

DELEGA FISCALE

IL PROGETTO DI LEGGE DI RIFORMA DEL PROCESSO TRIBUTARIO

Il progetto di legge di riforma del processo tributario d’iniziativa del **Sen. Giorgio Pagliari (in allegato al presente articolo)** è un ottimo e condivisibile intervento legislativo per modificare finalmente il processo tributario nel senso di adeguarlo alle nuove regole del processo civile ed inoltre di parificare processualmente il cittadino-contribuente (con il suo difensore) ed il fisco (nazionale e locale), anche in vista dell’approvazione della delega fiscale (vedi n. 24 del presente articolo).

La redazione del suddetto progetto di legge è meritoria opera del Prof. Cesare Glendi, del Prof. Alberto Comelli nonché del loro allievo Dott. Carlo Soncini, che ringrazio pubblicamente per l’ottima e coraggiosa stesura.

Prima di suggerire modestamente quali potrebbero essere le ulteriori modifiche ed integrazioni da inserire per rendere il processo tributario ancora più aderente al precetto costituzionale **dell’art. 111, comma 2** (“**Ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità davanti a giudice terzo e imparziale. La legge ne assicura la ragionevole durata**”), è importante, intanto, sottolineare le principali (ma non uniche) positive novità previste.

A) ELEMENTI POSITIVI –

Come opportunamente rilevato nella relazione illustrativa allegata, il progetto di legge è improntato a criteri di **generalità**, riguardando tutte le liti tributarie, individuate in rigorosa aderenza ai precetti costituzionali, **di equilibrata salvaguardia delle parti**, enti titolari del potere impositivo ed esattivo e destinatari dei relativi provvedimenti nonché, infine, di **semplicità regolamentare**, integrando ed adeguando la disciplina attualmente contenuta nel D.Lgs. n. 546/92, senza, peraltro, trascurare, ed anzi preservando, tutte le positività che hanno connotato la predetta normativa, che già aveva segnato un notevole miglioramento rispetto a quella precedentemente contenuta nel DPR n. 636/72.

Alla luce dei suddetti criteri, i principali (ma non unici) elementi positivi dell’allegato progetto di legge possono così sintetizzarsi (**si citano i relativi articoli**):

- 1) innanzitutto, la nuova terminologia “**codice del processo tributario**”, senza più fare riferimento al generico termine di contenzioso tributario, nonché l’organica disposizione dei 121 articoli;
- 2) la giurisdizione tributaria esercitata dai (**art. 1**):
 - **Tribunali tributari;**
 - **Corti d’appello tributarie;**
 - **Sezione tributaria della Corte Suprema di Cassazione;**
- 3) l’ammissione della testimonianza, anche in forma scritta (**art. 15, commi 3, 4 e 5**);
- 4) la sospensione in appello dell’atto impugnato (**art. 111**), nonché la sospensione in appello dell’esecuzione della sentenza di primo grado (**art. 84**) e la sospensione dell’esecuzione della sentenza d’appello nel caso di ricorso per Cassazione (**art. 373 c.p.c.**); è importante

codificare i suddetti principi, già riconosciuti dalla Corte Costituzionale e dalla Corte di Cassazione – Sezione tributaria - (sentenza n. 2845 del 24 febbraio 2012), ma spesso oggi ignorati da molte Commissioni tributarie di merito, con motivazioni non condivisibili;

- 5) la possibilità di conciliare anche in grado di appello (**art. 119**);
- 6) il nuovo giudizio davanti alla Sezione tributaria della Corte di Cassazione (**artt. 97-99**), soprattutto per quanto riguarda la mancata partecipazione al procedimento del pubblico ministero (**art. 98, comma 5, cit.**), come peraltro previsto dall'art. 75 D.L. n. 69 del 21/06/2013, confermato dalla legge di conversione n. 98/2013 (in G.U. n. 194 del 20/08/2013), che modifica sensibilmente la disciplina sull'intervento del PM nei processi civili davanti al giudice di legittimità;
- 7) l'adeguamento alle nuove norme del codice di procedura civile, soprattutto per quanto riguarda:
 - la translatio iudicii (**art. 5**);
 - la rimessione in termini (**art. 5, comma 4, e 46, comma 1**), anche se per ipotesi limitate;
- 8) gli effetti della tardiva costituzione in giudizio della parte resistente (**art. 47, comma 5**);
- 9) la previsione che la sentenza non sottoscritta è nulla e la relativa nullità può sempre essere fatta valere anche oltre i limiti ed al di fuori delle regole proprie dell'appello e del ricorso per Cassazione (**art. 64, comma 4**);
- 10) sempre la discussione in pubblica udienza (**art. 60, comma 1, e 96**);
- 11) la possibilità per il giudice tributario di condannare al risarcimento dei danni nei casi tassativi previsti dalla legge (**artt. 12, comma 4, 20, 21, comma 4 e commi 8 e 9**);
- 12) l'organica normativa sui difensori delle parti (**artt. 19 e 20**);
- 13) la possibilità di proporre il ricorso collettivo e cumulativo, anche se in casi limitati (**art. 23 e 24**).

B) EVENTUALI MODIFICHE ED INTEGRAZIONI -

Segnalo le eventuali modifiche (correttive ed integrative) che potrebbero essere inserite per rendere il processo tributario ancora più aderente ai precetti costituzionali in tema di "giusto processo" (art. 111 Cost.) e diritto di difesa (art. 24 Cost.), anche in vista dell'approvazione della delega fiscale.

Il riferimento è fatto seguendo gli stessi articoli dell'allegato progetto di legge.

1) Art. 2, comma 3 –

Secondo me, il citato comma dovrebbe essere modificato nel senso di **concedere ai giudici tributari anche la giurisdizione sulle controversie che attengono all'atto di pignoramento ed agli altri atti dell'esecuzione forzata tributaria, prevedendo la specifica disciplina processuale oggi prevista dall'art. 22 D.Lgs. n. 472 del 18/12/1997, in tema di ipoteca e sequestro conservativo.**

In proposito, si è indirettamente pronunciata la Corte di Cassazione a Sezioni Unite, con la sentenza n. 21110 del 28 novembre 2012.

In tal modo, si avrebbe una corretta concentrazione dei procedimenti (anche alla luce dell'art. 54 della Legge n. 69 del 18/06/2009, in tema di delega al Governo per la riduzione e semplificazione

dei procedimenti civili), con la possibilità di una migliore e più efficace difesa da parte del cittadino-contribuente, **oggi costretto ad adire giudici diversi per contrastare azioni esecutive di Equitalia Spa, che spesso agisce senza la necessaria autorizzazione dell'autorità giudiziaria (per esempio, art. 52, comma 1, DPR n. 602 del 29/09/1973 e succ. modifiche ed integrazioni nonché sentenza n. 15746 del 19 settembre 2012 della Corte di Cassazione – Sezione tributaria).**

Attualmente , per esempio, in tema di iscrizione di ipoteca, assistiamo al seguente contrasto legislativo:

- **l'art. 77 DPR n. 602/73 cit. consente** ad Equitalia S.p.A. di iscrivere **direttamente** l'ipoteca, **senza alcun vaglio giudiziario;**
- **invece, l'art. 22 D.Lgs. n. 472/1997 cit. consente** agli uffici fiscali di iscrivere ipoteca **solo se autorizzati dal giudice tributario, dopo un regolare processo in cui il contribuente ha potuto difendersi.**

La modifica legislativa suggerita, secondo me, eviterebbe la suddetta, assurda, dicotomia processuale, concentrando nel giudice tributario la competenza per tutte le fasi esecutive, evitando che Equitalia S.p.A. possa agire senza alcun preventivo vaglio giudiziario e, soprattutto, consentendo al contribuente un effettivo diritto di difesa senza il problema di rivolgersi a giudici diversi, con il rischio di eventuali e possibili difetti di giurisdizione e lungaggini processuali, come più volte evidenziato dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite (**ordinanze nn. 14501/2010, 20778/2010, 20779/2010, sentenze nn. 4077/2010, 5994/2012, 15647/2010, 11930/2010 e 16412/07 SS.UU.**).

Inoltre, come correttamente precisato dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite, con le ordinanze nn. 16953, 16954, 16955, 16956 e 16957 del 05 ottobre 2012, l'art. 59 della Legge n. 69/2009, pur configurando l'istituto della proposizione d'ufficio del conflitto di giurisdizione, non detta le regole procedurali relative; tale lacuna è, però, colmabile applicando in via analogica la disciplina del conflitto di competenza di cui all'art. 45 c.p.c. e, in particolare, l'art. 47, quarto comma, c.p.c., che dispone la rimessione del fascicolo d'ufficio alla cancelleria della Corte di Cassazione con ordinanza che, se pronunciata fuori udienza, deve essere prima comunicata alle parti a cura del cancelliere del medesimo giudice ai fini della rituale instaurazione del contraddittorio.

Infine, occorre rilevare che la Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con la sentenza n. 9594 del 13 giugno 2012, ha stabilito il principio che se, per effetto della non impugnazione sulla giurisdizione della sentenza che ha deciso il merito della controversia, si è formato il giudicato implicito sulla giurisdizione, la pronuncia di incostituzionalità della norma sul cui presupposto il giudice ha deciso nel merito non ha effetto su quel processo poiché il rilievo del difetto di giurisdizione è ormai precluso.

2) Artt. 13, comma 1, 110, comma 1, e 113, comma 1 –

I giudici tributari di primo e secondo grado dovrebbero esercitare il potere cautelare in base al fumus boni iuris ed al danno grave, **non anche irreparabile.**

Infatti, il danno non può mai ritenersi irreparabile relativamente alle condanne al pagamento di somme (come nel settore tributario), **posto che il denaro è sempre considerato un bene fungibile.**

Inoltre, dovrebbero essere tutelati tempestivamente anche i diritti al rimborso del contribuente, eventualmente con garanzie fideiussorie.

Infatti, la norma in esame non individua specificamente né i presupposti né gli effetti che si possono ottenere con il provvedimento d'urgenza, ma presuppone soltanto l'esistenza di un diritto da far valere, che sia oggetto di un pregiudizio grave (**e non anche irreparabile**).

Infine, è opportuno precisare che il giudice tributario, anche se decide di sollevare una questione di incostituzionalità, può **sempre** concedere la misura cautelare, ove logicamente ricorrano gli estremi del periculum in mora, "considerando il fumus boni iuris, pur se focalizzato nella non manifesta infondatezza della sollevata questione di legittimità costituzionale della norma ritenuta applicabile, **a livello prognostico**, com'è tipico delle deliberazioni che il giudice della cautela è in ogni caso demandato ad effettuare" (Glendi, in Corriere Tributario, n. 28/2012, pag. 2148).

3) Art. 15, comma 3 –

Nella fase istruttoria, non bisogna porre alcun limite difensivo al contribuente, riconoscendo ogni mezzo di prova legale, compreso l'accertamento tecnico preventivo (artt. 696 e 696/bis c.p.c.), ad eccezione dell'interrogatorio formale (art. 228 e seguenti c.p.c.).

La confessione, così come il giuramento e la testimonianza, sono le classiche prove costituenti e consistono nella dichiarazione orale sui fatti di causa.

La confessione, specificatamente, riguarda dichiarazioni della parte su fatti a sé sfavorevoli e favorevoli all'altra parte e, come tale, non può essere consentita nel processo tributario, dove l'amministrazione finanziaria può utilizzare moltissimi dati e documenti, soprattutto di natura finanziaria, grazie alla potente anagrafe tributaria a disposizione.

Invece, nel processo tributario, oltre alla testimonianza (art. 244 e seguenti c.p.c.), deve essere ammesso il giuramento:

- **decisorio (artt. 233-239 c.p.c.)**, che si differenzia dalla confessione perché le dichiarazioni sono rese dalla parte alla quale i fatti non sono sfavorevoli, ma anzi favorevoli.

Conseguenza di ciò è che il fondamento del giuramento non può formarsi, così come avviene per la confessione, sul fatto che si debbono ritenere veri i fatti che nuocciono alla parte che li dichiara, ma tale fondamento deve essere rintracciato nella solennità delle forme con cui avviene la dichiarazione giurata;

- **suppletorio (artt. 240-243 c.p.c.)**, che è quella forma di giuramento deferito dal giudice in **caso di prova quasi completa (semiplena probatio)** alla parte in favore della quale l'istruzione probatoria propende maggiormente.

In pratica, l'esaurimento delle prove assunte in corso di causa deve aver procurato una situazione di insufficienza degli elementi occorrenti per il convincimento, ovvero la contraddittorietà degli stessi, in relazione alla loro capacità di far considerare dimostrata l'uno o l'altra delle tesi portate in sede giudiziaria.

In definitiva, nel processo tributario, ad eccezione dell'interrogatorio formale, non si devono prevedere limiti di prova, anche perché non deve essere sacrificata l'attività

difensiva del contribuente, che spesso deve contrastare accertamenti fiscali che obbligano all'inversione dell'onere della prova (come le indagini bancarie).

Infine, sarebbe opportuno abrogare l'art. 32, comma 4, DPR n. 600 del 29/09/1973, norma ormai obsoleta dopo 40 anni, in quanto il contribuente non deve essere condizionato nella strategia difensiva e processuale che ritiene opportuno adottare (Corte di Giustizia, sentenza del 18 ottobre 1982, nella causa 374/87, secondo cui, "non si può pertanto imporre all'impresa l'obbligo di fornire risposte attraverso le quali questa sarebbe indotta ad ammettere l'esistenza della trasgressione").

4) Art. 21 – Art. 108, comma 2 –

Per le spese di giudizio bisogna prevedere il pagamento immediato, senza attendere il passaggio in giudicato della sentenza.

Quanto sopra per parificare processualmente la posizione delle parti private con gli uffici fiscali, che, invece, possono richiedere il pagamento provvisorio in base all'esito del giudizio, secondo le singole leggi d'imposta (vedi n. 18 del presente articolo).

5) Art. 23, comma 2, e 24 –

E' opportuno disciplinare meglio, e peraltro senza limitazioni soggettive ed oggettive, i casi di presentazione dei ricorsi collettivi e cumulativi, tenendo conto delle recenti sentenze in proposito della Corte di Cassazione (nn. 21955 del 27/10/2010 e n. 4490 del 22/02/2013).

6) Art. 27, comma 2, e 60, comma 3 –

Nella discussione orale in primo e secondo grado, il presidente deve sempre dare **la parola per primo alla parte pubblica** (agenzia delle entrate, ente locale e concessionario (oggi agente) della riscossione), che è attore in senso sostanziale, **in modo che il contribuente (attore solo in senso formale) possa parlare per ultimo**, anche in caso di repliche, per poter contrastare meglio, ed in maniera più compiuta, le tesi accusatorie del fisco (art. 24 della Costituzione).

Infine, il giudice tributario deve poter decidere secondo equità (artt. 113 e 114 c.p.c.).

7) Art. 43, comma 1 –

Nel suddetto articolo, secondo me, bisogna:

- a) innanzitutto, correggere il riferimento del decreto legge, che è del **31 maggio** (non marzo) 2010 n. 78, convertito con modificazioni dalla Legge n. 122 del 30 luglio 2010 (in G.U. n. 125 del 31 maggio 2010 – Supplemento ordinario);
- b) inserire tra gli atti impugnabili anche **i crediti d'imposta**, la cui natura giuridica è stata specificamente qualificata dalla Corte Costituzionale (ordinanze n. 124 del 24/03/2006 e n. 180 del 07/06/2007) nonché dalla Corte di Cassazione – Sezione Tributaria -, con la sentenza n. 8139 del 23 maggio 2012 e con la sentenza n. 4687 del 23 marzo 2012, che ha parificato l'avviso di recupero dei crediti di imposta agli avvisi di accertamento o di liquidazione;

- c) **inserire espressamente tra gli atti impugnabili l'autotutela** (art. 2-quater D.L. n. 564/1994, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 656 del 30 novembre 1994 (in G.U. n. 230 dell'01 ottobre 1994) e D.M. n. 37 dell'11 febbraio 1997) **sia in caso di rigetto espresso che in caso di silenzio-rigetto, senza porre ai giudici tributari alcuna limitazione di giudizio (contrariamente a quanto affermato dalla Corte di Cassazione, con le sentenze nn. 2870/2009 e 3698/2009 Sezioni Unite, n. 11457/2010, n. 26313/2010, n. 16097/2009 e ordinanza n. 10020/2012), indipendentemente** dalla prospettazione dell'esistenza di "un interesse di rilevanza generale dell'Amministrazione" alla rimozione dell'atto (**sentenza n. 3 del 09/01/2012 della CTR Puglia – Sez. 14**);
- d) **inserire espressamente l'impugnabilità dell'estratto di ruolo**, che è una "parziale riproduzione del ruolo", come ha correttamente riconosciuto la Corte di Cassazione con le sentenze n. 15946/2010 e n. 724 del 19 gennaio 2010 della Sezione tributaria; infatti, deve essere ammessa l'impugnabilità dell'estratto di ruolo tutte le volte in cui lo stesso risulti essere l'unico strumento mediante il quale la pretesa impositiva sia stata validamente portata a conoscenza del debitore d'imposta;
- e) **prevedere l'impugnabilità dell'invito al pagamento del contributo unificato tributario**, quale prestazione imposta di natura tributaria come stabilito dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite con la sentenza n. 9840 del 05 maggio 2011, tenendo conto dell'indicazione offerta anche dalla Corte Costituzionale, con la sentenza n. 73 del 2005;
- f) **prevedere l'impugnabilità del provvedimento dichiarativo dell'improcedibilità delle istanze di disapplicazione di norme antielusive (art. 37-bis D.P.R. n. 600/1973)**;
- g) **prevedere l'impugnazione dell'avviso bonario a seguito di liquidazione automatica, anche alla luce dell'ordinanza n. 21854 del 20 ottobre 2011 della Corte di Cassazione – Sezione tributaria -**;
- h) **infine, prevedere la competenza del giudice tributario per tutte le controversie relative all'opposizione all'ordinanza-ingiunzione emessa dall'Amministrazione Autonoma dei Monopoli di Stato (A.A.M.S.), a seguito dell'installazione di apparecchi da intrattenimento irregolari.**

8) Art. 45, comma 3 –

Il termine di 180 giorni per impugnare il silenzio-rifiuto, secondo me, è troppo breve.

Certo, l'attuale termine decennale è troppo ampio; per cui sarebbe opportuno stabilire un termine intermedio, per esempio **di due anni**, da parificare a quello previsto dall'art. 45, comma 4.

9) Art. 45 –

Per evitare equivoci interpretativi, secondo me, è opportuno aggiungere un quinto comma all'art. 45 che preveda l'applicazione dell'art. 153, comma 2, c.p.c. per la rimessione in termini quando la parte dimostra di essere incorsa in decadenza per causa non a lei imputabile.

Nell'allegato progetto di legge lo specifico riferimento all'art. 153, comma 2, c.p.c. è fatto:

- nell'art. 5, comma 4, nella particolare ipotesi di trasferimento dell'azione davanti al giudice tributario;
- nell'art. 46, comma 1, nella particolare ipotesi che l'ufficio postale non provveda alla richiesta di duplicato (vedi successivo n. 10 del presente articolo).

L'aggiunta del quinto comma, come suggerito, troncherebbe sul nascere eventuali interpretazioni limitative dell'art. 153, comma 2, c.p.c., stabilendo, in modo chiaro e preciso, che la suddetta norma processuale è **sempre** applicabile nel processo tributario senza alcuna limitazione, in quanto compatibile.

10) Artt. 46, comma 1, e 89 –

Per quanto riguarda la costituzione in giudizio del ricorrente (art. 46) e dell'appellante (art. 89), secondo me, **bisogna escludere l'ipotesi dell'inammissibilità in caso di mancato deposito dell'avviso di ricevimento della raccomandata nell'ipotesi di spedizione del ricorso o dell'appello a mezzo del servizio postale.**

La mancanza o la tardività dell'avviso di accertamento può dipendere da cause non ascrivibili al contribuente, che non deve essere onerato per fatti non dipendenti dalla sua volontà, con l'aggravante di dover chiedere duplicati o la rimessione in termini, ai sensi del succitato art. 153, comma 2, c.p.c., con il rischio di allungare i termini processuali, anche ai fini della sospensiva, in spregio all'art. 111, comma 2, della Costituzione ("La legge ne assicura la ragionevole durata").

Oltretutto, gli attuali artt. 22, comma 1, e 53, comma 2, primo periodo, D.Lgs. n. 546/1992 non prevedono, giustamente, anche il deposito, a pena di inammissibilità, dell'avviso di ricevimento.

I giudici tributari, se hanno dei dubbi o perplessità circa l'avviso di ricevimento, possono sempre chiedere alle parti l'esibizione entro un termine perentorio oppure, in caso di difficoltà, utilizzare i propri poteri istruttori previsti dall'art. 15 dell'allegato progetto di legge.

11) Art. 46, comma 3, ultimo periodo –

Nell'art. 46, comma 3, ultimo periodo, è opportuno precisare che il ricorso è inammissibile qualora l'esemplare del ricorso depositato in segreteria non sia **conforme sostanzialmente** (e non formalmente) a quello consegnato o spedito, alla luce della costante giurisprudenza sul punto della Corte di Cassazione (da ultimo, sentenza n. 1166 del 27/01/2012 Sezione Tributaria).

La stessa precisazione, logicamente, vale anche per la fase di appello (art. 89, comma 2).

12) Art. 60, comma 3, 27, comma 2, e 96 –

Sarebbe opportuno, anche in coerenza con quanto disciplinato dall'art. 57, comma 2, **prevedere espressamente l'ipotesi del rinvio dell'udienza per giustificato impedimento del difensore.**

13) Art. 61, Artt. 6 e 7 e Art. 23 –

In tema di riunione dei ricorsi, bisogna disciplinare bene la competenza territoriale quando si verificano le particolari ipotesi di **litisconsorzio necessario, tenendo conto soprattutto dei principi di diritto esposti dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite, con le sentenze nn. 14815 del 04/06/2008, nn. 10145 e 10146 del 20/06/2012, sentenza n. 22122 del 29/10/2010 della Sezione Quinta Civile.**

In definitiva, quando ricorra l'ipotesi del litisconsorzio necessario originario, il giudice tributario deve **obbligatoriamente** attenersi alle seguenti regole:

- se tutte le parti hanno proposto autonomamente ricorso, il giudice **deve** disporre la riunione se sono tutti pendenti dinanzi alla stessa Commissione (la facoltà di disporre la riunione si trasforma in **obbligo** in considerazione del vincolo del litisconsorzio necessario);
- altrimenti, la riunione va disposta dinanzi al giudice **preventivamente** adito, anche perché con la proposizione **del primo ricorso sorge la necessità di integrare il contraddittorio e quindi si radica la competenza territoriale**, senza che possa opporsi la inderogabilità della stessa sancita dagli artt. 6 e 7; in sostanza, il valore dell'integrità del contraddittorio, garanzia del **giusto processo** (art. 111, comma 2, Cost.), giustifica la deroga della competenza territoriale, nel senso che **la proposizione del primo ricorso determina il radicarsi della competenza territoriale per tutti i litisconsorti (art. 23)**;
- se, infine, uno o più parti non hanno ricevuto la notifica dell'avviso di accertamento, o avendola ricevuta non l'hanno impugnato, **il giudice adito per primo** deve disporre l'integrazione del contraddittorio, mediante la loro chiamata in causa entro un termine stabilito a pena di decadenza **(art. 23)**;
- **il giudizio celebrato senza la partecipazione di tutti i litisconsorti necessari è nullo** per violazione del principio del contraddittorio di cui agli artt. 101 c.p.c. e 111, comma 2, della Costituzione e **trattasi di nullità che può e deve essere rilevata in ogni stato e grado del procedimento, anche d'ufficio**;
- infine, quando si verifica la suddetta nullità assoluta, la causa deve essere rimessa sempre al giudice di primo grado **(art. 95, comma 1, lett. a)**.

14) Art. 69, comma 1, ed art. 14, comma 1 – Art. 84 –

Tra le ipotesi di sospensione necessaria del processo tributario deve essere inserito anche l'**art. 295 c.p.c.** "Il giudice dispone che il processo sia sospeso **in ogni caso** in cui egli stesso o altro giudice deve risolvere una controversia, dalla cui definizione dipende la decisione della causa".

Ormai è pacifico il principio **(da ultimo, Corte di Cassazione – Sezione Sesta civile – ordinanza n. 1867 dell'08/02/2012)** secondo cui **"la sospensione necessaria del processo ex art. 295 c.p.c. si applica anche al processo tributario** e ricorre qualora risultino pendenti davanti a giudici diversi procedimenti legati tra loro da un rapporto di pregiudizialità tale che la definizione dell'uno costituisce indispensabile presupposto logico-giuridico dell'altro, nel senso che l'accertamento dell'antecedente sia postulato con effetto di giudicato, in modo che possa astrattamente configurarsi l'ipotesi di conflitto di giudicati".

Logicamente, lo specifico riferimento all'art. 295 c.p.c. deve essere fatto anche nell'art. 14, comma 1, dell'allegato progetto di legge.

Infine, alla luce di un costante insegnamento giurisprudenziale (Cass. sentenza n. 118 del 07/01/2002 e n. 24946 del 24/11/2006) sarebbe opportuno **precisare** che il giudice tributario, qualora ritenga rilevante una questione di costituzionalità sollevata in altro processo, deve **sempre** investire a sua volta la Corte Costituzionale della medesima questione **e successivamente** procedere alla sospensione del giudizio.

Questo per evitare i rischi ai quali sono esposte le parti a fronte di sospensioni del processo tributario che in realtà, secondo legge, non avrebbero dovuto essere disposte (rischi previsti dall'art. 79).

15) Art. 7 –

Sarebbe opportuno correggere il termine “le decisioni dei tribunali tributari” con il più corretto termine “**le sentenze dei tribunali tributari**”, soprattutto alla luce della nuova terminologia “codice del processo tributario” e non più “contenzioso tributario” (vedi lett. A).

16) Art. 79, comma 5, ed art. 99, comma 2 – Identico principio processuale –

L'art. 79, comma 5, del progetto di legge allegato **molto opportunamente integra** l'attuale art. 45, comma 3, D.Lgs. n. 546/1992 perché prevede che: “**Sopravvivono all'inefficacia degli atti conseguente all'estinzione del processo soltanto le sentenze o le parti delle sentenze passate in giudicato**” (artt. 310 e 338 c.p.c.).

Questo importante principio evita che l'estinzione del giudizio in appello renda inoppugnabile sempre l'atto contestato, con grave danno per il contribuente.

L'art. 99, comma 2, dell'allegato progetto di legge, invece, ripetendo quanto previsto dall'art. 393 c.p.c. e dall'art. 63, comma 2, D.Lgs. n. 546/92, prevede che: “Se la riassunzione non avviene entro il termine di cui al comma precedente o si avvera successivamente ad essa una causa di estinzione del giudizio di rinvio **l'intero processo si estingue**”.

Secondo me, questa disposizione deve essere corretta ribadendo lo stesso principio dell'art. 79, comma 5, e cioè che sono salvi gli effetti delle sentenze, o parti delle sentenze, passate in giudicato.

La coerenza del principio anche nei giudizi in Cassazione è giustificata dalla particolare struttura del processo tributario, che ha sempre ad oggetto un'azione di annullamento contro ogni atto autonomamente impugnabile (artt. 22, comma 1, e 43), che potrebbe sempre rivivere in caso di estinzione del processo per inattività della stessa amministrazione finanziaria.

Infatti, in base all'attuale formulazione, se il ricorso per Cassazione proposto, per esempio, dall'Agenzia delle entrate fosse accolto con rinvio (art. 383 c.p.c.), la stessa Agenzia delle entrate non avrebbe alcun interesse processuale a riassumere nei termini il giudizio, in quanto l'estinzione dell'**intero** processo renderebbe definitivamente valido l'avviso di accertamento contestato dal contribuente.

E questo assurdo giuridico-processuale **non** deve essere consentito perché lede il principio della parità delle parti (**art. 111, comma 2, Cost.**), in quanto una parte (l'ufficio fiscale) avrebbe una

posizione di vantaggio sul contribuente, perchè, per assurdo, una sua inattività avrebbe effetti favorevoli per l'ufficio stesso e sfavorevoli sempre per l'inerte contribuente.

Di conseguenza, secondo me, la norma dell'art. 393 c.p.c. non è compatibile con le norme del processo tributario (art. 1, comma 3), tenuto conto della particolarità dello stesso (artt. 22, comma 1, e 43) e della specifica posizione processuale delle parti contendenti (uffici fiscali e contribuenti), titolari di interessi contrapposti (pubblici e privati), da portare avanti con strategie ed oneri processuali contrastanti.

Oltretutto, la nuova, moderna e condivisibile disciplina processuale della sezione tributaria della Corte di Cassazione (Titolo III, artt. 97-99) può ben giustificare la correzione dell'art. 99, comma 3, nel senso sopra suggerito, **senza dover necessariamente ed acriticamente ripetere l'art. 393 c.p.c. (o l'art. 63, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992).**

17) Art. 84 – Art. 69 – Art. 14 –

L'art. 84, secondo me, dovrebbe essere corretto nel senso di ritenere applicabile l'art. 337, comma 2, c.p.c. "Quando l'autorità di una sentenza è invocata in un diverso processo, questo può essere sospeso se tale sentenza è impugnata".

Quanto sopra in coerenza con quanto esposto al n. 14 del presente articolo, circa l'applicazione dell'art. 295 c.p.c..

Quando l'autorità della sentenza, avverso la quale sia stata proposta impugnazione, sia invocata in un diverso processo, il giudice, ove non ritenga di esercitare la facoltà di sospensione, a norma dell'art. 337, comma 2, c.p.c., può risolvere direttamente la controversia attribuendo alla pronunzia, la cui autorità è invocata, quell'influenza che, in via provvisoria, l'ordinamento le attribuisce, ma in tal caso ha **l'obbligo** di spiegare le ragioni che lo inducono, per sua libera valutazione, a condividere o meno gli accertamenti nella stessa contenuti, potendo, però, incorrere, in caso contrario, nel vizio di motivazione su un punto decisivo della controversia (Cass., sent. n. 10523/1997).

18) Art. 108, comma 2 – Art. 21 –

In coerenza con quanto esposto al n. 4 del presente articolo, bisogna precisare **che i rimborsi d'imposta devono essere disposti senza attendere il passaggio in giudicato della sentenza.**

Questo perché l'ufficio può chiedere sempre il pagamento provvisorio durante il processo tributario, in base alle singole leggi d'imposta (oggi, art. 68 D.Lgs. n. 546/1992); quindi, **non è giusto che, invece, il cittadino-contribuente debba attendere il passaggio in giudicato della sentenza, dopo molti anni dalla richiesta, con la corresponsione, peraltro, di interessi inferiori a quelli che gli uffici fiscali richiedono in caso di inosservanza delle disposizioni tributarie.**

Infatti, a puro titolo indicativo, si fa presente che:

- a seguito del decreto del 21/05/2009, una media porta a considerare gli interessi pagati dallo Stato al contribuente pari a circa il **2%** e per di più senza che il trascorrere del tempo incida in qualche modo su questa misura;
- invece, quando deve pagare il contribuente allo Stato, si applicano i seguenti interessi:
- **4% annuo** (art. 20 DPR n. 602/73);

- **5,2233% annuo** (art. 30 DPR n. 602/73 e provvedimento del 04/03/2013);
- **4,5% annuo** (art. 21 DPR n. 602/73).

Oltre il danno, la beffa!!! (vedi anche nn. 21 e 22 del presente articolo).

19) Art. 118, comma 1, e Art. 119, commi 1 e 3 (erroneamente scritto 2) -

E' importante aver previsto la possibilità di conciliazione sia in primo che in secondo grado (art. 119, comma 1).

Secondo me, però, per rendere ancora più accessibile l'istituto al contribuente:

- **non** deve prevedersi alcun termine perentorio di dieci giorni liberi prima dell'udienza fissata per la discussione;
- si deve consentire la possibilità di conciliare **anche** nel corso della prima udienza, con la possibilità da parte dei giudizi tributari di concedere un termine non superiore a sessanta giorni per la formazione di una proposta conciliativa (così come, oggi, previsto dall'art. 48, comma 4, D.Lgs. n. 546/1992);
- la conciliazione può essere esperita d'ufficio anche dai giudici tributari;
- infine, il collegio **non** deve mai entrare nel merito della conciliazione **ma rigettarla soltanto se è manifestamente inammissibile** (così come, oggi, previsto dall'art. 48, comma 5, D.Lgs. n. 546/1992) **e mai per infondatezza** (art. 119, comma 3, erroneamente scritto 2).

20) Art. 36 – Art. 37 – Art. 38 – Art. 39 – Art. 40 –

Gli articoli succitati devono tener conto della prossima disciplina dell'utilizzo degli strumenti informatici e telematici nel processo tributario, in attuazione di quanto previsto dall'art. 39, comma 8, D.L. n. 98 del 06/07/2011 convertito dalla Legge n. 111 del 15/07/2011, secondo cui il regolamento emanato dal Ministro dell'economia e delle finanze, sentito il Centro nazionale per l'informatica nella P.A. (oggi Agenzia per l'Italia digitale) ed il Garante per la protezione dei dati personali, introduce disposizioni per il più generale adeguamento del processo tributario alle tecnologie dell'informazione e della comunicazione, attuando i principi previsti dal D.Lgs. n. 82 del 07/03/2005 e successive modificazioni.

A tal proposito, **il Consiglio di Stato – Sezione Consultiva per gli atti normativi, nell'adunanza di Sezione del 04 luglio 2013 ha espresso parere favorevole, con alcune osservazioni allo schema di regolamento recante la disciplina sull'uso di strumenti informativi e telematici nell'ambito del processo tributario.**

Le logiche ed i principali contenuti dello schema di regolamento composto da 20 articoli possono così essere riassunti:

- il processo tributario telematico rappresenta una **facoltà e non un obbligo**, in forza del principio generale della libertà delle forme di cui all'art. 121 c.p.c. e per l'equiparazione, a tutti gli effetti di legge, dei documenti informatici e telematici a quelli tradizionali, avvenuta con la Legge n. 59/97, il DPR n. 445/2000 ed il codice dell'Amministrazione digitale di cui al D.Lgs. n. 82/2005;

- il processo tributario iniziato in modalità telematica **deve** proseguire nella medesima forma, sia per il primo grado di giudizio che per il successivo grado di appello. Ciò per rafforzare il principio **di unicità** di scelta, ad eccezione dell'ipotesi di conferimento dell'incarico ad altro difensore o di specifiche difficoltà di ordine tecnico, laddove è consentita la modalità cartacea ordinaria;
- l'indicazione dell'indirizzo di posta elettronica certificata (*PEC*) contenuta nell'atto introduttivo del giudizio tributario costituisce elezione del c.d. "**domicilio digitale**";
- circa il **momento di perfezionamento delle notifiche e comunicazioni a mezzo PEC**, gli effetti della notificazione sono ricollegati, per quanto riguarda il **notificante**, al compimento delle formalità a lui imposte dalla legge, per quanto riguarda, invece, il **destinatario**, i termini processuali decorrono da quando lo stesso ne ha avuto conoscenza.

21) Art. 121, comma 3 –

Bisogna cancellare il terzo comma dall'art. 121 "Anche sulle somme risultanti dall'applicazione delle sanzioni sono dovuti gli interessi legali" perché in netto contrasto con l'art. 2, comma 3, D.Lgs. n. 472 del 18 dicembre 1997, che dispone correttamente "La somma irrogata a titolo di sanzione non produce interessi" (senza voler ripetere le assurdit  in tema di interessi gi  rilevate al n. 18 del presente articolo!).

Oltretutto, il Parlamento ha chiesto al Governo di impegnarsi "a ridurre l'entit  degli interessi di mora gravanti sul contribuente in caso di ritardato pagamento e, in ogni caso, ad eliminare ogni forma di anatocismo derivante dai meccanismi di applicazione di interessi sulle sanzioni e sugli interessi di mora" (Bollettino delle Giunte e delle Commissioni parlamentari – XVII Legislatura – di mercoled  22/05/2013, pag. 53).

22) NOMINA DEI GIUDICI TRIBUTARI -

Nella relazione illustrativa allegata al presente articolo, si precisa che nel testo **non   contenuta la normativa sulla composizione organizzativa dei giudici tributari e delle relative segreterie, cos  come oggi vigente** (D.Lgs. n. 545 del 31 dicembre 1992), la cui modificazione, che in ogni caso **non** incide in alcun modo sull'assetto disciplinare contenuto nel progetto di legge, **dipende essenzialmente da future scelte di politica-economica.**

Secondo me, sarebbe opportuno intervenire subito sull'ordinamento dei giudici tributari che, tenuto conto della specificit  e complessit  della normativa tributaria, devono essere (anche in vista della delega fiscale – vedi n. 24 del presente articolo -):

- **giudici professionali (anche monocratici) ed a tempo pieno, tanto di provenienza togata quanto di provenienza laica, peraltro sempre reclutabili per concorso pubblico per titoli ed esami (scritti ed orali); inoltre, devono scrupolosamente rispettare le ipotesi di astensione previste sia dall'art. 51, comma 1, c.p.c. sia dall'art. 323 c.p., come opportunamente rilevato dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite con la sentenza n. 19704 del 13 novembre 2012;**

- **inseriti in sezioni specializzate di Tribunali e Corti di Appello, per evitare eventuali eccezioni di incostituzionalità circa i giudici speciali** (art. 102, comma 2, e Sesta disposizione transitoria della Costituzione); infatti, possono istituirsi presso gli organi giudiziari ordinari **sezioni specializzate per determinate materie**, anche con la partecipazione di cittadini idonei estranei alla magistratura (**art. 102, comma 2, secondo periodo, della Costituzione**);
 - **pagati adeguatamente per la delicata e difficile professione che svolgono e non essere umiliati, come avviene oggi, in quanto il Ministero dell'Economia e delle Finanze (peraltro una delle parti in causa!) non corrisponde loro alcun compenso per le sospensive e soltanto la misera cifra di Euro 25 nette (!!)** per ogni sentenza depositata, **peraltro corrisposta senza interessi dopo molti mesi** (basta vedere la situazione contabile del primo semestre 2013!);
 - **infine, nominati con decreto del Presidente della Repubblica su proposta del Ministro della Giustizia, non come avviene oggi su "proposta del Ministro delle finanze"** (art. 9, comma 1, D.Lgs. n. 545/1992), **che è una delle parti in causa; solo in questo modo può rispettarsi il dettato costituzionale dell'art. 111, comma 2, "davanti a giudice terzo e imparziale"**, che, come tale, deve anche apparire agli occhi dei contribuenti.
- Quanto sopra l'ho evidenziato anche in un mio progetto di legge di riforma del processo tributario, che è consultabile sul mio sito (www.studiotributariovillani.it) da molti anni.**

Solo in questo modo si può creare un serio sistema giudiziario tributario in grado di garantire l'effettività del diritto di azione (art. 24 della Costituzione) e la certezza del diritto, nel rispetto scrupoloso dell'art. 111, comma 2, della Costituzione, senza:

- **l'invocazione dell'interesse fiscale**, entità misteriosa e sfuggente, che si concreterebbe non nell'applicazione ragionata ed obiettiva della norma, ma nell'agevolazione tendenziale dell'attività esattiva ovvero dell'incasso in ogni caso giacchè, di contro, è doveroso il rispetto del principio costituzionale di capacità contributiva (art. 53, comma 1, della Costituzione);
- **la sperequazione**, che lede la parità della parti nel processo tributario, nella disciplina della riscossione provvisoria, in corso di lite, posto che oggi non é consentito al contribuente di pretendere il pagamento interinale in forza di una sentenza non definitiva (salvi, naturalmente, i rimborsi ai quali peraltro, di fatto, gli uffici decidono di non opporre resistenze defatiganti-caso molto raro!), come invece è permesso all'amministrazione finanziaria (**vedi n. 18 del presente articolo**).

23) MEDIAZIONE TRIBUTARIA DA RISCRIVERE -

Sulla mediazione tributaria si è in attesa della pronuncia della Corte Costituzionale, a seguito delle condivisibili ordinanze di rinvio delle seguenti Commissioni Tributarie Provinciali:

- **di Campobasso** (ordinanza n. 75/2/2013);
- **di Benevento** (ordinanza n. 127/7/2013);
- **di Perugia** (ordinanza n. 18/2/2013).

Intanto, però, **l'ex Presidente della Corte dei Conti, Luigi Giampaolino, ha giustamente dichiarato** che “prevedere, in via generale ed a pena di inammissibilità, un ulteriore passaggio amministrativo (il reclamo) presso lo stesso ente che ha emesso l'atto, quando l'ammontare dell'imposta controversa non superi i 20.000 euro (cioè nella stragrande maggioranza dei casi) **appare poco razionale**”.

Secondo me, se proprio si vuole mantenere l'istituto nell'ambito del processo tributario:

- **l'organo della mediazione deve essere assolutamente estraneo alle parti**, in quanto non si può ammettere, anche alla luce del diritto comunitario, che assuma la figura di mediatore una delle parti coinvolte nella controversia, sebbene costituito in un ufficio autonomo ma pur sempre interno all'amministrazione finanziaria;
- questo organismo, **veramente terzo**, può essere o il giudice tributario oppure un organismo estraneo, composto da tre membri (un giudice, un professionista ed un rappresentante del fisco);
- i tempi devono rispettare la ragionevole durata del processo (art. 111, comma 2, secondo periodo, della Costituzione); oggi, invece, è possibile instaurare la causa solo dopo **286 giorni** (60+90+90+46 per l'eventuale sospensione feriale), ai quali vanno poi aggiunti gli eventuali 30 giorni per la costituzione in giudizio, per cui il processo si instaura **oltre nove mesi** dopo la notifica dell'atto da impugnare, con gravi problemi per le sospensive;
- **la sospensione della riscossione deve sempre essere concessa d'ufficio**, per dare modo alle parti di discutere serenamente senza l'assillo di Equitalia S.p.a. (agente della riscossione); oggi, la norma è incostituzionale perché preclude l'accesso alla tutela cautelare giudiziale per tutto il periodo occorrente per l'obbligatorio esperimento della procedura;
- **infine, non si deve prevedere alcuna ipotesi di inammissibilità**, che, come oggi, rende definitivo l'atto contestato, **ma al limite considerare la mancanza o tardività dell'istanza di mediazione una ipotesi di semplice irregolarità formale, che non pregiudica affatto la riproposizione senza rendere definitivo l'atto fiscale impugnato oppure, al limite, come ipotesi di improcedibilità fino al completo esaurimento della procedura di reclamo, in modo da consentire al ricorrente – reclamante di depositare il ricorso senza attendere il rigetto del reclamo ovvero il compimento del termine per il procedimento, così da poter ottenere un vaglio del giudice sull'istanza di tutela cautelare contenuta nel ricorso (come, peraltro, aveva stabilito la Corte Costituzionale con la sentenza n. 366 del 24 luglio 1998 con riferimento ai vecchi ricorsi avverso gli atti dei soppressi Centri di Servizio).**

E' giusto che il legislatore contrasti l'evasione fiscale, cosa che ha fatto negli ultimi anni potenziando gli istituti dell'accertamento (con gli studi di settore, il redditometro e le indagini finanziarie e bancarie) e della riscossione; questa corretta impostazione, però non deve limitare o compromettere il diritto di difesa del contribuente, costituzionalmente protetto, attraverso **istituti-trabocchetto** per incassare a tutti i costi somme che non sarebbero dovute.

La lotta all'evasione fiscale non deve mai ledere o limitare il diritto di difendersi dinanzi ad un giudice terzo ed imparziale (anche all'apparenza).

24) LA DELEGA FISCALE IN DISCUSSIONE AL PARLAMENTO (C 282) –

Il Comitato ristretto presso la VI Commissione permanente della Camera (Finanze), Presidente On.le Daniele Capezzone (PDL), nella seduta di giovedì 08 agosto 2013, in merito alle disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente ed orientato alla crescita (delega al Governo per la revisione del sistema fiscale e procedura) per quanto riguarda la revisione del contenzioso tributario, in sede referente, ha adottato il seguente art. 10 che, per comodità, si trascrive per intero:

ART. 10

(Revisione del contenzioso tributario)

<<1. Il Governo è delegato ad introdurre, con i decreti legislativi di cui all'articolo 1, norme per il rafforzamento della tutela giurisdizionale del contribuente, nonché per l'accrescimento dell'efficienza nell'esercizio dei poteri di riscossione delle entrate, secondo i seguenti principi e criteri direttivi:

- a) **Rafforzamento e razionalizzazione dell'istituto della conciliazione nel processo tributario, anche in un'ottica di deflazione del contenzioso e di coordinamento con la disciplina del contraddittorio fra contribuente e amministrazione nelle fasi amministrative di accertamento del tributo, con particolare riguardo a quei contribuenti nei confronti dei quali si configurano violazioni di minore entità;**
- b) **Incremento della funzionalità della giurisdizione tributaria, in particolare attraverso interventi riguardanti:**
 - 1) **la distribuzione territoriale dei componenti delle commissioni tributarie;**
 - 2) **l'eventuale composizione monocratica dell'organo giudicante in relazione a controversie di modica entità e comunque non attinenti a fattispecie connotate da particolari complessità o rilevanza economico-sociale, con conseguente regolazione, secondo i criteri propri del processo civile, delle ipotesi di inosservanza dei criteri di attribuzione delle controversie alla cognizione degli organi giudicanti monocratici o collegiali, con connessa disciplina dei requisiti di professionalità necessari per l'esercizio della giurisdizione in forma monocratica;**
 - 3) **l'ampliamento delle ipotesi in cui il contribuente può stare in giudizio senza assistenza tecnica;**
 - 4) **il massimo ampliamento dell'utilizzazione della posta elettronica certificata per le comunicazioni e notificazioni;**
 - 5) **l'attribuzione e la durata, anche temporanea e rinnovabile, degli incarichi direttivi;**
 - 6) **i criteri di determinazione del trattamento economico spettante ai componenti delle commissioni tributarie;**
 - 7) **la semplificazione e razionalizzazione della disciplina relativa al meccanismo di elezione del Consiglio di presidenza della giustizia tributaria, in particolare attraverso la concentrazione delle relative competenze e funzioni direttamente in capo al**

Consiglio medesimo e la previsione di forme e modalità procedurali idonee ad assicurare l'ordinato e tempestivo svolgimento delle elezioni;

- 8) il rafforzamento della qualificazione professionale dei componenti delle commissioni tributarie, al fine di assicurarne l'adeguata preparazione specialistica;**
- 9) l'uniformazione e generalizzazione degli strumenti di tutela cautelare in ogni stato e grado del processo tributario;**
- 10) la previsione dell'immediata esecutorietà, estesa a tutte le parti in causa delle sentenze delle commissioni tributarie.>>**

Il suddetto Comitato ristretto riprenderà i lavori martedì 10 settembre 2013.

La previsione del giudice monocratico potrebbe interessare almeno il 40% delle liti tributarie; la misura, infatti, dovrebbe coinvolgere solo le "controversie di modica entità" e che non investono casi di "particolare complessità o rilevanza economica sociale".

Al suddetto articolo, secondo me, si devono aggiungere i seguenti principi per rispettare scrupolosamente gli artt. 24 e 111, comma 2, della Costituzione, come più volte sottolineato nel presente articolo, per un "giusto processo tributario":

- A) consentire al contribuente la possibilità di utilizzare tutti i mezzi istruttori previsti dal codice di procedura civile (come, per esempio la testimonianza), ad eccezione dell'interrogatorio formale (vedi n. 3 del presente articolo);**
- B) consentire espressamente la conciliazione giudiziale anche in grado di appello e durante il giudizio per Cassazione (vedi n. 19 del presente articolo);**
- C) allargare la competenza dei giudici tributari anche per le controversie che attengono all'atto del pignoramento ed agli altri atti dell'esecuzione forzata tributaria (vedi n. 1 del presente articolo);**
- D) consentire al contribuente la possibilità di impugnare sempre l'autotutela (sia espressa che tacita), senza porre alcuna limitazione di giudizio ai giudici tributari (vedi n. 7, lett. c), del presente articolo), nonché gli altri atti indicati sempre nel n. 7 del presente articolo;**
- E) quando uno stesso fatto è punito da una disposizione penale e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa, quest'ultima si deve considerare disposizione speciale. In questo caso, unico organo competente a decidere è il giudice tributario. Questo principio vale non solo in materia di imposte dirette ed IVA ma per tutti i tipi di imposte e tributi, senza alcuna eccezione;**
- F) i giudici tributari possono decidere secondo equità, ai sensi e per gli effetti degli artt. 113 e 114 del codice di procedura civile;**
- G) il giudice tributario deve limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza definitiva in materia di reati tributari, estendendone automaticamente gli effetti con riguardo all'azione accertatrice del singolo ufficio tributario;**
- H) prevedere la compensazione giudiziale, se invocata dal ricorrente in sede di impugnativa di una cartella di pagamento, quando sussiste l'esistenza di propri crediti per tributi, già portati a conoscenza dell'amministrazione finanziaria, in applicazione immediata dell'art. 8, comma 1, dello Statuto del contribuente, che non può essere considerato norma**

meramente programmatica, alla luce delle tendenze evolutive dell'ordinamento e dell'applicabilità delle disposizioni di diritto civile all'obbligazione tributaria;

- I) stabilire che i dati e le notizie acquisiti illegittimamente dall'amministrazione finanziaria devono sempre essere considerati come inidonei a fungere da prova, in quanto inutilizzabili sia nella fase dell'accertamento amministrativo sia in quella eventualmente contenziosa (come previsto in sede penale dall'art. 191 c.p.p. e rilevato più volte dalla Corte di Cassazione, con la sentenza n. 3852 del 16 marzo 2001 della Sezione tributaria);
- J) stabilire che spetta sempre al giudice tributario di pronunciarsi sulla domanda di ristoro patrimoniale per mancato tempestivo adeguamento della legge tributaria interna alla normativa comunitaria, in quanto tale domanda è subordinata al tributo;
- K) prevedere che le controversie tra sostituto d'imposta e sostituito, relative al legittimo e corretto esercizio del diritto di rivalsa delle ritenute alla fonte direttamente versate dal sostituto, volontariamente o coattivamente, sono sempre di competenza del giudice tributario, in quanto riguardanti un rapporto di natura tributaria e non semplicemente privatistica;
- L) infine, ritenere la giurisdizione tributaria competente a decidere sulle proposte di azione di risarcimento del danno per comportamento illecito dell'amministrazione finanziaria (sino ad oggi, invece, di competenza del giudice ordinario, come stabilito dalla Corte di Cassazione – Sez. I – con la sentenza n. 19458 del 23 settembre 2011); secondo me, una volta modificata la struttura giudiziaria delle Commissioni Tributarie, con giudici a tempo pieno e professionalmente competenti, ben si può spostare la competenza agli stessi anche su questo particolare argomento, che pur sempre riguarda il rapporto tributario tra fisco e contribuente.

I suddetti principi sono stati più volte da me proposti in vari articoli, nonché:

- nel mio libro "Per un giusto processo tributario" – Congedo Editore – Anno 2000 – in www.studiotributariovillani.it);
- nel mio progetto di legge di riforma del processo tributario (che si può interamente visionare e scaricare dal mio sito dal 2006).

- CONSIDERAZIONI FINALI -

E' apprezzabile che il Parlamento, finalmente, prenda atto dell'importanza del processo tributario e cominci a discutere la relativa, necessaria ed urgente riforma per realizzare un "giusto" processo dove tutte le parti (pubbliche e private) devono trovarsi processualmente su un piano di perfetta parità, senza condizionamenti, limitazioni e pregiudiziali di inammissibilità (**per una perfetta "parità delle armi"**).

A tal proposito, è auspicabile che il processo tributario abbia anche una espressa dignità costituzionale, in modo da realizzare compiutamente i più volte citati principi degli artt. 24 e 111, comma 2, della Costituzione.

In tale favorevole contesto, è apprezzabile e condivisibile il progetto di legge allegato al presente articolo, con l'auspicio e la speranza che i suggerimenti (di correzione e di integrazione)

da me modestamente proposti possano rendere ancora più efficace ed incisivo il diritto di difesa del contribuente (e del suo difensore), oggi alquanto mortificato e compromesso.

Appunto per questo, è auspicabile un intervento deciso da parte del mondo professionale ed imprenditoriale per sollecitare il Parlamento ed il Governo ad una rapida approvazione del nuovo codice del processo tributario e della relativa delega fiscale.

Anche attraverso la riforma del processo tributario si può contribuire a risolvere i gravi problemi economici dell'Italia in recessione.

Infatti, oggi l'Italia è al primo posto tra le economie più industrializzate in termini di tasse e contributi sul totale dei profitti di una P.M.I., con un total tax rate al 68,3% (stime della Banca Mondiale).

Infatti, un sistema fiscale per la "crescita" deve, soprattutto, far leva sulle imprese:

- **sul cuneo fiscale**, perché la sua riduzione incide sull'offerta di lavoro e sulla convenienza ad investire;
- **sulla semplificazione**, perché troppi lacci burocratici o richieste di adempimenti inutili scoraggiano e mortificano gli imprenditori;
- **sulla sensibile riduzione della spesa pubblica;**
- **sul rinnovo e sul sostegno degli investimenti produttivi;**
- **sulla riduzione della pressione fiscale;**
- **sulla stabilità del sistema**, perché un fisco semplice, certo, non ostile all'attività di impresa, oltre ad essere più facile da controllare, attrae le scelte degli investitori (anche esteri) e, di conseguenza, crea veramente posti di lavoro (che non si creano sulla carta!);
- **sulla certezza del diritto**, perché i continui mutamenti legislativi, anche con effetti retroattivi (ignorando continuamente lo Statuto dei diritti del contribuente), come per esempio è accaduto con i crediti d'imposta (investimenti ed occupazione), scoraggiano gli imprenditori e mettono in crisi le aziende che hanno riposto fiducia nello Stato (**c.d. principio di affidamento**);
- **sulla competenza e professionalità dei giudici tributari e, soprattutto in caso di accertamenti e verifiche fiscali, sulla possibilità di potersi difendere senza limitazioni, con "parità delle armi", in un "giusto" processo tributario, come delineato nel presente articolo.**

Adesso, per fortuna, l'impianto della delega fiscale sta procedendo speditamente, perché il comitato unico ristretto Camera – Senato lavora bene.

A parole sono tutti coraggiosi sulla necessità di riformare il sistema fiscale e di sostenere il settore manifatturiero, quello peraltro più soggetto alla dura competizione dei mercati mondiali, ma quando si tratta di tradurre in azioni concrete le enunciazioni di principi, almeno sino ad oggi, non c'è stato lo stesso coraggio ed impegno.

C'è, invece, molta timidezza nel ridurre il carico fiscale sugli "strumenti di lavoro" e nell'affrontare seriamente ed efficacemente i gravi problemi della giustizia tributaria.

Ora è arrivato il momento che tutti, ma soprattutto il mondo professionale ed imprenditoriale, si sveglino e sollecitino il Parlamento a riformare totalmente il processo tributario, come necessario sostegno della ripresa.

Lecce, 05 settembre 2013

AVV. MAURIZIO VILLANI
Avvocato Tributarista in Lecce
Patrocinante in Cassazione

www.studiotributariovillani.it - e-mail avvocato@studiotributariovillani.it

Allegati

- Progetto di legge del codice del processo tributario, presentato dal Sen. Giorgio Pagliari (PD), di n. 121 articoli.
- Premessa – Relazione illustrativa (pagg. 14).