato a disciplinare tale istituto anche nelle controversie tributarie.

Per completezza, giova, infatti, mettere in evidenza, che ad oggi, per le controversie di natura tributaria è possibile ricorrere solo all'istituto della riunione di cui all'art. 29 del D.lgs 546/92, facendo applicazione, in quanto compatibili, degli artt. 103 e 104 cpc in materia di litisconsorzio.

IV. NECESSITA' DI PREVEDERE UNA SPECIFICA NORMATIVA PROCESSUALE IN TEMA DI LITISCONSORZIO

Tra gli ulteriori interventi riformatori auspicabili si annovera anche la necessità di prevedere una specifica normativa processuale in tema di litisconsorzio.

In tal senso occorre precisare che l'istituto del litisconsorzio (o comunanza della lite) svolge la funzione di garanzia dell'inviolabile diritto alla difesa e del contraddittorio costituzionalmente previsti e si verifica quando il processo presenta una pluralità di parti, sia in qualità di attori-ricorrenti, che in qualità di convenuti-resistenti.

Nell'ambito di questo istituto si distinguono:

- il **litisconsorzio attivo**, che si ha quando in un processo vi sono più attori contro un solo convenuto;
- il **litisconsorzio passivo**, che si ha quando in un processo vi è un solo attore contro più convenuti;
- il **litisconsorzio misto**, che si ha quando in un processo vi sono più attori-ricorrenti contro più convenuti-resistenti (Circ. Min. 23 aprile 1996 n. 98/E).

Il **litisconsorzio**, a seconda che la presenza di due o più parti venga imposta dalla legge, può essere, inoltre:

- **necessario**, nelle ipotesi delle c.d. cause inscindibili (processuale o sostanziale);
- **facoltativo**, nelle ipotesi delle c.d. cause scindibili.

Più nel dettaglio, nel primo caso (litisconsorzio necessario) il processo dovrà coinvolgere tutti i soggetti interessati a pena di nullità dell'intero giudizio; nel secondo caso (litisconsorzio facoltativo), invece, stante la connessione dell'oggetto o del titolo dal quale dipendono, più parti potranno agire o essere convenute nello stesso processo.

In materia processual-civilistica il litisconsorzio necessario è disciplinato dall'art. 102 del c.p.c., mentre il litisconsorzio facoltativo trova espressa previsione nell'art. 103 del c.p.c.

Per ciò che attiene il processo tributario, il legislatore, attraverso **l'articolo 14 del D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546**, ha provveduto a disciplinare concretamente al co. 1 il litisconsorzio necessario, e al co. 3 il litisconsorzio facoltativo, tramite gli istituti dell'intervento e della chiamata in causa.

Più specificamente, l'articolo 14 citato si suddivide in sei commi che illustrano le condizioni processuali che comportano la formazione di un processo litisconsortile necessario o facoltativo, originario o successivo, volontario o coatto.

L'articolo 14, rubricato "**Litisconsorzio ed intervento**", così recita:

1. *Se l'oggetto del ricorso riguarda inscindibilmente più soggetti, questi devono essere tutti parte nello stesso processo e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni di essi.*
2. *Se il ricorso non è stato proposto da o nei confronti di tutti i soggetti indicati nel comma 1 è ordinata l'integrazione del contraddittorio mediante la loro chiamata in causa entro un termine stabilito a pena di decadenza.*
3. *Possono intervenire volontariamente o essere chiamati in giudizio i soggetti che, insieme al ricorrente, sono destinatari dell'atto impugnato o parti del rapporto tributario controverso.*
4. *Le parti chiamate si costituiscono in giudizio nelle forme prescritte per la parte resistente, in quanto applicabili.*
5. *I soggetti indicati nei commi 1 e 3 intervengono nel processo notificando apposito atto a tutte le parti e costituendosi nelle forme di cui al comma precedente.*
6. *Le parti chiamate in causa o intervenute volontariamente non possono impugnare autonomamente l'atto se per esse al momento della costituzione è già decorso il termine di decadenza>>.*

In buona sostanza, in determinate ipotesi, il processo tributario si può svolgere con una **pluralità di parti** e, dunque, in **forma litisconsortile facoltativa** come nel caso in cui l'atto impositivo venga notificato a due o più soggetti condebitori e responsabili solidali o nel caso, ad esempio, in cui il ricorso avverso la cartella di pagamento riguardi sia vizi propri dell'atto eccezionali nei confronti dell'Agente delle Entrate-Riscossione, che vizi di merito relativi all'iscrizione del ruolo eccezionali nei confronti dell'Ente impositore. In **altri casi**, invece, a pena di nullità, il processo tributario **deve essere necessariamente** svolto con la **partecipazione di tutte le parti** attraverso il cd. «**litisconsorzio necessario**».

In siffatta ipotesi, l'art. 14 D.Lgs n. 546/92, prevede che se il ricorso non è stato proposto da e nei confronti di tutti i soggetti, legati “inscindibilmente” a tale atto, il giudice deve ordinare l'integrazione del contraddittorio attraverso la chiamata in causa di tutti i soci in quanto **il concetto di “inscindibilità” è connesso al concetto di impossibilità logico-giuridica di pervenire a una decisione del giudizio senza la partecipazione congiunta di tutti i soggetti interessati.**

Per questo motivo, **quando l'oggetto del ricorso tributario riguarda più soggetti necessariamente collegati, è richiesta la partecipazione obbligatoria di tutte le parti al medesimo processo, in quanto la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni di essi, e tanto al fine di evitare giudicati contrastanti nella stessa materia e tra soggetti già parti del giudizio.**

Sul punto, la **giurisprudenza di legittimità è concorde nel ritenere che, nel caso di società di persone o di associazioni professionali, per i tributi imputati per**

trasparenza si configura sempre un'ipotesi di litisconsorzio necessario tra soci e società e/o associazione (Cass. SS.UU. 04 giugno 2008 n. 14815; Cass. 09 ottobre 2013, n. 22933; Cass. 14 maggio 2014 n. 10495). Più nel dettaglio, la **Suprema Corte, con sentenza a SS.UU. del 4 giugno 2008 n. 14815**, ha definito gli ambiti di applicazione dell'istituto del litisconsorzio necessario in materia tributaria ex art. 14 D.lgs n. 546/1992 con specifico riferimento alle controversie aventi a oggetto i redditi di impresa delle società di persone attribuiti per "trasparenza" a singoli soci.

La Corte di Cassazione, infatti, ha più volte osservato che **l'unitarietà dell'accertamento**, che è alla base della rettifica delle dichiarazioni dei redditi della società di persone e di quelle dei singoli soci e la conseguente automatica imputazione dei redditi a ciascun socio, proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili e a prescindere dalla percezione degli stessi (art. 5 DPR n. 917/86), comporta, in linea di principio, la configurabilità di un litisconsorzio necessario tra tutti i soggetti (società e tutti i soci) ai quali il suddetto accertamento si riferisce. Ed invero, qualora sia proposto ricorso tributario anche avverso un solo avviso di rettifica, da uno dei soci o dalla società, la controversia, salvo il caso in cui i soci prospettino questioni personali, non ha ad oggetto una singola posizione debitoria del o dei ricorrenti, bensì gli elementi comuni della fattispecie costitutiva dell'obbligazione dedotta nell'atto autoritativo impugnato. Per il che, il giudice investito dal ricorso proposto da uno (o da alcuni) soltanto dei soggetti interessati deve procedere all'integrazione del contraddittorio, ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs. n. 546/92, pena la nullità assoluta del giudizio celebratosi senza la partecipazione di tutti i litisconsorti necessari, rilevabile anche d'ufficio in ogni stato e grado del procedimento (cfr. Cass. SS.UU. 14815/08, Cass. 2907/10; Cass. sent. n. 23096/2012; Cass. sent. n. 22438/2016, **ordinanze 1634/2023 e 5007/2023**).

Deriva da quanto precede, pertanto:

- da un lato, che il ricorso proposto da uno soltanto dei soggetti interessati, destinatario di un atto impositivo, apre la strada al giudizio necessariamente collettivo e il giudice adito in primo grado deve ordinare l'integrazione del contraddittorio (a meno che non si possa disporre la riunione dei ricorsi proposti separatamente e se, questi sono diversi innanzi al giudice preventivamente adito);
- dall'altro, che il giudizio celebrato senza la partecipazione di tutti i litisconsorti necessari è nullo per violazione del principio del contraddittorio e tale nullità è rilevabile in ogni stato e grado del giudizio, anche d'ufficio.

Conseguentemente, la competenza territoriale viene così determinata da chi deposita per primo l'atto, laddove invece sarebbe di gran lunga più corretto che la individuazione della sede giudiziaria competente dipendesse dalla sede della società.

Ne consegue, dunque, che tra gli ulteriori interventi riformatori auspicabili vi è anche la necessità di prevedere una specifica normativa processuale sulla competenza territoriale proprio nelle ipotesi di litisconsorzio necessario, a tale scopo individuando la sede della società quale elemento determinante ai fini della sede giudiziaria ove dare avvio alla controversia.

Ma vi è di più.

Quel che emerge dallo studio delle sentenze e dei contributi dottrinali che sono stati pubblicati successivamente all'emanazione delle pronunce esaminate, è che l'effettiva operatività del litisconsorzio necessario in un processo come quello tributario è ancora tutta da chiarire, soprattutto in ipotesi di **società di capitali**, specie se caratterizzate da **ristretta base azionaria** (ove spesso si verifica la medesima situazione che connota la società di persone, ossia l'unicità dei fatti in contestazione sia nel processo relativo alla società, sia in quello relativo ai soci).

Da ultimo, la Corte di Cassazione, con l'ordinanza 9 gennaio 2023, n. 1634, ha ribadito che:

<< Questa Corte, invece, ha già escluso, in ipotesi diverse da quella dell'imputazione dei redditi per trasparenza, la sussistenza di un litisconsorzio tra società di persone e soci. In particolare, in caso di controversia avente ad oggetto un atto di recupero di credito d'imposta, anche ai fini Irap, nei confronti di una società di persone, si è chiarito che non ricorre un'ipotesi di litisconsorzio necessario in quanto l'avviso di accertamento non incide immediatamente sull'imponibile (recuperandone quote) e solo mediamente sull'imposta, sicché, avendo ad oggetto un'imposizione a carico di una società di persone, si riflette automaticamente, per trasparenza sull'imposizione irpef a carico dei soci; l'atto di recupero del credito d'imposta, infatti, incidendo direttamente sull'imposta, come - in funzione dell'imponibile - già specificamente definita nei confronti della società e su di essa esclusivamente gravante, non determina alcun riflesso sull'imposta definita a carico dei soci (Cass. 12/01/2018, n. 610, Cass. 06/08/2014, n. 17648).>>.

In altri termini, mentre in tema di società di persone risulta esserci ormai un orientamento fortemente consolidato, il problema principale, invece, permane in tema di solidarietà tributaria in ipotesi di società di capitali. Sarà, quindi, compito degli operatori del diritto tributario e dei giudici di legittimità valutare la *ratio* dell'istituto e delinearne dei confini più netti.

V. IMPUGNAZIONE DELL'AUTOTUTELA SENZA LIMITAZIONI

Risulterebbe necessario consentire, altresì, al contribuente la possibilità di impugnare il provvedimento di rigetto dell'autotutela, sia espresso che tacito, contrariamente a quanto sostenuto dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione che, invece, pone grosse limitazioni.

V'è, infatti, da premettere che costituisce consolidata giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione l'insegnamento secondo cui:

"nel processo tributario, il sindacato sull'atto di diniego dell'amministrazione di procedere ad annullamento del provvedimento impositivo in sede di autotutela può riguardare soltanto eventuali profili di illegittimità del rifiuto, in relazione a ragioni di rilevante interesse generale che giustificano l'esercizio di tale potere, che, come affermato anche dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 181 del 2017, si fonda su valutazioni ampiamente discrezionali e non costituisce uno strumento di tutela dei diritti individuali del contribuente" (Sez. 5, n. 21146 del 24/08/2018).

Tanto equivale ad affermare che:

"il sindacato giurisdizionale sull'impugnato diniego, espresso o tacito, di procedere ad un annullamento in autotutela può riguardare soltanto eventuali profili di illegittimità del rifiuto dell'amministrazione, in relazione alle ragioni di rilevante interesse generale che giustificano l'esercizio di tale potere, e non la fondatezza della pretesa tributaria, atteso che, altrimenti, si avrebbe un'indebita sostituzione del giudice nell'attività amministrativa o un'inammissibile controversia sulla legittimità di un atto impositivo ormai definitivo" (Cass. Sez. 5, n. 7616 del 28/03/2018 e Cass. Sez. Trib. n. 8385/2023).

Ne consegue che, in un contesto caratterizzato da un'epocale "riforma processual-tributaria", sarebbe opportuno prevedere, altresì, un rafforzamento del principio di legalità del prelievo tributario e del principio di imparzialità della pubblica amministrazione, anche attraverso il riconoscimento della possibilità di consentire al contribuente di impugnare il provvedimento di rigetto dell'autotutela, sia espresso che tacito, anche con riferimento alla fondatezza della pretesa tributaria.

VI. POSSIBILITA' DI PREVEDERE LA SOSPENSIONE DEL RUOLO O DEL PROCESSO NELLE CONTROVERSIE RELATIVE ALLA CONTESTAZIONE DEI CD. "COSTI DA REATO".

Tra gli ulteriori interventi riformatori auspicabili vi sarebbe anche la necessità di prevedere la sospensione del ruolo o del processo tributario nelle controversie relative

alla contestazione dei cd. costi da reato, in attesa che vi sia una sentenza penale passata in giudicato.

In altri termini, risulta assolutamente necessario un intervento normativo chiarificatore in tema di rapporto tra processo tributario e processo penale, nelle ipotesi di deducibilità dei costi da reato.

Sul punto giova brevemente rammentare che **la disciplina fiscale dei c.d. costi da reato è prevista all'art. 14, comma 4-bis, della, L. 24 dicembre 1993, n. 537** (come sostituito dall'art. 8, comma 1, D.L. n. 16/12, come modificato dall'allegato alla legge di conversione L. n. 44/2012 con decorrenza dal 29.04.2012), che sancisce **l'indeducibilità**, ai fini della determinazione dei redditi, **di costi e spese dei beni o delle prestazioni di servizio <<direttamente utilizzati>> per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo per il quale:**

- il pubblico ministero abbia esercitato l'azione penale
- o, comunque, qualora il giudice abbia emesso il **decreto che dispone il giudizio** ai sensi dell'articolo 424 c.p.c., **ovvero sentenza di non luogo a procedere** ai sensi dell'articolo 425 c.p.c. fondata sulla sussistenza della causa di estinzione del reato prevista dall'articolo 157 del codice penale.

Occorre rilevare che la seconda parte del citato art. 14, co. 4-bis, prevede espressamente che:

<<Qualora intervenga una sentenza definitiva di assoluzione ai sensi dell'articolo 530 del codice di procedura penale ovvero una sentenza definitiva di non luogo a procedere ai sensi dell'articolo 425 dello stesso codice fondata sulla sussistenza di motivi diversi dalla causa di estinzione indicata nel periodo precedente, ovvero una sentenza definitiva di non doversi procedere ai sensi dell'articolo 529 del codice di procedura penale, compete il rimborso delle maggiori imposte versate in relazione alla non ammissibilità in deduzione prevista dal periodo precedente e dei relativi interessi>>.

In altri termini, è lo stesso legislatore che ha disposto che, in ambito fiscale, i c.d. costi da reato (ritenuti indeducibili in quanto direttamente utilizzati per il compimento di delitto non colposo) debbano comunque essere versati (nonostante non vi sia una sentenza penale irrevocabile che accerti il reato), cui consegue il diritto al rimborso delle maggiori imposte, solo qualora intervenga una sentenza definitiva di assoluzione ovvero una sentenza definitiva di non luogo a procedere ovvero una sentenza definitiva di non doversi procedere prevista dal periodo precedente e dei relativi interessi.

Di frequente, infatti, si verificano situazioni in cui nelle more del processo penale vengano versate maggiori imposte in relazione alla contestata indeducibilità dei costi da reato, già prima che venga emessa una sentenza definitiva.

Ne consegue che in caso di sentenza penale di:

- assoluzione, ai sensi dell'art. 530 del codice di procedura penale;
- non luogo a procedere, ai sensi dell'art. 425 del codice di procedura penale, fondata sulla sussistenza di motivi diversi dalla prescrizione del reato;
- non doversi procedere, ai sensi dell'art. 529 del codice di procedura penale;

spesso il contribuente è tenuto poi a svolgere tutte le incombenze necessarie legate alla necessità di inoltrare un'eventuale istanza di rimborso, senza considerare, poi, l'enorme danno economico e imprenditoriale subito durante la pendenza del giudizio.

Ma non solo.

È evidente, infatti, che spesso le indagini penali, facciano ingresso nel processo tributario, condizionandone l'andamento, senza che vi sia certezza della colpevolezza dell'imputato.

Per tale ragione, nel solco di un momento storico fortemente condizionato dalla riforma del processo tributario, sarebbe auspicabile una previsione normativa finalizzata a consentire, nelle more di un processo penale, **la sospensione del ruolo o del processo tributario nelle controversie relative alla contestazione dei cd. costi da reato, in attesa che vi sia una sentenza penale passata in giudicato.**

VII. POSSIBILITA' DI CONSENTIRE AL NUOVO GIUDICE TRIBUTARIO MONOCRATICO DI DECIDERE SECONDO EQUITÀ

La legge dovrebbe, altresì, consentire al nuovo giudice tributario monocratico di decidere secondo equità quando si tratta di questioni di merito, anche senza l'accordo delle parti ex art. 113 c.p.c. (come previsto per il giudice di pace, ai sensi dell'art. 103, co. 2, cpc).

Oggi, infatti, nel processo tributario, anche riformato, non è previsto il giudizio di equità.

È ben vero che il giudice tributario non è dotato di poteri di equità sostitutiva, dovendo fondare la propria decisione su giudizi estimativi in relazione alla documentazione acquisita al processo, di cui deve dar conto in motivazione in rapporto al materiale istruttorio (**Cass. n. 10875 del 2022; Cass. n. 16960 del 2019; Cass. n. 7354 del 2018**), tuttavia, la praticata riduzione dell'imponibile **non rientra nell'esercizio di equità**

sostitutiva, la quale attiene al piano delle regole sostanziali utilizzabili in funzione della pronuncia, perché si tratta di una valutazione del compendio probatorio e del fatto, frutto di un consentito giudizio estimativo (**Cass. n. 4442 del 2010; Cass. n. 25707 del 2015; Cass. – Sez. Trib – ordinanza n. 6251/2023**).

VIII. INUTILIZZABILITÀ DELLE PROVE ACQUISITE IN MODO ILLEGITTIMO

Sempre al fine di consentire un rafforzamento del principio di legalità del prelievo tributario e del principio di imparzialità della pubblica amministrazione, nel nuovo processo tributario le prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge non dovrebbero essere utilizzate, soprattutto in considerazione del nuovo principio dell'onere della prova finalmente formalizzato con la Legge n. 130/2022.

Sul punto, occorre chiarire che, solo con l'entrata in vigore della L. n. 130/2022, il legislatore è intervenuto in tema di riparto dell'onere probatorio in materia tributaria, aggiungendo il comma *5-bis* all'art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992.

La novella legislativa non solo ristabilisce le regole tradizionali in tema di onere probatorio, ma istituisce, altresì, un maggiore rigore sia nell'individuazione delle prove da parte dell'Amministrazione finanziaria che nella valutazione delle stesse da parte del giudice tributario.

Specificamente, il nuovo comma *5-bis* dell'art. 7 D. Lgs. n. 546/1992, (sganciandosi per la prima volta dalla necessità di fornire la prova del diritto da far valere in giudizio di cui all'art. 2697 cc), tanto dispone:

“L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni.

Spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati”.

Orbene, analizzando il testo normativo, la disposizione sembra potersi “scomporre” in due parti:

- **il primo periodo, relativo all'onere della prova sugli atti impositivi, dispone che l'Amministrazione è tenuta a provare i presupposti di fatto e di diritto della propria pretesa erariale. In altre parole, il Fisco deve fornire la prova**

dell'esistenza dell'an e del quantum dei fatti costitutivi dell'obbligazione tributaria, vale a dire delle violazioni contestate con l'atto impugnato.

È pacifico che la circostanza per cui l'onere di provare i fatti costitutivi della pretesa tributaria grava sull'ente impositore dipende dalla posizione che quest'ultimo ricopre nel processo, ossia dalla sua posizione di creditore nonché di attore sostanziale.

Spetta, invece, al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati;

- **il secondo periodo, invece, è relativo al potere di annullamento del giudice tributario e ai presupposti in tema di valutazione delle prove.** Più nel dettaglio, il secondo periodo della novella legislativa individua i criteri di valutazione rimessi al giudice tributario nell'adozione della propria decisione nonché i presupposti per l'annullamento dell'atto tributario, prevedendo, specificamente, che il giudice debba fondare la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio, nonché annullare l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni. Peraltro, ai sensi del nuovo comma 5-bis dell'art. 7 D. Lgs. n. 546/1992, in caso di mancato assolvimento dell'onere probatorio da parte dell'Amministrazione finanziaria, il giudice non può acquisire d'ufficio le prove. In altri termini, il giudice non può supplire alla mancanza di fondatezza o ad una prova insufficiente o contraddittoria, ma, in tale circostanza, ha il dovere di annullare l'atto impositivo.

La nuova disposizione normativa richiede, quindi, una capacità dimostrativa della pretesa, con la conseguente limitazione dei poteri discrezionali del giudice nella sua valutazione.

Infatti, il nuovo comma 5-bis cit. chiarisce che il dovere del giudice di esprimere il suo "prudente apprezzamento", ex art. 116 c.p.c., deve essere basato sulla verifica della sussistenza di una prova specifica, puntuale e circostanziata dei fatti contestati. Laddove tale prova manchi, allora il giudice dovrà annullare l'atto impositivo.

Più nello specifico, **il giudice ha l'obbligo di dichiarare la nullità dell'atto impugnato qualora la prova della sua fondatezza sia:**

- **mancante;**
- **contraddittoria;**
- **insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni.**

Ne consegue che, la novità legislativa di cui al comma 5-bis cit., induce il giudice ad apprezzare con particolare rigore tali indizi, disattendendo la pretesa quando, anche alla luce delle difese del contribuente, essi appaiano inidonei a integrare, seppur presuntivamente, le “ragioni oggettive” della contestazione.

Tirando le somme di quanto fin qui esposto, non può non rilevarsi che le novità in materia di onere probatorio introdotte con la L. n. 130/2022 hanno permesso di riequilibrare, quantomeno parzialmente, il rapporto tra fisco e contribuente.

L'obiettivo dell'intervento normativo sembra convergere, infatti, verso un unico concetto di onere della prova, in base al quale chi “*contesta deve provarne la fondatezza*”; pertanto:

- in caso di accertamento, l'Amministrazione dovrà provare in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato; così come, del pari, spetterà al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso (quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati);
- al contempo, il giudice dovrà annullare l'atto impugnato, se la prova della sua fondatezza è mancante, contraddittoria o insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni.

Di conseguenza, proprio in ragione di questo epocale “*cambio di rotta*” in tema di onere della prova, si rende necessaria, altresì, l'introduzione di un **principio generale di inutilizzabilità delle prove illegittimamente** acquisite (vale a dire, in violazione dei divieti stabiliti dalla legge) **nel corso delle controversie tributarie.**

Com'è noto, infatti, la Corte di Cassazione – Sez. Trib. – ha chiarito più volte che **non esiste nell'ordinamento tributario un principio generale di inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite**, sicché “*l'acquisizione irrituale di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale non comporta la inutilizzabilità degli stessi, in mancanza di una specifica previsione in tal senso*” (Cass. n. 8344/2001; conf. Cass. n. 13005/2001, n. 1343/2002 e n. 1383/2002, n. 1543/2003 e n. 10442/2003). E tanto

anche con riferimento all'attività della Guardia di Finanza che, cooperando con gli uffici finanziari, procede spesso a ispezioni, verifiche, ricerche e acquisizione di notizie, non osservando la disciplina processual - penalistica, avendo carattere amministrativo - con conseguente inapplicabilità dell'articolo 24 Cost. (**Cass. - Sez. Trib. – sentenza n. 8001/2023**).

Pertanto, al fine di consentire un rafforzamento del principio di legalità del prelievo tributario e del principio di imparzialità della pubblica amministrazione, nel nuovo processo tributario, si ritiene che le prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge non debbano trovare ingresso nella fase istruttoria.

IX. ULTERIORE RIFORMA DELLA SEZIONE TRIBUTARIA DELLA CORTE DI CASSAZIONE

Altra riflessione merita la questione relativa all'introduzione, operata dall'articolo 3 della L. 130/2022, presso la Cassazione di una sezione civile specifica per la trattazione delle sole controversie in materia tributaria.

La predetta norma, rubricata ***“Misure per la definizione del contenzioso tributario pendente presso la Corte di Cassazione”***, infatti, prevede che:

“1. Presso la Corte di cassazione è istituita una sezione civile incaricata esclusivamente della trattazione delle controversie in materia tributaria.

2. Il primo presidente adotta provvedimenti organizzativi adeguati al fine di stabilizzare gli orientamenti di legittimità e di agevolare la rapida definizione dei procedimenti pendenti presso la Corte di cassazione in materia tributaria, favorendo l'acquisizione di una specifica competenza da parte dei magistrati assegnati alla sezione civile di cui al comma 1.>>

Inoltre, occorre chiarire che in sede di riforma, salva la competenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione relativamente alle sole questioni di giurisdizione, la Sezione Tributaria deve giudicare le impugnazioni delle sentenze delle Corti di giustizia tributaria di secondo grado.

Essa deve essere composta da trentacinque giudici, ripartiti in cinque sotto-sezioni, in ragione delle seguenti materie:

- Imposte sui redditi;
- IVA;
- altri tributi;
- riscossione;
- rimborsi.

Il presidente della Sezione Tributaria è anche presidente della prima sottosezione.

Le altre sottosezioni sono presiedute da uno dei loro componenti.

I collegi sono composti dal numero fisso di tre membri.

I giudizi si svolgono esclusivamente con rito camerale.

Tuttavia, giova rilevare che, in tema di pendenze tributarie riferibili alle controversie in Cassazione, i dati statistici, riportati nella **Relazione sull'amministrazione della giustizia nell'anno 2022, pubblicata in data 26 gennaio 2023**, mostrano che per la Corte di cassazione, i cui carichi di lavoro hanno registrato, quanto a sopravvenienze, significativi incrementi, c'è stata una diminuzione delle pendenze correlata, oltre ad un obbiettivo aumento della produttività della Sezione, anche alla conclusione delle procedure di definizione agevolata avviate in forza del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193, e successive modifiche, e della legge 4 ottobre 2019, n. 118.

Al 31 dicembre 2022, infatti, le pendenze della Corte di cassazione in materia tributaria constano di 44.935 procedimenti, con un ulteriore decremento, rispetto al 30 giugno 2022, del 1,6%. Inoltre, per quanto riguarda la Corte di cassazione il valore complessivo delle controversie iscritte registra una progressiva diminuzione dal 2020 al giugno 2022, come pure è in calo, nella misura del 10% annuo circa, quello dei ricorsi pendenti; correlativamente si registra la crescita di quello dei giudizi definiti.

Pertanto, pur prendendo atto di un *trend* di miglioramento nella gestione dei procedimenti tributari rispetto al passato, grazie all'efficace attività di smaltimento dell'arretrato dei contenziosi in materia tributaria, specialmente quelli più risalenti e, all'effetto dei regimi premiali di definizione delle liti, la Relazione evidenzia l'esigenza di interventi finalizzati alla riduzione dei tempi di decisione dei procedimenti, in linea con quanto richiesto peraltro dal PNRR.

Difatti, nel PNRR il Governo si è posto l'obiettivo di intervenire sulla giustizia tributaria per **ridurre il numero di ricorsi alla Corte di Cassazione** e consentire una loro trattazione più spedita.

Tale obiettivo di deflazionare il contenzioso tributario in Cassazione deve essere realizzato rafforzando le dotazioni di **personale** e intervenendo, mediante adeguati incentivi economici, sul personale ausiliario. Per ridurre la durata del procedimento di cassazione, sono state così avviate nuove azioni per l'incremento del numero dei consiglieri, nonché l'istituzione dell'Ufficio per il processo (ossia una struttura di staff destinata a sostenere i magistrati nello svolgimento delle diverse fasi dell'attività giurisdizionale e a migliorare il coordinamento fra tale attività e quelle proprie delle

cancellerie). Esse si affiancano alle misure già adottate, tra cui l'assunzione (come ausiliari) di magistrati in pensione e l'applicazione alla Sezione tributaria di magistrati dell'Ufficio del Massimario e del Ruolo.

Si rileva che, l'art. 3, al comma 2, prevedendo che la sezione civile della Cassazione incaricata esclusivamente della trattazione delle controversie in materia tributaria, sia costituita solo da magistrati ordinari, denota la sussistenza del **c.d. tetto di cristallo** per i nuovi speciali magistrati tributari che non possono far parte della suddetta Sezione tributaria della Corte di Cassazione.

In tal senso, **si auspica un intervento riformatore del legislatore *de iure condendo* che consenta l'inserimento in tali sezioni anche dei magistrati tributari, secondo una visione costituzionalmente orientata di tale composizione, atteso che lo stesso art. 102, comma 2 della Costituzione, in riferimento alle sezioni specializzate istituite presso gli organi giudiziari, contempla che possano istituirsi “[...] anche con la partecipazione dei cittadini idonei estranei alla magistratura”.**

Per tale ragione, dato che la Costituzione permette la formazione delle sezioni specializzate anche con i cittadini idonei, a maggior ragione, **il legislatore, con un intervento modificatore dovrebbe prevedere l'inserimento, nella sezione civile tributaria della Cassazione, anche dei magistrati tributari.**

X. CONSIGLI GIUDIZIARI

Sarebbe opportuna e auspicabile anche l'istituzione di eventuali Consigli giudiziari presso le Corti di giustizia tributaria di secondo grado, da intendersi quali organi “ausiliari” del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria (C.P.G.T.).

Essi, cioè, su numerose materie e provvedimenti di competenza del C.P.G.T., potrebbero redigere pareri motivati, fornendo elementi fondamentali per il corretto esercizio dei poteri del C.P.G.T. stesso, poiché tali organi hanno una conoscenza diretta del magistrato, del giudice tributario o dell'ufficio interessato.

I principali ambiti su cui esprimere i pareri sono:

- le tabelle di composizione degli organi giudiziari (cioè i criteri di assegnazione dei magistrati e giudici tributari alle sezioni e dei procedimenti ai singoli magistrati e giudici tributari);
- le valutazioni di professionalità dei magistrati e dei giudici tributari;
- il trattenimento in servizio o la cessazione dall'impiego dei magistrati e dei giudici tributari;

- l'incompatibilità dei magistrati e dei giudici tributari;
- gli incarichi extragiudiziari dei magistrati e dei giudici tributari;
- il passaggio di funzioni dei magistrati e dei giudici tributari;
- le attitudini al conferimento di incarichi direttivi o semidirettivi.

Infine, i Consigli giudiziari sarebbero, al contempo, idonei a vigilare sul corretto funzionamento degli uffici del distretto, segnalando eventuali disfunzioni al C.P.G.T. ed alla Presidenza del Consiglio dei Ministri.

XI. TERMINI PERENTORI PER TUTTE LE PARTI DEL GIUDIZIO

Nell'ambito di una radicale riforma, come quella in corso, la normativa processuale dovrebbe prevedere tassativamente anche dei termini perentori per tutte le parti in causa (private e pubbliche), sia per la costituzione in giudizio sia per il deposito dei documenti.

A tale scopo, per quanto riguarda il deposito dei documenti, giova ribadire quanto stabilito dalla **Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 4433/2020**:

"Nell'ambito del processo tributario, il Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 58, fa salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti anche al di fuori degli stretti limiti posti dall'articolo 345 c.p.c., ma tale attività processuale va esercitata - stante il richiamo operato dal citato D.Lgs., articolo 61, alle norme relative al giudizio di primo grado - entro il termine previsto dallo stesso decreto, articolo 32, comma 1, ossia fino a venti giorni liberi prima dell'udienza, con l'osservanza delle formalità di cui all'articolo 24, comma 1, dovendo, peraltro, tale termine ritenersi, anche in assenza di espressa previsione legislativa, di natura perentoria, e quindi previsto a pena di decadenza, rilevabile d'ufficio dal giudice anche nel caso di rinvio meramente interlocutorio dell'udienza o di mancata opposizione della controparte alla produzione tardiva (Cass. n. 29087 del 2018).

E ancora:

"Nel processo tributario, poiché il Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 58, consente la produzione in appello di qualsiasi documento, la stessa può essere effettuata anche dalla parte rimasta contumace in primo grado, poiché il divieto posto dall'articolo 57 del detto decreto riguarda unicamente le eccezioni in senso stretto (Cass. n. 29568 del 2018)".

XII. PREVISIONE DI ULTERIORI SEZIONI STACCATE DELLE CGT DI SECONDO GRADO SEMPRE PRESSO I DISTRETTI DELLE ATTUALI CORTI DI APPELLO

Nella ridefinizione dell'assetto territoriale delle Corti di giustizia tributaria di secondo grado, sarebbe opportuno prevedere anche l'istituzione di sezioni staccate presso i distretti delle attuali Corti di Appello, tenuto conto dell'importanza giudiziaria delle stesse, anche con riferimento al territorio.

XIII. NECESSITA' DI INSERIMENTO DI AVVOCATI E COMMERCIALISTI NELLA COMMISSIONE DI CONCORSO

Com'è noto, la legge di riforma della giustizia tributaria ha previsto che la nomina di nuovi magistrati tributari debba essere conseguita mediante un concorso pubblico per esami (cfr. art. 1, co. 1, lett. e), L. 130/2022).

A tale scopo, l'art. 4 quater, D.lgs 545/92, rubricato "Commissione di concorso" prevede che la commissione debba essere composta:

- **dal presidente di una corte di giustizia tributaria di secondo grado, che la presiede;**
- **da cinque magistrati** scelti tra magistrati ordinari, amministrativi, contabili e militari con almeno quindici anni di anzianità;
- **da quattro professori universitari di ruolo**, di cui uno titolare dell'insegnamento di diritto tributario, gli altri titolari di uno degli insegnamenti delle altre materie oggetto di esame.

Ne consegue la mancata presenza dei professionisti del settore, peraltro, senza giustificato motivo.

Sarebbe, pertanto, opportuno che nella commissione siano presenti anche un avvocato tributarista cassazionista e un dottore commercialista, entrambi iscritti ai relativi albi professionali da almeno trent'anni.

La loro presenza si rende, infatti, necessaria per testare la preparazione teorico-pratica dei futuri magistrati tributari.

Lecce, 08 GIUGNO 2023

Avv. Maurizio Villani

**Avvocato Tributarista in Lecce
Patrocinante in Cassazione
www.studiotributariovillani.it
E-mail: avvocato@studiotributariovillani.it
Pec: avv.maurizio.villani@pec.studiotributariovillani.it**